

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة البليدة 02 - لونيسي علي -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي
" دراسة حالة الجزائر "

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ل.م.د في العلوم التجارية
تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف الأستاذ:

ناصر مراد

من إعداد الطالبة:

فرواط حسينة

أعضاء اللجنة:

رئيسا	جامعة البليدة 02	أستاذ	أ. مسعداوي يوسف
مشرفا ومقررا	جامعة البليدة 02	أستاذ	أ. ناصر مراد
عضوا مناقشا	جامعة البليدة 02	أستاذ محاضر أ	أ. شارفي ناصر
عضوا مناقشا	جامعة البليدة 02	أستاذ محاضر أ	أ. طالبي محمد
عضوا مناقشا	جامعة بومرداس	أستاذ	أ. بوزيدة حميد
عضوا مناقشا	جامعة تمنراست	أستاذ	أ. سالم رشيد

السنة الجامعية: 2019/2018



﴿وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا﴾

(قرآن كريم، سورة طه، آية 114)

أهداء

إلى أمي وأبي

إلى والدي اللذان رباني محمد مقدم ونجوى

إلى سندي العزيز زوجي المحترم مراد دراوسي

إلى أهلي وأحبة قلبي

إلى أساتذتي ...

إلى زملائي وزميلاتي ...

إلى كل من دعمني وشجعني في الأوقات الصعبة....

إلى الشموع التي تحترق لتضيء الآخرين

إلى كل من علمني حرفا ...

أهدي هذا البحث راجيتا من المولى عز وجل أن يجد القبول والنجاح

• قرواط حسينة •

شكر وتقدير

أشكر الله عز وجل الذي أمدني القوة والعزم والإرادة لإنجاز هذا العمل.
أقدم جزيل الشكر والامتنان إلى أستاذي الفاضل البرفيسور "ناصر مراد" الذي أكن له كل الإحترام والتقدير لتفضله بالإشراف على هذه الأطروحة، والذي لم يدخر جهدا للنصح والتوجيه والتشجيع في سبيل إنجاز هذا العمل، فجزاه الله خير الجزاء.

كما أتوجه بجزيل الشكر لأعضاء لجنة المناقشة الأفاضل اللذين ساهموا بقدر كبير في إثراء الأطروحة وإغناءها بالملاحظات العلمية القيمة، سعيا منهم لدعم رصيد البحث العملي.

كما لا يفوتني أن أقدم جزيل الشكر والعرفان لكل عمال المديرية العامة للضرائب، المديرية الولائية للضرائب بالبلدية، مصالح المراقبة المالية لوائي العلايق لما قدموه لي من معلومات ودعم في سبيل إنجاز هذه الأطروحة.

* قرواط حسينة *

الملخص باللغة العربية

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم الفعالية الخاصة بالرقابة الجبائية باعتبارها الأداة الردعية للنظام الضريبي الجزائري في مكافحة التهرب والغش الضريبي، من خلال استعمالها لمختلف ألياتها الرقابية، ولتحقيق ذلك تم جمع وتحليل الإحصائيات الخاصة بجل الغرامات والحقوق المستحقة التي توصلت إليها نتائج الرقابة الجبائية المستخدمة على مختلف هياكلها الجبائية، وقد استخلصنا خلال هذه النتائج أن حجم التهرب الضريبي في الجزائر يخلف أثارا سلبية على المستوى المالي والاقتصادي، ويؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية إضافة إلى أن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة ولذلك يجب على الدولة اتخاذ بعض التدابير والإجراءات التنظيمية والتشريعية لتدعيم أليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

الكلمات المفتاحية: الضريبة، التهرب الضريبي ، الغش الضريبي ، الرقابة الجبائية ، التحقيق في

المحاسبة ، مديرية الأبحاث والمراجعات

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	الشكر والتقدير
V	الملخص باللغة العربية
VI	قائمة المحتويات
XII	قائمة الجداول
XIII	قائمة الأشكال
XIV	تعريف المختصرات
أ- ل	المقدمة
25	الفصل الأول: الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري
26	تمهيد
27	المبحث الأول: مدخل للضريبة والنظام الضريبي الجزائري
27	المطلب الأول: ماهية الضريبة
34	المطلب الثاني: النظام الضريبي الجزائري
43	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
43	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية
49	المطلب الثاني: أسباب الرقابة الجبائية
50	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
54	المبحث الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر
54	المطلب الأول: الحقوق القانونية للإدارة الجبائية
59	المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة وضماناتهم
69	خلاصة الفصل
70	الفصل الثاني: تشخيص ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي
71	تمهيد
72	المبحث الأول: مدخل لظاهرتي الغش والتهرب الضريبي
72	المطلب الأول: ماهية التهرب والغش الضريبي

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

83	المطلب الثاني: التفرقة بين الغش والتهرب الضريبي
91	المبحث الثاني: تحليل ظاهرة التهرب الضريبي
91	المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي
95	المطلب الثاني: أسباب وآثار التهرب الضريبي
103	المبحث الثالث: طرق قياس التهرب والغش الضريبي
103	المطلب الأول: منهجية القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي
107	المطلب الثاني: منهجية القياس بالاعتماد على منهج الاقتصاد السري
109	خلاصة
111	الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من التهرب والغش الضريبي
112	تمهيد
113	المبحث الأول: الآليات الرقابية
114	المطلب الأول: الرقابة العامة "الداخلية"
120	المطلب الثاني: الرقابة الخارجية
131	المبحث الثاني: الآليات العلاجية
131	المطلب الأول: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف
136	المطلب الثاني: الوسائل العقابية
145	المبحث الثالث: الصعوبات المرتبطة بالإدارة الجبائية
145	المطلب الأول: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة
146	المطلب الثاني: الصعوبات المتعلقة بالإدارة الجبائية
149	المطلب الثالث: الصعوبات المتعلقة بالرقابة الجبائية
152	المطلب الرابع: الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي
154	خلاصة
155	الفصل الرابع: تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي
156	تمهيد
157	المبحث الأول: الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية
157	المطلب الأول: المصالح المركزية

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

161	المطلب الثاني: المصالح الخارجية
170	المبحث الثاني: تقييم وتحليل آليات الرقابة الجبائية
170	المطلب الأول: قياس فعالية الرقابة الجبائية من حيث حجم الملفات المبرمجة
176	المطلب الثاني: مساهمة هيكل الإدارة الجبائية في استرجاع الحقوق والغرامات المستحقة
179	المطلب الثالث: تقييم فعالية مسار إجراءات الرقابة الجبائية
202	المطلب الرابع: تقييم وتحليل أصناف التهرب والغش الضريبي
204	المبحث الثالث: آفاق ومقترحات الإدارة الجبائية الجزائرية في تطوير النظام الجبائي بشكل عام وتفعيل الرقابة الجبائية بشكل خاص
204	المطلب الأول: آفاق تطوير النظام الضريبي الجزائري وتفعيل الرقابة الجبائية
211	المطلب الثاني: مقترحات تفعيل إجراءات الرقابة الجبائية
214	المطلب الثالث: مقترحات تفعيل الدور الرقابي للضريبي
216	خلاصة الفصل
217	الخاتمة
225	قائمة المراجع
241	قائمة الملاحق
255	الملخص باللغة الأجنبية

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	مميزات الضرائب المباشرة وغير المباشرة	33
02	أمثلة عن الضرائب المباشرة وغير المباشرة في الجزائر	34
03	الضمانات المرتبطة بحق التحقيق	66
04	أوجه التشابه والاختلاف ما بين التهرب والغش الضريبي	89
05	إحصائيات مصلحة الاستقبال الإدارة الجبائية للفترة (2010-2014)	134
06	مردودية الهياكل الخاصة بالإدارة الجبائية للغرامات والحقوق المسترجعة	169
07	نتائج تطور الملفات المبرمجة	171
08	تطور نتائج التحقيق على الوثائق للمديريات الولائية للضرائب	172
09	تطور نتائج التحقيق على الوثائق للمديرية كبريات المؤسسات	174
10	تطور نتائج التحقيق على الوثائق للمديريات الولائية للضرائب	175
11	تطور نتائج التحقيق على الوثائق للمديرية كبريات المؤسسات	176
12	تطور نتائج التحقيق المحاسبي لمديرية كبريات المؤسسات	177
13	تطور نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية لمديريات الولائية	178
14	تطور نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية لمديريات الجهوية للأبحاث والتحقيقات	179
15	تطور نتائج التحقيق المصوب لكل من DWI/SRV/DGE	180
16	تطور نتائج الرقابة على التقييمات العقارية	182
17	أصناف التهرب والغش الضريبي للفترة 2013-2015	183
18	توزيع مساهمات الهياكل في التحصيل	184

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	اشكال التهرب الضريبي	82
02	التمييز الموضوعي للتهرب والغش الضريبي	86
03	الانتقال من التهرب إلى الغش - استمرارية السلوكيات -	88
04	اشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	114
05	إجراءات الرقابة العامة	118
06	التمثيل البياني لإحصائيات مصلحة الاستقبال الإدارة الجبائية	134
07	الهيكل التنظيمي لمديريات البحث والتحقيقات	159
08	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية والولاية للضرائب	162
09	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	165
10	مساهمة هياكل الإدارة الجبائية في استرجاع الحقوق والغرامات	170
11	التمثيل البياني لنتائج تطور الملفات المبرمجة	172
12	التمثيل البياني لنتائج الحقوق والغرامات لتحقيق على الوثائق لا DWI	173
13	التمثيل البياني لتطور نتائج التحقيق على الوثائق لا DGE	174
14	التمثيل البياني لنتائج الحقوق والغرامات لتحقيق على الوثائق لا DWI	176
15	التمثيل البياني لتطور نتائج التحقيق على الوثائق لا DGE	177
16	التمثيل البياني لتطور التحقيق المحاسبي لا DGE	178
17	التمثيل البياني لتطور التحقيق المعمقة في الوضعية الجبائية لا DWI	179
18	التمثيل البياني للتحقيق المعمقة في الوضعية الجبائية لا SRV	180
19	التمثيل البياني لتطور نتائج التحقيق المصوب لكل من DRI / SRV / DGE	181
20	التمثيل البياني لتطور نتائج الرقابة على المعاملات العقارية	182
21	التمثيل البياني لتطور أصناف التهرب والغش الضريبي	184
22	التمثيل البياني لتوزيع مساهمات هياكل الرقابة الجبائية في التحصيل	185

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

قائمة المختصرات

الدلالة باللغة العربية	الاختصار	الدلالة باللغة الفرنسية
الضريبة على الدخل الإجمالي	IRG	impôt sur le revenu global
الضريبة على أرباح الشركات	IBS	Impôt sur les Bénéfices des sociétés
الدفع الجزافي	VF	Versement Forfaitaire
الرسم على النشاط المهني	TAP	Taxe sur l'activité professionnelle
الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية	BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية	OCDE	Organisation de Coopération et de développement économiques
الرقابة على الوثائق	CSP	Contrôle Sur Pièces
الرقابة على التقييمات العقارية	CEV	Le contrôle des évaluations
التحقيق في المحاسبة	VC	Vérification de Comptabilité
التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	VASFE	Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble
التحقيق المصوب في المحاسبة	VP	La vérification Ponctuelle de comptabilité
المديرية العامة للضرائب	DGI	Direction Générale des impôts
المديرية الجهوية للضرائب	DRI	Direction Régionale des impôts
المديرية الولائية للضرائب	DWI	Direction Wilaya des impôts
مديرية الأبحاث والمراجعات	DRV	Direction des recherches et Vérification
مديرية كبريات المؤسسات	DGE	Direction des grandes entreprises
مصالح الأبحاث والمراجعات	SRV	service des recherche et vérification
مركز الضرائب	CDI	Centre des Impôts
مركز الجواني للضرائب	CPI	Centre Proximité des impôts
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	S/DCF	Sous-Direction du Contrôle Fiscale
المديرية العامة الفرنسية للمالية العامة	DGIFP	Direction Générale des Finances Publiques
برنامج دعم تنفيذ اتفاقية الشراكة	P3A	Programme d'Appui à la mise œuvre de l'Accord d'Association

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
01	نتائج الرقابة المديرية العامة للضرائب للفترة 2008-2011	
02	نتائج الرقابة المديرية العامة للضرائب للفترة 2009-2012	
03	نتائج الرقابة المديرية العامة للضرائب للفترة 2010-2015	

القائمة

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

ان التطور الهائل الذي عرفه العالم في اتساع معاملاته التجارية والمالية اجبر مختلف دول العالم على خلق عدة وسائل وموارد حديثة تساهم في تمويل مشاريعها ونفقاتها العامة ومن بين اهم الوسائل التي لازال الاعتماد عليها قائما لحد الآن في تغطية المتطلبات الاقتصادية للدولة من جهة وتمويل الخزينة العامة للدولة من جهة أخرى هي الضرائب.

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة لكل الدول على إختلاف الأنظمة والأوضاع الاقتصادية السائدة فيها، فدورها لا يقتصر على تغطية أعباء الدولة بل يتعدى ذلك إلى إستعمالها كسياسة مالية للتأثير والتحكم في النشاط الاقتصادي والسياسي والإجتماعي، كما تساهم في الإنتعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية والتي تسعى من خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح إلى تطوير أنظمتها الضريبية في ظل الإنفتاح والعولمة ووجود التكتلات.

ولكي تؤتي الإيرادات العامة من الضرائب والرسوم ثمارها لابد من أن يصدر التشريع الضريبي معبرا بصورة سليمة عن إرادتي السلطة والشعب في توزيع الأعباء على مختلف المواطنين؛ إلا أن ذلك غير كاف إذ يتعين أيضا أن يتقبل الأفراد التشريع ولا يعمدون للتملص منه بشتى أساليب التحايل أي أن لا يسعوا إلى التهرب من أداء الضريبة.

غير أنه في ظل النظام الضريبي التصريحي الراهن، والقائم على منح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم وإيراداتهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، حمل في طياته تسهيلات واصل من خلالها بعض المكلفين بالضريبة ذوي النية السيئة بانتهاج مختلف الممارسات الهادفة إلى نشر ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي؛ والتي يترتب عنهما نتائج سيئة من مختلف الوجوه، من بينها:

✓ تأثر الخزينة العامة للدولة بنقص حصيلة الضرائب؛

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

✓ عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع: من خلال تحمل المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو لا يرتضونه لعبء الضريبة، بينما يفلت منه الآخرون.

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

لذا وفي سبيل الحفاظ على إيرادات الدولة منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل السلطات والصلاحيات القانونية والتنظيمية المخولة لها لاسترجاع حق المال العام ومكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، من خلال استغلال أهم وسائلها الردعية الخاصة بالرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها والتي تسعى بواسطتها التأكد من التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة والتي من ورائها يتم كشف كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو دون قصد.

من خلال هذا العرض الموجز يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

❖ ما هو دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي؟

في ظل هذه الإشكالية الرئيسية التي توضح سعي الدولة إلى مكافحة التهرب الضريبي من خلال الرقابة الجبائية من أجل النهوض باقتصادها والتغلب على مشاكلها ارتأينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

- 1- ماذا نقصد بالرقابة الجبائية وما الهدف منها؟
- 2- ما المقصود بظاهرة التهرب الضريبي؟ وما هو واقعها في الجزائر؟.
- 3- ما هي الآليات الممكنة الاعتماد عليها لمكافحة من التهرب الضريبي؟ ما هي المشاكل والتحديات المعيقة لكفاءة الرقابة الجبائية الجزائرية في تحجيم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي؟
- 4- كيف يمكن إكتشاف نجاعة الرقابة الجبائية في ردع الغش والتهرب الضريبي؟ وما هي الإجراءات التي يمكن اعتمادها في هذا المجال ؟

I. فرضيات البحث

بعد طرح الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية ارتأينا تقديم الفرضيات التالية:

- 1- الرقابة الجبائية وسيلة ضرورية لمحاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وتحسين المردودية.
- 2- تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي مفهوم غير موحد لدى جميع الباحثين والمهتمين، وهيا تعد أحد مشاكل عدالة توزيع العبء الضريبي التي يتحمل عبئها الضريبي على حساب البعض الآخر، كما أن نتائجها على واقع الدولة الجزائرية خطير جدا.
- 3- كلما كانت الرقابة محكمة وفعالة، كلما تم التحكم أكثر في التهرب والغش الضريبي، كما أن محدودية الإمكانيات المتاحة للإدارة الجبائية وما ينجر عن ذلك من ضعف في فعالية الرقابة كان من بين المشاكل التي تواجه الرقابة الجبائية في تحجيم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.
- 4- إن الرقابة الجبائية تعد وسيلة ردعية ووقائية في نفس الوقت، إذ أن الوفرة الضريبية دليل على مدى فعالية الرقابة الجبائية وإجراءاتها.

II. أهمية البحث

تأتي أهمية هذا البحث كون أن أهداف التنمية ليست ذات دلالة ما لم تكن هناك ثمة وسائل لتحقيقها وأداة تساهم في ذلك، وكما هو الحال في الجزائر فإن هذه الوسائل تتشكل أساسا من الموارد الجبائية والأداة التي تضمن تحقيقها هي الرقابة الجبائية، التي من خلالها يتم مكافحة والتصدي لظاهرة الغش والتهرب الضريبي التي زادت حدة خلال هذه السنوات الأخيرة، فكان لها تأثير مباشر على الإيرادات الإجمالية للدولة وبالتالي على أهداف التنمية الاقتصادية التي رسمتها.

III. أهداف البحث

نسعى من خلال البحث الوصول إلى الأهداف التالية:

- ✓ التعرف على ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي والأسباب المؤدية لاستفحال هاتين الظاهرتين ومحاولة قياس حجم تطورها، إضافة إلى الآثار الناتجة عنهما.
- ✓ تحديد الآليات المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية في مكافحة هاتين الظاهرتين.
- ✓ محاولة اكتشاف مدى مردودية النتائج المرتبطة بالرقابة الجبائية ومساهمتها في عملية مكافحة الغش والتهرب الضريبي.
- ✓ معرفة دور الذي تلعبه هياكل الإدارة الجبائية وخاصة المستحدثة منها في مكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.
- ✓ دراسة وتحديد آليات الرقابة الجبائية التي تسمح في الحد من خطورة الآثار التي تترتب عن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

- ✓ السعي لتقييم مدى كفاءة الرقابة الجبائية باعتبارها الأداة الهامة والفعالة في تحقيق الأهداف المسطرة للدولة وردع التهرب والغش الضريبي وذلك من خلال اكتشاف مدى مساهمة أدواتها في تحقيق أكبر عائد من الحقوق والغرامات المستحقة.
- ✓ كشف القصور والصعوبات أو الثغرات التي قد تكون سببا في عدم فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر.
- ✓ الرغبة في متابعة تطور حجم التهرب الضريبي من خلال إمكانية الوصول لعدد الملفات المسجلة والملغاة ضمن السجل الوطني للمتهربين.

IV. حدود الدراسة

في سبيل تناول الدراسة ارتبطنا بالجانبين الزماني والمكاني:

- فيما يتعلق بحدود الدراسة الزمنية فقد تم معالجة موضوعنا من خلال الفترة ما بين سنة 2006-2016، إلا أنه وتعدرا لحصول على بعض الإحصائيات لبعض الهياكل هناك من تم تناول الفترة لما بين 2013-2015.
- أما فيما يخص الإطار المكاني للدراسة فقد كانت الانطلاقة لدى المديرية العامة للضرائب بالجزائر باعتبارها المصلحة المركزية وموقع كل الإحصائيات، كما انتقلنا إلى المديرية الولائية للضرائب لولاية البليدة في سبيل الحصول على حالة لإجراءات الرقابة الجبائية المعتدة على مستوى المديرية كدراسة تدرسية لموضوعنا.

V. مبررات اختيار الموضوع

يعود اختيارنا لموضوع الدراسة مبررات موضوعية وأخرى ذاتية:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

1. المبررات الموضوعية: نظرا لما تؤديه الضريبة من أهمية في تدعيم اقتصاد الدولة وتثبيت

فعالية النظام الضريبي الحالي، حاولنا تسليط الضوء على ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي

الضريبي اللتان تعدان خطيرتين جدا والرقابة الجبائية باعتبارها آلية لحماية المال العام

وذلك من خلال:

✓ اعتبار الضرائب احد الموارد المالية الداخلية والهامة للدولة في تنمية النفقات

العامة

✓ نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال تجسيد ثقافة الضريبة تعود بالفائدة

على الإقتصاد الوطني وبالتالي على المواطنين وليست عبئا فقط

✓ زيادة تقشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي مما أصبحت تشكل خطرا كبيرا في

حرمان الخزينة العمومية من مواردها.

2. المبررات الذاتية: الرغبة الشخصية في محاولة الإلمام بألية الرقابة الجبائية الجزائرية

وتوضيح الدور الذي تلعبه في مكافحة التهرب والغش الضريبي من الجانب العملي

والدراسات الميدانية، في سبيل دفع الباحثين لإعطاء هذا الموضوع حقه والتركيز على

اثراء الدراسات الجبائية بالجوانب العملية أكثر من النظرية.

VI. المنهج المستخدم في البحث

سنحاول من خلال هذه الدراسة استعمال مزيج بين منهجين، المنهج الوصفي والمنهج

التحليلي، حيث سنستعمل المنهج الوصفي عند محاولة التطرق إلى الجوانب النظرية للرقابة

الجبائية وتشخيص ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، والتي تقتضي إبراز التعاريف والمفاهيم

المرتبطة بالدراسة، أما المنهج التحليلي فسنعتمد عليه من خلال تحليل واقع ظاهرتي الغش والتهرب

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

الضريبي من خلال دراسة وتقييم مدى مساهمة إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحتهم، بغية الوقوف على معوقاتها لتصحيحها.

أما عن الأدوات التي استعنا بها في دراستنا فتتمثل في:

✓ **الجانب النظري:** اعتمدنا على المراجع والمصادر المختلفة انطلاقا من الكتب والرسائل

والمقالات التي تخدم موضوع الدراسة، كما تم الاستعانة على المراجع القانونية بما فيها

القوانين والامور المتعلقة بكل من النظام الضريبي والإدارة الجبائية، هذا بالإضافة

على مختلف الرسائل الصادر عن المديرية العامة للضرائب.

✓ **الجانب التطبيقي:** اعتمدنا على مختلف المعلومات والإحصائيات المحولة إلى بيانات

واشكال الموضحة لكل من حجم الملفات المبرمجة للرقابة، نتائج تطور إجراءات

الرقابة الجبائية، مستوى حجم التهرب الضريبي الناتج عن المنازعات الضريبية، والتي

تم تحليلها وشرحها من خلال الاعتماد على الأسلوب التحليلي.

VII. الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع

إن الدراسات التي تتعلق بموضوع الرقابة الجبائية، والتي تم الإطلاع عليها من قبل الباحثة

تتجلى في:

✓ **محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر:** الدراسة عبارة

عن أطروحة دكتوراه علوم مقدمة لكلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة

محمد خيضر - بسكرة -، سنة 2015، وقد كانت إشكالية البحث حول إمكانية تحليل أو

قياس فعالية ونجاعة تأسيس وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم وإرساء قواعد حقيقة لها

اعتماد على مؤشرات الأداء للمنظومة الجبائية، حيث قام الباحث إلى دراسة تحليل قواعد

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

تأسيس وتحصيل الضرائب في الجزائر، من خلال اعتماد مؤشرات الأداء للتسيير من أجل الحكم على نجاعة النظام الجبائي الجزائري، وذلك من خلال واقع تحليل فاعلية المصالح الجبائية للمديرية الولائية وتحليل مؤشرات الأداء لمجمل خصائص التحصيل من تأسيس التحصيل الرقابة والمنازعات.

✓ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي -دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات الجبائية بسكرة: الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه ل.م.د. قدّمت بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير لجامعة محمد خيضر بسكرة سنة 2015، وقد كانت إشكالية البحث حول مدى مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، حيث قامت الباحثة بدراسة لاكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي، وذلك من خلال التعرض لأهمية التدقيق وفعاليته ضد النظام الضريبي، وقد توصلت الباحثة إلى أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية من برنامج التدقيق الجبائي الذي يؤدي إلى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي.

✓ مراد ناصر: فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب - دراسة حالة الجزائر: الدراسة هي عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة قدّمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير لجامعة الجزائر سنة 2002، وقد كانت إشكالية البحث حول إمكانية تحقيق فعالية النظام الضريبي، مع تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي كمؤشر لعدم فعالية هذا النظام، حيث قام الباحث باستعراض وتحليل دور وأهمية النظام الضريبي في الحياة الاقتصادية، بالإضافة إلى مقومات وعوائق فعالية هذا النظام، كما قام الباحث أيضا بتقييم فعالية النظام الضريبي في سياق الإصلاح الضريبي المعتمد في الجزائر سنة 1992، وقد خلص إلى اعتبار عدم

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

فعالية النظام الضريبي كنتيجة لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي، مما تطلب معالجتها من جميع أبعادها.

✓ مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008: الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير، لكلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بجامعة بومرداس، سنة 2010، وقد كانت الإشكالية حول مدى إمكانية الاعتماد على مؤشرات الأداء لتقييم حجم التهرب الضريبي، حيث قام الباحث بتقييم حجم التهرب الضريبي من خلال مؤشرات أداء مديريات الضرائب الولائية وذلك من خلال تحليل ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، والتطرق لأحد أهم الإجراءات المتخذة للحد من هذه الظاهرة والمتمثل في الرقابة الجبائية، وبعد تقديم وتحليل نتائج الرقابة خلص الباحث إلى أن مؤشرات الأداء تسمح بتقييم حجم التهرب الضريبي بشكل مطلق (حجم كبير وخطير، أو حجم ضعيف ومحدود)، إلا أنها لا تسمح باستخلاص مقدرا الإنقاص الجبائي، سواء بالمبالغ أو بالنسب المئوية.

VIII. صعوبات الدراسة

من بين الصعوبات التي تعرضنا لها خلال إنجاز هذه الدراسة ما يلي:

✓ صعوبة تحديد فترة زمنية معينة للدراسة الميدانية، بسبب عدم قدرة الحصول على تلك الفترة من الإدارة المركزية بحجة عدم وجودها أو عدم إرسالها من طرف المصالح التابعة لها، أو في بعض المرات حجة السر المهني.

✓ عدم إمكانية الحصول على المعلومات الخاصة بعدد الملفات المسجلة على الملف الوطني للمتهربين ولو تقديريا بحجة السر المهني في حين ان هذا السجل تم إنشائه من سنة 2006 إلا انا النتائج الخاصة بيه لحد الان غير قابلة للنشر.

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

✓ تعدد المصالح لمعلومة جبائية متعلقة بهيكل واحد مما جعل الامر متعب وصعب الحصول على المعلومات، او تناقضهم، وذلك انطلاقا من عملية البرمجة للرقابة للمنازعات وصولا للتحصيل.

✓ عدم وجود احصائيات خاصة للهياكل المستحدثة خاصة CDI - CPI.

IX. خطة وهيكل البحث

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة وكذا اختبار صحة الفرضيات الموضوعية قيد الدراسة والتطرق لمختلف جوانبه نطلب منا تقسيم موضوع الدراسة إلى أربع فصول، حيث تعرضنا في:

✓ **الفصل الأول:** حاولنا من خلاله التعرض كبداية إلى كل من الضريبة والنظام الضريبي من خلال التعرف على مختلف التصنيفات الضريبة الموجودة في النظام الضريبي الحالي، كذا الإشارة إلى الأهداف المرجوة من فرضها، كما انه لم يفتنا ان نتناول تقديم موجز للنظام الضريبي الحالي وذلك الاشارة إلى مجالات واسباب إصلاحه، وهذا في سبيل الولوج إلى كل من الإطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية.

✓ **اما الفصل الثاني** من الدراسة قمت بتشخيص ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي وذلك من خلال التعرض لكيفية التفرقة بين المصطلحين إضافة إلى التعرض لكل من أسباب والآثار الناتجة عن هاتين الظاهرتين، هذا من دون الإغفال عن المناهج المعتمدة لقياس حجمهما.

✓ **اما في الفصل الثالث:** قمت بتقديم الآليات المعتمدة من طرف الرقابة الجبائية في ردع ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي وذلك انطلاقا من الوسائل الرقابية إلى الوسائل العقابية

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

والوقائية، إضافة إلى جل الصعوبات التي تتلقاها عملية الرقابة الجبائية الجزائرية أثناء تطبيقها.

✓ اما الفصل الرابع: والذي يعد الفصل التطبيقي بواسطة إحصائيات وأشكال ومنحنيات، فقمنا من خلاله تقييم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي وذلك انطلاقا من التعرض للهيكل التنظيمية للرقابة الجبائية وقياس مدى فعاليتهم في تحقيق مردودية أكبر من نتائج الرقابة الجبائية، ثم انطلقنا إلى عملية تقييم عملية البرمجة للملفات على مختلف مستويات ادارة الجبائية إلى تقييم وتحليل الإحصائيات المتحصل عنها الخاصة بالنتائج تطور الرقابة الجبائية، كذا حاولنا تقييم حجم التهرب الضريبي الناتج عن مصلحة المنازعات وصولا إلى تقييم حجم التحصيل وباقي التحصيل الضريبي الناتج عن الرقابة الجبائية ومدى مساهمتها بالمقارنة مع التحصيلات الأخرى، وفي الأخير حاولنا التعرض لمقترحات في سبيل تفعيل آلية الرقابة الجبائية وتدعيمها لمحاربة الغش والتهرب الضريبي.

الفصل الأول

الرقابة الجبائية في ظل

النظام الضريبي

الجزائري

تمهيد

نظرا لأهمية الضريبة في تمويل خزينة الدول، سعى المشرع الجزائري إلى إصلاح النظام الضريبي الجزائري ليكون نظاما ذو طابعا تصريحيًا يقوم على الثقة في المكلف ووعيه وجدّيته في الالتزام لواجباته الضريبية من خلال تصريحاته المقدمة للإدارة الجبائية، إلا أنه في ظل أنانية وتهرب بعض المكلفين من واجباتهم، أقر المشرع الجبائي من جهة أخرى صلاحيات للإدارة الجبائية في حماية المال العام للدولة وذلك من خلال حق الاطلاع ومراقبة تصريحات المكلف بالضريبة، لذا سنحاول في هذا الفصل التعرض لكل من مفهوم النظام الضريبي الجزائري والأداة المستعملة لرقابة المكلفين، وذلك من خلال المباحث التالية:

✓ **المبحث الأول:** مدخل للضريبة والنظام الضريبي الجزائري

✓ **المبحث الثاني:** الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

✓ **المبحث الثالث:** الإطار القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

المبحث الأول: مدخل للضريبة والنظام الضريبي الجزائري

تعتبر السياسة الضريبية* إحدى أهم الأدوات المركزية للسياسة المالية للدولة والتي تفعل الأنظمة الاقتصادية والمالية والاجتماعية، ومن هنا يجب على الدولة رسم سياسة ضريبية ناجعة تكون قادرة على تحقيق أهداف المجتمع وذلك عن طريق ترجمتها ترجمة عملية إلى نظام ضريبي ناجح، لذا من خلال هذا المبحث سنتناول بداية الضريبة كونها المكون الأساسي للنظام الضريبي ثم نتطرق لتحديد بنية النظام الضريبي الجزائري والتطرق لكل من أسباب وأهداف إصلاحه.

المطلب الأول: ماهية الضريبة

إن الدور الكبير الذي تلعبه الضرائب بخصائصها الهامة في السياسة المالية والاقتصادية لأي دولة تجعل هذه الأخيرة تعتمد عليها اعتمادا كليا في إيراداتها العامة لهذا تقوم الدولة بوضع قواعد تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف مسطرة.

الفرع الأول: تعريف الضريبة

إن دور أساسي للضريبة في مجال تنفيذ أهداف السياسة المالية للدولة جعل لها عدة تعاريف لكن أكثر هذه التعاريف شيوعا هو أن:

التعريف الأول: الضريبة تعد فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف، والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل ما يدفعه من ضرائب إلى الدولة.⁽¹⁾

* تعتبر السياسة الجبائية مجموع البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع.

1- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة-الإيرادات العامة، النفقات العامة، الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2003، ص176.

التعريف الثاني: الضريبة تعد فريضة مالية نقدية تأخذها الدولة جبرا من الوحدات الاقتصادية حسب مقدرتها التكلفة من غير مقابل وبصورة نهائية، لتمويل النفقات العامة، ولتحقيق أهداف الدولة النابعة من فلسفتها السياسية.⁽¹⁾

التعريف الثالث: وهو خاص بالتعاريف القديمة الأكثر شهرة وخاصة ما جاء به كل من Mell بأنها فريضة إجبارية تستقطع من الشخص الطبيعي أو المعنوي، وعند اللزوم من أشخاص القانون العام، وذلك حسب قدراتهم الضريبية، وذلك على طريق السيادة وبدون أي مقابل محدد، وتهدف إلى تغطية الأعباء العامة للدولة وهيئاتها الإقليمية، وما أورده تعريف Caudement أنها " استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن⁽²⁾، أما "جينز" فعرفها بأنها: " استقطاع أو فريضة يدفعها الفرد جبرا، وبشكل نهائي، وبدون مقابل، لتغطية الأعباء العامة للمجتمع".⁽³⁾

التعريف الرابع: كما عرفها المحجوب على أنها: " اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين، ودون مقابل، وذلك بفرض تحقيق نفع عام".⁽⁴⁾

ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نقول بأن الضريبة اقتطاع مالي تستقطعه الدولة جبرا من الأفراد من أجل تحقيق المنفعة العامة.

1- سعيد على العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، سنة 2011، ص 118.

2- سمر عبد الرحمن محمد الدحلة، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي "دراسة تحليلية مقارنة"، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، نابلس، فلسطين، سنة 2003، ص 28.

3- أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2008، ص 124.

4- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث-جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين-، الجزء الأول، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، سنة 2005، ص 11.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة

بالاستناد إلى التعاريف السابقة نستنتج عدة خصائص للضريبة تميزها عن غيرها من الإيرادات العامة للدولة وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

1- الضريبة اقتطاع نقدي: تعتبر الضريبة اقتطاع مالي من دخل الأشخاص المعنويين والطبيعيين أو من ثرواتهم، ويجب أن يكون هذا الاقتطاع مالي تماشياً مع مقتضيات النظام الاقتصادي الحديث بالنظر إلى المعاملات كلها أصبحت تقوم على استخدام النقود⁽¹⁾.

2- الضريبة تدفع بصفة نهائية: أي لا يمكن استرجاعها أو المكالبة بها ولكن يدفعها المكلفون بذلك بصفة نهائية وهذا ما يفرقها عن القرض حيث يحق للمقترض باسترداد قيمته مع وجود فوائد في نهاية المدة.

3- الضريبة تفرض وتدفع جبراً: إن جباية الضريبة وفرضها يعدان عملاً من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة وهذا ما يترتب عليها بأن تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة من ناحية تحديد السعر وكيفية تحصيلها ولكن المقصود من الإجبار أن الدولة عند امتناع الفرد عن دفع الضريبة حق اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري وهذا ما يفرقها عن الإيرادات العامة.

4- الضريبة تدفع بدون مقابل: أي أن الضريبة تدفع للدولة دون اشتراط الحصول على مقابل أو نفع معين فالفرد يدفع الضريبة باعتباره أحد أفراد المجتمع وذلك من خلال مساهمته في الأعباء العامة للدولة.

5- فرض الضريبة تحقق نفع عام: هنا الدولة لا تلتزم كما ذكرنا بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة بل إنها تحصل على حصيلة الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة من أجل القيام باستخدامها في اوجه الانفاق العام الذي يترتب عليها القيام بها

1- محمد الصغير بلغي، المالية العامة، دار العلوم للنشر، الجزائر، عناية، سنة 2003، ص 57.

لتحقيق منافع عامة للمجتمع فقد أصبحت الضريبة تستخدم في الأونة الأخيرة، حيث تزداد درجات التدخل الاقتصادي والاجتماعي للدولة في تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية لا شك في نفعها العام.

الفرع الثالث: التصنيفات المختلفة للضريبة

عرفت الضرائب عدة تصنيفات لأنواعها، وهذا باختلاف المنظور الخاص بتصنيفها سواء كان تصنيفا إداريا أو اقتصاديا أو حتى تقنيا، إلا أنه في ظل النظام الجبائي الجزائري الحالي تم تصنيف الضرائب إلى عدة أنواع، لكل نوع منها قانون خاص به يوضح مجال تطبيقه واسس فرضه وتحصيله، ومن أهم هذه التصنيفات نجد ⁽¹⁾:

أولا- ضرائب مباشرة

وهي التي يتحمل عبئها في النهاية من يقوم بإدخالها إلى خزانة الدولة، بمعنى أنها ضرائب تورّد إلى الخزينة العمومية من قبل المكلف بها، إذ العبء الضريبي المتعلق بها يستقر على المكلف بها، ولا يستطيع تحميل عبئها طرف آخر مهما كانت صفته.

1- خلاصي رضا، مرجع سابق، ص ص 18-20.

ثانيا - ضرائب غير مباشرة

هي الضريبة التي يستطيع من يقوم بإدخالها للخرينة العامة نقل عبئها إلى غيره ويكون هو بمثابة وسيط فقط ما بين الخرينة والمستهلك،⁽¹⁾ وهي عكس الضرائب المباشرة كون العبء الضريبي فيها ينتقل من المكلفين بها قانونيا إلى المستهلك الأخير.

من خلال ما سبق نستخلص مميزات النوعين، والتي يمكن إيجازها في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: مميزات الضرائب المباشرة وغير المباشرة

الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة
إنها أكثر عدالة لأنها تأخذ بعين الاعتبار مقدرة الأفراد المالية	سهولة دفع المكلف لها لأنها تخنفي في ثمن السلعة ولا يستطيع المكلف التهرب منها.
الثبات النسبي لحصيلتها وتعتبر مصدر رئيسي للإيرادات العامة	إنها مورد مستمر على مدار السنة وليس موسمية.
قلة نفقات جبايتها	تتميز بسرعة تحصيلها دون نشوب خلافات بين إدارة الضرائب والمكلفين.
تعتبر أكثر ملائمة لكونها تحصل في مواعيد مناسبة لحالة المكلف.	يعاب عليها أنه يستلزم جبايتها عدة إجراءات لتفادي الغش، كما أنها لا تتناسب مع المقدرة التكاليفية للفرد لأنها تمس جميع الأفراد كما ان الضرائب غير المباشرة الأكثر حصيلة تمس السلع الاستهلاكية.
يعاب عليها انه نظرا لإعفائها لبعض الفئات فإن حصيلتها قليلة، كما أنه نظرا لقيام المكلف بدفعها كل فترة فإنها ثقيلة العبء عليه.	

المصدر: قريش محمد، دراسة ظاهرة التهرب والغش الضريبي وأثارها على إيرادات الدولة- دراسة

حالة ولاية تلمسان-، رسالة ماجستير، تخصص: اقتصاد التنمية، تلمسان، سنة 2009، ص 16.

1- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2005، ص186.

ومن ناحية أخرى فإن الضرائب المباشرة والغير المباشرة تضم عدة أنواع، ومن بين هذه الأنواع الموجودة في الجزائر هي وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 02: أمثلة عن الضرائب المباشرة وغير المباشرة في الجزائر.

الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	رسم المرور
الضريبة على أرباح الشركات IBS	رسم الضمان والتعبير على مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين
الضريبة الجزافية الوحيدة IFU	التبغ والمشروبات
الرسم العقاري TF	الضرائب على السكر
رسم التطهير	المشروبات والمشروبات الروحية (الكحول والخمور)
الرسم على النشاط المهني TAP	الرسوم على القيمة المضافة TVA
الضريبة على الأملاك	

المصدر: 1- أمر رقم 76-104 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر سنة

1976 المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة.

2- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، منشور 2016.

ثالثا - الرسم على رقم الأعمال

وفقا للمادة 01 من قانون الرسم على رقم الاعمال فإنه كل عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية تخضع وجوبا لهذا النوع من الضرائب.

رابعا - حقوق الطابع والتسجيل

تعد حقوق الطابع ضريبة تمس بعض الوثائق التي لها علاقة بالعقود المدنية والقضائية، وتمس كل الأطراف الملتزمة بإنشاء عقود المقرضين، العقود بين الدولة والمواطنين والتي يتحملها المواطنون شخصا، أما ما تعلق بطريقة الدفع فهي تختلف حسب نوعية الوثيقة سواء تعلق الأمر

بالتسجيل أو الطابع، فالتعريفات والنسب كذلك الوعاء الضريبي تحددها سنويا قوانين المالية، فهي إما توسع من مجال التطبيق أو تضيقه أو أن يكون محل التعديلات بإعفاء بعض العمليات لأسباب إجتماعية وإقتصادية.

الفرع الرابع: أهداف الضرائب

تساهم الضريبة في تحقيق الأهداف العامة ليس فقط الأهداف المالية والتي اقتصر عليها الضريبة في السابق وفقا لدور الدولة آنذاك، بل أيضا تدعم الضريبة كلا من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية، ومن خلال هذه الخاصية سنتعرف على كيفية توظيف الضريبة من أجل تحقيق الأهداف العامة.

أولاً- الأهداف المالية

أول هدف للضريبة يتمثل في الهدف المالي بالحصول على الإيرادات المالية اللازمة لتغطية النفقات العامة، إن الزيادة في الأعباء المالية المطلوبة من الدولة، نتيجة زيادة المهام الملقاة على عاتقها، وما يطلبه من زيادة في النفقات، من أجل تحقيق أكبر حصيلة ممكنة، يعتبر هدفا لا يغيب عن أي سياسة ضريبة بصورة عامة في الوقت الحاضر، والتطور الاقتصادي والاجتماعي وسع أهداف الضريبة وأصبحت تستخدم كأداة لتحقيق الأهداف الإقتصادية والاجتماعية.⁽¹⁾

ثانياً- الأهداف الإقتصادية

تهدف الضريبة إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي باستخدامها كأداة تفيد في معالجة الأزمات على النحو التالي:

- 1- ضمن فترات الانكماش يتم خفض معدل الضريبة لتشجيع الأفراد على الإنفاق.

1- فاطمة السويسي، المالية العامة-موازنة الضرائب-، المؤسسة الحديثة للكتاب، ليبيا، سنة 2005، ص 79.

2- فترات التضخم يتم رفع معدل الضريبة لامتناس القوة الشرائية للأفراد.

من ناحية أخرى تشجيع الاستثمار، وذلك إما بإعفاء بعض المشاريع من الضرائب، أو تخفيض معدل الضريبة عليها، والذي يوجه أنظار المستثمرين إلى القيام بهذه المشاريع وبالتالي زيادة إيرادات الدولة من الضرائب.

كذلك ترشيد الاستهلاك حيث يعتمد رفع معدل الضريبة على السلع لتوجيه القطاع العائلي نحو الادخار والتقليل من الاستهلاك.

ثالثا - الأهداف الاجتماعية

تساهم الإيرادات الضريبية في تقليل التفاوت بين طبقات المجتمع الواحد، عن طريق إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة والهدف من ذلك تحقيق العدالة الاجتماعية، أو رفع معدل الضريبة على بعض المنتجات الضارة "كالسجائر، الخمر..... الخ"، لغرض الحد من الآفات الاجتماعية أو عن طريق إعفاء الهيئات التي تهدف للنفع العام من الضرائب "المستشفيات، مؤسسات التعليم..... الخ"⁽¹⁾

المطلب الثاني: النظام الضريبي الجزائري

عرف النظام الضريبي في الجزائر عدة تعديلات كان أهمها تلك التي بدأ العمل بها افريل 1992، وتلتها عدة تعديلات من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية، سعت هذه التعديلات في مجملها إلى تبسيط هذا النظام ورفع فعاليته، وكذا التكيف مع الأوضاع الإقتصادية والاجتماعية.

1- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، سنة 2005، ص 151.

الفرع الأول: تحديد النظام الضريبي الجزائري

قبل تحديد النظام الضريبي الجزائري أولاً يجب تقديم بعض التعاريف للنظام الضريبي، إذ يعرف النظام الضريبي في مفهومه الواسع على أنه مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تؤدي إلى كيان (أو وجود) ضريبي معين وهذا الأخير يشمل الواجهة الحسية للنظام فهو يختلف من دول متقدمة اقتصادياً عن دول متخلفة⁽¹⁾، أما من ناحية المفهوم الضيق فيعد النظام الضريبي مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحويل⁽²⁾.

وبهذا فإن النظام الضريبي يتميز بخصائص تواكب وبصفة فعالة انتقال الإقتصاد الجزائري من حالة الإقتصاد الموجه إلى حالة إقتصاد السوق وهيا كالتالي:

✓ **التحاور بين المكلف والإدارة الجبائية:** تحتوي على التصريحات التي يقوم بها المكلف والاقتراحات التي تقرضها الإدارة الجبائية بالإضافة إلى تقديم الطعون، لذا نجد التحاور بين المكلف والإدارة الضريبية يتم من خلاله حساب مبلغ الضريبة التي يستوجب دفعها، وبهذا التحاور يتم تصحيح وضعيته غير القانونية ويحق للمكلف الرد والتغيير في التصريحات، حيث يعتبر هذا التحاور الذي يقوم بين المكلف والإدارة الجبائية أهم رابط لمعالجة المشاكل القائمة بينهما.

✓ **تصريح المكلف برقم أعماله بنفسه:** ان أهم خاصية التي يمتاز بها النظام الضريبي هو طابعه التصريحي، لذا أعطى المشرع الجزائري للمكلف حق التصريح برقم أعماله بنفسه، بمجرد الحصول على نماذج التصاريح من طرف الإدارة الضريبية يقوم بملئها وإعادتها إلى

1- يونس أحمد بطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2005، ص 19.

2- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2007، ص 323.

الإدارة إلا أن هذه التقارير والتصاريح تكون في أغلب الأحيان غير واقعة مما يؤدي حتما بالإدارة الضريبية إلى فحصها بحيث لا تعتبر الحرية الممنوحة للمكلف بالتصريح برقم أعماله حرية مطلقة وإنما مقيدة بتبريرات من أجل أن تكون التصريحات ذو مصداقية وواقعية.

✓ **حق الإدارة الضريبية في الرقابة:** تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة ومتابعة جميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين من أجل تجنب أنواع الغش والتهرب، غير أن القانون منع الإدارة الجبائية من الاطلاع أو مراقبة التصريحات المعدلة بدون إعلام المكلف أو المصالح الأخرى بالسر المهني.

الفرع الثاني: مجالات الإصلاح الضريبي في الجزائر

ارتكز الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على الجباية العادية وتضمن العناصر التالية:

- 1- تعميم الضريبة الوحيدة على الإنفاق في شكل الضريبة على القيمة المضافة.
 - 2- القطيعة مع نظام الضرائب النوعية على مداخيل الأشخاص الطبيعيين، باختيار ضريبة وحيدة على الدخل في شكل الضريبة على الدخل الإجمالي.
 - 3- جسيد مبدأ الفصل والتمييز بين الضريبة على الأرباح الشركات والضريبة على الأشخاص الطبيعيين.
- وقد تمخض عن هذا الإصلاح إحداث الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة⁽¹⁾.

1- بومدين حسين، بن شعيب نصر الدين، بومدين محمد، تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 02، ص 156

1- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

جاءت هذه الضريبة من أجل تعويض جل الضرائب النوعية السابقة، لذا وفقا للمادة 01 من قانون الضرائب المباشرة عرفت كالتالي: "تأسس الضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي للمكلف بالضريبة".

وبهذا نستنتج من خلال التعريف السابق أن الضريبة على الدخل الإجمالي تنسم بعدة خصائص هي:

- ✓ **ضريبة سنوية:** ويقصد من خلالها أن الضريبة تفرض مرة واحدة في السنة.
- ✓ **ضريبة وحيدة:** تفرض على كافة الأرباح الصافية الإجمالية التي يحققها الشخص الطبيعي من مختلف نشاطاته.
- ✓ **تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط دون الأشخاص المعنويين الذين يخضعون للضريبة على أرباح الشركات.**
- ✓ **ضريبة تصريحية:** لأنها تتحصل بعد إعداد التصريح الذي يقوم به الخاضع للضريبة سنويا ويقدمه لإدارة الضرائب.

2- الضريبة على أرباح الشركات IBS

إن أهم الأهداف التي كان يسعى إلى تحقيقها الإصلاح الضريبي التي قامت بها الدولة هو إخضاع الشركات العمومية كمثيلاتها الخاصة للضريبة على أرباح الشركات لمنطق قواعد السوق ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات الموجه بموجب قانون المالية⁽¹⁾

1- قانون رقم 90-36 مؤرخ في 14 جمادي الثانية عام 1411 الموافق لـ 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، المادة 38.

لسنة 1991، وقد عرف هذا النوع من الضرائب عدة تعديلات وتغيرات من أجل رفع حجم الاستثمارات وعصرنة جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش والنمو الاقتصادي وتخفيف العبء الضريبي على المؤسسة ومن ثم تعزيز مركزها المالي وتوسيع قدراتها الإنتاجية.

3- الرسم على القيمة المضافة TVA

أسس الرسم على القيمة المضافة بموجب قانون المالية 1991، بالمقابل الغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد على الأرباح والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGP – TUGPS) وذلك كنتيجة المشاكل التي شهدتها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملائمته، ويعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق الإجمالي، أو الإستهلاك الإجمالي، ويطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، وله معدلان: معدل عادي 19% ومعدل منخفض 9%.

أما الضرائب العائدة للمجموعات المحلية المتمثلة في البلديات والولايات كونهما أصبحا لهما دورا بارزا في الحياة الاقتصادية والاجتماعية مما يدفعهما إلى الحصول على الأدوات المالية للتدخل مثل الضرائب، لذا من بين أهم الضرائب العائدة للمجموعات المحلية من جهة وإضافة لأنواع الضرائب التي جاء بها الإصلاح الضريبي هي⁽¹⁾:

1- الرسم على النشاط المهني: وهو رسم يفرض على رقم الأعمال الذي يحققه الأشخاص

الممارسون لنشاط صناعي، تجاري أو غير تجاري (مهني)، وهذا مهما كانت نتيجة المؤسسة. وتوزع حصيلته على البلديات، الولايات والصندوق المشترك للجماعات المحلية.

1- قدي عبد المجيد، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول: الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 20-21 ماي 2002، ص04.

2- **الدفع الجزافي:** وهو عبارة عن ضريبة مباشرة على الهيئات والمؤسسات التي تشغل

مستخدمين على أساس مجموع الأجور والمرتبات والمعاشات الريع العمرية.

3- **الضرائب على الملكية:** ويتضمن مجموعة من الرسوم المتحصل عليها من مجموع الأملاك

والحقوق والقيم التي يمتلكها الشخص والمشار إليها ضمن المادة 276 الفقرة 01 من قانون

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والذي تم إلغائه ابتداء من سنة 2006.

4- **الرسم العقاري:** وهو ضريبة سنوية على الملكيات العقارية المبنية وغير المبنية على أساس

القيمة الإيجارية الجبائية السنوية حسب نوعية المناطق الموجودة فيها. وتوجه حصيلة هذه

الضريبة لصالح ميزانية البلديات.

5- **رسم التطهير:** وهو رسم سنوي لصالح البلديات مقابل خدمات رفع القمامة واستعمال شبكة

تصريف المياه غير الصالحة للشرب.

الفرع الثالث: أسباب وأهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر

تتمثل كل من الأسباب التي أدت إلى عملية الإصلاح الضريبي والاهداف المراد تحقيقها فيما يلي:

أولاً- أسباب الإصلاح الضريبي في الجزائر

الوضعية الاقتصادية والاجتماعية التي كانت تعيشها الجزائر وفي ظل التحولات التي كان

يعيشها الاقتصاد الوطني والانتقال إلى اقتصاد السوق، وعقد الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، والسعي

إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، جعلت النظام القديم لا يواكب ولا يتماشى مع هذه

المستجدات الجديدة، ومن بين أسباب اصلاح هذا النظام مايلي⁽¹⁾:

1- محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص

علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة -، سنة الجامعية

2014/2015، ص125.

- 1- تعقد النظام الضريبي كنتيجة للجمع بين الضرائب النوعية، ونظام الضرائب العامة ولكثرة الإعفاءات وكثرة النصوص التشريعية، وعدم كفاءة الإدارة الضريبية.
- 2- عدم مرونة النظام الضريبي.
- 3- تشوه بنية النظام الضريبي (جباية عادية - جباية بترولية).
- 4- اختلال هيكل الإيرادات الضريبية، بهيمنة الضرائب غير المباشرة فيه، ويضاف إلى ما ذكر مشكلة الضغط الضريبي المرتفع كنتيجة لتعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، هذا الضغط قدر سنة 1986 محسوبا على أساس كل الاقتطاعات الضريبية بمعدل 45.6% و46% سنة 1987 مما يعني الثقل الكبير للاقتطاعات الضريبية.
- 5- الغش والتهرب الضريبي فقد كان للضغط الضريبي المرتفع الذي يقع على المكلف أن يؤدي به إلى التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية.
- 6- عجز النظام الضريبي القديم على مواجهة الندرة بزيادة العرض، وذلك يعود إلى:
 - ✓ القيود المفروضة على الاستثمار الخاص ذات طابع إداري وسياسي وتقني.
 - ✓ الحساسية المفرطة اتجاه الاستثمارات الأجنبية.
 - ✓ القيود على الواردات نتيجة احتكار الدولة للتجارة الخارجية.

ثانيا- أهداف الإصلاح الضريبي

يهدف الإصلاح الضريبي إلى أن تلعب الضريبة دورا جديدا لمواكبة النظام الاقتصادي الجديد، بأن تستعمل كأداة لتشجيع الأنشطة الاقتصادية، وتوجيهها توجيهها يتمشى ومتطلبات التنمية الاقتصادية، كما يرمي إلى تحقيق هدف رئيسي يكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني سيما

تطور المؤسسة من خلال التكيف مع الديناميكية الإقتصادية، لذا تتمثل أهداف الإصلاح الضريبي الجزائري فيما يلي⁽¹⁾:

1- الأهداف الإجتماعية

العمل على تحقيق العدالة الإجتماعية بين المكلفين بدفع الضريبة وذلك من خلال الإجراءات التي اتخذتها الدولة وهي:

- ✓ الفصل بين الشخص الطبيعي والمعنوي بحيث يخضع الشخص الطبيعي للضريبة على الدخل الإجمالي IRG، وفي حين يخضع الشخص المعنوي للضريبة على أرباح الشركات IBS، كما أن معاملة المكلفين تتم طبقا لمحددات الضريبة التي يخضع لها كل مكلف.
- ✓ العمل على التوسع أكثر في تطبيق الضريبة التصاعدية وخاصة الضريبة التصاعدية بالأجزاء التي تطبق على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين، بالمقابل التقليل في تطبيق الضريبة النسبية التي يبقى معدلها ثابتا مما تغير الوعاء وهذه فكرة التقليديين السابقة.

- ✓ توسيع الحقل الضريبي بإخضاع العديد من السلع والخدمات لأنواع الاقتطاعات "الرسم على القيمة المضافة TVA"، هذا من جهة والأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكلفة لدافع الضريبة من جهة أخرى، وهذا من خلال تحديد حجم الإعفاءات الواجبة لذلك.

2- الأهداف الإقتصادية

إن التغيرات الإقتصادية التي حدثت في الهيكل الإقتصادي يتطلب وضع نظام ضريبي جديد يتماشى مع هذه التغيرات، وذلك بتشجيع الإستثمارات المحلية والأجنبية وزيادة توسيعها على

1- محمود جمام، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الإقتصادية - دراسة حالة الجزائر -، أطروحة دكتوراه دولة، تخصص علوم إقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمود منتوري قسنطينة، السنة الجامعية 2009/2010، ص ص 111-112.

مختلف ولايات الوطن بتخفيض المعدلات الضريبية وإحداث إعفاءات ضريبية، مما يجعل من الضريبة وسيلة فعالة لتمتين وتثبيت برنامج الإصلاح الإقتصادي وذلك عن طريق:

- ✓ توفير الجو الملائم والمناسب للقيام بالاستثمارات.
- ✓ عدم عرقلة وسائل الإنتاج المستوردة اللازمة للأعمال الإنتاجية.
- ✓ إستعمال النظام الضريبي من خلال مكوناته كأداة لتوجيه الإقتصاد الوطني نحو إقامة مؤسسات إقتصادية قوية قادرة على تموين السوق المحلية ومنافسة السلع الأجنبية.
- ✓ تقديم امتيازات جبائية للقطاع الخاص حتى يقوم بدوره الفعال في التنمية الإقتصادية.

3- الأهداف المالية

إن كل عمل إنتاجي أو تجاري يتطلب أموال لتحريكه ورفع مردوديته لخدمة الإقتصاد الوطني وهذا يتطلب:

- ✓ رفع الحصيلة الضريبة وزيادة نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة والعمل على إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية التي يعتبر مصدرها غير دائم لتعرض هذه المادة لتقلبات في أسعارها في السوق العالمية.
- ✓ وضع أساليب وطرق جبائية حديثة لمنع محاولات الغش والتهرب الضريبي.

4- الأهداف التقنية

- ✓ إن النظام الضريبي الجزائري يتصف بتعقده ولذلك يجب تبسيطه من خلال:
- ✓ إقامة إدارة ضريبية فعالة وديناميكية باعتبارها حلقة وصل بين المكلفين والنظام الضريبي ومن ثم لابد من تحقيق وتوافر بعض الصفات.
- ✓ رفع مستوى العاملين بالمصالح الضريبية من خلال توظيف الإطارات الكفوة الجامعية.

✓ إجراء فترات تربصيه في معاهد مختصة في كيفية التحصيل الجبائي وتقنياته لرفع مستوى تلك الإطارات.

✓ رفع الوعي الضريبي لدى المكلفين بالاتصال المباشر أو عن طريق توسيع الإعلام الضريبي.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

ان النظام الضريبي الجزائري كباقي الأنظمة المطبقة في معظم الدول المتقدمة يقوم على أساس التصريح، أي أن المكلفين لهم حرية نسبية في تقديم التصريحات الجبائية المعتمدة من طرف مصالح الضرائب بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، غير ان بعض المكلفين ونظرا للأسباب السالف ذكرها يسعون بكل السبل والطرق للتهرب من دفعها سوءا كليا أو جزئيا.

السبب الذي جعل المشرع الضريبي يضع أدوات وآليات التي من شأنها ردع هذه الظاهرة وعلى رأسها الرقابة الجبائية، ومن أجل الإلمام بهذه الأداة بصورة أوضح سنحاول من خلال هذا المبحث عرض إطار المفاهيمي لها وذلك من خلال مفهومها، أسبابها، أشكالها.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية من أهم أجهزة مكافحة الغش والتهرب الضريبي حيث تعمل على الحد من انتشارهما وغايتها تتمثل في مراقبة مدى حقيقة التصريحات الجبائية المصرح بها من المكلف بالضريبة، ولهذا ومن أجل تحديد المفاهيم المرتبطة بها يجب التطرق لمفهوم الرقابة بشكل عام ثم الرقابة الجبائية بشكل خاص.

الفرع الأول: تعريف الرقابة

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات اللاأخلاقية واللاقانونية مثل الرشوة والسرقة في المؤسسات الإدارية ومن أهم التعاريف المقترحة للرقابة:

تعريف المفكر الاقتصادي " هنري فايول " الذي عرفها على أنها: " الرقابة تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، اما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها منع تكرارها"⁽¹⁾.

كما يمكن تعريفها على أنها مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين وتقوم بتسهيل وتحسين وأخذ القرارات للتعرف على الأخطاء من خلال⁽²⁾:

1- تصحيح الأخطاء والسهو وعدم المطابقة المحاسبية.

2- اكتشاف التلاعبات والاختلاسات ومعالجتها وكذلك وضع المعايير وتقييم الأداء.

مما سبق نستخلص أن الرقابة وسيلة علاجية تهدف إلى الرقابة هي التحقق مما إذا كانت كل الأعمال تسير وفقا للنصوص القانونية والتنظيمية وتجسيد الخطة الموضوعية من قبل الإدارة وتعليماتها، من خلال تبيان نقاط الضعف والأخطاء والانحرافات من أجل تصحيحها ومنع تكرارها.

1- محمد قاسم القزويني، مهدي حسين زوييف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 1993، ص25.

2- بن اعماره منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والرقابية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2011، ص11.

الفرع الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية

لا يختلف مفهوم الرقابة في النظام الجبائي عن مفهوم الرقابة في نطاقها الواسع فهي الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن مواطن الغش والتهرب الجبائي ويمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها:

التعريف الأول: حسب CLAUDE LAURENT الرقابة الجبائية هي الوسيلة التي تسمح للإدارة الجبائية للتحقق من أن المكلفين بالضريبة ساهرين على أداء واجباتهم الجبائية، وتصحيح الأخطاء الملاحظة⁽¹⁾.

التعريف الثاني: الرقابة الجبائية هي فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية⁽²⁾.

التعريف الثالث: حسب A.Hamini الرقابة الجبائية هي تشخيص مضمون التقارير المحاسبية بما يتوافق مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة⁽³⁾.

اما التعريف الرابع فكان للتشريع الجزائري حيث عرفها في المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية: تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة او حق أو

1- claude laurent, contrôle fiscale la vérification personnelle, Edition Bayausaine, france, Paris, Année 1995, P13.

2- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، سنة 2011، ص47.

3- A.Hamini, L'audit comptable et financier, Ed Berti, Alger, Année 2001, P172.

رسم أو أتاوة، كما يمكنها ان تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها⁽¹⁾.

التعريف الخامس: الرقابة الجبائية هي مجموعة العمليات التي تسمح بتعديل الضريبة التي يعترض عليها المكلفين بالضريبة في اطار المنازعات الجبائية من جهة، ومن جهة أخرى تمثل الاداة الردعية المساهمة في تمييز جريمة الغش الضريبي⁽²⁾.

وعليه فإن الرقابة الجبائية تشمل ثلاثة أغراض حتمية ونهائية للرقابة والمتمثلة فيمايلي⁽³⁾:

- 1- **الغرض القمعي:** وذلك من خلال معاقبة السلوك الأكثر احتيالية.
- 2- **الغرض الردعي:** والذي يتم من خلال تعزيز الإلتزام الضريبي لجميع دافعي الضرائب.
- 3- **الغرض الميزانياتي:** وهو الكفاءة الضريبية في الاسترداد بسرعة للضرائب المتهرب بها.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها تلك العمليات المنتظمة التي تقوم بها الإدارة الجبائية، قصد التحقق من مدى مصداقية مختلف التصريحات وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف بالضريبة واكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من تسديد الدين الضريبي المستحق للخزينة العمومية، وتتم هذه العمليات باستعمال هياكل تقنية وقانونية منحها لها المشرع.

1- يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2014، ص ص 15-16.

2-Hervé Krugé, Les Principes Généraux de la Fiscalité, Ellipses Edition Marketing S.A, Année 2000, P 51.

3- Le recouvrement des créances de contrôle fiscal et le recouvrement contentieux des amendes et des condamnations judiciaires, Communication à la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la nation du SENAT, P09.

الفرع الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله خاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في كل من:

أولاً- إقامة نظام ضريبي محكم

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية، وبقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والإقتصادية والإجتماعية، كما ان التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال ما يلي:

1- تبسيط وتحسين التشريع الضريبي: حيث يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع

الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، لإضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي وإقناعهم به مما يؤدي بهم إلى الإلتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها.

2- تحقيق العدالة الضريبية: تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة والنظام

الضريبي وتتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي، وإعادة التوزيع العادل للدخول والثروات على أفراد المجتمع، ولذلك يصعب قياسها ويبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل

واقترع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه ، لذا فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب قدرته التكليفية، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخل، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.

ثانيا- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق جبائية فعالة، حيث أن تبعه التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية، التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على رفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجبائية والضرائب والمراقبة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الألي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

المطلب الثاني: أسباب الرقابة الجبائية

اشتدت الحاجة إلى الرقابة الجبائية نتيجة التطورات الاقتصادية وما صاحبها من تطور في مجال التهرب الضريبي وخاصة في ظل الأنظمة الجبائية التصريحية والتي تسعى إلى ترقية الرقابة الجبائية على النحو يخدم مصالح المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية ومن بين هذه الأسباب مايلي⁽¹⁾:

الفرع الأول: الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية نتيجة حتمية لمتابعة النظام التصريحي، باعتبار المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة وضمان مصداقيتها.

الفرع الثاني: الرقابة الجبائية وسيلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي

لأسباب اقتصادية واجتماعية، يميل بعض المكلفين بالضريبة إلى التخلص أو تخفيف العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، لذا أصبحت مكافحة هذه الممارسات الاحتيالية والتدليسية حاليا جزء من أولويات الإدارة الجبائية التي تتمتع بسلطات وصلاحيات واسعة عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وضمان مصلحة الخزينة العمومية.

1- Ouarezki Miloud, La modernisation du contrôle fiscal dans le cadre d'une stratégie, Revue administration et développement pour les recherches et les études, Volume 06, P43.

الفرع الثالث: الرقابة الجبائية وسيلة لتقليل الخطر الجبائي

وهو ما يصطلح عليه الأمن الجبائي، فإجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها لشروط الاستفادة من إمتيازات جبائية منتقاة⁽¹⁾.

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

تختص الإدارة الجبائية بتطبيق الرقابة الجبائية بصفتها الجهاز الفني الذي تخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها سعيا لتحقيق أهداف الجبائية المتمثلة فيما يلي:

الفرع الأول: الهدف القانوني

تتمثل الأهداف القانونية للرقابة الجبائية في النقاط التالية:

- 1- ترسيخ مبدأ العدالة الضريبية أي اعتبار جميع المكلفين بالضريبة على قدم المساواة فيما يخص الإلتزام بدفع الضرائب المفروضة عليهم عن طريق المنافسة بين المكلفين مما يدعوهم إلى أداء واجباتهم الجبائية.
- 2- مطابقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين المطالبين بها مع القوانين واللوائح الجبائية، واللجوء في حالة المخالفة أو إكتشاف الغش ومحاولة التهرب من دفع الضرائب المفروضة إلى تطبيق الجزاءات المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية⁽¹⁾.

1- ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء - دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة (2011-2015)، جامعة محمد بوضياف المسيلة، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، سنة 2017، ص148.

3- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها، كما تساهم الرقابة الجبائية بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعد في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السلبية في سياستها الجبائية⁽²⁾.

الفرع الثاني: الهدف المالي والاقتصادي

تتمثل الأهداف المالية والاقتصادية للرقابة الجبائية في:

- 1- المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، هذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية، وبالتالي زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والضريبة.
- 2- توسيع الوعاء الضريبي بتحصيل موارد إضافية وتوجيهها لأغراض اقتصادية بدلا من ضياعها عن طريق التهرب الضريبي.
- 3- حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة، التي تشكل مؤشر لنجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تحقيق المهمة التي اوكلت إليها⁽³⁾.

1- وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، المجلة البحوث، المجلد 11، العدد 02، ص ص 287-288.

2- نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (2003/1999)، مذكرة ماجستير في علوم التدبير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2004/2003، ص 63.

* الوعي الضريبي: والمقصود به مدى اقتناع كل مكلف بالضريبة بواجباته الإجتماعية مقابل التزامه بدفع الضريبة وتحملها بإقتناع.

3- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى، الجزائر، سنة 2012، ص 22.

4- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة، مما يسهل عملية التقييم والإحصاء المالي.

الفرع الثالث: الهدف الإداري

تؤدي الرقابة الجبائية دورها للإدارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل كبير وحيوي في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية⁽¹⁾:

1- ان الإجراءات العامة المسطرة للرقابة الجبائية تهدف أساسا إلى إبطال الأساليب والتطبيقات التي تحكم الاختلالات التي تشوه قواعد المنافسة وتقلص من عدم تمويل الخزانة بالموارد الإضافية⁽²⁾.

2- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الضريبية من المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

3- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

4- تحديد مدى كفاءة الأعوان والمراقبين الجبائيين أثناء أدائهم مهمة الرقابة الجبائية، وبالتالي اختيار الأفضل دائما للحصول على نتائج إيجابية.

1- بلواضح الجيلاني، سعيدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2012)، جامعة محمد بوضياف المسيلة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، سنة 2014، ص34.

2- بن اعمار منصور، مرجع سابق، ص15.

الفرع الرابع: الهدف الاجتماعي

تتمثل الأهداف الاجتماعية للرقابة الجبائية في النقاط التالية:

- 1- ترسيخ الوعي الضريبي*، بين المكلفين لمحاربة التهرب الضريبي، وتفاذي اللجوء للاحتيال والتزوير والإخفاء والتقصير وهي أهم الوسائل التدليسية التي تلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة لاعتقاده بعدم أحقية الدولة في اقتطاعها من أرباحه.
- 2- تحقيق العدالة الاجتماعية بصفة عامة والعدالة الجبائية بصفة خاصة بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء هدف أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
- 3- تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية وضمان منافسة نزيهة بين المتعاملين من خلال توسيع نطاق الرقابة الجبائية لتشمل جمي المتعاملين الاقتصاديين⁽¹⁾.

1- مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة عمار تليجي الأغواط، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جوان 2013، ص32.

المبحث الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

لقد وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا أوجب من خلاله كل المراقبين الجبائيين بإتباع إجراءات معينة وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات والتجاوزات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة من جهة، ومنع أي شكل من أشكال تعسف المراقبين بحجة تطبيق القانون من جهة أخرى، كما حدد القانون الجبائي مختلف الالتزامات التي يجب على المكلف التقيد بها وكذا الضمانات الممنوحة له حتى يتسنى له معرفة جميع حقوقه وواجباته تجاه الإدارة الجبائية، هذا الأخير الي سنوضحه من خلال المبحث التالي:

المطلب الأول: الحقوق القانونية للإدارة الجبائية

إن النظام الجبائي الجزائري يعتمد أساسا على ما يقدمه المكلف من تصريحات على مداخله وأرباحه لفرض الضريبة عليه، وحتى يمكن للإدارة الجبائية أن تمارس السلطات المخولة لها وفر لها التشريع الجزائري جملة من الصلاحيات المتناسبة مع عملية قيامها بالرقابة الجبائية التي نستعرض منها مايلي:

الفرع الأول: الحق في الاطلاع

هذا المبدأ هو الأصل العام في عمل الإدارة الجبائية وذلك لتحقيق أهدافها وبالتالي الحفاظ على مصالح الدولة ويعتبر هذا العمل كسرا لمبدأ السر المهني⁽¹⁾، كما انه يعد وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية بواسطة هذا الحق يمكن لهم الاطلاع على الوثائق والمستندات والملفات الخاصة بالمكلف بالضريبة الذي هو بصدد التحقيق بحيث تعتبر هذه الوثائق

1- العيد صالح، مرجع سابق، ص62.

المرجع الرئيسي والمساعد في تمكين أعوان الإدارة الجبائية للقيام بمهمة التحقيق، ومن جهة أخرى فالمشرع الجبائي بين مجال تطبيق هذا الحق من خلال الفقرة الأخيرة من المادة 59 لقانون الإجراءات الجبائية: "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية بالحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"، كما يمارس حق الاطلاع على الهيئات الموالية⁽¹⁾:

أولا - حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات

لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات وكذا المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها.

ثانيا - حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين

يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيروها مؤسساتهم بالجزائر.

ثالثا - حق الاطلاع 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، ان تتقيد، قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الاطلاع.

1- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، سنة 2016، من المادة 46 إلى المادة 58.

وبهذا فإنه كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المفروض تقديمها وفقا للتشريع او تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الاجال المحددة لحفظها* تعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج⁽¹⁾.

الفرع الثاني: حق الرقابة

يعتبر حق الرقابة حسب Thierry Lambert الحق الذي يسمح للإدارة من التأكد بواسطة التقنيات والإجراءات المقررة من طرف المشرع، بأن جميع المكلفين قد سددوا ما عليهم وهذا من أجل تصليح الضرر الذي يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي⁽²⁾، أما من الناحية التشريعية فقد أشير إلى حق الرقابة من خلال محتوى مواد قانون الإجراءات الجبائية كالتالي⁽³⁾:

✓ ترأب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة.

✓ يمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

✓ تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.

* طبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بالوثائق الثبوتية التي يتم ممارسة حق المراقبة والاطلاع والتحقيق عليها لمدة 10 سنوات ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية.

- 1- قانون إجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 62.
- 2- اسماعيل صاري، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها - مع الإشارة لمديرية الضرائب لولاية المدية -، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، العدد 01، افريل 2014، ص 213.
- 3- قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 18 والمادة 20-3.

✓ تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.

وعلى اعتبار أن الرقابة تتمثل في مجمل العمليات التي بواسطتها يمكن التحقق من نزاهة ومصادقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف، خول لها المشرع الجبائي لمراقبي الإدارة الجبائية في اطار ممارسة حق الرقابة مايلي:

✓ **طلب المعلومات:** تتمثل في المعلومات التي يطلبها المحقق من المكلف حول النقاط المصرح بها والتي يشوبها الغموض والشك، وقد يتخذ هذا الطلب الصفة الشفوية أو الكتابية، وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب فإنه لا يتعرض لأي عقوبة، بل تقوم الإدارة الجبائية بإرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه توضيحات أخرى.

✓ **طلب التوضيحات وتبريرات:** حول نقطة معينة من التصريح العام عند الشك في عدم تجانس التصريحات لسنة معينة والسنوات السابقة لها.

✓ **التدخلات المباشرة:** للأعوان المراقبين للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة والتأكد المباشر من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية.

الفرع الثالث: حق الاستدراك

أقره المشرع الجبائي كحق من حقوق الإدارة الجبائية بموجب نص المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية بأربع (04) سنوات⁽¹⁾، حيث يعرف هذا الحق على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل

1- محمد قاسي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصريّة الإدارة الجبائية-حالة الجزائر خلال فترة (2006-2016)، ص 213، موقع التصفح: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/21699>، تاريخ التصفح 2017/09/12، الساعة 14:15.

تصحيح حالات النسيان أو النقائص أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبة⁽¹⁾، وانقضاء هذا الأجل لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بهذا الحق.

الفرع الرابع: حق المعاينة والحجز

نص قانون الإجراءات الجبائية وخاصة من المادة 33 إلى المادة 38 إلى تأسيس حق المعاينة، ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، أن تقوم بمعاينات مفاجئة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة، إلا أنه لا يمكن إجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير⁽²⁾، كما يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذي يشاركون في هذه العملية.

1- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، سنة 2009، ص21.

2- La lettre de la DGI N°58/2012, Le contrôle fiscal " une action constante de l'administration fiscale", P7.

المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة وضماناتهم

يخضع المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية للالتزامات عديدة، يجب أن يكون على دراية تامة بها ومن جهة أخرى منحه المشرع الجبائي ضمانات تحميه لأي شكل من أشكال تعسف الادارة الجبائية عند تطبيقها للصلاحيات المخولة لها قانونيا، في سبيل خلق نوع من التوازن بين الطرفين.

الفرع الأول: واجبات المكلفين بالضريبة

ان المشرع الجبائي حدد حقوق وواجبا تمارس من خلالها عملية الرقابة الجبائية لتفادي العقوبات، فيجب على المكلفين بالضريبة الاحترام والالتزام بواجباتهم الجبائية سواء ذات الطابع المحاسبي او الجبائي.

أولاً- التزامات محاسبية

تعد الدفاتر المحاسبية الإجبارية والوثائق المحاسبية من بين أهم التصريحات التي تقوم عليها عملية إجراءات الرقابة المحاسبية، هذا ما جعل المشرع الجبائي يوليها اهمية كبيرة ويلزمها على المكلفين من خلال كل من قانون التجاري وقانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ والتي تتمثل في:

1- دفتر اليومية: وهو دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا

ويفرض على كل الأشخاص الطبيعيين او المعنويين المصنفين في النظام الحقيقي ويمارسوا نشاطات تجارية وصناعية في حين الأشخاص الذي يمارسون أنشطة غير تجارية كالمهنة الحرة في دفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس القسم التجاري التابعين له إقليميا، كما يعزز قيد

1- الامر رقم 75-59 مؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم إلى غاية قانون رقم 05-02 المؤرخ في 6 فبراير 2005، من المادة 09 إلى المادة 12 إضافة إلى قانون الإجراءات الجبائية المادة 64 مكرر.

كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها ويقدم عند طلب الإدارة الجبائية، أما غيابه يشكل سببا كافيا لإلغاء ورفض محاسبة المكلف.

2- دفتر الجرد: إن إلزامية مسك دفتر الجرد ناتج عن الأهمية التي يكتسيها هذا الدفتر الذي يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل إنجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية، كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤثر من طرف قاضي المحكمة حتى يحمل الصبغة القانونية، وأن يخلوا من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير.

3- حفظ الدفاتر وسندات المراسلات: يلزم المشرع الجزائري المكلف الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لها إضافة إلى المستندات المشار إليها في القانون التجاري لمدة 10 سنوات، وطبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداء من تاريخ تحريرها، كما أن أي إخلال بهذه الشروط السابقة الذكر يؤدي إلى رفض المحاسبة من قبل المحققين وبالتالي فإن المكلف يعتبر مخالفا للواجبات المحاسبية.

ثانيا: الالتزامات الجبائية

وهي الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتتحصر هذه الالتزامات في عدة تصريحات نذكر أهمها بإيجاز:

1- التصريح بالوجود: وفقا للمادة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 51 من قانون الرسوم على رقم الأعمال فإنه يجب على كل المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا خلال ثلاثين 30 يوما من بداية نشاطهم اكتاب لدى المفتشية التابعين لها يضم تصريحا

بوجودها⁽¹⁾، ويكون هذا التصريح مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة الذي يذكر فيه على وجه التحديد⁽²⁾:

- ✓ اسم ولقب وعنوان المكلف بالضريبة، وإذا تعلق المر بالشركة عنوانها؛
- ✓ رقم التعريف الإحصائي للمؤسسة؛
- ✓ طبيعة العمليات التي تجعله خاضعا للرسم على القيمة المضافة؛
- ✓ موقع المؤسسة أو المؤسسات التي يستغلها؛
- ✓ موقع المؤسسة وكذلك اسمه وعنوانه، إذا كان ينتج بواسطة الغير؛
- ✓ موقع محل أو محلات البيع التي يملكها؛
- ✓ طبيعة السلع أو المواد أو الأشياء التي ينتجها أو يتاجر فيها؛
- ✓ عنوان ومقر الشركات.

2- التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال: يجب على المكلفين أن يودعوا كشفا شهريا أو فصليا صنف (Gn°50) لرقم الأعمال، وتفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة، وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت، وهذا خلال عشرين يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني التي تحدده إدارة الضرائب، كما يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب الذين يقل مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة السابقة عن مائة وخمسين ألف دينار، اكتباب تصريحاتهم المتعلقة بالسنة الموالية وتسديد الضريبة المستحقة كل ثلاثة أشهر⁽³⁾.

1- Nacer Mourd, Baala Tahir, Relation entre le contribuable d'impôt et l'administration fiscale, P285, cité consultation: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/23432>, revue étude fiscales date: 11/08/2017, heure: 15:31.

2- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسم على رقم الأعمال، سنة 2016، المادة 51.

3- القانون رقم 06-24 مؤرخ في 26/12/2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، المادة 35.

3- التصريح السنوي للدخول والنتائج: يتعين على المكلفين أن يكتبوا قبل الواحد (01) افريل من

كل سنة لدى مفتشية الضرائب المباشرة الموجودة بمكان مقر الشركة او الإقامة الرئيسية لها،

تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، وإذا حققت المؤسسة

خسارة يقدم تصريح متضمن مبلغ الخسارة⁽¹⁾، وفي نفس الشيء يتوجب على الأشخاص

الطبيعيين بأن يعدوا من كل سنة تصريحا شاملا وكلي لدخولهم.

4- تصريح بالتوقف عن النشاط: نصت المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم

المماثلة على أنه في حالة التنازل او التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي

المفروض على الربح الحقيقي، تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة على الأرباح التي ما زالت لم

تفرض عليها الضريبة، كما انه يطلب من المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب

بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل عشرة (10) أيام.

5- تدوين رقم التعريف الجبائي: يجب أن يكون أي عقد أو تصريح أو تسجيل أو عملية تتم مع

دائرة إدارة الجبائية مصحوبا برقم التعريف الجبائي وهذا لضمان تحديد هوية الأشخاص

المعنيين⁽²⁾، إذا هذا الاجراء يعد اجباريا بالنسبة لكل المكلفين بالضريبة سواء كانوا طبيعيين او

معنويين، والمزاولين نشاطا صناعيا او تجاريا او حرا، ان يشاروا إلى رقم التعريف الجبائي

على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم، وعدم التقيد بهذا الإجراء يعرض صاحبه إلى جملة من

العقوبات⁽³⁾.

1- القانون رقم 70-12 المؤرخ في 2007/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، المادة 03.

2- Nacer Mourd, Baala Tahir, OP-Cit, P288.

3- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2016، المادة 176 والمادة 178.

الفرع الثاني: ضمانات المكلفين بالضريبة

مقابل الصلاحيات الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهمتهم الرقابية، منح المشرع الجبائي مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة بهدف خلق جو من الطمأنينة والتفاهم بين المكلف بالضريبة والعون المحقق، فمنها ضمانات ما هي مرتبطة بممارسة حق التحقيق وبعضها الآخر مرتبط بممارسة سلطة إعادة التقييم.

أولاً- الضمانات المرتبطة بحق التحقيق

تتمثل الضمانات المرتبطة بممارسة حق التحقيق للمكلفين الذين يخضعون للرقابة الجبائية بمايلي⁽¹⁾:

1- إرسال إشعار بإجراء التحقيق*، يكون مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة

المحقق في محاسبته؛

2- الاستعانة بمستشار جبائي؛

3- تحديد مدة إجراء التحقيق؛

4- استحالة إجراء تحقيق جديد؛

5- الحفاظ على السر المهني: من أهم الضمانات التي خولها المشرع للمكلف بالضريبة حقه

في المحافظة على أسراره التجارية والجبائية وبالتالي يلزم المراقبين والمفتشين الجبائيين

بالمحافظة على أسراره التجارية والجبائية وبالتالي يلزم المراقبين والمفتشين الجبائيين

1- المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، موقع التصفح: <https://www.mfdgi.gov.dz>، تاريخ

التصفح 2017/07/02، الساعة: 19:22.

*في حالة التحقيق المفاجئ يسلم الإشعار إلى المكلف لحظة وصول المحقق إلى مكان التحقيق لكن يمنع عليه القيام بدراسة معمقة وتحليلية للوثائق الموجودة إلا بعد منحه آجالاً لتحضير دفاعه.

بالمحافظة على جميع أسرار المكلف بالضريبة، وحتى بالنسبة للجان الطعن فقد ألزم

القانون أعضائها بالحفاظ على السر المهني⁽¹⁾.

إلى أنه يجب الإشارة أن هذه الضمانات تختلف باختلاف اشكال الرقابة المعمقة المعتمدة في

عملية الرقابة الجبائية، هذا الأمر الذي سنحاول توضيحه من خلال الجدول التالي:

1- قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 65 والمادة 81 مكرر.

الجدول رقم (03): الضمانات المرتبطة بحق التحقيق

نوع الرقابة	ارسال الاشعار بالتحقيق	الاستعانة بالمستشار	مدة التحقيق	استحالة إجراء تحقيق جديد
التحقيق في المحاسبة VC	مدة 10 أيام بالإضافة للإشارة إلى: - الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء و رتب المحققين - تاريخ وساعة اول تدخل - مدة إجراء التحقيق - الفترة المعنية بالتحقيق - الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية. - الوثائق الواجب الاطلاع عليها.	يمكن الاستعانة بمستشار أثناء إجراء عملية التحقيق إلا أنه يجب أن يشير الإشعار بالتحقيق صراحة إلى هذا الحق.	مدة 03 أشهر بالنسبة لمؤسسات: - خدمات: أقل من 1.000.000 دج - أخرى: أقل من: 2.000.000 دج مدة 06 أشهر بالنسبة لمؤسسات: - خدمات: أكثر من: 1.000.000 دج وأقل من 5.000.000 دج - أخرى: أكبر من: 2.000.000 دج وأقل من: 10.000.000 دج مدة 09 أشهر لجميع الحالات الأخرى	لا يمكن الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ولنفس الضريبة.

التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE	مدة 15 يوم ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق	يمكن الاستعانة بمستشار أثناء إجراء عملية التحقيق إلا أنه يجب أن يشير الإشعار بالتحقيق صراحة إلى هذا الحق.	مدة التحقيق 12 شهرا	لا يمكن الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ولنفس الضريبة.
التحقيق المصوب VP	مدة 10 أيام مع تحديد: - طابع التصويب في التحقيق - طبيعة العمليات المحقق فيها		مدة التحقيق من شهرين إلى 06 أشهر قابلة للتמידد في حالة طلب الإدارة الجبائية مساعدة الإدارات الجبائية الأخرى في طلب المعلومات	يمكن إعادة إجراء التحقيق لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت مراقبتها بشرط الأخذ بعين اعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتمم.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: قانون الإجراءات الجبائية، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2016.

ثانيا- الضمانات المرتبطة بممارسة سلطة إعادة التقييم

تكمن الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة في إطار ممارسة حق إعادة التقييم أساسا في إجراء إعادة التقييم المضاد والمتمثل في كل من التبليغ بإعادة التقييم وحق الرد بالنسبة للمكلف بالضريبة.

1- التبليغ بإعادة التقييم: يجب على الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية الرقابة المعمقة

إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك بواسطة إشعار بإعادة التقييم، وهذا حتى في غياب إعادة التقييم أو رفض المحاسبة، كما يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا بما فيه الكفاية ومحتلا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بفهم طريقة إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة المطبقة عليه للتمكن من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته⁽¹⁾.

2- حق الرد: يحق للمكلف الرد على إعادة التقييم من خلال تقديم رأيه وملاحظاته حول إعادة

التقييم، كما يمكنه طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في أجل أقصاه 40 يوما *، وهنا يتميز رأي المكلف بحالتين لنتائج التحقيق:

✓ ابداء الموافقة أو عدم الرد في الآجال القانونية "اعتباره قبول ضمني": يتم تأسيس

الضريبة بناء على الأساس الذي تم تبليغه، وتصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن

الرجوع فيها من قبل الإدارة.

✓ حالة ابداء ملاحظات: وهي تتضمن إما رفضا قاطعا للتصحيحات المقررة من قبل

الإدارة أو أن تتضمن مجموعة من الأدلة والحجج تناقض النتائج المتوصل إليها، وفي

1- قانون إجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 19.

* التحقيق المصوب يتوفر على أجل مدة ثلاثون (30) يوما لإبداء ملاحظات المكلف بالضريبة.

كلتا الحالتين على ادارة الالتزام بالرد المعل بالحجج على ملاحظات المكلف بالضريبة، وأي تقصير في ذلك يؤدي إلى بطلان الإجراءات.

3- حق الطعن: يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي

يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه إذا تبين أنه قد أخضع جورا لإعادة التقييم أو التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي، فيجوز لهذا الأخير تحويل قضيته إلى السلطات العليا الإدارية المتمثلة في لجان الطعن المحلية، الولائية، المركزية أو على مستوى السلطة القضائية.

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل المتعلق بدراسة الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري التطرق لجل الجوانب الملمة بها، وهذا برغم التذبذب والتغير المستمر الذي يشهده التشريع الجزائري، غير أن هذا لم يمنعنا من محاولة الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، كونها تعد من أهم إجراءات الإدارة الجبائية في التأكد من صحة تصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وهذا بالإضافة إلى الصلاحيات المخولة لها قانونيا، وبالتحديد حق الاطلاع على كل المعلومات الجبائية ومن كل الأطراف المتعاملة مع المكلف بالضريبة في سبيل مراقبته واكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة في تصريحاته بهدف تصحيحها وتقويمها، وفي سبيل تحقيق الرقابة الجبائية لنتائجها والهادفة لزيادة إيرادات الخزينة وضع المشرع الجبائي ضمانات للمكلف الضريبي كضمان لمنع أي شكل من أشكال تعسف الإدارة الجبائية في حقة بحجة الصلاحيات القانونية.

لذا وبعد محاولتنا الإلمام بأهم جوانب الرقابة الجبائية اتضح لنا انها تعد اهم وسيلة ردعية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي إلا ان هذا الامر لا يمكن قطعيته من دون دراسة الإلمام بالظاهرة المراد ردعها، لذا سنحاول من خلال الفصل الثاني ان نولي اهتماما بهاته الظاهرة ومحاولة تشخيصها.

الفصل الثاني

تشخيص ظاهرتي الغش

والتهرب الضريبي

تمهيد

تعتبر الضريبة فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموال الأفراد جبرا وبصفة نهائية وبدون مقابل، وتستخدمها لتغطية نفقاتها والوفاء بمقتضيات والأهداف المالية العامة للدولة، غير أن المكلف بالضريبة يلجأ في بعض الأحيان إلى التملص والتهرب من دفعها لعدم قناعته وتقبله للتشريعات والنصوص الجبائية المتعلقة بها وذلك من خلال استعمال عدة أساليب وطرق ينتهجها للتهرب من دفع ما عليه من أعباء جبائية سواء بأساليب شرعية و نقصد هنا " التهرب الضريبي" أو أساليب غير شرعية وهو ما يعرف بـ "الغش الضريبي"، ونظرا لمدى تأثير هذه الظاهرة على الاقتصاد الوطني استدعت الضرورة دراستها والاهتمام بها، بهدف تكوين ولو صورة بسيطة حول هذه الظاهرة، لنتمكن من محاولة السيطرة عليها فيما بعد، لأنه ليس من المجدي ان نسعى وراء مكافحتها والحد منها، إن كنا في الأصل لا نملك أدنى فكرة ومعرفة حول ما نكافح ضده.

ولذا خصصنا هذا الفصل لمحاولة تشخيص هذه الظاهر وهذا من خلال الولوج للمباحث

التالية:

✓ **المبحث الأول:** مدخل لظاهرتي الغش والتهرب الضريبي

✓ **المبحث الثاني:** تحليل ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي

✓ **المبحث الثالث:** طرق قياس الغش والتهرب الضريبي

المبحث الأول: مدخل لظاهرتي الغش والتهرب الضريبي

ان استفحال ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي أصبحت من أكبر انشغالات الدولة والباحثين في ميدان التشريع الجبائي، كونها أخذت بعدا وطنيا ودوليا للتهديد الذي تتعرض له كل من المصالح الاقتصادية، الاجتماعية والمالية للبلاد، لذا فإنه من الضروري الإحاطة لمختلف الجهود والمحاولات الرامية للوصول الى تعريف دقيق لكل منهما وفهم طبيعتهما، بغية تكوين ولو صورة بسيطة حول هذه الظاهرة، وهذا ما سنحاول تناوله من خلال المطالب التالية.

المطلب الأول: ماهية التهرب والغش الضريبي

يشكل كل من الغش والتهرب الضريبيان وسيلتين يلجأ إليهما المكلف من أجل عدم دفع الحقوق الملقاة على عاتقه، ونظرا للتداخل الكبير بينهما تم ادراج هذا المطلب حتى نحاول توضيح مفهومي الغش والتهرب الضريبي وفق الفروع التالية.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي

قبل أن نحدد مفهوم التهرب الضريبي يجب أن نحدد مضمون لفظة تهرب وأن نقرر المعنى الدقيق له، فالمعنى اللغوي الذي جاء في معجم لسان العرب تحت كلمة هرب هو: هرب، فر، وهرب الإنسان أي ساح.⁽¹⁾

إن التشريعات الضريبية المعاصرة لم تقم بتقديم تعريفاً دقيقاً للتهرب الضريبي وإنما اقتصر على تعداد صورته وأشكاله تاركة أمر التعريف للفقهاء والشراح، لذا هنالك العديد من التعاريف والتي وردت بشأنه منها:

1- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، المجلد 16، العدد الثاني، سنة 2000، ص 159

التعريف الأول: التهرب من الضريبة هو ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كليا

او جزئيا يعد تحقق واقع المنشئة⁽¹⁾.

التعريف الثاني: أن التهرب الضريبي هو ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف

القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر،

ولتحقيقه يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة⁽²⁾.

التعريف الثالث: التهرب الضريبي هو محاربة للقانون الجبائي الذي يتضمن بشكل عام

تزييف الحقيقة وإخفائها بهدف تجنب أو الحد من العبء الضريبي،⁽³⁾ فبالإضافة للهروب من

الضريبة المفروضة، يمكن للتهرب الضريبي أن يوصف من خلال استرجاع الضرائب التي لا يحق

للمكلف بالضريبة استرجاعها.

التعريف الرابع: عرف التهرب الضريبي على أنه حرمان الخزينة العامة من استقاء حصيلة

الضرائب المفروضة على المكلفين وذلك بإقلاعهم عن الالتزام بدفعها بطرق مختلفة، إما بالتخلص

منها حين التمكن من استغلال بعض الثغرات التي قد لا يخلو منها التشريع الضريبي وذلك قصد

تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر أوعية الضريبة أو المغالاة في إظهار الأعباء الواجبة

الخصم من هذه الأوعية⁽⁴⁾.

وعليه ومن خلال التعاريف السابقة يمكن ان نستخلص ان ظاهرة التهرب الضريبي تضم

في طياتها نوعين من التهرب؛ تهرب مشروع وهو الظاهرة التي من خلالها يجتهد المكلف بشتى

1- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد، الأزدن، الطبعة 01، سنة 2003، ص123.

2- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، الطبعة الثانية، سنة 2009، ص07.

3- Fakiri said, Les paradis fiscaux et la fraude fiscale, mémoire pour l'obtention du graduat en comptabilité, université libre de Bruxelles, Année 2009, P10.

4- محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار الميسرة، عمان، سنة 2010، ص 118.

الطرق والاساليب لتجنب أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون الضريبي، من خلال الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية وهذا بفعل تعقد النظام الجبائي او عدم إحكامه صياغة قوانينه، كما نجد كذلك تهرب غير مشروع والمتمثل في الغش الضريبي الذي يمتاز بمخالفة صريحة وانتهاك القانون من طرف المكلف، كذا استخدامه لكل وسائل الغش والاحتيال.

الفرع الثاني: مفهوم الغش الضريبي

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

تعريف Camille Rosier: يشمل الغش الضريبي كل الحركات والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات.⁽¹⁾

تعريف Lucien Michel: يعرف الغش الضريبي بأنه خرق للقانون الجبائي بهدف التخلص من الضريبة وتخفيض وعائها⁽²⁾.

تعريف جامع أحمد: هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش وغيره⁽³⁾.

1- Camille Rosier, La fraude fiscale, France , Juin, Année 1989, P84.

2-Lucien Michel, Traite de politique fiscale, edition PUE, Paris, Année 1996, P84.

3- جامع أحمد، علوم المالية- فن المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة 2، دار النشر العربية، القاهرة ، سنة 1975، ص 244.

تعريف الكاتب A.MARGAIRAZ أن: الغش الضريبي هو التخلص من الضريبة

وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل.⁽¹⁾

كما تعرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE: الغش الضريبي هو الإجراء الذي

ينطوي على إنتهاك العمدي مع النية المتعمدة للهروب من الضرائب الواجب الإلتزام بها من طرف

المكلف بالضريبة.⁽²⁾

تعريف قانون الإجراءات الجبائية: يتمثل الغش الجبائي فيمايلي⁽³⁾:

✓ ممارسة نشاط غير مصرح به؛

✓ إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكن مكان

حيازتها أو خزنها أو استيداعها؛

✓ تسليم فواتير وسندات أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية؛

✓ نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا

بمقتضى القانون التجاري؛

✓ كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره، من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

وعليه فالغش الجبائي هو تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام للقانون، وهو عدم احترام

إرادي "لأنه انتهاك لروح القانون و إرادة المشرع"، فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة وإرادة

1 - Andrée Margairaz, la fraude fiscale et ses succédanées, collection de la nouvelle école da lausanne, suisse , 02^{eme} édition corrigée, P116.

2 - Eric bocquet, Rapport du sénat, l'évasion fiscal des capitaux et des actifs hors de france et ses incidences fiscales, juillet 2012, P13.

3- قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 36.

المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية عن طريق استخدام طرق غير مشروعة، فالانتهاك لا بد أن يكون إراديا وعمديا، ومن بين أهم مظاهرها مايلي⁽¹⁾:

1- عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة، معتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، وفي هذه الحالة يكون التهرب كلي.

2- إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية أي عدم التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها الضريبة الجمركية.

3- تقديم المكلف بالضريبة تصريح ضريبي لدى إدارة الضرائب مخالف للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل مما يجب، كأن يذكر في تصريحه دخلا أقل من دخله الحقيقي.

4- هروب المكلف خارج البلاد، وبالتالي يصعب على إدارة الضرائب تحصيل الضريبة المترتبة عليه.

يتضح من التعاريف السابقة أن الغش الضريبي هو كل تصرف يتم بالمخالفة لأحكام قوانين الضرائب أيا كانت ويتم ارتكابها عن طريق الإحتيال والغش، أي يشترط لتحقيق واقعة الغش الضريبي العناصر الآتية:

✓ وجود نص تشريعي يحدد أفعال الغش والعقوبات المقررة.

✓ أن تكون واقعة الغش قد تمت بالفعل أو شرع في ارتكابها.

✓ توافر ركن القصد الجنائي لدى المتهم.

كما يجب أن تجدر الإشارة إلى أنه في التشريعات الضريبية العربية لا تستعمل لفظة واحدة

تشير إلى الإفلات من الضريبة؛ ففي الجزائر وسوريا مثلا تستعمل لفظة **التهرب**، بينما في لبنان

1- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي-بين النظرية والتطبيق-، دار هومة، الجزائر، سنة 2003، ص ص155-156.

مثلا تستعمل كلمة التملص، في حين في مصر والعراق تستعمل كلمة التخلص، أما في الأردن فتستعمل كلمتا التملص والتهرب.⁽¹⁾

الفرع الثالث: أشكال ظاهرة التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي كما قمنا بالإشارة سابقا إلى أنه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف الضريبي التملص من دفع الضريبة من خلال الاعتداء على القواعد المنظمة للضريبة وذلك باستعمال مختلف وسائل التي قد تتخذ أساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، وعلى هذا الأساس نميز بين الأشكال التالية للتهرب الضريبي:

✓ تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي «التهرب المشروع» وهو ما يعرف بالتجنب

الضريبي. L'évasion fiscale

✓ تهرب الضريبي بانتهاك القانون الضريبي «التهرب الغير مشروع» وهو ما يعرف بالغش

الضريبي La Fraude Fiscale

✓ الغش البسيط والمركب

✓ التهرب الدولي

أولاً- التهرب الضريبي (التهرب المشروع)

اشرنا سابقا إلى ان التهرب الضريبي هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي التي ينتج منها التخلص من دفع الضريبة من دون أن

1- خالد الطيب، مرجع سابق، ص 160.

تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية⁽¹⁾، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاثة حالات لهذا النوع من التهرب وهي كالتالي⁽²⁾:

1- تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف: وذلك نتيجة بعض السلوكيات التي يتخذها

المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل في:

✓ الامتناع عن استهلاك أو انتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد

تفادي دفعها.

✓ ترك النشاط الانتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر

خاضع لضريبة أقل.

2- تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي: ينتج هذا النوع من التهرب عن التحفيزات الجبائية

التي يمنحها المشرع الجبائي كإخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى

15% عوض 30% قصد تشجيع الاستثمار.

3- تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي: وهو الأمر الذي يتحقق نتيجة استعان

المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف واستغلال الثغرات الموجودة في التشريع

الضريبي والناجمة عن إهماله.

ثانيا- الغش الضريبي (التهرب غير المشروع)

من حيث المبدأ، يعد الغش الضريبي اجراء من جانب المكلفين بالضريبة منطوي على

خرق القانون بتصرف عمدي للهروب من الضريبة الواجب الإلتزام بدفعها⁽¹⁾، وهي مخالفات يعاقب

1- سمية براهيم وميادة بلعاش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حكومة الشركات، بحوث اقتصادية عربية، العددان 67، خريف 2014، ص232.

2- ناصر مراد، التهرب الضريبي وأثره على الاقتصاد الوطني، مجلة الأبحاث الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، العدد 01، سنة 2007، ص 80.

عليها القانون، فهي لا تتعدى الحدود الوطنية للدولة وتخضع للسيادة الضريبية والإدارية للدولة، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف بالتهرب من الضريبة، ويفترض تحقق الواقعة المنشئة بالفعل، وقد يخالف المكلف القانون إما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها⁽²⁾.

ثالثاً - الغش البسيط

وهو التصرف الغير مشروع الذي يقوم به المكلف بالضريبة وعن قصد كأن يقدم تصريحات ناقصة أو عدم تقديمها كلياً وقد عرفه J.C Martinez على أنه " كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة ".⁽³⁾

رابعاً - الغش المركب

هو كل تزيف أو تدليس يقوم به المكلف بالضريبة للتخلص من دفع الضريبة كأن يخفض من رقم الأعمال أو يتاجر بدون فواتير، أو يضخم النفقات، وعليه فإن الغش المركب هو مناورة تهدف إلى طمس كل آثار السلوك المتبع من أجل تضليل أعوان الضرائب.

1 -Frédéric Stasiak, les delits penaux fiscaux: une mise en perspectibe des droits français, luxembourgeois et internationaux, these doctorat, université Nancy 02,France, ecole doctorale des sciences juridique, politique, economique et de gestion, année 2011, P 13.

2- يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد 04، العدد 09، السنة 2012، ص132.

3-Martinez Jean Claude, La fraude fiscale, PUF, Paris, Année 1984, P91.

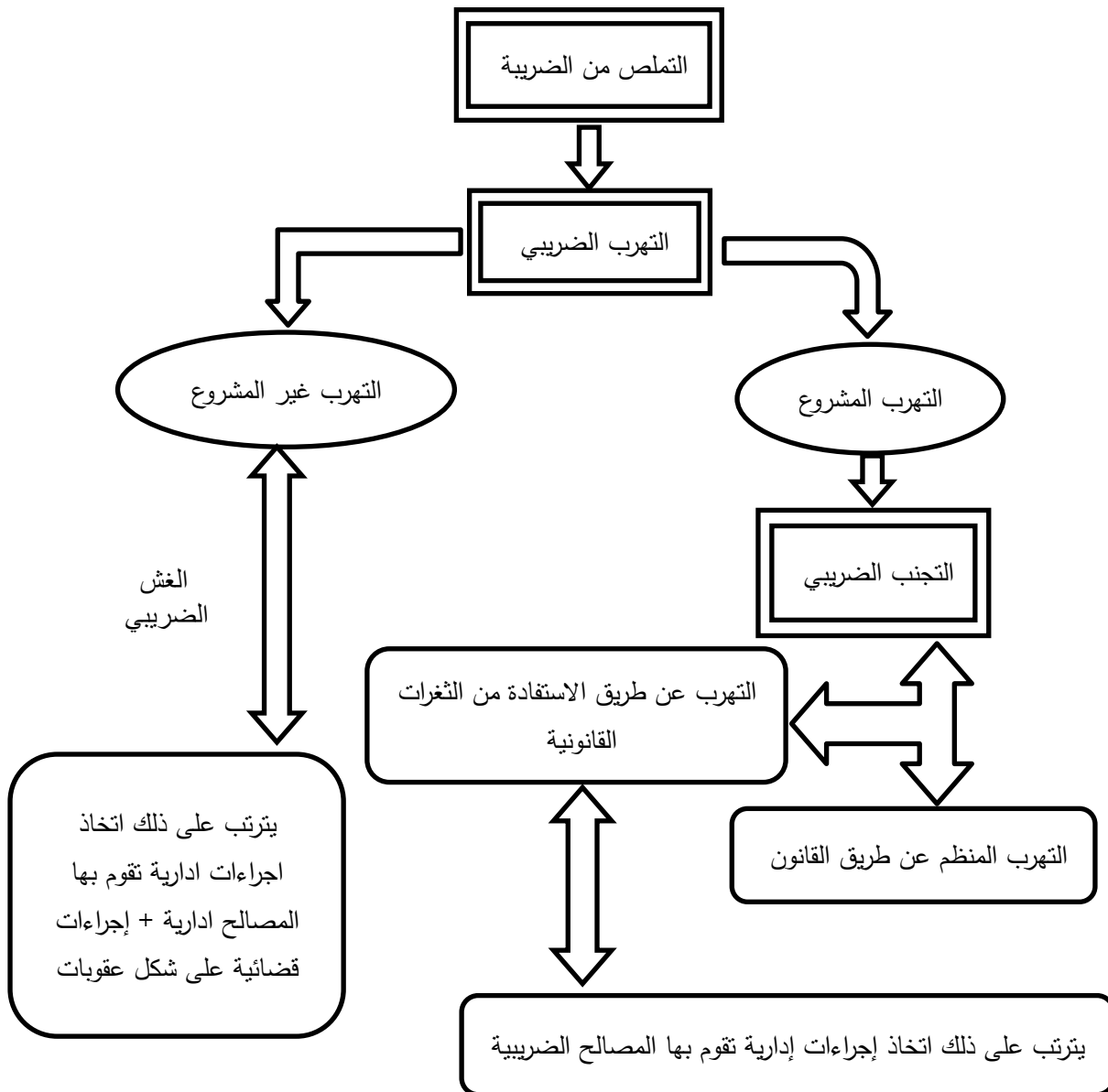
خامسا - التهرب الدولي

عرف J.J.Neur التهرب الضريبي الدولي بأنه كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول، ومن شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، ويستوي في ذلك أن يسلك المشرع الدولي نشاطا من خلال طرقا مشروعة أو غير مشروعة، أو تتوفر لديه إرادة التهرب أولا، وأيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره، مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي أو التخلص منه تماما⁽¹⁾، بمعنى أنه يتخذ عدة منافذ وطرق غير قانونية من أجل التخفيض من حد الاقتطاعات الضريبية، ومن بين تلك المنافذ التي يلجأ إليها مايلي:

- ✓ تغيير مكان الخضوع الضريبي إلى دولة تطبق رسوم منخفضة.
- ✓ عند الاستيراد تضخم أسعار المشتريات وعند التصدير تخفض أسعار المبيعات كما هي عليه في الحقيقة أو مبالغة في تقييم الأعباء والتكاليف.
- وعليه فإن كل المصطلحات المشار إليها سابقا تصب في نفس المنبع ألا وهو التهرب الضريبي، غير أنه يمكن القول ان عملية التملص من أداء الضريبة تتم عن طريق التهرب الضريبي الذي بدوره ينقسم إلى نوعين: تهرب ضريبي مشروع "التجنب الضريبي" وتهرب ضريبي غير مشروع "الغش الضريبي"، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

1- مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي، دفاثر القانون والسياسة، العدد الثاني عشر، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، سنة 2015، ص04.

الشكل رقم (01): أشكال التهرب الضريبي



المصدر: شبايكي قارة، التهرب الضريبي: دراسة ميدانية في ولاية قسنطينة، مجلة الاقتصاد

والمجتمع، العدد 02، ص 164 ، تاريخ التصفح: 2017/03/23، الساعة 14:38، موقع

التصفح: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/3071>

الفرع الرابع: أركان ظاهرة التهرب الضريبي

تعد ظاهرة التهرب الضريبي جريمة ضريبية كسائر الجرائم في القانون العام تستوجب لتحقيقها وجود كل من الركن المادي والركن المعنوي.

أولاً- الركن المادي

الركن المادي للغش الضريبي يتركز على الإخلال بالالتزامات الضريبية، وعدم الإلتزام بها على وجه الذي رسمه القانون⁽¹⁾، وهو استعمال وسائل وطرق احتيالية من أجل الوصول إلى نتيجة واحدة وهي التملص من إقامة أو أداء الضريبة.

فجاءت المادة 303 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كالآتي:

"يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كلياً أو جزئياً"، فمن خلال نص هذه المادة نستخلص ان الركن المادي للتهرب بصفة عامة يقوم على ثلاث عناصر:

1- السلوك الإجرامي: وهو استعمال طرق ووسائل تدليسية؛

2- النتيجة المادية: التي تكون عن طريق التملص من أداء الضريبة؛

3- العلاقة السببية بين استعمال الطرق التدليسية والتملص من الضريبة: والتي تقوم على وجود

العلاقة بين فعل التهرب من أداء الضريبة والإعتماد على الطرق الاحتيالية من طرف المكلف.

ثانياً- الركن المعنوي

ان اعتماد المشرع الضريبي في مجمل نصوصه القانونية على كل من عبارتي "قصد" أو "عمداً" دليل على ضرورة توفر القصد الجنائي أو العنصر العمدي في تهرب المكلف من الضريبة

1- البشري الشوريجي، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، سنة 1972، ص233.

لتكوين الركن المعنوي لها، لذا فإضافة إلى الركن المادي لا بد من توفر الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي والمتمثل في كل من القصد الجنائي العام المتعلق بارتكاب المكلف أعمال تدليسية والقصد الجنائي الخاص الهادف للتخلص من أداء الضريبة وحرمان الخزينة العمومية في الحصول على إيراداتها الضريبية.

المطلب الثاني: التفرقة بين الغش والتهرب الضريبي

إن من أبرز المشاكل التي تواجه إدارة الضرائب عند تحصيلها الضريبة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، فالبرغم من تعدد التعاريف وآراء فقهاء الجباية حول هاتين الظاهرتين التي حاولنا الامام بهما سابقا الا ان عملية التمييز بينهما لازلت إلى حد الان لا تعد بالأمر البسيط، ولهذا سنحاول من خلال هذا المطلب التعرض كخلاصة لاهم النقاط التي تساهم في توضيح الفرق بين هاتين الظاهرتين.

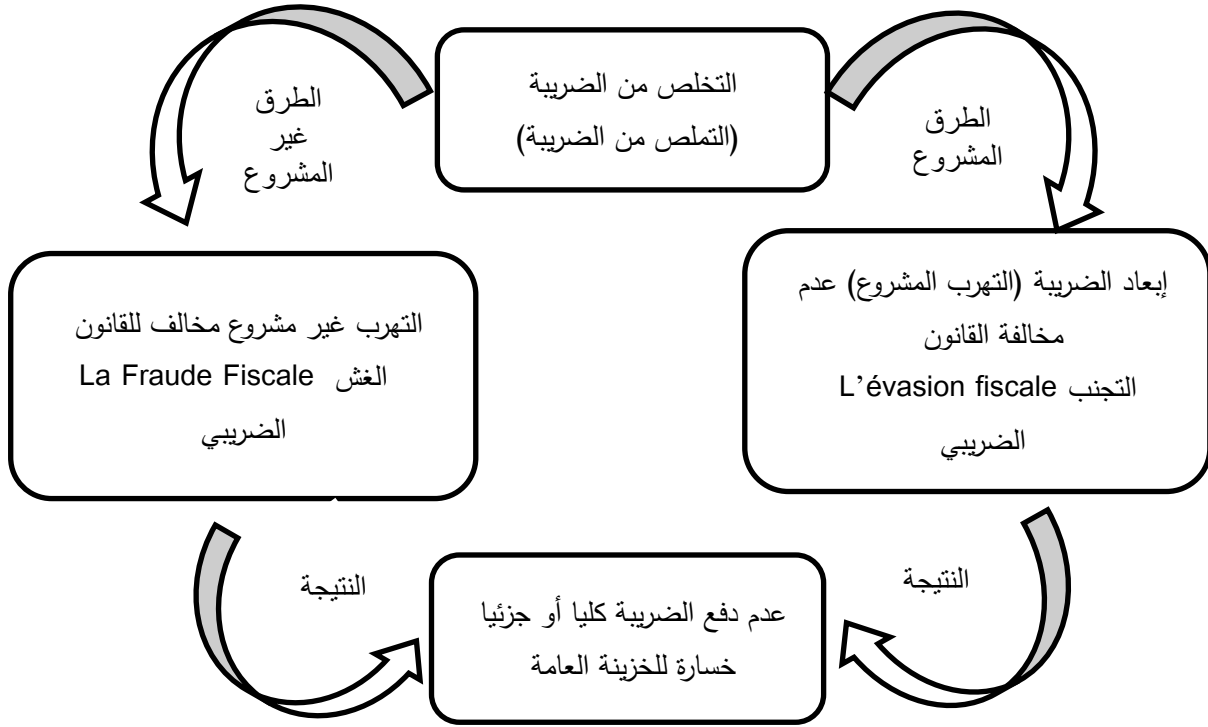
الفرع الأول: التمييز من الناحية الموضوعية

من خلال ما سبق نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي يمكن أن يستوعب الغش الضريبي لأن الوسائل التي يمكن أن تستعمل في التهرب الضريبي تكون إما بشكل قانوني وهذا هو الأصل أي استغلال الثغرات القانونية، أو عن طريق التحايل على مستوى النصوص القانونية وهذا هو الاستثناء، أما الغش الضريبي فعادة ما ينتج عن طريق استعمال وسائل غير قانونية أي أنه يقوم على أساسين خرق قاعدة قانونية ملزمة، إلا أن اعتماد بعض الباحثين لمصطلح التهرب للتعبير عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط في كلا المفهومين، خصوصا أنهما يختلفان في الوسيلة ويشتركان في الغاية، وتتجلى إشكالية مفهومهما بالنظر إلى الباحثين الذين درسوا هذه الظاهرة، ويظهر في هذا الإطار فريقان:

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

الفريق الثاني: وهم المنظرين الإقتصاديين الذين لا يجدون فرق بين الغش أو التهرب الضريبي وذلك لأن لهما نفس الآثار الإقتصادية والمالية على الحصيلة الجبائية وبالتالي على خزينة الدولة. وفي هذا الصدد نجد ان الفريق الأول يؤكد على الجانب القانوني لظاهرة الغش والتهرب الضريبي، أما الفريق الثاني أي الإقتصاديين فإنهم يؤكدون على أثره على الحصيلة الجبائية لذلك فإن الفرق الأول يميز بين الغش والتهرب بينما الفريق الثاني لا يميز بينهما لأن لهما نفس الآثار الإقتصادية والمالية على خزينة الدولة، هذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (02): التمييز الموضوعي للتهرب والغش الضريبي



المصدر: قریش محمد، دراسة ظاهرة التهرب والغش الضريبي وآثارها على إيرادات الدولة -دراسة حالة ولاية تلمسان -، رسالة ماجستير، تخصص اقتصاد التنمية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، السنة الدراسية: 2008-2009، ص47.

الفرع الثاني: التمييز من حيث استمرارية سلوكيات المكلف

من خلال هذه النقطة يتم التمييز بين التهرب والغش الضريبي بالتركيز على العنصر المفقّر إليه في التعريف القانوني، والذي يعتبر المحفز في الشعور بعدم الانصاف او الظلم، ألا وهو العنصر الأخلاقي⁽¹⁾، إذ يعد سلوك المكلف الذي ينطوي على انتهاك الالتزامات المنصوص عليها في القوانين الضريبية معياراً للفصل بين التصرفات التي تخضع للعقوبات، الناتجة عن سلسلة من التلاعبات الوسيطة التي تدفع بالمكلف إلى إيجاد نفسه يتحول في سلوكه بصفة عمدية من

1-Cécile Bazart, La Fraude fiscale: modélisation du face a face etat-contrubuable, thèse doctorat, université Montpellier, France, Année 2000, P18.

الخطأ المرتكب بحسن نية " اختيار الطريقة الأقل إخضاعاً ⁽¹⁾ " في صورة تهرب إلى النية السيئة "الغش الضريبي".

ان اختيار الطريقة الأقل اخضاعا في بعض الأحيان تخفي سلوك المكلف في التهرب من دفع الضرائب، حيث استخدام الوسائل القانونية يمكن ان يكون بمثابة تغطية لخطئة المكلف في التهرب، لذا في ظل وجود مثل هذا المخطط غالبا ما يشار إلى هذا على انه إساءة استخدام الحقوق؛ بعبارة بسيطة فإن استخدام الثغرات القانونية الظاهرة دون واقع اقتصادي يكون هدفها الوحيد هو التهرب الضريبي ⁽²⁾.

في الواقع بالرغم الاختلاف الموجودة بين الغش والتهرب الضريبي إلا انهما يقدمان بعض الخصائص المشتركة والمتمثلة في ⁽³⁾:

- ✓ **الربح الضريبي:** يعتبر كل من التهرب والغش الضريبي الحافز المالي للذان يمكنان المكلف من الحصول على ربح أي اقتصاد في المال مقارنة بديون الضريبة السابقة.
- ✓ **دوافع المكلف:** النية في المضي في هذا السلوك.
- ✓ **الاستخدام المصطنع لتشريعات الضريبة:** وذلك من خلال استخدام الثغرات الضريبية التي تساهم بقدر كبير في زيادة حجم كل من التهرب والغش الضريبي.

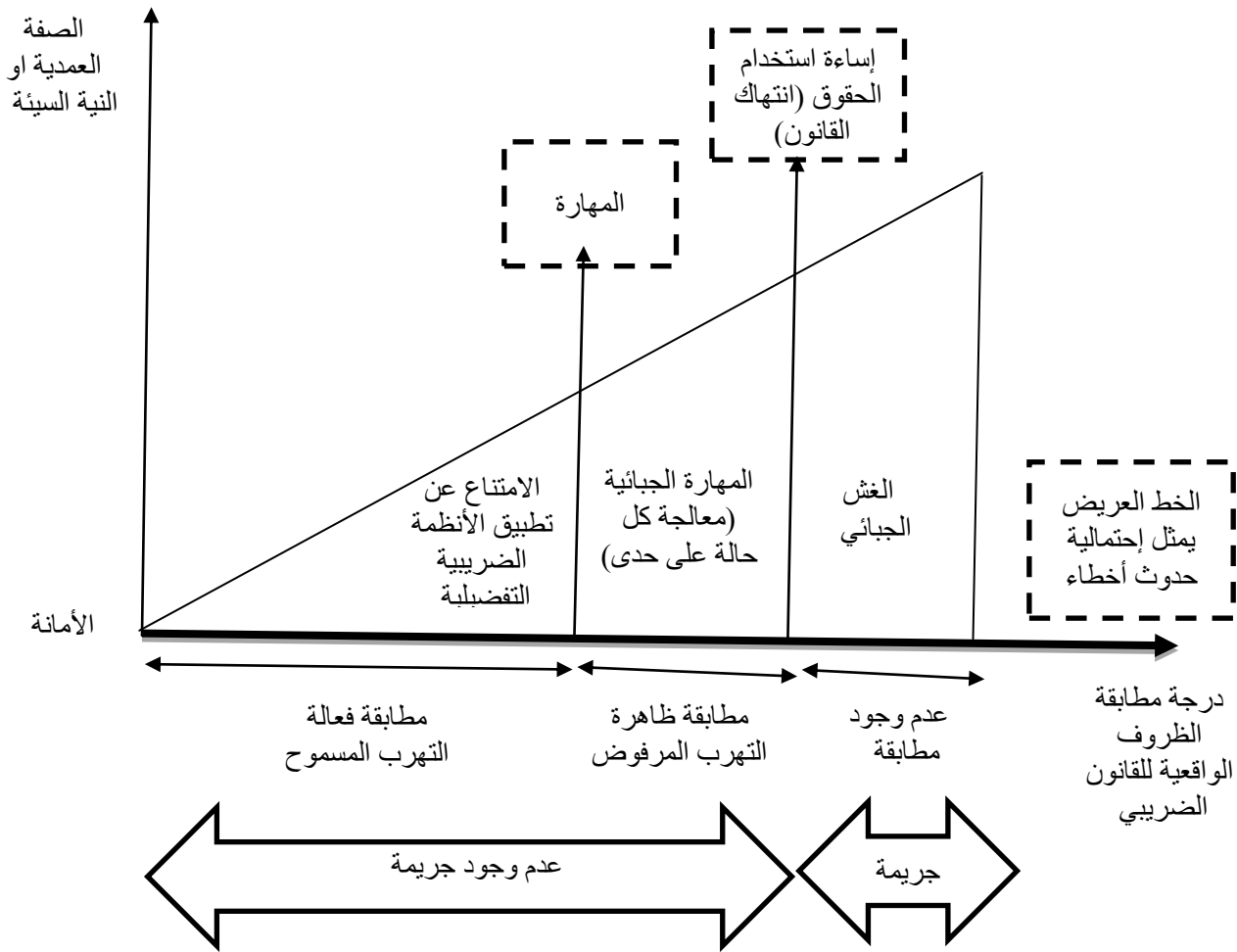
1-Idm, P16.

2- Rapport du syndicat national, Evasions et fraudes fiscales, controle fiscal, Solidaires Finances Publiques, janvier 2013, P05.

3-ناصر شرفي، التهرب الضريبي آثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، تخصص: تحليل اقتصادي، السنة الجامعية: 2012/2011، ص ص55، 56.

فيما يلي شكل يوضح استمرارية للسلوكيات الخاصة بالمكلف ومراحل تحوله من النية الحسنة "التجنب الضريبي" إلى النية السيئة "الغش الضريبي" وذلك في ظل كل من الظروف الواقعية وانتهاك القانون.

الشكل رقم (03): الانتقال من التجنب إلى الغش - استمرارية السلوكيات -



Source : Cécile Bazart, La Fraude fiscale : modélisation du face à face état-contribuables, thèse doctorat, université Montpellier, France, Année 2000, P17.

الفرع الثالث: أوجه الشبه والاختلاف لكل من الغش والتجنب الضريبي

سنحاول من خلال الجدول التالي تلخيص اهم نقاط التشابه والاختلاف بين كل من

ظاهرتي التهرب والغش الضريبي.

الجدول رقم (04): أوجه التشابه والاختلاف ما بين التهرب والغش الضريبي

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	من حيث الموقف السلوكي
* يعد التهرب الضريبي خطأ مرتكب بحسن نية في سبيل إختيار طريقة أقل اخضاعا للضريبة، أما الغش الضريبي فيظم التعمد والنية السيئة في مخالفة القانون الضريبي. * فيما يخص أركان الجريمة، فإن التهرب الضريبي يحتوي على العنصر المعنوي فقط (النية)، في حين ان الغش الضريبي يحتوي على كل من العنصر المعنوي والمادي (النية إضافة إلى طرق ووسائل احتيال) وهذا ما يجعله جريمة كاملة.	* يعتبران آفة وسلوك غير حميد سواءا كان طوعيا أو لا، يجب على الدولة مكافحته والسعي للقضاء عليهما بكل الوسائل. * كل منهما يدلان على غياب الوعي الضريبي وانعدام العنصر الأخلاقي للمكلف. * كلا منهما يعد انتهاك لمبدأ العدالة الضريبية.	

من حيث الموقف القانوني والاقتصادي	* كلاهما يؤديان بالمكلف إلى نتيجة واحدة، والمتمثلة في تخفيض مقدار الضرائب المفروض دفعها عادة (خسارة للخرينة العامة).	* التهرب الضريبي هو مجموع السلوكيات التي تؤدي بالمكلف إلى تخفيض العبء الضريبي باستخدام التقنيات والمهارات القانونية (استغلال الثغرات القانونية)، في حين يعتمد الغش الضريبي على تقنيات غير قانونية (مخالفات صريحة للقانون).
من حيث الموقف القانوني والاقتصادي	* في ظل المشرع الجزائري فإنه لم يشترط لقيام التهرب الضريبي وجود جريمة تامة أي حصول النتيجة، بل ان المحاولة وحدها تكفي لوصف الفعل غش ضريبي، فقد سوى المشرع بين تمام ارتكاب الجريمة ومحاولة ارتكابها، وهذا ما جاء به المشرع في مجمل القوانين الضريبية.	* التهرب الضريبي يترتب عليه اتخاذ إجراءات إدارية تقوم بها المصالح الضريبية في حين أن الغش يعد جريمة قانونية ينتج عنها إجراءات إدارية إضافة إلى الإجراءات القضائية التي تكون على شكل عقوبات.
من حيث الموقف الضريبي	* كل منهما يسعى إلى تخفيض العبء الضريبي على المكلفين وذلك من خلال مقاومته وإزالته بكل الطرق. * كلاهما يؤديان إلى حرمان الخزينة العمومية من جزء كبير من إيرادات ضرورية لمواجهة النفقات العامة.	* التهرب الضريبي يستغل الثغرات القانونية الموجودة في القانون والتي تساهم على تجنب الضريبة (عدم وجود ضريبة)، في حين أن الغش يعتبر جريمة مالية تؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة العامة للدولة.

* تعد عملية مراجعة القانون الضريبي وسد الثغرات القانونية الموجودة فيه من طرف المشرع حل للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، أما فيما يخص الغش الضريبي فإن أحسن الحلول تعود إلى المكلف بالخرينة نفسه وذلك بإصلاح وتقويم سلوكه.		الحل / العلاج
--	--	----------------------

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على:

- 1- قريش محمد، دراسة ظاهرة التهرب والغش الضريبي وآثارها على إيرادات الدولة -دراسة حالة ولاية تلمسان -، رسالة ماجستير، تخصص اقتصاد التنمية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، السنة الدراسية: 2008-2009.

- 2- Eric bocquet, Rapport du sénat, l'évasion fiscal des capitaux et des actifs hors de france et ses incidences fiscales, juillet 2012.

المبحث الثاني: تحليل ظاهرة التهرب الضريبي

إن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي يرجع إلى عدة أسباب ساعدت على نموها واتساعها، ناجمة عنها آثار قد تكون كارثية على خزينة الدولة والمجتمع بحد ذاته، إلا أن ما يشد الانتباه ويجلب القلق هو الطرق والوسائل التي يمكن أن تتخذها هذه الظاهرة خاصة في ظل التغيرات الاقتصادية، لذا سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق لكل ما سبق من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي

يتخذ التهرب الضريبي عدة طرق ووسائل يستعين بها المكلف للإفلات من التزاماته الجبائية، والتي كانت إلى وقت قريب محدودة إلى حد ما، وهذا قبل أن يشهد العالم هذه الثورة الحقيقية في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، والتوجه المتزايد نحو العولمة، حيث تولد عنها العديد من التطبيقات التي أثرت بدرجة كبيرة على أوجه النشاط الاقتصادي والاجتماعي ونتج عنه أن اتخذت ظاهرة التهرب الضريبي وسائل وطرق متعددة.

الفرع الأول: الطرق التقليدية للتهرب الضريبي

يمكن تصنيف الطرق التقليدية للتهرب الضريبي إلى ثلاثة اشكال وهي كالتالي:

أولاً- الإخفاء القانوني

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما وأرقى تقنية، ولقد عرفه Brume على أنه: "العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية"⁽¹⁾، وهذا الشكل من طرق التهرب الضريبي يمكن ان يتخذ صورتين هما:

1- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2007، ص 45.

1- الإخفاء عن طريق التكيف الخاطئ للوضعية القانونية الحقيقية: يتمثل هذا الإخفاء في

إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالإستفادة من مزايا ضريبية ليس لهم الحق فيها⁽¹⁾،
 كأن يتم تغيير الوضعية القانونية إلى أخرى خاضعة لضريبة أكثر امتيازاً، أو أنها محل
 إعفاء وهذا ما يسمح بأداء الضريبة بنسبة أقل من تلك الناتجة عن الوضعية القانونية، أو
 عدم أدائها نهائياً ومن الأمثلة الشائعة عن ذلك:

- ✓ تغيير عقد البيع بجعله عقد هبة⁽²⁾، من أجل التخلص من دفع حقوق التسجيل
 مستترا بصورية العقد رغم صحته من الناحية القانونية.
- ✓ إظهار وضعية إعادة استثمار الأرباح دون أن يتم ذلك فعلاً، قصد تخفيض
 معدل الضريبة.

2- الإخفاء عن طريق تركيب العمليات الوهمية: وهو الأسلوب الأكثر استعمالاً من طرف

المكلفين المتهربين في مجال الرسم على القيمة المضافة، حيث تتمثل في إعداد المكلف
 لفواتير وهمية لا تطابق أي عملية من عمليات البيع والشراء، والتي يستطيع من خلالها
 الإستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات الوهمية والمستندة بفواتير مزورة.

ثانياً - الإخفاء المادي

يعتبر الإخفاء مادياً عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية خاضعة
 للضريبة، وهذا من خلال عدم التصريح بالمنتجات أو البضائع أو الأرباح التي تدخل في احتساب

1- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص11.

2- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، ص108.

الإقتطاع الضريبي، من خلال جعلها بعيدة عن مراقبة إدارة الضرائب، وقد أشار المشرع إلى هذه الصور ضمن أغلب القوانين ذات العلاقة بالضرائب⁽¹⁾، وفي هذا النوع يتم التمييز بين:

1- الإخفاء الكلي: الذي هو كتمان النشاط التجاري عن المصالح الجبائية، وهو ما يطلق عليه الأنشطة الخفية؛

2- الإخفاء الجزئي: وهو اتجاه نية المكلف إلى تخفيض من عبء الضريبة دون التخلص منها كليا.

ويعتبر هذا الأسلوب من أخطر أساليب التهرب الضريبي نظرا لمساهمة في إرساء مجال اقتصادي غير شرعي، حيث يساعد على ممارسة أنشطة تجارية بعيدا عن أعين الإدارة الجبائية، الشيء الذي يؤدي إلى تغذية الاقتصاد السري.

ثالثا - الإخفاء المحاسبي

ينطوي التحايل المحاسبي على إخلال المكلف بالضريبة بالالتزامات الجبائية والمحاسبية المترتبة في ذمته بمقتضى العلاقة الضريبية، إذ يجبر القانون الجبائي المكلف بالضريبة على التصريح بوجود نشاط ممارس وعليه أن يقدم لإدارة الضرائب وفقا للقانون التصريحات التي توضح نتائج نشاطه خلال كل سنة مالية، مدعما ذلك بوثائق ثبوتية كالفواتير والسجلات المحاسبية (دفتر اليومية، دفتر الجرد... إلخ) التي يلتزم بمسكها ضمن محاسبة كاملة شاملة⁽²⁾، كما ان لهذا النوع من التحايل طريقتين⁽³⁾:

1- انظر المواد 1/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 1/533 من قانون الضرائب الغير مباشرة ومادة 118 من قانون الرسم على رقم الاعمال، التي تقيد أن الإخفاء من قبل أي شخص لمنتجات تطبيق عليها الضرائب أو الرسوم يعد من طرق الإحتيال.

2- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص100.

3- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص12.

1- تضخيم الأعباء: وذلك من خلال تسجيل نفقات ليست لها صلة مع نشاط المؤسسة أو

تسجيل نفقات وهمية أي لا وجود لها إلا على الوثائق المحاسبية، أو تضخيم النفقات في

الدفاتر المحاسبية، قصد تخفيض الدخل الخاضع للضريبة، وبالتالي التهرب من الضريبة.

2- تخفيض الإيرادات: وذلك عن طريق عدم تسجيل جزء من إيرادات المؤسسة في دفاتر

محاسبية قصد تخفيض الدخل الخاضع للضريبة، وتتمثل هذه الإيرادات في المبيعات،

الفوائد الممنوحة، المكافآت وعمولات لصالح المؤسسة.

وبهذا فإن سعي المكلف إلى تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات يهدف إلى تخفيض

قيمة الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة أي التخفيض من الوعاء الضريبي وبالنتيجة التملص من

الضريبة.

الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية

أفرزت التطورات الاقتصادية شكلا جديدا للنشاط التجاري، يعرف بـ"التجارة عبر الانترنت"

يتميز بخصوصيات تختلف عما سبقه، الامر الذي جعل القواعد التي وضعت لفرض الضريبة على

النشاط التجاري لا تلائم هذه الأشكال الجديدة، مما يعني ظهور طرق جديدة للتهرب الضريبي

يسمى التهرب الضريبي الإلكتروني.

كما أن التهرب الضريبي عن طريق الجناة الضريبة وباستغلال كل من أسعار التحويل

وفكرة المنشأة الثابتة لم يظهر إلا بعد قيام ظاهرة الشركات دولية النشاط، ويرجع ذلك إلى طبيعة

نشاط تلك الشركات الذي يقوم على أساس الانفتاح الاقتصادي، وسقوط الحواجز وذوبان الحدود

بين الاقتصاديات الوطنية المختلفة.

المطلب الثاني: أسباب وآثار التهرب الضريبي

هناك جملة من الأسباب والعوامل التي تدفع بالمكلفين لعدم الإلتزام بواجباتهم الضريبية، وقد تكون هذه الأسباب داخلية متعلقة بالتشريع الجبائي والإدارة الجبائية، وقد تكون خارجية ترتبط بكل من الجوانب النفسية، الاقتصادية، السياسية والتي يمكن أن تكون سببا رئيسيا في الآثار الناتجة عنه والتي تعود بنتائج سلبية على الاقتصاد الوطني ككل

الفرع الأول: أسباب التهرب والغش الضريبي

من بين الأسباب التي تساهم في تفشي ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي ندرج مايلي:

أولا- الأسباب الداخلية

تتمثل الأسباب الداخلية للظاهرة التهرب الضريبي فيمايلي:

1- الأسباب التشريعية

يجد المكلف منافذ للتهرب من خلال التعقيدات التي يحتويها النظام الجبائي، كذلك عدم استقرار والتغيرات المستمرة التي تجعله غامضا، والتي تؤدي إلى إنهاك المكلف، ويمكننا حصر أهم الأسباب التشريعية في النقاط التالية:

✓ نظام جبائي غير مرن أي أنه غير مرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية،

لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلائم مع الظروف الاقتصادية العامة⁽¹⁾.

✓ إن الضريبة التي طبقت ولها تجربة سابقة هي ذات قبول أحسن من ضريبة جديدة،

والمشرع الذي يغير نظامه الجبائي ومعدلاته في مدة أقل من خمسون سنة لا يضمن

القبول الجيد من طرف المكلفين.⁽¹⁾

1- قحطان السيوفي، إقتصاديات المالية العامة، دار الطلاس للنشر، دمشق، سنة 1989، ص162.

✓ **ثقل عبء الضريبة:** والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة، حيث أنه في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين وإستعدادهم النفسي لتحمله فإنهم يلجؤون إلى التهرب الضريبي.⁽²⁾

✓ **تعقد النظام الجبائي:** إن التعقيد في المعاملات الضريبية يعود أساس إلى استكمال بناء الهياكل التنظيمية للنظام الجبائي وهذا ما خلق فجوات تزيد من نسب التهرب الضريبي، إذ حسب الدكتور عبد الحميد محمد القاضي: "أنه كلما كانت الصياغة معقدة، يكون القانون أقل وضوحا ويترك مجالا واسعا لتدخل الإدارة الجبائية في تحديد الإعفاءات والتخفيضات، هذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه وبالتالي يحاول التهرب منها"، وهذا التعقيد هو الصفة المميزة للنظام الجبائي السائد قبل إصلاحات 1992 وهو متعلق بكونه:⁽³⁾

❖ **نظام نوعي:** أي أنه لكل نوع من المادة الخاضعة تقنية خاصة بها لحساب الضريبة لها نسب مختلفة وكذا تعدد الإعفاءات الخاصة بكل نوع.

❖ **نظام متعدد الحالات:** أي أنه لكل نوع من الضرائب توجد عدة حالات تختلف تبعا لطبيعة النشاطات القائمة، المنطقة الجغرافية الموجودة بها النشاط، الطبيعة القانونية للممول سواء كان طبيعى أو معنوي، وهذا يشكل في حد ذاته تعقيدا أكثر للنصوص الجبائية خاصة مع وجود عدة أنواع من الرسوم والضرائب المختلفة.

1- Aimauche M, Semaine des finances publiques, fiscalite directe, BDL, IEDF, Kolea, P198.

2- كردودي سهام، مرجع سابق، ص12.

3- مراد علة، ياسين بوعبدلي، التهرب والغش الضريبيين: مقارنة مفاهيمية، الملتقى الوطني الأول بعنوان: أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر يومي 29-30 جانفي 2013، معهد الحقوق: قسم العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الحاج موسى أق-أخموك تامنغست، ص ص 03-04.

❖ نظام متعدد الأنظمة: وهو يحتوي على عدة أنظمة للإخضاع منها:

- نظام التقدير الجزافي.
- نظام الربح الحقيقي.
- نظام الإخضاع الإجباري.

✓ عدم استقرار تشريعات الجهاز الجبائي: التغيرات الإقتصادية، السياسية والمالية تستدعي

التغير في التشريعات الضريبية وبالتالي تساعد المكلف على التهرب، وبالتالي فعدم

استقرار التشريعات الجبائية يزيد من ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا من خلال قوانين المالية

المتعاقبة والتكميلية لها، لما يصعب من عمل الإداريين أثناء تأديتهم لمهامهم، وهذا ينعكس

على المكلف نظرا لعدم مسايرته التغيرات نتيجة نقص الإعلام والتوعية.

2- الأسباب الإدارية

تعد الإدارة الضريبية من أهم الأسباب التي تدفع الأفراد للتهرب من الضريبة ومن أهمها:

✓ سوء تنظيم الإدارة الضريبية وعدم كفاءة وكفاية العاملين لديها، وعدم وجود فروع كافية لها في

جميع أرجاء الدولة قد يؤدي هو الآخر إلى التهرب الضريبي، وهذه الأمور كثيرة الانتشار في

الدولة النامية وقد تكون مقصودة أو غير مقصودة⁽¹⁾.

✓ عدم الشفافية في الإجراءات وعدم قيام الدولة بنشر نسب الضريبة المفروضة دفعها والنقص

الذي تعانيه الإدارة الجبائية من وسائل وإمكانات مادية وبشرية وكذا عدم القيام بالدراسات

المعمقة للضريبة كل هذا يؤدي إلى نقص الحوافز ومنه يدفع إلى التهرب والغش الضريبي.⁽²⁾

1- محمد عبد الله محمود جمعه، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته) 2000-2004، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، سنة 2005، ص 89.

2- عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، سنة 1976، ص 274.

✓ ظاهرة الفساد الإداري وانتشار الرشوة والمحسوبية بين أعوان الإدارة الجبائية، حيث أن بعض موظفي الإدارة الجبائية لا يتورعون في إسلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي هي في الحقيقة رشاي، إذ هذه الظواهر المرضية مسيطرة على الإدارة الجبائية بسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب أجهزة مخصصة لمحاربتها، وهذه الظاهرة ليست ناتجة فقط عن غياب رقابة الدولة وغياب الصرامة في معاقبة الموظفين بل قد تنتج من التنظيم السياسي للمجتمع نفسه، وكذلك من قلة المرتبات الممنوحة للموظفين.⁽¹⁾

ثانيا- الأسباب الخارجية

من بين الأسباب الخارجية التي تساهم في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي نذكر منها مايلي:

1- العوامل الأخلاقية والنفسية

تلعب العوامل النفسية والاجتماعية دورا مهما في عملية التهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي والأخلاقي قل التهرب الضريبي والعكس صحيح⁽²⁾، فالمعتقدات النفسية والحالة الاجتماعية كانت حافزا للتهرب من الضريبة ومنها:

✓ الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة لاغتصاب الشعوب وإفقارهم، إذ تمس أموالهم الخاصة دون مقابل، هذا ما يدفعهم إلى إستعمال كل الطرق والوسائل الممكنة لاجتناب الضريبة هذا من جهة.⁽¹⁾

1-Kandil Athmane, Théorie Fiscale et Développement, Expérience Algérienne, SNED, Alger, Année 1970, P133.

* Murray Rothbard (1926-1995) اقتصادي وفيلسوف أمريكي من كبار الداعين إلى الرأسمالية الفوضوية، وهي نظرية سياسية تقوم على التعاون الطوعي بين الأفراد والجماعات، وإن الدولة أكبر أعداء الفرد وتجب إزالتها.

2- محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية -دراسة تحليلية مقارنة-، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، سنة 2002، ص179.

✓ سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد اموال ضائعة بدون مردودية، فهي خسارة شخصية لا بد من تخفيضها كلما سمحت الفرصة بذلك.

✓ الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة، لأنها لا تستند إلى منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

✓ اتساع اشكال مختلفة من الممارسات الفاسدة في قطاعات المجتمع مما أدى ضغطة البنية الأخلاقية والقيم الإجتماعية وسهل على الغالبية ممارسة الفساد وقبوله كمكون شبه طبيعي في الحياة العامة.⁽²⁾

✓ عدم اهتمام المكلفين بالمصلحة العامة وقل إحساسهم بالمسؤولية اتجاه خزينة الدولة، وقلة إيمانهم بأهمية القطاع العام وما يقدمه من خدمات، وما التزامهم بالضريبة إلا خوفا من العقاب ومحاولتهم التهرب منها ليس باعتباره نوعا من الدقة بل هو نوع من اللياقة والمهارة، ومما يساعدهم على هذا كله تساهل الدولة.⁽³⁾

✓ ضعف الوعي الضريبي للمكلف: تتأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية بدرجة الوعي الضريبي، إذ يساهم الوعي الضريبي لدى الأفراد في إدراكهم أهمية الإسهام في تحمل الأعباء العامة بدفع الالتزامات المترتبة عليهم اتجاه الدولة.

1- ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغداد، الجزائر، بدون تاريخ النشر، ص38.

2- يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، مرجع سابق، ص136.

3- الخصاونة جهاد، المالية العامة والتشريع الضريبي، طبعة 01، دار وائل للنشر، عمان، سنة 1999، ص139.

2- الأسباب الاقتصادية

تؤدي مجموعة من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة إما إلى التهرب الضريبي أو عدم قيامه بواجبه الضريبي كاملاً ومن أهم هذه الظروف:⁽¹⁾

✓ المقارنة بين ما يحصل عليه المكلف من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب تهربه من الضريبة ولعل مبلغ الضريبة يعد من العوامل الحاسمة في هذه المقارنة فيزيد ميل المكلف نحو التهرب كلما زاد عبء الضريبة الملقى عليه.

✓ يزداد التهرب الضريبي في اوقات الأزمات الاقتصادية وينخفض في أوقات الرخاء الاقتصادي، إذ يرتفع متوسط دخل الفرد في فترات الرخاء الاقتصادي فيؤدي ذلك إلى زيادة المقدرة الفردية على تسديد الضريبة بعكس فترات الإنكماش التي ينخفض فيها متوسط دخل الفرد ومن ثم تدني قدرته على تسديد الضريبة لذلك فإن نسبة التهرب الضريبي سترتفع فيها.

الفرع الثاني: آثار ظاهرة التهرب الضريبي

نظراً لأهمية الضريبة في تمويل نفقات الدولة حيث أنها تعتبر من أهم المصادر المالية للدولة ونظراً لاعتبارها أداة فعالة في تحقيق العدالة الاجتماعية واعتبارها كذلك وسيلة في يد الدولة لإرساء سياستها الاقتصادية ومحاربة التضخم، وإحداث توازنات اقتصادية كبرى فإن التهرب الضريبي يشكل عائق أمام تحقيق أهداف الدولة وتنتج عنه مجموعة من الآثار.

أولاً- الآثار المالية

إن التهرب يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية وبالممولين، فالضرر على الخزينة العمومية من حيث أنه يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الجبائية ومن ثمة انخفاض المالية العمومية،

1- جمال طارق محمد صبري، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق (دراسة تحليلية)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد الثامن والأربعون، سنة 2016، ص 387.

وبالتالي يؤدي إلى عدم قيام الدولة بوظائفها على أكمل وجه ومن ثمة انخفاض مستوى الحياة (الصحة، الحماية الاجتماعية، التمدرس، النقل،). أما الضرر على الممولين فإنه يؤدي إلى المساس بالعدالة الجبائية نظرا لأن البعض يدفع الضريبة، بينما يتهرب منها آخرون جزئيا أو كليا، مما يضر بالمولين غير المتهربين.⁽¹⁾

ثانيا - الآثار الاقتصادية

إن تأثير العامل الاقتصادي مرتبط بالعامل المالي، بحيث أن التقدم الاقتصادي لبلد ما يسمح بظهور مراكز مالية متطورة ولهذا فإن ظاهرة التهرب الضريبي إذا أثرت على النظام المالي فإنه سوف يؤثر حتما على النظام الاقتصادي حيث يؤدي إلى:

1- إفساد المنافسة؛

2- عرقلة التقدم الاقتصادي؛

3- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي؛

4- التقليل من رؤوس الأموال الموجهة للاستثمار.

ثالثا - الآثار الاجتماعية

إن ظاهرة التهرب الضريبي تقضي على أهم مبدأ من مبادئ الضريبة ألا وهو مبدأ العدالة فالعبء الضريبي يتحمله المكلف النزيه وبذلك ترسو قواعد الخداع واللامساواة بين طبقات المجتمع الواحد وتبدو آثاره واضحة أكثر على المستوى السيكولوجي، فهذه الظاهرة تعمل على:⁽²⁾

1- تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية؛

2- تدهور عامل الصدق والثقة في المعاملات؛

1- محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، سنة 1979، ص 90.

2- خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص 114

3- تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين؛

4- تنامي ظاهرة الفقر؛

5- قلة ميل الأفراد نحو العمل والجد وخلق الثروات؛

6- اهتزاز الكيان الاجتماعي وضعف التضامن الوطني.

رابعاً- الآثار على فعالية النظام الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار هذه الظاهرة دليل على عدم فعالية النظام الضريبي، إذ ن في هذا المجال أن الغش الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية ويبتعد عن التكافل الاجتماعي كما يقلص الإيرادات المالية للدولة لذلك يعمل الغش الجبائي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية الاقتصادية والاجتماعية وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة.⁽¹⁾

1- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص23.

المبحث الثالث: طرق قياس التهرب والغش الضريبي

يشكل التهرب والغش الضريبي أحد التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة الإقتصادية والمالية، نظرا لأثاره السلبية المتعددة، وهذا ما يستدعي من السلطات المختصة ضرورة مجابهته، ولكن هذه الأخيرة لا بد من أن تكون لها صورة مستوفية عن حجم الظاهرتين لاتخاذ الحلول المناسبة، إلا أنه نظرا لطبيعتهما السرية لا توجد طرق قياسية دقيقة، إنما بعض المناهج المقترحة لذلك سنحاول من خلال هذا المبحث التعرض لأهم المناهج التي تساهم في أخذ صورة ولو بسيطة عن حجم ظاهرتي التهرب والغش الضريبي.

المطلب الأول: منهجية القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي

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

الفرع الأول: منهج 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 إلى إجمالي الناتج الداخلي الخاص بالسنة التمثيلية على إجمالي الناتج الداخلي للسنة المدروسة.

ولقد وجهت إلى هذا المنهج عدة انتقادات نجملها فيما يلي⁽¹⁾:

1- يسمح هذا المنهج بتقدير حجم التهرب الإضافي وليس التهرب الضريبي الكلي، لذلك يفيد

في إبراز مدى تدهور أداء الإدارة الضريبية.

2- إن فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة وإجمالي الناتج المحلي تكون صحيحة في حالة

افتراض أن مرونة الضريبة تكون مساوية للواحد أي أن التغير الحاصل لإجمالي الناتج

المحلي يكون مساوياً للتغير النسبي في الضريبة، أما في حالة العكس فإن تقدير حجم

التهرب الضريبي يكون خاطئ.

3- تتوقف صحة قياس التهرب الضريبي على مدى صحة اختيار السنة التمثيلية، فإذا قدمت

هذه السنة أرقاماً مرتفعة لإجمالي الناتج الداخلي، فإنه سيؤدي إلى تضخيم حجم التهرب

الضريبي.

الفرع الثاني: منهج الضريبة القانونية المحتملة

يسمح هذا الأسلوب بتحديد الخسارة في الإيرادات الضريبية المستحقة على نشاط الاقتصاد

الخفي، وتحسب الضريبة القانونية باعتبار أن الرقم الأسمى للدخل الوطني هو قاعدة جيدة لحساب

الضريبة على الدخل وهذا بعد تصحيح الإعفاءات والخصومات المسموح بها في القانون

الضريبي⁽²⁾.

الأمر الذي يسمح لنا بتجديد القاعدة الضريبية والشرائح الضريبية المرتبطة بحساب الدخل

في البلد، انطلاقاً من الدراسات الرسمية حول مداخيل ونفقات العائلات الذي نحصل عليه بتطبيق

معدل ضريبة الدخل مقابل الشرائح المعطاة وهذا بعد استخلاص الضريبة المستحقة الحقيقية، هذا

1- نفس المرجع، ص ص 35-36.

2- ناصر شرفي، مرجع سابق، ص 92.

الأسلوب يضم نقاط ضعف الناتج الداخلي الرسمي، والذي لا يأخذ في الحسبان الدخل غير المصرح به، لذا فإن قياس الضريبة غير المدفوعة مهما كان السبب يطرح لنا إشكال بحيث لا يكون هناك تمييز بين ما هو قانوني وغير قانوني في العقد، والذي يفرق بين الغش والتهرب الضريبي، فضياع الإيرادات في وقت تحصيلها هو نتيجة لعدم كفاءة الإدارة الضريبية.

الفرع الثالث: منهج الرقابة الضريبية

يقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق بين المبالغ المستخرجة من خلال إجراء عملية المراجعة الجبائية والمبالغ المصرح بها من طرف المكلفين خلال السنة، أي يتم قياس التهرب الضريبي من واقع حجم الدخل الخاضع للضريبة غير المصرح به، وبهذا يمكن القول بأن:

التهرب الضريبي = قيمة المبالغ المسترجعة خلال المراجعة - قيمة المبالغ المصرح بها

ومن خلال هذا المنهج يتم استعمال نمطين كالتالي⁽¹⁾:

1-طريقة التحقيق في المحاسبة: يقصد بهذه الطريقة "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبة، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة.

1- بوزيان سفيان، التهرب الضريبي.... مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، موقع النصف: <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/329/1/2/26243>، تاريخ النصف: 2016/07/23، الساعة "10:30.

وفي هذا السياق، فإن حجم التهرب الضريبي يمكن عند اكتشاف عدم مطابقة التصريحات الجبائية مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية للمكلفين، والمتمثل في الفرق بين المبلغ المعاد تأسيسه والمبلغ المصرح به كما يلي:

$$\text{حجم التهرب الضريبي} = \text{المبلغ المعاد تأسيسه} - \text{المبلغ المصرح به.}$$

2- طريقة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة: يقوم هذا التحقيق بمراقبة المكلف بالضريبة للتأكد من أن تصريح المكلف لمدخله تتوافق مع وضعية ثروته ونمو أملاكه، حيث تقوم على مراقبة الأشخاص الذين يمارسون نشاط مهني غير تجاري (المهن الحرة) وتسمح بمتابعة تطور ونمو أملاك وأموال المكلف ومقارنتها مع المدخل المصرح بها، حيث تسمح باستخراج فارق دخل المكلف بين المصرح به والدخل الحقيقي له ومدى انسجامه والحالة المادية والمظاهر الخارجية (الثراء) للمكلف.

وفي هذا الإطار يتم مقارنة الموجودات المتوفرة والتي تمثل الموارد التي في حوزة المكلف مع الموجودات المستعملة والتي تمثل مجموع النفقات التي تحملها هذا المكلف وفق ما يلي:

$$\text{حجم التهرب الضريبي للمكلف} = \text{موجوداته المتوفرة للمكلف خلال فترة التحقيق} - \text{موجوداته المستعملة خلال نفس الفترة}$$

إلا أن الانتقاد الموجه إلى هذين الطريقتين يتمثل في كون أنه لا أحد يعلم أن المبالغ المستخرجة هي الحقيقية سوى المكلف، وبالتالي فالنتائج المتوصل إليها تبقى نسبية.

الفرع الرابع: منهج الإعفاءات الضريبية

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

الدخول المتهرب بها = التصريحات قبل الإعفاء - التصريحات الحقيقية

المطلب الثاني: منهجية القياس بالاعتماد على منهج الاقتصاد السري

من خلال هذا المنهج يمكن تحديد حجم التهرب الضريبي بناء على تقدير وضبط حجم الإقتصاد السري "غير الرسمي"، باعتبار أن كل التعاملات في ذلك تجري بعيدة عن جاذبية القوانين الجبائية، وإن كل المداخل التي لا يصرح بها للإدارة الجبائية لا يعتد بها في إطار الحسابات القومية.

إن للتهرب الجبائي علاقة بالإقتصاد السري ويتضح ذلك من خلال العلاقة التالية:

حجم الإقتصاد السري = المعدل الضريبي المتوسط المفروض * حجم التهرب الضريبي

وتتجلى أهم الطرق في قياس الإقتصاد السري كما يلي:

الفرع الأول: المنهج النقدي

يتسم الإقتصاد السري بإخفاء مختلف معاملاته التي تتم بين أطراف المتعاملين فيه، لكن الإقبال الكبير على العملة السائلة من قبل هؤلاء المتعاملين يعتبر دليل كاف على وجود الإقتصاد الموازي، لذا يقوم هذا المنهج على فرضية أساسية مفادها أن معاملات الإقتصاد السري تتم أساساً

باستعمال النقود السائلة، وأن تغير الطلب عليها هو نتيجة التغير في أنشطة الإقتصاد الموازي سواء بالزيادة أو النقصان، هذا التغير الذي من خلاله نستطيع حساب حجم التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: منهج إحصاءات القوى العامل (سوق العمل)

ويعتمد هذا المنهج على حساب الفرق بين عدد السكان الذي يفترض أنهم جزء من قوة العمل الإقتصادية بناء على الإحصاءات السكانية، وعدد السكان المسجلين رسمياً باعتبارهم قوة العمل في الدولة، وتحتاج هذه المقارنات بعض الافتراضات الخاصة بالإنتاجية في القطاع الخفي من الإقتصاد، والتي يمكن الإعانة بها لمعرفة حجم النشاط والدخل الخفي خلال فترة الحسابات. ولكن صحة هذه المداخل تعتمد على مدى صحة الفروض الموضوعية حول إنتاجية العامل في كل من القطاعين الرسمي وغير الرسمي، وهو ما قد يؤدي إلى تقديرات مرتفعة لحجم الإقتصاد الموازي إذا ما افترضنا أن الإنتاجية في الاقتصاديين واحدة، إضافة إلى أن الانتقاد الموجه إلى هذا المدخل يكمن في أخذه لعنصر العمل في حساب الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى.

الفرع الثالث: منهج التفاوت

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

- 1- إن حساب الناتج الوطني يستمد من البيانات الضريبية في الكثير من الدول.
- 2- مفهوم الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخل يكسبه الأفراد سواء كان خاضعاً أو غير خاضعاً للضريبة، غير أن الدخل المصرح به في الإقرارات الضريبية هو الدخل الخاضع للضريبة.

خلاصة الفصل

تطرقنا من خلال دراستنا للفصل الأول إلى توضيح انه بالرغم من وجود فرق جوهري بين مصطلحي التهرب والغش الضريبي باعتبارهما ظاهرتين متداخلتين، إلا انه كلتا الظاهرتين منبذتين لدى القانون، كونهما يؤديان إلى نفس النتيجة المتعلقة بحرمان خزينة الدولة من إيرادات ضريبية هامة من خلال استخدامهما مختلف أشكالهما والوسائل التي ساهمت في زيادة تطورها بشكل خطير.

كما سلطنا كذلك الضوء على الأسباب التي أدت إلى وجود ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها الكبير على جانبي الآثار الوخيمة التي تسدل ستارها الأسود على مختلف المستويات (المالي، الاقتصادي، التشريعي، إلخ)، محاولين من خلال ذلك معرفة مواطن الخلل التي ساهمت في تأزم الوضع بشكل كبير وواضح.

وبهذا وفي ظل كل من ازدياد اعداد المتهربين من تسديد الضرائب سواء كان التهرب كليا او جزئيا والتطورات الاقتصادية والالكترونية الكبيرة، أصبحت ظاهرة التهرب الضريبي من أهم المشاكل التي تشكل تحديا كبيرا للنظام الضريبي، لذا سعى المشرع على صياغة أليات ووسائل المكافحة والردع متمثلة في الرقابة الجبائية، كونها تعد اهم وسيلة ناجعة وفعالة في مكافحة هذه الظاهرة لارتباطها المباشر بالمكلف وبالأدلة المادية الملموسة والمبررة المقدمة للإدارة الجبائية في إطار عملية التفتيش والرقابة، ولهذا ومن اجل الإلمام والتعرف أكثر على ألياتها وطريقة عملها بصورة ادق سنقوم بتقديم دراسة تفصيلية لها من خلال الفصل الثالث.

الفصل الثالث

الرقابة الجبائية كألية لحماية
المال العام من الغش والتهرب
الضريبي

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

تمهيد

ان الطابع التصريحي للنظام الضريبي الجزائري أساسه الثقة الممنوحة للمكلف الضريبي والاعتقاد السائد في احترامه لالتزاماته الجبائية للدولة، إلا أنه في سبيل التأكد من مدى صدق تصريحاته واكتشاف كل الأخطاء والتجاوزات التي تساهم في ضياع إيرادات الدولة من جهة، ومن جهة أخرى وخاصة السعي للتقليل والحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، منح المشرع الجزائري صلاحيات للإدارة الجبائية مجسدة في أليات ردعية لهذه الظاهرتين، وذلك من خلال كل من أليات الرقابية الخاصة بعدة أشكال للرقابة الجبائية وأليات العلاجية المتمثلة في العقوبات الجبائية والجنائية الناتجة عن نتائج هذه الرقابة.

غير أنه بالرغم من كل هذه الأليات المسخرة للإدارة الجبائية، إلا ان الرقابة الجبائية ظلت تعاني من صعوبات تواجهها أثناء تطبيقها، سواءا على مستوى النظام الجبائي أو مع الإدارة الجبائية، أو حتى المكلف بالضريبة، لذا ومن اجل الإلمام أكثر لما تم الإشارة إليه سابقا سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق للمباحث التالية:

✓ المبحث الأول: الأليات الرقابية

✓ المبحث الثاني: الأليات العلاجية

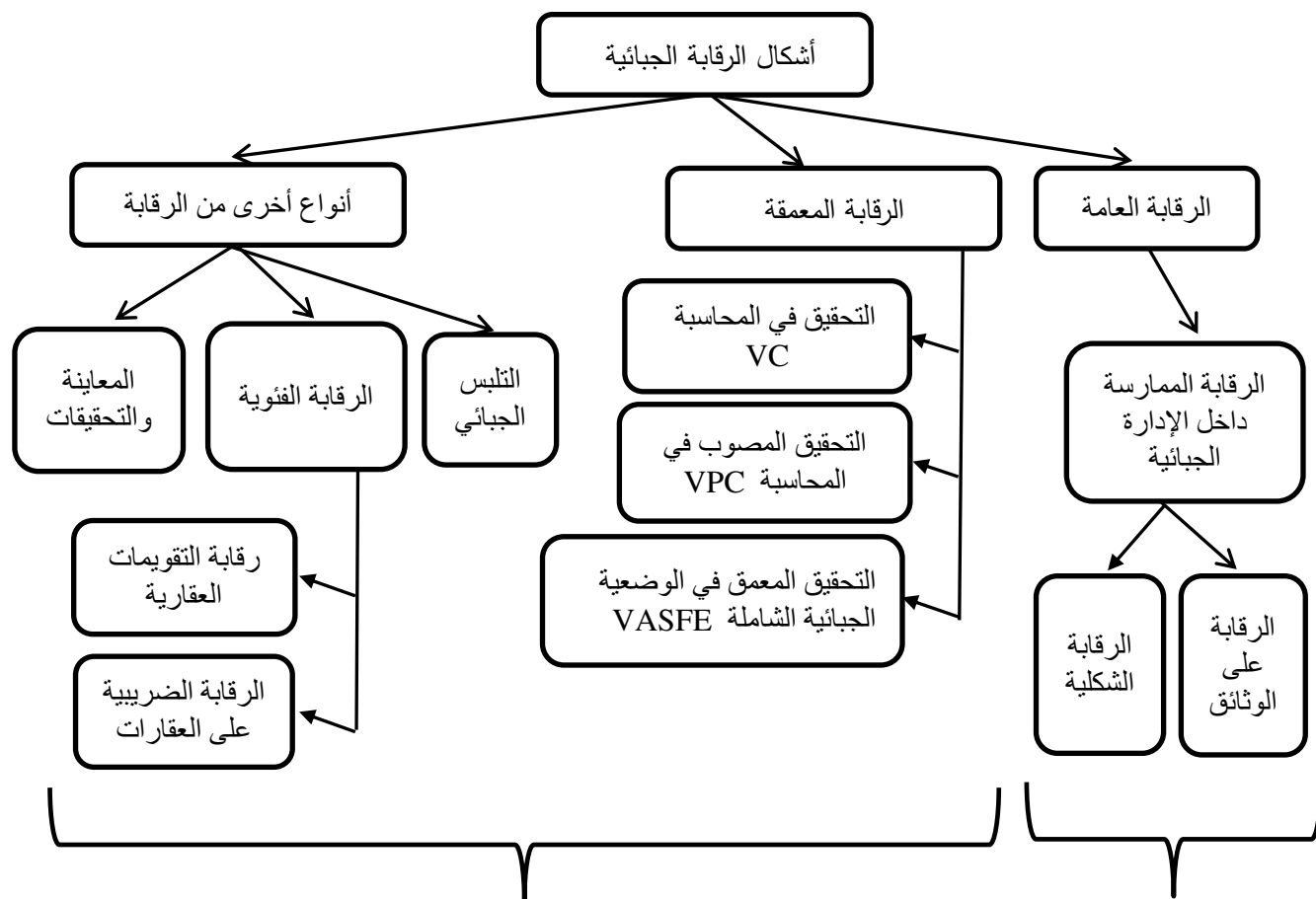
✓ المبحث الثالث: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية في الجزائر

المبحث الأول: الآليات الرقابية

ان الحرية الممنوحة للمكلف في تحديد أسس فرص الضريبة بناءا على كون النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، ينجر عنه اصطدام عمليات الرقابة الجبائية بوجود تصريحات غير صحيحة وغير صادقة، لذا اوجب المشرع قيام عمليات رقابة بصفة دورية وبأشكال مختلفة والتي يجب اتباعها واستعمالها في الوقت المناسب وحسب أهمية وضرورة التدخل، او نوعية الشخص المراد التحقيق معه (معنوي أو طبيعي)، وعليه سنتطرق من خلال هذا المطلب لمختلف أشكال الرقابة الجبائية واجراءاتها وفق ما حددها التشريع الجبائي ساري المفعول والمشار إليها من خلال الشكل التالي:

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

الشكل رقم (04): اشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومصالح البحث والتحقيق

تتم على مستوى المفتشية

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات

الجبائية لسنة 2016.

المطلب الأول: الرقابة العامة "الداخلية"

تعمل الرقابة الجبائية العامة او ما تعرف بالرقابة الداخلية على التثبت في مدى صحة

التقارير المودعة من النسب المطبقة وطريقة احتساب الضرائب المتبعة للتأكد خاصة من أن

المكلف بالضريبة لم يرتكب أخطاء ظاهرة وأنه لم يسهو عن ذكر بعض المعلومات الخاصة به،

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

وما يميز هذا النوع من الرقابة أنها تتم على مستوى متفشيات الضرائب التي بحوزتها الملف الجبائي وذلك بشكل دوري دون التثقل أو إجراء أبحاث خاصة، وهيا تتخذ شكلين أساسيين وهما: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

الفرع الأول: الرقابة الشكلية Le contrôle Formel

يطبق هذا النوع من الرقابة كل سنة بطريقة منتظمة وغير انتقائية على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، كخطوة أولى لفحص جميع التصريحات والمستندات المودعة من قبل المكلفين والتي لها علاقة بفرض ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، بهدف اكتشاف الأخطاء المادية الملاحظة والتناقضات في المعلومات والمعطيات المقدمة⁽¹⁾.

تعد الرقابة الشكلية تمهيدا للرقابة على الوثائق، إذ انها تسعى لإعطاء فكرة أولية للملف الجبائي، والذي من خلالها يتم منح قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبولها أو بتحويلها إلى الرقابة على الوثائق، لذا فإن الرقابة الشكلية تقوم بالتحقيق الشكلي للمعلومات المشاره ضمن تصريحات المكلف دون مقارنتها مع المعلومات المتواجدة لدى الإدارة الجبائية ومن بين ذلك:

1- المكلف: يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق التالية: السجل

التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية.

2- النشاط: يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، التصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة

بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

1-Nathalie Gonthier, Marcel Gonthier, Hean-luc Rossignol, Droit fiscal «Manuel & applications 2008/2009», édition Foucher 2008, Paris, P564.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

3- الأخطاء المادية: التأكد من إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما

يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في

العمليات الحسابية، فضلا على أن البيانات المشار إليها متواجدة في الخانة الصحيحة

وان كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها.

الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق *Le contrôle sur pièces*

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم بها الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية على مستوى

مقر المفتشية التي يتواجد بها الملف الجبائي، ويتجلى دور هذه الرقابة بإجراء فحص نقدي وشامل

للتصريحات الجبائية والمستندات المقدمة من طرف المكلفين ومقارنتها مع كل المعلومات الموجودة

لدى الإدارة الجبائية والمعلومات المتحصل عليها من جهات وأطراف أخرى: كالإدارات والهيئات

العمومية، الجمارك، البنوك.... إلخ، في سبيل معالجة النقص في التصريحات المقدمة، لاسيما

الفحص النافذ لتصريحات المكلفين ومنه تصحيح الأخطاء والمخالفات التي تحدث في بعض

الأحيان، لما لها من تأثير على التصريحات المقدمة⁽¹⁾، لذا فإنه يحق لمراقب الإدارة الجبائية في

حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمة أن يتحصل على معلومات من خلال طلبها أو طلب

توضيحات وتبريرات كتابية.

وبهذا فإن الرقابة على الوثائق تهدف إلى⁽²⁾:

1- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة الربح.

1- Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal, Cour des comptes, rapport public annuel 2010, février 2010, France, P172.

2- ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل أليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة -حالة الجزائر-، ملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف-، أيام 20 - 21 أكتوبر 2009.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

2- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.

3- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية

الضرائب.

4- إعداد قاعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

وعليه فإنه عند نهاية إجراءات الرقابة العامة التي تقوم بها الإدارة الجبائية يمكن التمييز بين حالتين⁽¹⁾:

1- أن تكون التصريحات المقدمة صحيحة: وبهذا لا تستطيع سلطة الإدارة الجبائية

أن تقوم باتخاذ أي إجراء ضد المكلف بالضريبة وبالتالي سيتم الاحتفاظ بالملف.

2- وجود أخطاء: ومن خلال هذه الحالة يكتشف المراقب الجبائي وجود إما اختلافات

غير هامة تستدعي طلب توضيحات وإما اختلافات كبيرة ووجود حالات تدليسية

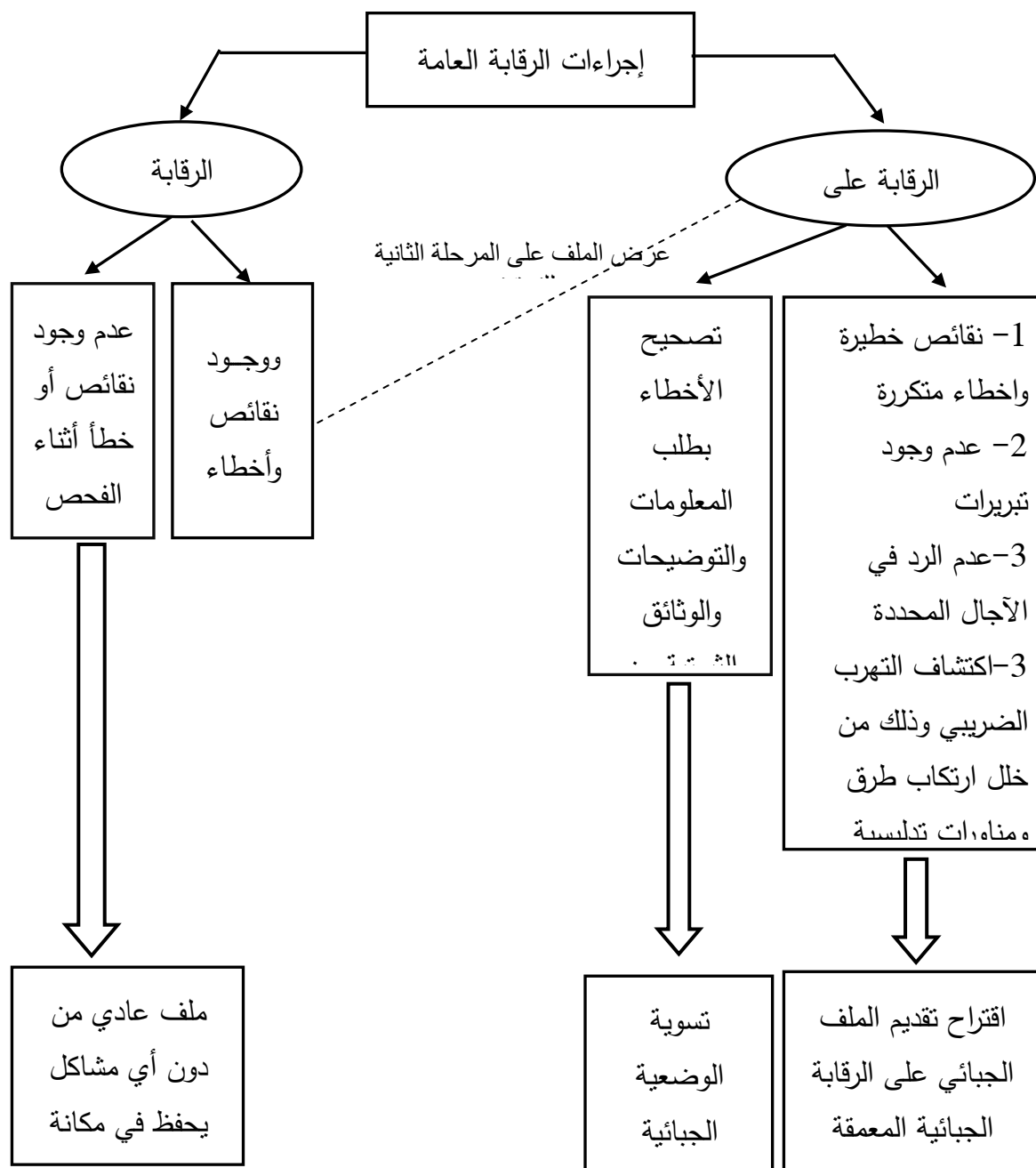
تستلزم تقديم الملف إلى الرقابة المعمقة.

وهذا ما يمكن توضيحه من خلال الشكل التالي:

1- Nacer Mourd, Baala Tahir, OP-Cit, P295.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

الشكل رقم (05): إجراءات الرقابة العامة



Sources : Guide du contrôle sur pièces, direction général des impôts,

Alger, Année 2004, P07.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

وبهذا تعتبر هذه الطريقة الأكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة والتحقيق وذلك بفحص والتعرف على مختلف وسائل الإنتاج وطرائق استعمالها، ودرجة تأهيل العمال والمستخدمين لهذه الوسائل، كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإيرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى، كمتابعة استعمال المخلفات الصناعي، وفي حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المراقبون بطلب المزيد من المعلومات وذلك بالإيصال المباشر مع المكلف للإدلاء بالمعلومات لدى الإدارة، إلا أن للمكلف حق الرفض عن الاتصال المباشر* وفي هذه الحالة يقوم المراقبون بتوجيه طلب رسمي إلى المكلف بالضريبة يتضمن تقديم التوضيحات والتبريرات التي بها التباس أو غموض، ويجب ان يأخذ المراقب عن اعداده للطلب خاصيتين أساسيتين للطلب الكتابي⁽¹⁾:

✓ يجب ان يتبين الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات والتبريرات.

✓ أن يقوم المكلف بتقديم إجاباته عن الطلب في مدة لا تقل عن 30 يوما.

وبهذا فالرقابة الممارسة داخل الإدارة الجبائية تقدم فكرة أولية عن الملف الجبائي للمكلف بالضريبة يتم من خلاله إعطاء قرار ابتدائي عن مصداقية وشرعية التصريحات سواء بقبوله على ما هو عليه أو بتحويله إلى الرقابة المعمقة للتفصيل فيه أكثر.

* بناء على المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لطلب المعلومات يمكن للمراقب استدعاء المكلف لتقديم معلومات شفهيًا وهو ما يعد بالاتصال المباشر وفي حالة رفض المكلف لإجابة شفها أو كانت اجابته المقدمة تعبر عن الرفض الكلي أو الجزئي للنقاط المراد توضيحها، فإنه يتعين على المراقب أن يعيد طلبه كتابيا.

1- قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 19.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

المطلب الثاني: الرقابة الخارجية

تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة القرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالاته للتهرب، وكذلك بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع، ويمكن أن تأخذ صور رقابة معمقة أو أنواع أخرى للرقابة.

الفرع الأول: الرقابة المعمقة

يعتبر التحقيق وسيلة من وسائل الرقابة على التصريحات التي يدلي بها المكلفون بالضريبة إلى الإدارة الجبائية، وذلك من أجل التأكد من تطابق مداخيلهم المصرح بها مع وضعيتهم المالية، وللقيام بهذه المهمة منح لها المشرع استخدام عدة طرق مختلفة باختلاف كل من الهدف المرجو منه، وطبيعة المكلف بالضريبة الخاضع لهذا التحقيق، وكذلك حسب نوع الضريبة.

أولاً- التحقيق المحاسبي «Vérification Comptable» VP

يقصد بالتحقيق المحاسبي: "مجموع من العمليات التي تهدف إلى التحقيق في عين المكان لمحاسبة المؤسسة، ومقارنة البيانات الفعلية والمادية بما هو موجود ضمن التصريحات المكتتبة، وذلك في سبيل ضمان اجراء التعديلات اللازمة⁽¹⁾" ووفقا للتشريع الجبائي الجزائري يعني التحقيق

1- Khalil Haloui, les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, thèse de doctorat, université de Grenoble, France, spécialité: droit privé, année 2011, P36.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.⁽¹⁾

وعليه فإن التحقيق في المحاسبة يمكن اعوان الإدارة الجبائية من اجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، وذلك من خلال المقارنة بين تصريحاته الجبائية والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة تصريحاته، لذا لا يتم اللجوء إلى هذا النوع من التحقيق إلا عند ثبوت الحالات التالية⁽²⁾:

- 1- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
- 2- تكرار الخسارة والريح الضعيف مقارنة مع النشاط المزاوول.
- 3- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاوول.
- 4- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط.
- 5- تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال والنتائج المصرح بها لمدة 04 سنوات.
- 6- ملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي أو محاولة اللجوء للغش الضريبي.

وللقيام بإجراءات هذا النوع من الرقابة لابد من الأعوان المكلفين بالمراقبة المرور بالمراحل التالية:

1- المرحلة التحضيرية للتحقيق

تعمل الإدارة الجبائية على تنظيم عملية الرقابة وتحضيرها من خلال الأعمال الموالية:

- ✓ إرسال الإشعار بالتحقيق.
- ✓ جلب الملف من المفتشية المختصة والاطلاع عليه.

1- قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20.

2- لابد لزرق، واقع التهرب الضريبي والاقتصاد غير الرسمي في الجزائر، رسالة ماجيستر، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المالية العامة، السنة الجامعية: 2012/2011، ص 129.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

✓ المعاينة في عين المكان، أي مكان تواجد المؤسسة أو المكان الذي يزاول فيه المكلف نشاطه.

✓ عملية جمع المعلومات من الأطراف المتعاملة مع المكلف المعني.

2- مرحلة الشروع في التحقيق

بعد انقضاء أجل التحضير والمقدر بعشرة (10) أيام، يحضر المكلف وثائقه المحاسبية في مكان ممارسة نشاطه ويقدمها للمراقبين قصد التحقيق فيها ومراقبتها، وتتجسد هذه المرحلة في⁽¹⁾:

✓ **المراقبة الشكلية للمحاسبة:** تتمثل هذه الرقابة في الاطلاع على الوثائق المحاسبية خاصة الدفاتر الإلزامية منها للتأكد من تاريخ ختمها والمصادقة عليها من المحكمة ومن كونها ممسوكة وفقا لما جاء به القانون التجاري في مادتيه 09 و 10 وكذا وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي scf.

✓ **مراقبة المحاسبة من حيث المضمون:** أي من حيث مدى وجدية المكلف في مسك المحاسبة واكتشاف المخالفات الإغفالات التي تساعد على إعادة تقييم المادة الخاضعة للضريبة واتخاذ العقوبات المترتبة عن تلك المخالفات.

إلا أنه أثناء إجراء هذا التحقيق يجب مراعاة واحترام الشروط التي وضحها المشرع الجبائي من خلال المادة 20 الفقرات 01-02-03 من قانون الإجراءات الجبائية التي يمكن تلخيصها في:

✓ يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة.

✓ لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف اعوان الإدارة الجبائية برتبة متقش على الأقل.

1- مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، مرجع سابق، ص34.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

✓ تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات "حالة المحاسبة المعتمدة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي".

3- المرحلة التي تلي التحقيق "نتائج التحقيق"

وبعد إتمام الإجراءات السابقة وإثبات الأخطاء أو النقائص من قبل المكلف تتخذ الإدارة الجبائية إجراءات التصحيح الحضورى أو التلقائى وذلك بعد إرسال الإشعار الأولي للمكلف بنتائج التحقيق.

✓ **التصحيح الحضورى:** يقوم المراقب بإشعار المكلف بنتائج الرقابة مفصلا في الإشعار كافة الملاحظات وطرق التقويم التي أدت إلى التعديلات التي تم القيام بها، حيث تتاح للمكلف فرصة أربعين يوما من تاريخ الإشعار لفحص نتائج التقويم وتقديم الاستفسارات اللازمة خلال أربعين يوما ويجب بالقبول أو الرفض الجزئي لتلك التعديلات، وفي حالة انقضاء المدة ولم يحصل رد على الإشعار فإنه يؤخذ بعين الاعتبار قبول المكلف للتعديلات.

✓ **التصحيح التلقائى:** إضافة إلى التصحيح الحضورى قد تلجأ الإدارة الجبائية إلى إجراءات التصحيح التلقائى للضريبة، وقد عرف الأستاذ دانيال ريشر D.RICHER هذا النوع من الإجراءات على أنه: الإجراء الذي يقوم على معاقبة التصرف الجبائى للمكلف عندما لا يحترم إلتزاماته القانونية وذلك بفرض الضريبة عليه، بناءا على ما تتوفر عليه من

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

معلومات مع جعل عبء إثبات العكس على عاتق المكلف بالضريبة⁽¹⁾، إلا انه لا يمكن

للإدارة الجبائية اللجوء للتحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة إلا في الحالات التالية⁽²⁾:

✓ رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعاينة سواء من

قبله أو من تدخل أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على

الأعوان القيام بمهامهم.

✓ عندما لا يصرح في الآجال المحدد قانونيا بالمدخيل (الربح الصناعي، التجاري

وغير التجاري)، والتصريحات بالضرائب.

بعد إتمام إجراءات التحقيق المحاسبي، يتم إنجاز وثيقة الورد الفردي الخاصة بالغرامات

والضرائب المتعلقة بالمكلف المعني الرقابة وذلك على مستوى مفتشية الضرائب، ثم ترسل إلى

قبضة الضرائب والتي تقوم بدورها بإشعار المكلف لدفع ما عليه خلال ثلاثين يوما، كما ترسل

المفتشية نسخة من الورد الفردي إلى مكتب التحقيقات بالمديرية الولائية أين يربط بين المديرية

الولائية والجهوية، والتي ترسل بدورها التحقيق المحاسبي إلى المديرية العامة للضرائب.

ثانيا- التحقيق المحاسبي في مجمل الوضعية الجبائية

عرف المشرع التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في المادة 21 من قانون

الإجراءات الجبائية بأنه تحقيق يسمح للأعوان بمراقبة مدى الانسجام بين المدخيل المصرح بها من

جهة ووضعية الأملاك والوضعية المالية لأفراد المسكن الخاضع للضريبة ونمط معيشتهم، اذ يعد

هذا النوع من الرقابة أكثر شمولاً من التحقيق المحاسبي وأكثر جهداً لأعوان الإدارة الجبائية

1- لويسي عبد الوهاب، حماية حقوق وحريات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، جامعة وهران 02 محمد بن

أحمد، مجلة القانون-المجتمع والسلطة، العدد 05، سنة 2016، ص114.

2- بن اعمارة منصور، مرجع سابق، ص ص 27-28.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

وللمكلف بالضريبة كونه جد واسع، فهو يشمل وضعية المؤسسة وكذلك الوضعية الشخصية للمكلف خاصة: أصحاب المهن الحرة، الشركاء ومسيري الشركات والأشخاص الذي يحوزون على مداخيل غير معروفة، لذا يتم اللجوء إلى هذا النوع من التحقيق عند ثبوت الحالات التالية⁽¹⁾:

- 1- قرائن قوية تدل على وجود غش وتهرب ضريبي بعد أن أدت مراقبة النشاط إلى تسوية ضعيفة أو غير معتبرة.
 - 2- غياب التصريح عن مداخيل من قبل المواطنين التي أثبتت عناصر معيشتهم على وجود مداخيل هامة غير خاضعة للضرائب.
 - 3- اقتناء عقارات ومنقولات هامة.
 - 4- تحسن المعيشي السريع للمعني بالرقابة دون تطابق ذلك مع تصريحاته، وعدم معرفة مصدر العائد.
- ولكن وبالرغم من ذلك فقد ضمنه المشرع بمجموعة من الضمانات لصالح المكلف شبيهة إلى حد كبير مع تلك المعتمدة في التحقيق المحاسبي والتي قمنا بالإشارة إليها سابقا، لذا فمراحل إجراءاته كالتالي⁽²⁾:

- 1- المرحلة التحضيرية: يهتم فيها المحقق بجمع معلومات سطحية عن المكلف الضريبة لدى مختلف الإدارات والمصالح وكذلك يفحص الملف الجبائي الخاص به.
- 2- مرحلة التحقيق الفعلي: أين تتطلب من المحقق إرسال الإشعار بالتحقيق قبل الشروع فيه، حيث يمكن له الذهاب بعيدا في محاصرة مداخيل المكلف بالضريبة والمصاريف التي أجراها أثناء الفترة الخاضعة للتحقيق حتى يتسنى له وضع ميزان لثروة هذا الأخير.
- 3- مرحلة التصحيح الجبائي.

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

2- لونيس عبد الوهاب، مرجع سابق، ص ص 109-110 .

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

ثالثا- التحقيق المصوب

تم استحداث هذا النوع من التحقيق بموجب قانون المالية التكميلي⁽¹⁾ لسنة 2008، بهدف فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية⁽²⁾، فهو يعد إجراء مراقبة مصوبة أقل شمولية وأكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي، إلا أنه لا يتم اللجوء لهذا النوع من التحقيق إلا عند شك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية⁽³⁾.

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي، والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يمنح نفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، لكن يظهر الاختلاف البسيط فيما يخص بعض الإجراءات نجملها في⁽⁴⁾:

1- يتم إجراء التحقيق وكل التحريات لضريبة أو عدة أنواع من الضرائب لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية.

2- طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على الإشعار بالتحقيق.

3- لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

1- أمر رقم 02-08 مؤرخ في 21 رجب 1429 الموافق لـ 24 يوليو 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، المادة 22.

2- Ministère des finances, direction générale des impôts, circulaire, direction des recherches et vérifications, vérification ponctuelle de comptabilité, Alger Année 2009.

3- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيق، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2016، الجزائر، ص13.

4- قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20 الفقرات 3-4-5-6.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

4- يتمتع المكلف بأجل 30 يوما لإرسال ملاحظاته أو القبول.

5- امكانية رجوع الإدارة الجبائية للفترة التي تمت فيها المراقبة.

وبها فإن التحقيق المصوب يتمتع بقدر كافي من الدقة والتقليص في فترة التحقيق بالمقارنة مع التحقيق بالمحاسبة خاصة في تركزه على التحقيق لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، هذا الامر الذي يساهم في جعل المعلومات المحاسبية الناتجة عنه دقيقة وموثوقة، إلا انه نتيجة الكم الهائل للمعلومات الجبائية يجعل هذه العملية تتميز بالعشوائية والاقتتاد للأهداف.

الفرع الثاني: أنواع أخرى للرقابة

إضافة إلى الرقابة الداخلية والرقابة المعقمة، هناك أنواع أخرى للرقابة الخارجية ومن بينها الرقابة الفتوية والمعينة والتلبس الجبائي.

أولاً- الرقابة الفتوية

تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة للولاية ومراكز الضرائب، وهي تتعلق بمراقبة تصريحات المكلفين الخاصة بالمعاملات التي تتعلق بالعقارات المبنية وغير المبنية فيما يخص البيع والمبادلة ونقل الملكية وعمليات الإيجار، ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة الفتوية⁽¹⁾:

1- رقابة التقويمات العقارية: وتعني مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة الأثمان أو

التقديرات المقدمة من الأطراف، بخصوص عمليات نقل ومبادلة وقسمة الملكيات العقارية،

إن مراقبة أسعار التقويمات العقارية المصرح بها تشكل أهم الآليات المستعملة في مكافحة

التهرب الضريبي في هذا الميدان، وتعتمد مراقبة هذه الأسعار على القيمة العقارية السوقية،

أي قيمة العقار في السوق، وهي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار في

1- بلواضح الجيلاني، سعيدي يحي، مرجع سابق، ص36.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

السوق، مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه.

2- رقابة الضريبة على إيجار العقارات: حيث تخضع المداخل العقارية المتأتية من الإيجار

الخاص بالعقارات ذات الاستعمال المدني أو التجاري أو المهني، للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل ثابت محرر من الضريبة، ويقصد بالمراقبة الضريبية للمداخل العقارية مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الضريبية المكتتبة من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة على المداخل العقارية، والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات، بما فيها المعطيات المادية وغير المادية، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

ثانيا - المعاينة والتحقيقات

وضع المشرع الجبائي القواعد العامة لعملية المعاينة، التي تشكل إحدى الوظائف الحساسة لعمل الإدارة الجبائية⁽¹⁾. وخاصة المواد الأحكام التي جاءت ضمن قانون المالية لسنة 2002، حيث بينت احكام هذا القانون ان عملية المعاينة لمراقبي الإدارة الجبائية تكون بدون إعلام مسبق، وذلك قصد البحث والحصول وحجز على كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة⁽²⁾.

كما أنه يجب الإشارة إلى أنه لإجراء المعاينة من طرف مراقبي الإدارة الجبائية يجب توفر

شروطين أساسيين وفقا لما جاء في احكام المواد 74 و 75 من قانون المالية لسنة 2002 وهما:

1- وجود أعمال تدليسيه.

1- العيد صالح، مرجع سابق، ص54.

2- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المواد من 74 إلى 78.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

2- الحصول على ترخيص مسبق لإجراء المعاينة من قبل رئيس المحكمة المختصة

إقليميا أو قاضي يفوض هذا الأخير.

ثالثا- التلبس الجبائي Flagrance Fiscale

يعتبر التلبس الجبائي اجراء رقابة غير مستقل، وتم انشاءه بموجب قانون المالية التكميلي⁽¹⁾ لسنة 2010 وتعزيزه بقانون المالية⁽²⁾ لسنة 2013، فهو اجراء يمنح للإدارة الجبائية وسائل أكثر فعالية وردعية من شأنها أن تضع حدا للغش والتهرب الضريبيين وذلك بمرافقتها بإطار قانوني يسمح لها خلال ممارسة حق المعاينة والرقابة، الحجز، الاطلاع، الرقابة، من التدخل ووقف عملية الغش الجبائي الجارية ومعاينة جنحة التلبس وهذا حتى قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية.

1-حالات التلبس الجبائي:

تعتبر حالات تلبس الجبائي الممارسات التالية⁽³⁾:

- ✓ ممارسة نشاط من دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية.
- ✓ إصدار فواتير وسندات تسليم أو وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها فعلا.

1- الأمر رقم 01-10 المؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق لـ 26 غشت سنة 2010 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المادتين 07 و18.

2- قانون رقم 12-12 المؤرخ في 12 صفر عام 1434 الموافق لـ 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013.

3- Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Direction de la Législation et de la Réglementation Fiscales, Circulaire N°10/MF/DGI/DLRF, Alger: 11 Février 2013, P2.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

✓ ارتكاب مخالفة بيع وشراء البضائع دون فواتير، وهذا مهما كان مكان امتلاكها وتخزينها وإيداعها.

✓ تقديم وثائق ومستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الإثباتية وكذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش.

✓ ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وكذا الخاص بالعمل.

✓ تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة.

2- إجراءات التلبس الجبائي:

فيما يخص خطوات تطبيق إجراء التلبس الجبائي فهي كالتالي⁽¹⁾:

✓ معاينة جنحة الغش الجبائي في حالة التلبس: من خلال حالات التلبس المشار إليها

سابقا فإنه يجب على أعوان الإدارة الجبائية غي إطار ممارسة حقوقهم الخاصة بحق

المعاينة، الحجز، التحقيق، الاطلاع والرقابة معاينة جنحة التلبس الجبائي اذا لوحظت.

✓ موافقة الإدارة المركزية: تحت طائلة البطلان، لا يمكن تطبيق إجراء التلبس الجبائي إلا

بعد الموافقة المسبقة للإدارة المركزية وبالتحديد، مديرية الأبحاث والمراجعات،، ويتعين على

المكلف أن يقوم بالرد في غضون 48 ساعة بالقبول أو بالرفض لإعداد المحضر "سواء

تم التواجد الفعلي او عدمه لجنحة التلبس الجبائي"، حيث يعتبر عدم الرد في الأجل

المذكور رفض ضمنى.

1- La lettre de la DGI, La flagrance fiscale " pour un contrôle fiscale plus efficace", N°68/2013, Alger, P8.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

✓ الاطلاع المباشر على الوثائق: في إطار اثبات الوجود الفعلي لجنحة التلبس الجبائي

والتأكيد على وجود الغش سمح التشريع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية بالاطلاع المباشر

وفي الوقت المناسب على الوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين.

✓ تحرير محضر التلبس الجبائي: بعد إثبات جنحة التلبس يتم إخضاع المكلف بشكل مباشر

وبعد موافقة مدير الأبحاث إلى محضر التلبس الجبائي.

المبحث الثاني: الآليات العلاجية

للتهرب والغش الضريبي أثار بالغة الخطورة، خاصة في ضمان تحصيل موارد الإنفاق

العام للدولة، لذا سعت الدولة لإعداد آليات علاجية في سبيل التخفيف من حدة الظاهرتين

ومكافحتهما سواء على مستوى المكلف بالضريبة من خلال توعيته بأهداف وضرورة الضريبة او

من خلال استعمال وسائل عقابية التي تعد كأداة زجرية في حق المكلفين المتهربين من واجباتهم

الضريبية، وهذا ما سنحاول تناوله من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

تلجأ الإدارة الجبائية دوما في إطار مكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي وضمان

التحصيل الجبائي إلى المحافظة على العلاقة الجبائية الحسنة مع المكلف بالضريبة، من خلال

سعيها لإيصال المفهوم الدقيق للضريبة في ذهنه حتى يغير من موقفه السلبي اتجاهها، وهذا ما

يساعدها على تكون علاقة أساسها التعاون والتفاهم والثقة المتبادلة بينهما، لذا وحرصا منها على

تحسين هذه العلاقة هدفت إلى مراعاة الإجراءات التالية.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

الفرع الأول: نشر الوعي الضريبي

ان فرص نجاح أي نظام ضريبي تعتمد أساسا على درجة الوعي الضريبي لدى المكلف وثقافته الضريبية، ومدى اقتناعه بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، من أجل تنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية، ومدى اقتناعه كذلك بعدالتها، لأن تبعية التهرب لا تقع على المشرع المالي والإدارة وحدها، وإنما تقع كذلك على المكلف⁽¹⁾، ومنه تسعى الإدارة الضريبية دوما إلى كسب ثقة المكلف ونوعيته والتخفيف من حدة التوتر الموجود بينه وبين الإدارة، وذلك باتخاذ الإجراءات التالية:

1- التعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطنين⁽²⁾.

2- القيام بحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلفين بواجباتهم الضريبية، ومن أجل ذلك تستعمل إدارة الضرائب شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة والمسموعة، وكذا تنظيم ملتقيات وأبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي ومستجداته.

3- تحسيس المكلف على أهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في مالية الدولة والتي تخصص للقيام بالخدمات العامة بانتهاج سياسة إنفاقيه رشيدة حتى تكتسب احترام وثقة المكلف بالضريبة، بالمقابل يجب أن تزرع في نفوس المواطنين نظرة سيئة لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة.

4- اعتماد فكرة الزبونية بين الإدارة والمكلف حتى تتحول العلاقة بينهما من علاقة تصادمية مبنية على الشك إلى علاقة تبادلية مبنية على التعاون⁽¹⁾.

1- فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، سنة 1972، ص266.

2- محمد خالد المهائني، تجنب الازدواج الضريبي، ومنع التهرب الضريبي وعلاقتها بالتطورات الإقتصادية الدولية، مجلة جامعة دمشق، العدد الأول، سنة 1996، ص09.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

الفرع الثاني: ازالة التوتر بين الإدارة والمكلف بالضريبة

ان سوء معاملة الإدارة الجبائية وإخلالها بالتزاماتها اتجاه المكلف التي تعد من بين حقوقه سوف تخلق جوا مكهريا وبالتالي سوف تتوتر العلاقة بينهما.

إذ نجد أن المكلف يحمل نظرة خاطئة عن الضريبة التي تمثل عبء أثقل كاهله ويعود السبب في ذلك إلى الفترة الاستعمارية والأسباب النفسية إضافة إلى تدهور المستوى الخلفي لدى موظفي الإدارة وانعدام اللباقة في معاملاتهم مع المكلفين مما يدفعهم إلى التهرب، لذا وفي سبيل تحسين هذه العلاقة وجب إنشاء مكتب للعلاقات العامة يقدم مساعدات للمكلفين، عن طريق إرشادهم للتفسيرات الصحيحة والواضحة لمختلف الأحكام الجبائية وإلى طرق حساب الضرائب ومواعيد دفعها. وفي هذا الصدد قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة استقبال قصد تحسين صورتها أمام الرأي العام، وتتضمن هذه المصلحة المحاور المشار إليها ضمن الجدول الخاص بإحصائيات هذه المصلحة للفترة الممتدة من سنة 2010 إلى سنة 2014 وذلك كالتالي:

1- ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الإقتصادي، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، العدد 08، سنة 2008، ص159.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

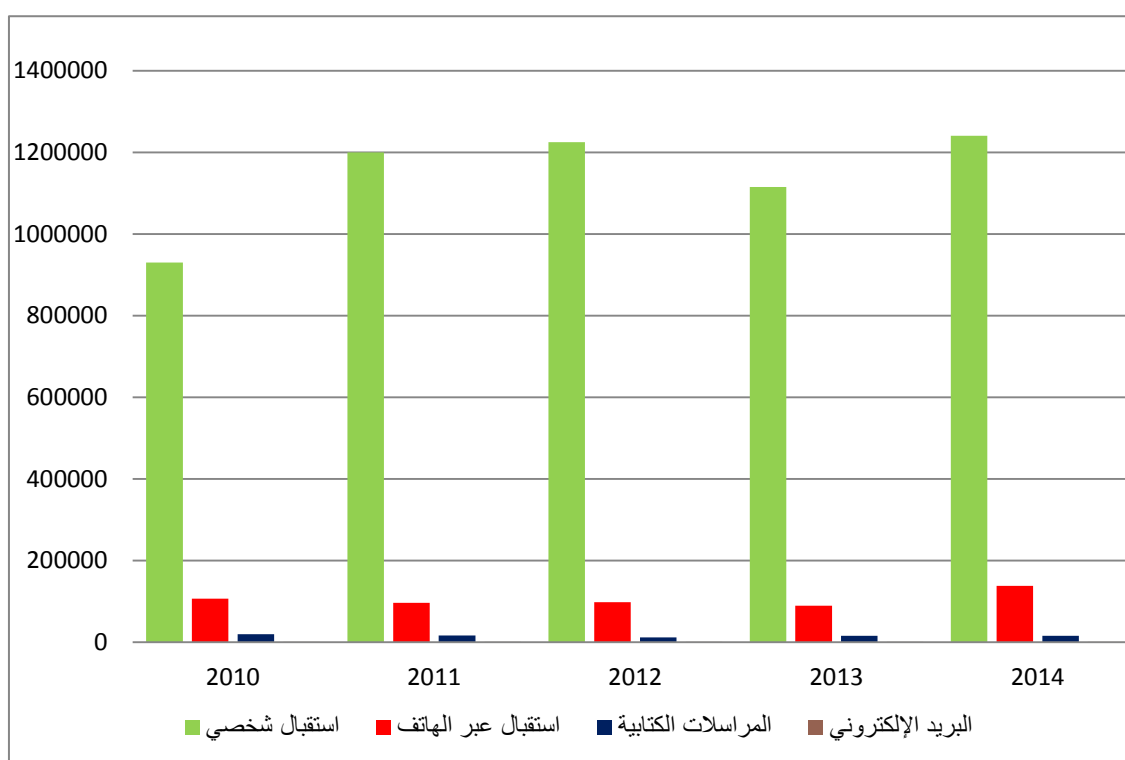
الجدول رقم (05): احصائيات مصلحة الاستقبال للإدارة الجبائية للفترة (2010-2014)

2014	2013	2012	2011	2010	
1240922	1115179	1225139	1200428	930166	استقبال شخصي
138291	89741	98387	96376	106780	استقبال عبر الهاتف
16129	15478	12197	16430	19473	المراسلات الكتابية
1059	825	495	595	436	البريد الإلكتروني

المصدر: المديرية العامة للضرائب، <https://www.mfdgi.gov.dz>

وحتى نتمكن من استقراء معلومات الجدول بشكل أفضل نستعين بالشكل التالي:

الشكل رقم (06): التمثيل البياني لإحصائيات مصلحة استقبال الإدارة الجبائية



الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

من خلال الجدول والتمثيل البياني السابقين ومن خلال النتائج التصاعدية يمكننا ملاحظة الجهود التي تقوم بها إدارة الضرائب في سبيل الوصول للحالة المثلى للمكلف من خلال تقديم المساعدات والرد على كل انشغالاته بكل الوسائل المتاحة.

الفرع الثالث: تكوين وإعلام المكلف

يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم، وذلك بالتقرب أكثر إليه، من إتباع سياسة تكوينية وإعلامية وإطلاعه على مختلف المستجدات⁽¹⁾ والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي، وتستعين الإدارة الضريبية بالصحف والمنشورات والمجلات الدورية لإبراز مستجدات النظام الضريبي، وتفسير الإجراءات الضريبية، وإزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية، كما يجب إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، ويجب ان تسير هذه المكاتب من طرف الموظفين المؤهلين للوظيفة الموكلة إليهم، ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال والاستجابة لمختلف تساؤلات المكلفين.

الفرع الرابع: تحسين العلاقات الإنسانية

تشكل العلاقات الإنسانية من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية اتجاه المكلفين، وتخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة، ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة تجاه المكلفين.

1- ولهي بوعلام، عجلان العياشي، مرجع سابق، ص159.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

المطلب الثاني: الوسائل العقابية

ان الآثار السلبية التي يخلفها قيام المكلف بالضريبة بأعمال الغش والتهرب والتحايل على أحكام القانون، تستدعي من الدولة التصدي لهاتين الظاهرتين، وهذا في سبيل تحقيق سياستها المالية وإثبات حق أساسي من حقوقها والمتمثل في المحافظة على مصادر تمويل الخزينة، مما يضطر بالإدارة الجبائية إلى تطبيق عقوبات إدارية وأخرى مالية على مرتكبي هذه المخالفات، وفي بعض الأحيان يتم اللجوء إلى القضاء.

الفرع الأول: العقوبات المالية

هي عبارة عن عقوبات مالية تتخذ صورتين " غرامات او عقوبات جبائية" تطبق تلقائيا ومباشرة من طرف الإدارة الجبائية على كل من يخالف القانون الجبائي * وتعويض كل ما سببه من اختلال في مداخل الخزينة في نفس الوقت.

أولا - الزيادات والغرامات الجبائية

تتمثل الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية للمكلف المعني، حيث يختلف حجم هذه الزيادات والغرامات حسب طبيعة المخالفة، وتتمثل فيما يلي:

1-الزيادات والغرامات الجبائية بسبب عدم التصريح الجبائي السنوي:

يترتب عن عدم تقديم تصريحات سنوية للإدارة الجبائية زيادات مالية تفرض تلقائيا، بالإضافة إلى العقوبات الجبائية، كالتالي:

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

أ. في مجال الضرائب المباشرة

تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف الذي لم يقدم تصريح سنوي إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي IRG أو بصدد الضريبة على أرباح الشركات IBS⁽¹⁾ نسبة 25% من المبلغ المفروض، والقابلة للزيادة الى نسبة 35% في حالة لم يصرح المكلف بالضريبة إلى الى الادارة خلال اجل قدره 30 يوما من تاريخ التبليغ بوجود تقديم التصريح خلال الفترة المحددة سابقا. كما أنه في حالة انقضاء الأجل المحددة لإيداع التصريحات، والتي تكون موافقة ليوم 30 افريل من كل سنة، فإنه وفي غضون الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء هذه الآجال يتم تخفيض الزيادة الخاصة بـ 25% لعدم التصريح إلى⁽²⁾:

✓ 10% إذا لم تتعد مدة التأخير شهر.

✓ 20% عند خلاف ذلك.

إلا أنه وإضافة إلى الزيادات المالية، يتم فرض على المكلف لعدم تقديمه التصريح بالوجود بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج⁽³⁾

ب. في مجال الرسم على القيمة المضافة

وفقا للمادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال تطبق غرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 500 و 2.500 دج عند مخالفة الاحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم

* تعد القوانين الجبائية ذات الصلة بالعقوبات كل من:

(قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المواد 192 إلى 194 مكرر، المواد 303 إلى 308 / قانون الإجراءات الجبائية المواد 146 - 150/ قانون الرسم على رقم الأعمال في المواد 117-118 / قانون الطابع المواد 33-37 / قانون التسجيل المادة 119-120 / قانون الضرائب غير المباشرة المواد 523-539).

1- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 192 الفقرة 01.

2- نفس المرجع، المادة 322.

3- نفس المرجع، المادة 194 الفقرة 01.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

على القيمة المضافة، إلا أنه في حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة بـ 1.000 دج إلى 5.000 دج.

2- الزيادات والغرامات الجبائية بسبب التأخر في إيداع التصريح الجبائي السنوي

يترتب عن تقديم التصريحات للإدارة الجبائية بعد الآجال المحددة في القانون الجبائي زيادات مالية تفرض تلقائيا، وزيادة على ذلك غرامات جبائية حسب نوع الضريبة والمدة المتأخر بها.

أ. في مجال الضرائب المباشرة

تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه للمكلف نسبة 25% من مبلغ الحقوق. كما يترتب عليه كذلك في حالة عدم تقديمه التصريحات في الآجال المحددة، أو إضافة إلى الزيادة المالية يتعرض المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة، لغرامات جبائية وفق ما هو مشار إليه في كل من المادة 192 الفقرة 02 والمادة 322 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة كالتالي:

✓ 1.000 دج كلما تبين ان هناك وإغفالات أو نقائص في المعلومات المحاسبية أو عدم صحتها.

✓ التأخر في إيداع التصريحات التي تكتتب من المكلفين بالضريبة الذي يستفيدون من

إعفاء جبائيا والذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق غرامات التالية:

❖ 2.500 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا.

❖ 5.000 دج عندما تتجاوز مدة التأخر شهرا ويقل عن شهرين.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

❖ 10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين.

ب. في مجال الرسم على القيمة المضافة

تقتضي المادة 115 من قانون الرسم على رقم الأعمال والتي تحدد العقوبات الجبائية في هذا المجال بأنه يترتب على الإيداع المتأخر للتصريح المتعلق برقم الأعمال غرامة جبائية بنسبة 10%، والتي يمكن رفعها الى نسبة 25% بعد قيام الادارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة، بتسوية وضعيته في اجل شهر واحد.

3- الزيادات والغرامات الجبائية بسبب نقص في التصريح الجبائي

ان التصريحات المتضمنة الإشارة إلى العناصر أو القواعد التي تأخذ بعين الاعتبار لتحديد وعاء الضريبة أو تبين أرباحا ناقصة فإن مبلغ الحقوق المنقوصة أو المغفلة يزداد كالآتي:

أ. في مجال الضرائب المباشرة

توقع زيادة جبائية لكل مكلف بالضريبة الذي يدلي بتصريح جبائي يتضمن نقائص تساعد على تقليل الربح أو الدخل من جهة وتقديم معلومات غير صحيحة من جهة أخرى، نسبة من المبلغ المتضمن الحقوق التي لم يتم تحصيلها وتكون على النحو التالي⁽¹⁾:

✓ 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

✓ 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ

200.000 دج أو يساويه.

✓ 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

1- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 193 الفقرة 01.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

وفي حالة ثبوت القيام بأعمال تدليسية*، تطبق وفقا للمادة 193 الفقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتبطة من طرف المكلف بالضريبة، اذ توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، غير انه لا يمكن ان تقل هذه الزيادة عن 50% وفي حالة عدم دفع أي حق ترفع النسبة إلى 100%.

ب. في مجال الرسم على القيمة المضافة

في حالة التصريح الضريبي غير الصحيح او فيه نقص، فإن المبلغ المتضمن الحقوق التي لم يتم تحصيلها، تكون نسبة الغرامة الجبائية على النحو التالي:

✓ 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية أقل أو تساوي مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛

✓ 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000 دج ويقل أو يساوي عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

✓ 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 دج

في حالة استعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق.

4. الغرامات الجبائية المتعلقة بالمانع الذي يحول دون المراقبة الجبائية

تطبق غرامة جبائية على كل من يجعل وبأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم⁽¹⁾، بقيمة تتراوح ما بين

1- الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر سنة 1976 المتضمن قانون الطابع، المادة 37.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

10.000 دج إلى 100.000 دج، وتعد هذه الغرامة مستقلة عن تطبيق كل الغرامات المشار إليها سابقا.

كما انه تفرض غرامة جبائية أخرى تتراوح قيمتها من 1.000 دج إلى 10.000 دج⁽¹⁾ في حالة رفض كل شخص أو شركة تقديم وثائق التي يوجب عليها تنظيم أو اتلافها قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها وفق القانون التجاري.

ثانيا- العقوبات الجزائية

فضلا عن العقوبات المالية المشار إليها سابقا، وضع المشرع الجزائري عقوبات جزائية لكل من قام بالتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا عن طريق استعمال أعمال تدليسية من وعاء أو تصفية أو تحصيل أو أية ضريبة أو حق أو رسم، وذلك من خلال تطبيق ما نصت عليه المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي لا تكون إلا بناءا على شكاوى من مديرية الضرائب الولائية⁽²⁾ أو مديرية كبريات المؤسسات، والتي تكون كالتالي:

✓ غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج؛

✓ الحبس من شهرين إلى 06 سنوات وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج؛

1- امر رقم 76-104 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لت 09 ديسمبر سنة 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المادة 538.

2- قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 104.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

✓ الحبس من 06 أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج

أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا

يتجاوز 5.000.000 دج؛

✓ الحبس من سنتين إلى 05 سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى

5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها

5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج؛

✓ الحبس المؤقت من 05 سنوات إلى 10 سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى

10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها

10.000.000 دج.

كما تطبق العقوبات السابقة على الشركاء مرتكبي هذه المخالفات كالمحاسبين المعتمدين أو من

لهم دراية بأمور الجبائية كالمستشارين الجنائيين أو حتى الوكلاء أما بالنسبة للرسم على القيمة

المضافة.

إضافة إلى حال الإخفاء الذي يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة فإنه يعاقب كل من تملص

كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هي خاضع لها

باستعماله طرق تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج، وحبس من سنة

إلى 05 سنوات⁽¹⁾.

1- أمر رقم 76-105 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل،

المادة 119 الفقرة 01.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

الفرع الثاني: العقوبات المهنية او الإدارية

لقد عمد المشرع الجزائري إلى التشديد في وضع العقوبات والتي عن طريقها يهدف إلى حماية الحقوق المالية للخرينة العمومية، فزيادة على العقوبات الجزائية والجبائية شرع قانون المالية لسنة 1997 ببعض الأساليب والإجراءات لتعزيز الجهاز الردعي من أجل دعم نظام محاربة التهرب والغش الضريبي والتي لها علاقة بمهنة المكلف بالضريبة ونذكر منها ما يلي:

1- الامتناع عن تسليم شهادة عدم الخضوع للضريبة وذلك طبقا للمادة 144 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- **غلق مؤقت للمحلات المهنية:** بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997، فإنه يتم غلق مقر نشاط المكلف بالضريبة، الذي لا يلتزم بواجباته الجبائية، وذلك بهدف حثه على دفع الضرائب المتوجبة عليه وهذا بعد استنفاد كل المحاولات الودية للتحويل، حيث يكون الغلق بموجب قرار من المدير الولائي للضرائب ومدير المديريات الكبرى للشركات يقدمه مفتش الضرائب الذي يتولى عملية المتابعة ويحدد الغلق بمدة لا تفوق 06 أشهر حسب نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- **سحب الاستيطان المصرفي للمستوردين:** وهي تخص المكلفين بالضرائب الذين يقومون بعملية الاستيراد والذين لم يتسنى للإدارة الجبائية متابعتهم لأسباب عدة منها: "تقديم عناوين خاطئة أو عدم إبلاغ الإدارة الجبائية بالعناوين الجديدة في حالة تغيير مقر نشاطهم للتملص من الضريبة"، وبطلب من الإدارة الجبائية، تقوم البنوك بسحب الاستيطان المصرفي لهؤلاء المستوردين حتى يتسنى لهم تسوية وضعهم اتجاهها.

4- **إقصاء المكلفين بالضريبة:** والذين صدر في حقهم حكم قضائي لتورطهم في الغش الجبائي، لمدة 10 سنوات من المشاركة في المزايدات والصفقات العمومية.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

5- الزيادة في مدة التقادم: حيث تمتد المدة بسنتين زيادة على مدة الأربع سنوات المحددة

قانونا، كما هو منصوص عليه في المادتين 106 الفقرة 01 و 110 من قانون الإجراءات الجبائية وفي حقوق التسجيل ترفع مدة التقادم إلى 10 سنوات عند إخفاء التركة أو عند تقديم المكلف بالرسم في عقد الهبة بيانات غير صحيحة، طبقا للمادتين 118 و 124 من قانون الإجراءات الجبائية.

تسجيل المكلف المتهم من الضريبة في شبكة معلوماتية: يسجل المتورطين في الغش الجبائي في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية المؤسسة وفق المادة 19 من الامر رقم 04-06 المؤرخ في 19 جمادي الثانية عام 1427 الموافق لـ 15 يوليو سنة 2006 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006 لدى المديرية العامة للضرائب* ، مع توضيح كل المعلومات المتعلقة بهم من رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخ المخالفة، نوع العقوبة المفروضة عليهم... إلخ لتمكين ادارة الجبائية والإدارات الأخرى من متابعتهم على أحسن وجه.

6- المنع من مزاولة المهنة: لقد نصت المادة 544 فقرة 03 من قانون الضرائب غير

المباشرة على أنه في حالة تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى منع مزاولة مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة.

^{1*} وقد تم اصدار مرسوم تنفيذي رقم 13-84 مؤرخ في 25 ربيع الأول عام 1434 الموافق لـ 06 فبراير سنة 2013، يحدد كليات تنظيم وتسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية المالية وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة.

المبحث الثالث: الصعوبات المرتبطة بالإدارة الجبائية

بما أن الإدارة الجبائية هي الجهاز التنفيذي لكل التشريعات والإجراءات القانونية الضريبية، يستلزم أن تتوفر على هيكل إداري كفاً وعصري يتماشى ومتطلبات العصر الحديث، من أجل قدرتها على القيام بمهامها الأساسية المتمثلة في تحصيل الضريبة ومراقبة حسن أدائها، والتصريح بمجمل المداخل الحقيقية، إضافة إلى السهر الدائم لتطبيق النصوص القانونية، في إطار سعيها لسد كل المنافذ التي يستغلها المكلف للتهرب من التزاماته الضريبية، إلا أن الجهاز الإداري الضريبي في الجزائر يعاني من قصور وخلل في الإدارة الجبائية، الأمر الذي يؤدي بالإدارة إلى عدم تحقيق أهدافها الأساسية، ومن بين العوامل التي تساهم في تعظيم هذا الخلل مايلي:

المطلب الأول: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة

أن نقص الوعي الضريبي لدى الكثير من المؤسسات والأفراد أصبح حاجساً يلاحق عملية الرقابة الجبائية، ويصعب من اتخاذ السياسات الضريبية الملائمة في المدي المنظور على الأقل، إذ أن الكثير من المكلفين يبحثون على طرق ملتوية لفتح المجال أمامهم للتهرب الضريبي⁽¹⁾، من خلال تخفيض المستحقات الضريبية والاستفادة من امتيازات غير مستحقة، أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها من ملفاتهم، وقد تصل إلى حد التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائياً من خلال عدم إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة.

1- سؤالم سفيان ، نص المداخلة الموسومة ب: واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها، والحلول المقترحة لتفعيلها، ص 04، موقع التصفح-620-2015: www.univ-soukahrass.dz/eprints/73445.pdf تاريخ التصفح: 2016/10/01، الساعة: 30/18.

المطلب الثاني: الصعوبات المتعلقة بالإدارة الجبائية

تواجه الرقابة الجبائية عدة صعوبات متعلقة بالنظام الجبائية تبرز أهمها فيما يلي:

الفرع الأول: الصعوبات المتعلقة بالموارد البشرية

إن الإدارة الكفوءة والناجعة هي التي تتوفر على عدد كافي من الموظفين الأكفاء حيث أن العنصر البشري مفتاح تطبيق كل برنامج، والعامل الأهم في تحقيق ونجاح السياسة المسطرة، إلا أنه في الواقع الإدارة الجبائية غير قادرة على تحقيق ذلك، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد الأعوان الجبائيين، وهذا ما يعمل على صعوبة متابعة الإدارة الجبائية لهؤلاء المكلفين مما ينعكس سلبا على تباعد فترات حملات الرقابة خاصة تلك التي تتم في عين المكان.

إضافة إلى المشكل الكمي الذي تعاني منه الإدارة الجبائية في أعوانها والذي يحول دون كفاءتها، هناك مشاكل ذات طابع نوعي، حيث أن نجاح الإدارة الضريبية في أداء وظائفها مرتبط أيضا بمدى توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرات الواسعة التي تساهم في ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها.

وبالتالي غياب الكفاءات المتخصصة في الجهاز الرقابي سوف يضعف من كفاءته، خاصة أن بعض المكلفين هم أكثر كفاءة من هؤلاء الأعوان، وبالإضافة إلى أن التطورات التكنولوجية والمعلوماتية تستدعي توفر كفاءات جد متخصصة⁽¹⁾.

الفرع الثاني: الوسائل والإمكانيات المادية

لا يعد نقص الموارد البشرية المؤهلة المشكل الوحيد الذي تعاني منه إدارة الرقابة الجبائية، فحتى إذا كانت هذه الكفاءات متوفرة إلا أن غياب أدنى الوسائل الضرورية المحفزة على العمل

1- عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الجبائية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2009، ص 186.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

سيؤدي بالضرورة إلى قصورها في أداء مهامها، مما ينعكس سلبا على مردودية أداء الجهاز الرقابي ككل، إلا عدم توفر إدارة الرقابة الجبائية على أدنى وسائل الحديثة كالأجهزة الإلكترونية، قادها إلى تكديس الملفات، وعدم متابعة الكثير من القضايا لعدة سنوات، ناهيك عن البطء في الأداء الذي يؤدي حتما إلى فقدان الدولة لأموال لا تستهان بها.

الفرع الثالث: مشكل الإحصائيات الجبائية

إن للإحصائيات الجبائية دور هاما في تزويد السياسة الجبائية والاقتصادية بالمعطيات الضرورية التي تبني قراراتها على ضوءها، لكن المنظومة الضريبية الجزائرية تفتقد للعديد من هذه الإحصائيات بسبب نقص المعطيات الضرورية، وكذا انعدام المقاييس الموضوعية لإعدادها، خاصة في عملية ربطها بتذبذب سلوك حجم التهرب الضريبي، لذا فهي تعد بصفة تقريبية وبالتالي فهي غير إدلالية، كما هو الحال في إحصائيات تقديرات ظاهرة التهرب الضريبي.

إضافة إلى ما سبق هناك مشكل التأخر في إعداد الإحصائيات وعدم مواكبتها لسنة التحقيق الخاصة بها، إلا انه يمكن تبرير هذا التأخر بارتباطه في التأخير الخاص بنتائج الرقابة على الملفات المبرمجة نتيجة تداخل سنة التحقيق للملفات بالسنة المالية لها.

اضافة إلى ما سبق مشكل وجود احصائيات خاصة بتحديد حجم التهرب الضريبي، في حين انه تم وضع فهرس وطني للمتورطين في الغش الجبائي، إلا أن الإحصائيات الناتجة عنه لحد الان سرية وصعب الحصول عليها او نشرها بإحصائياتها الواقعية.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

الفرع الرابع: تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية

تكمّن الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية من الناحية الإدارية والتنظيمية فيما يلي:

✓ صعوبة ربط وتحصيل الضريبة وتقديرها: إن ثقل الإجراءات يزيد حتما من الصعوبات

التي تواجه الإدارة في تقدير بعض أوعية الضرائب، مما يشجع الممول على التهرب، فقد

تعمل الإدارة الضريبية على ربط الضريبة ربطا جزافيا بأقل أو أكثر من قيمتها، مما يؤدي

إلى آثار معنوية ومادية على الممولين⁽¹⁾.

✓ عدم المساواة في تطبيق الإجراءات، كون أن عملية الرقابة تحكمها دوافع ذاتية مما يجعل

مصالح الضرائب تمارس نوعا من اللادعالة على المواطنين⁽²⁾.

✓ عدم التشدد في فرض الجزاءات على المتهربين: وذلك من خلال محاكمات الغش

الضريبي والرشوة والمفتشية في قضايا التهرب الضريبي التي من المفروض أن يفرض

عليها عقوبات صارمة، إلا أن الملاحظ أن الأحكام الصادرة في قضايا الغش الضريبي

تتميز بالبطء لأن القاضي يطالب بإجراءات تحقيق خبرة للتأكد من وجود غش ضريبي.

الفرع الخامس: الصعوبات المتعلقة بالفساد الإداري

يعد الفساد الإداري من أهم أسباب ضعف العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، كون أن

المكلفين النزهاء والضعفاء هم الذين يدفعون ثمن تلك الممارسات اللاأخلاقية من طرف أعوان

1- Philippe Coline, la vérification fiscale, Edition Montchrestien, Année 1992, P18.

2- Philippe Coline, Op.Cit, P18.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

الضرائب، وذلك عن طريق انتهاكهم للواجبات الوظيفية التي تعلي من شأن المنفعة الشخصية على حساب المنفعة العامة، والتي تتميز بعدة خصائص أهمها⁽¹⁾:

- ✓ يعتبر الفساد خيانة للثقة.
- ✓ تتصف أعمال الفساد بالسرية.
- ✓ يقوم مقترفو الفساد بالتمويه على أنشطتهم التي يقومون بها.
- ✓ عادة ما يشترك في السلوك الفاسد أكثر من شخصين .

وبهذا فإن انتشار ظاهرة الفساد في الإدارة الضريبية، فقد غرقت هذه الأخيرة في بحر من الأمراض الاجتماعية والأخلاقية مثل الرشوة، المحسوبية، البيروقراطية، وما إليها من الآفات، إلى درجة تحولت فيه إلى أنشطة شبه عادية، تستفيد منها طائفة كبيرة من موظفي الإدارة وكأنه حق من حقوقهم ويقبله المكلفين مكرهين كونه الطريق لتحقيق حاجاتهم.

المطلب الثالث: الصعوبات المتعلقة بالرقابة الجبائية

تواجه الرقابة الجبائية عدة معوقات تبرز أهمها فيما يلي:

الفرع الأول: الصعوبات المتعلقة بالبرمجة وتنفيذها

إن الآلية التي تتم بها عملية البرمجة واختيار القضايا تتميز بالبطء الشديد من حيث التوقيت، لأن وجود برنامج سنوي واحد يخضع للتصفية في أكثر من مرحلة يؤثر سلبا على إعداد واختيار القضايا، كما أن ضرورة اختيار ومصادقة المديرية المركزية للتحقيقات الجبائية المنجزة تعوق في العديد من المرات عمل مصالح مديريات الرقابة المكلفة بتنفيذ برامج التحقيق، لأنها في

1- عطية حسين أفندي، الممارسات غير الأخلاقية في الإدارة العامة، مركز دراسات وبحوث الدول النامية، قضايا التنمية، الفساد والتنمية، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 1999، ص 53.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

بعض الأحيان تقوم بإتمام المهام المسندة إليها في مدة قصيرة، ويبقى لها الوقت الكافي لإنجاز عدة قضايا أخرى، وبما أنه من الضروري الرجوع إلى المديرية المركزية المسؤولة على انتقاء الملفات فإن كل ذلك يأخذ وقتا كان من الأفضل استغلاله.

الفرع الثاني: مشكل عدم مواكبة التطورات الإقتصادية والتكنولوجية

إن نظام الرقابة الجبائية القائم يلائم العمليات التقليدية، لكن التطورات الإقتصادية والتكنولوجية الحاصلة عالميا، أفرزت عدة تحديات خطيرة لا تتماشى وهذا النظام، ومن بينها ما أفرزته تطورت التجارة الإلكترونية.

إذ تختلف أنظمة الرقابة الجبائية في بيئة التجارة التقليدية عنها في التجارة الإلكترونية، وذلك لاعتماد هذه الأخيرة على التبادل الإلكتروني للبيانات الذي يقوم أساسا على نقل، تداول وتشغيل الحاسبات الإلكترونية دون الاعتماد على المستندات والدفاتر والسجلات التقليدية المعروفة في المحاسبة، وينعكس أثر هذا النظام على أساليب المراقبة الجبائية لصفقات التجارة الإلكترونية، حيث يصعب على المراقب الضريبي تتبع مسار الصفقات بهد فحصها ومراجعتها، والتأكد من اكتمالها، خاصة وأن المدخل التقليدي للرقابة الجبائية يعتمد كليا على مراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة واستخدام الأساليب التي تهدف إلى التحقق من وجود دليل موضوعي يؤيد صحة القيمة الدفترية لبنود القوائم المالية، وهذا ما يظهر عدم صلاحية الأساليب التقليدية للرقابة الجبائية لتطبيقها في مراقبة أنشطة التجارة الإلكترونية⁽¹⁾.

1- عبد العزيز السيد مصطفى، أساسيات الرقابة على نظم التبادل الإلكتروني للبيانات وانعكاساتها على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الإلكترونية، مداخلة ضمن فعاليات مؤتمر حول التجارة الإلكترونية (الآفاق والتحديات)، المجلد الثاني، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، الإسكندرية، أيام 25-27، يوليو 2002، ص 428 .

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

الفرع الثالث: عدم فعالية الرقابة

- رغم الصلاحيات المخولة لإدارة في عملية الرقابة إلا أنها بقيت تعاني قصورا وذلك من خلال:
- ✓ غياب الرقابة الفعلية والفاعلة يفتح المجال أمام العديد من الجهات للتهرب من دفع الضريبة وذلك عن طريق عدم التقييد الرسمي للفواتير.
 - ✓ عدم تطبيق صلاحيات التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الواقع وذلك بالشكل المعمق والمطلوب باستثناء بعض العمليات المحددة على مستويات الولايات خاصة التحقيق المعمق وذلك لعقبات نذكر منها:
 - ❖ عدم تدعيم أنماط هذه التحقيقات بدوريات تطبيقية.
 - ❖ التبادل النقدي في الأسواق الموازية دون التعامل بالصكوك البريدية والبنكية.
 - ❖ الاستعمال المحدود للصكوك المصرفية مع تماطل البنوك والمؤسسات الخاصة في إعطاء الوضعية الفعلية للمكلف لمصالح الرقابة.
 - ❖ عدم تمكن عمليات الرقابة أثناء إجراءاتها من الوصول فعلا إلى الأهداف التشريعية المرجوة والواجب الوصول إليها.
 - ✓ لا تزال العلاقات التضامنية بين لجان التنسيق متواضعة وتحتاج إلى دفع بحيث لا وجود لتنسيق جدي بين مختلف المؤسسات المعنية بالضريبة.

الفرع الرابع: ضعف الحماية المقررة للمراقبين

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

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

أن هذه الفئة تعاني من ضعف التحفيزات المالية والخدمية، مما يؤثر على مردودية الرقابة الجبائية سلباً.

المطلب الرابع: الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي

تواجه الرقابة الجبائية صعوبات متعلقة بالنظام الجبائي، منها مايلي:

الفرع الأول: عدم عدالة النظام الجبائي

يؤدي غياب العدالة أمام الضريبة المفروضة إلى الشعور بالظلم لدى المكلف والتي تقلل من حسه المدني اتجاه الواجب الجبائي فيكون بذلك الغش الضريبي ومن ثمة فالعدالة الضريبية لا تحقق إلا إذا تحقق نظام ضريبي يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية ومن ثمة يقوم النظام العادل بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخول فالعدالة تعني إذن وجود نظام جبائي يعمل على جعل كل مكلف بالضريبة يدفع حسب مقدرته وحسب إيراداته⁽¹⁾.

الفرع الثاني: غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية

تمتاز عملية تطبيق القوانين التشريعية الخاصة بالرقابة الجبائية بالصعوبة وهذا نظراً لكونها في حالة تغير دائم، هذا من جهة ومن جهة أخرى الصعوبة في فهم مواد تطبيقها وعلى من تطبق وزمن تطبيقها، هذا ما فتح المجال أمام أعوان الرقابة الجبائية للإجابة عن هذه الأسئلة حسب معرفتهم وخبراتهم المتعلقة بتنفيذ القوانين الجبائية، وفي بعض الأحيان الأخرى يتم الرجوع إلى المسؤولين في الإدارة الجبائية لإعطاء الحلول لهذه الإشكالات.

1- Martin Lauré, Traité de politique fiscale, éditions PUF, Paris, Année 2001, P384.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

إن هذا الغموض وعدم الاستقرار الذي يميز التشريعات الضريبية أدت إلى الحد من فاعلية

جهاز الرقابة الجبائية، نظراً⁽¹⁾:

- ✓ الثغرات التي تكتنف التشريع الجبائي أدت إلى تنامي ظاهرة التهرب الضريب.
- ✓ عدم وجود نصوص قانونية تحمي أعوان الرقابة الجبائية وتضمن حقوقهم في تنفيذ مهامهم.
- ✓ التعديلات المتكررة في القوانين التي تثير الكثير من الجدل والنقاش، وتؤدي إلى الكثير من النزاعات الفكرية بين الممولين وأعوان الضرائب.
- ✓ عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الإقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.

1- سؤالم سفيان، مرجع سابق، ص02.

الفصل الثالث الرقابة الجبائية كألية لحماية المال العام من الغش والتهرب الضريبي

خلاصة الفصل

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل الممنوحة للإدارة في متابعة ومراقبة التصريحات الخاصة بالمكلفين، لذا حاولنا من خلال هذا الفصل التعرض لمختلف الأليات والوسائل المتبناة من طرف المشرع الجبائي في سبيل تعزيز كل من الرقابة الجبائية والنظام الضريبي للمساهمة في تقليص حجم الغش والتهرب الضريبي.

وقد تم التوصل إلى أن التحقيق المحاسبي يعد من أكثر الوسائل الرقابية التي اولاهها المشرع الجبائي أهمية كبرى، وذلك من خلال تنظيمها ضمن إجراءات قانونية يعتمد عليها أعوان المصالح الجبائية للقيام بالمهام التي خولها القانون إياها، هذا بالإضافة إلى العقوبات الجبائية والجزائية، كذا الإدارية المقررة لمتابعة المكلف الذي يقع في الغش الضريبي سواء كانت هذه الجزاءات موقعة من طرف الإدارة او من طرف القضاء.

إلا انه برغم وجود هذه الوسائل القانونية الممنوحة لحماية المال العام من خطر ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، بقيت الرقابة الجبائية تعاني من صعوبات في عملية ممارستها سواء على كل من الجانب الإداري أو النظام الضريبي أو حتى على مستوى المكلف بحد ذاته.

الفصل الرابع

تقييم فعالية آليات الرقابة
الجبائية في مكافحة الغش
والتهرب الضريبي

تمهيد

إذا كان النظام الضريبي الجزائري الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة الجبائية الساهرة على تطبيقه، فإن كفاءة هذه الأخيرة مرهون بمدى فعاليتها ألياتها الجبائية والتي من أهمها الرقابة الجبائية.

تعد فعالية الرقابة الجبائية الجزائرية في مدى قدرتها على تحقيق أهدافها بشكل متوازن، من خلال مختلف الوسائل التي تعتمد عليها في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، ولذا وفي سبيل تحديد مدى نجاعة هذه الوسائل يجب الوقوف عند أرقام المردودية المالية الناتجة عن تطبيقها مع استظهار النتائج وتحليلها، حيث هذا التقييم سيؤدي إلى اكتشاف السلبات وكيفية تداركها وبهذا تقديم اقتراحات لزيادة فعاليتها مستقبلا، خاصة في مكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، لذا سنتناول من خلال هذا الفصل المباحث التالية:

✓ **المبحث الأول: الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية**

✓ **المبحث الثاني: تقييم وتحليل إجراءات الرقابية الجبائية**

✓ **المبحث الثالث: تقييم وتحليل حجم التهرب وباقي التحصيل الناتج عن الرقابة الجبائية**

✓ **المبحث الرابع: آفاق ومقترحات الإدارة الجبائية الجزائرية في تطوير النظام الجبائي بشكل**

عام وتفعيل الرقابة الجبائية بشكل خاص

المبحث الأول: الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية

ترتكز عملية تنفيذ مختلف التشريعات والقوانين والاجراءات الجبائية على عدة هياكل وأجهزة منها الواقعة على المستوى المركزية التي تكون تحت الغطاء المباشر للوزارة المالية ومنها ماهي خارجية عن الإدارة المركزية، والتي تم تحديد مهام كل منها بشكل الذي يسمح لها بتحقيق التناسق والتكامل في أداء دورها المتمثل في العمل على تنمية التحصيل الضريبي بهدف زيادة إيرادات التي تعود بالفائدة على خزينة الدولة من جهة ومكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي من جهة أخرى.

لذا سنحاول من خلال هذا المبحث التعرض على مختلف الهياكل الإدارية الجبائية انطلاقا من المصالح المركزية إلى مختلف المصالح الخارجية متناولين فقط مهام المصالح المرتبطة بعملية الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: المصالح المركزية

تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعات DRV المحرك الأساسي والمركزي لعملية التحقيق والبحث عن المعلومة الجبائية، وقد أنشأت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-228 لسنة 1998 المعدل والمتمم⁽¹⁾ للمرسوم التنفيذي 95-54 لسنة 1995، وتم تنظيمها ضمن المديریات المركزية التابعة لوزارة المالية، وقد جاء تنظيم هذه المديرية متجاوبا بشكل فعال لمحاربة التهرب والغش الضريبي وتدعيم باقي المديریات الأخرى، وهي من 03 مصالح جهوية و 04 مديريات فرعية.

1-مرسوم تنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 يوليو سنة 1998، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 فبراير سنة 1995 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، المادة 01، ص 12.

الفرع الأول: المديريات الفرعية

تعد المديريات الفرعية التابعة لمديرية الأبحاث والمراجعات مصالح مركزية وهيا تضم

الأقسام التالية⁽¹⁾:

أولاً- المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية: وتكلف بما يأتي:

- ✓ تحديد إجراءات جمع واستغلال وحفظ ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية؛
- ✓ السهر على التطبيق الدائم لحق الاطلاع والتحقيق والتفتيش والتأكد من التطبيق الصحيح للأحكام القانونية التي تحكمها؛
- ✓ البرمجة والقيام، في كل منطقة من التراب الوطني، بأي تحر وتحقيق وبحث يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضرائب.

ثانياً- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: 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.

ثالثاً- المديرية الفرعية للبرمجة: وتكلف بما يأتي:

- ✓ تصور الوسائل التي تسمح بضمان انتقاء أحسن للملفات الموضوعة للرقابة في مجال التدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ومراقبة المعاملات العقارية ومراقبة الوثائق؛

1- مرسوم تنفيذي رقم 363-07 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 28 نوفمبر 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، المادة 05، ص18

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

✓ إعداد برامج التدقيقات المحاسبية ومراقبة المداخل ومتابعة تنفيذها.

رابعاً- المديرية الفرعية لمحاربة الغش: وتكلف بما يأتي:

✓ تنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي؛

✓ تناسق وضبط مقاييس التقنيات والإجراءات المستعملة عند تطبيق حق الرقابة؛

✓ تسيير بطاقةية مقترفي أعمال الغش؛

✓ مبادرة بالأعمال الرامية إلى الحد من ظاهرة الغش الجبائي والتنسيق مع الإدارات

والمؤسسات العمومية الأخرى المؤهلة.

الفرع الثاني: المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات SRRV

تعد المصالح الجهوية مصالح خارجية وهيا متواجدة حالياً بالجزائر، وهران، قسنطينة،

وتتمتع بصلاحيات التدخل على المستوى الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة

لأهمية نشاطهم، حيث تنظم هذه المصلحة في ثلاثة أقسام⁽¹⁾ كالتالي:

أولاً- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم الذي يعمل في شكل فرق: التي تتكلف خاصة بما يلي:

✓ تنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات مع إعداد

الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك؛

✓ تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات والمداخل وكذا تنفيذ كل

التحقيقات والتحريات؛

✓ تنفيذ حق الزيارة فيطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية.

1- قرار وزاري مشترك المؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق لـ 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 42، ص16.

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

ثانيا - قسم المساعدة على الرقابة: ويكلف بـ:

✓ مساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية.

ثالثا - قسم الوسائل: ويكلف بـ:

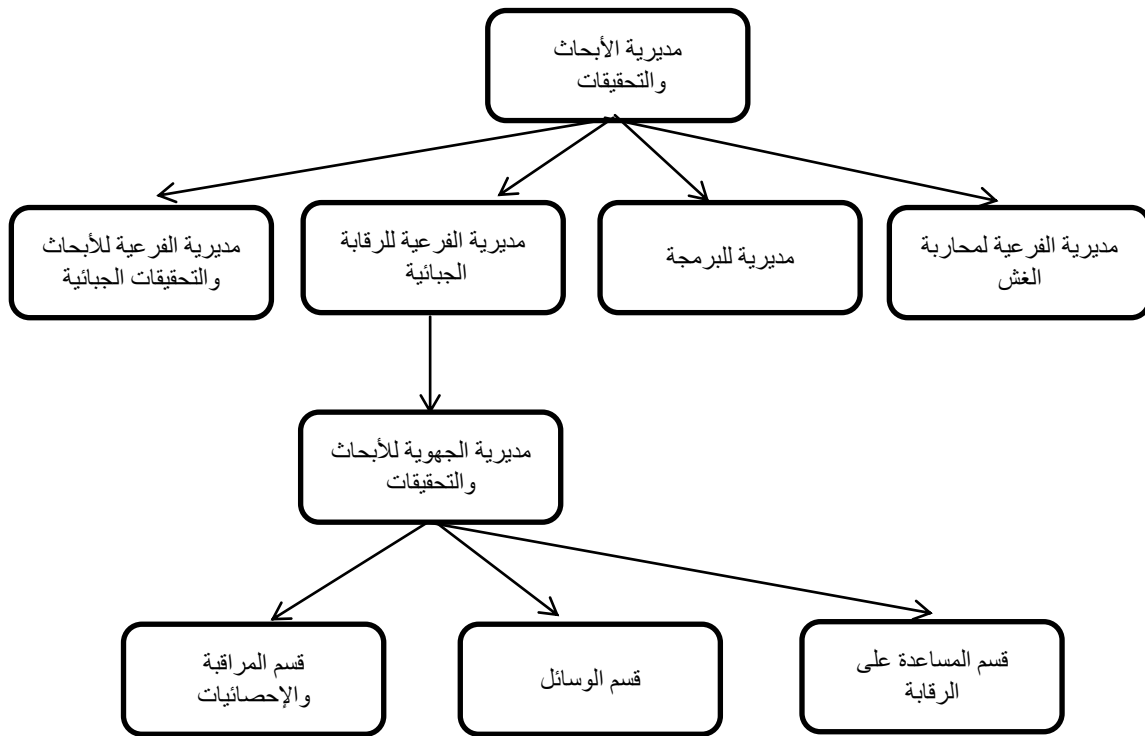
✓ تزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها؛

✓ تسيير الوسائل والدعائم والمطبوعات الموجهة للمحققين وللمكلفين بالضريبة.

✓ تصنيف ملفات المراجعة وحفظها.

يمكن تلخيص ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتحقيقات



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير سنة 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية

لإدارة الجبائية وصلاحياتها - الجريدة الرسمية المؤرخة في 29 مارس 2009، العدد 20

المطلب الثاني: المصالح الخارجية

تتمثل المصالح الخارجية في مصالح تكون مقراتها خارج الإدارة المركزية إلا أنها تبقى تابعة لمديرية الأبحاث والتدقيق ومن بين أهم هذه المصالح نذكر ما يلي.

الفرع الأول: المديريات الجهوية والولائية للضرائب

تعد المديريات الجهوية للضرائب امتداد للمستوى المحلي للإدارة المركزية، حيث أن دورها الأساسي يتمثل في إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها وذلك من خلال السهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، وفي هذا الإطار تضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية، كما تتولى كذلك تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقويمه ومراقبته⁽¹⁾.

حاليا توجد 09 مديريات جهوية على مستوى كل من: الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، البليدة، سطيف، شلف، ورقلة، بشار، وكل منها منظمة في أربع مديريات فرعية:

1- المديرية الفرعية للتكوين.

2- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.

3- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل.

4- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات: والتي تكلف بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية

وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في مجال المراقبة الجبائية والمنازعات،

1- مرسوم تنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق لـ 18 سبتمبر سنة 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 07، ص08.

والتي تنفرع إلى 03 مكاتب⁽¹⁾: (مكتب متابعة برامج الأبحاث والمراجعات الجبائية - مكتب

تحليل تقارير المراجعات الجبائية والتقييمات - مكتب متابعة المنازعات).

تمثل الأهمية الأساسية للمديرية الجهوية للضرائب في مراقبة نشاط المديرية الولائية للضرائب وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرفها، هذه الأخيرة التي تم إنشائها من خلال المرسوم التنفيذي رقم 91-60 والتي تتواجد على مستوى كل الولايات الوطنية، كما تركز مهامها الأساسية على⁽²⁾:

1- مراقبة عمل مفتشيات الضرائب وقباضات الضرائب والعمل على توفير الإمكانيات

الضرورية للسير الحسن للمفتشيات والقباضات.

2- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة الجيدة.

3- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

4- برمجة التحريات والتحقيقات المتعلقة بالتحقيق الجبائي في كل نقطة من حدود الولاية.

وفقا للقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري لسنة 2009، فإنه تم تنظيم هذه المديرية

في 05 مديريات فرعية من بينهم المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، والتي تكون مهامها متعلقة

بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، كما أنها تشرف على تسيير 04

مكاتب كالتالي:

1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية؛

2- مكتب البطاقات والمقارنات؛

3- مكتب مراقبة التقييمات؛

4- مكتب المراجعات الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمان:

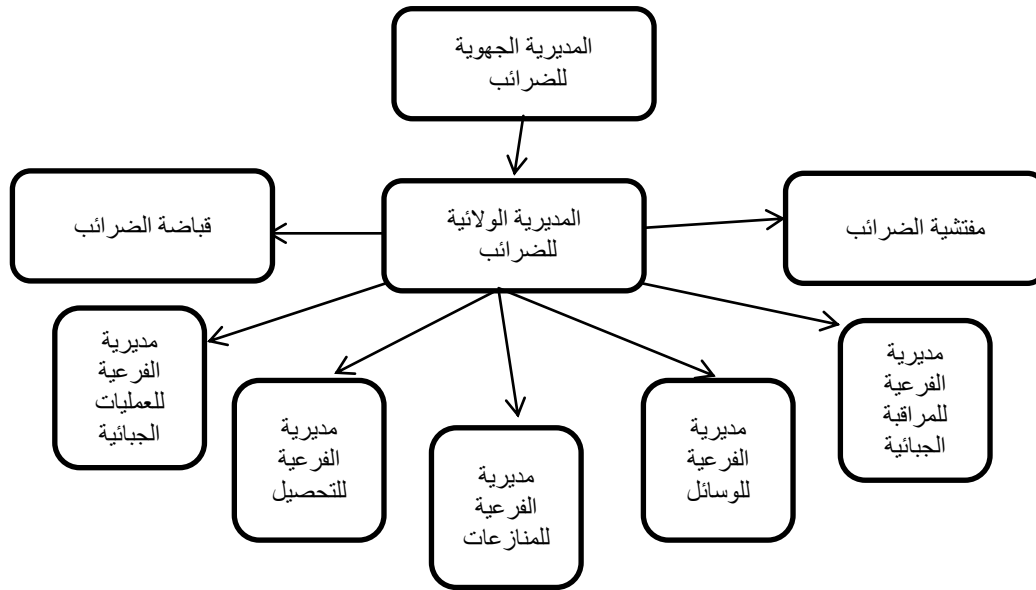
1- قرار وزاري مشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009، مرجع سابق، المادة 38، ص 15.

2- مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، مرجع سابق، ص 37.

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

- ✓ متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛
- ✓ تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
- ✓ إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية والولائية للضرائب DRI / DWI



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير سنة 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها - الجريدة الرسمية المؤرخة في 29 مارس 2009، العدد 20.

الفرع الثاني: مفتشيات وقباضات الضرائب

إضافة إلى المديريات الجهوية والولائية للضرائب بصفتها من بين المصالح الخارجية، هناك نوع آخر متمثل في المفتشيات والقباضات والتي تكون على المستوى الولائي وتابعة للمديرية الولائية للضرائب.

أولاً- مفتشيات الضرائب

تم انشاؤها بموجب المرسوم رقم 60-91 بتاريخ 23 فيفري 1991 وقد وضعت هذه المفتشيات أساساً لتسيير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين، وقمع ظاهرة الغش الجبائي من خلال مهامها، حيث تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص:

- ✓ مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات (مراقبة الشكالية إضافة إلى مراقبة الوثائق).
- ✓ اختيار الملفات التي ستخضع للرقابة، والتأكد من النشاط المحقق فعلاً وذلك عن طريق القيام بالتدخلات وتحرير محاضر الإثبات.
- ✓ إصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.

كما تتضمن مفتشيات الضرائب على 04 مكاتب: مكتب جباية المؤسسات، مكتب جباية المداخل للأشخاص الطبيعيين، مكتب الجباية العقارية وأخيراً مكتب التدخلات.

ثانياً- قباضات الضرائب

تتكفل قباضات الضرائب خصوصاً بجداول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة كما يمكنها أن تتولى زيادة على ذلك التسيير المالي للهيئات العمومية كالبلديات والمصالح الطبية في سبيل التنسيق مع المصالح الجبائية⁽¹⁾.

غير أنه لازالت إلى حد الآن مفتشيات وقباضات الضرائب في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب، ولا زالت محتفظة بشكلها الحالي وتمارس صلاحياتها المحددة في إطار التنظيم المعمول به.

1- مرسوم تنفيذي رقم 60-91 مؤرخ في 23 فبراير سنة 1411 الموافق لـ 23 فبراير سنة 1991 يحدد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية واختصاصاتها، المادة 11، ص 354

الفرع الثالث: المديريات المستحدثة

في سبيل عصرنه الإدارة الجبائية، والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا الغرض، ومن أهمها استحداث هياكل إدارية تنظيمية جديدة ابتداء من سنة 2002 كتعزيز للإدارة الجبائية والتي كانت بدايتها بالمديريات الكبرى الشركات ثم تلتها كل من مراكز الضرائب والمركز الجواني للضرائب.

أولا - مديرية كبريات المؤسسات DGE

تدعيما لمديرية الأبحاث والمراجعات في مكافحة الغش والتهرب الضريبي والتسيير الفعال للرقابة الجبائية وخاصة فيما يخص الشركات الكبرى، استحدث هذا الجهاز بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 الصادر في 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية

وصلاحياتها، وقد اسند لها مهمة التكفل بمهام الوعاء، التحصيل، الرقابة، المنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا، أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني ومهما يكن محل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مقرها لمختلف المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها والتي أوضحها قانون المالية لسنة 2002 المتمثلة في كل من⁽¹⁾:

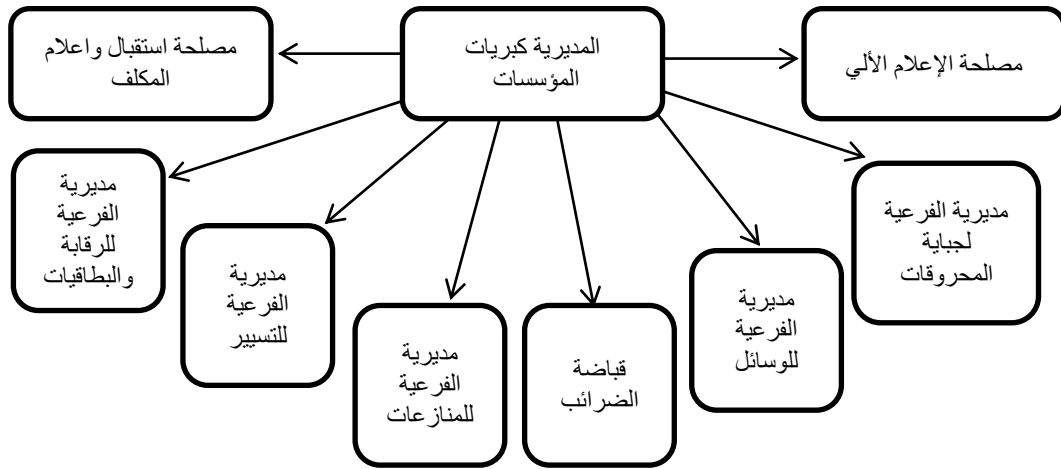
✓ الشركات العاملة في قطاع المحروقات.

1- قانون رقم 01-21 مؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المادة 32.

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

- ✓ الشركات المقيمة بالجزائر، العضوة في مجتمعات أجنبية وكذا تلك التي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة بالجزائر.
- ✓ شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال والتي يفوق أو يساوي رقم أعمالها السنوي 100 مليون دج.
- ✓ مجتمعات الشركات القانونية أو الفعلية عندما يفوق أو يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة 100 مليون دج.
- تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات فرعية وقبضة ومصالحتين، من بينهم المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات والتي تتكلف بـ:
 - ✓ تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها؛
 - ✓ اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة؛
 - ✓ البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريات.

الشكل رقم (09): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات DGI



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير سنة 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها - الجريدة الرسمية المؤرخة في 29 مارس 2009، العدد 20.

ثانيا - مركز الضرائب CDI

هي مصلحة تنفيذية على مستوى المحلي تتكفل بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة، وتخص هذه المراكز في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية⁽¹⁾.

ينظم هذا المركز في 03 مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين، حيث من بين هذه المصالح الرئيسية نجد المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث والتي تتكلف بالمهام التالية:

1- مرسوم تنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، المادة 20، ص11.

1- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل

استغلالها؛

2- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس

المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول

إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

ثالثا - مركز الجواري للضرائب CPI

يمثل إطلاق المركز الجواري للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنة هياكل الإدارة

الجبائية وإجراءات تسييرها، الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006، من خلال إفتاح مديرية كبريات

المؤسسات ووضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب، فهو يعد مصلحة عملية جديدة للمديرية

العامة للضرائب، مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة

واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

يتكون المركز الجواري للضرائب في ثلاث (03) مصالح رئيسية و قباضة

ومصلحتين⁽¹⁾، مشابهة للهياكل التسييرية الخاصة بالمركز الضرائب، غير أن الاختلاف كان على

مستوى مصلحة التسيير التي تضم كل من⁽²⁾:

1- مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية؛

2- مصلحة الجباية الزراعية؛

3- مصلحة جباية المداخل والممتلكات؛

4- مصلحة الجباية العقارية.

1- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير سنة 2009، مرجع سابق، المادة 102.

2- La lettre de la DGI, Le Centre de Proximité des impôts – Pour une meilleur prise en charge des petits contribuables, N°71, Année 2013, P02.

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

ومن بين المصالح التي لها علاقة مع الرقابة الجبائية المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث والتي تتمثل مهامها في:

1- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقيات المكلفين بالضريبة المقيمين

في محيط المركز الجواني للضرائب والممتلكات العقارية المتواجدة فيه؛

2- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة

للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

الفرع الرابع: الفرق المختلطة

تم تشكيل هذه الفرق من خلال التنسيق بين ممثلي إدارات الضرائب والجمارك والتجارة وسميت فرق مختلطة للرقابة بين الضرائب والجمارك والتجارة، وتركز دورها الأساسي بتنفيذ مقررات وبرامج المراقبة التي أعدتها لجان التنسيق*، إلا أن تدخلاتها وضبط نتائج تحرياتهما تتم تبعا للإجراءات التشريعية والتنظيمية الخاصة بكل إدارة من الإدارات المعنية⁽¹⁾.

تكلف الفرق المختلطة للرقابة على الخصوص، بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين ينجزون عمليات استيراد وتسويق بالجملة أو التجزئة وبصفة عامة، لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية وهذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية المعمول بها.

* هي لجنة تنسيق ولائية بين مصالح الضرائب، الجمارك والتجارة، وتتشكل هذه اللجنة من أعضاء دائمين " مدير الضرائب بالولاية - رئيس قطاع مكافحة الغش أو رئيس مفتشية قسم الجمارك بالولاية - مدير التجارة بالولاية " وأعضاء إضافيين " هم الأعضاء الذين يتم اختيارهم من طرف أعضاء الدائمين كل فيما يخصه "

1- المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1418 الموافق 27 يوليو سنة 1997 يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، المادة 11 إلى 18.

المبحث الثاني: تقييم وتحليل آليات الرقابة الجبائية

ان فعالية الهياكل الجبائية تظهر في مدى مساهمة كل إدارة في سعيها لحماية خزينة الدولة من تلاعبات بعض المكلفين والتي تكون نتائجها من خلال تحقيقها لأكبر عائد للغرامات والحقوق المسترجعة، بواسطة كل اليات الرقابة الجبائية التي سمح لها المشرع باستغلالها ابتداء من الرقابة الشكلية في صورة الرقابة على الوثائق إلى جل أشكال الرقابة المعمقة (التحقيق المحاسبي - التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية - التحقيق المصوب - الرقابة على المعاملات العقارية)، ولتوضيح مدى فعالية آليات هاتيه الهياكل قمنا باختيار الفترة الممتدة من كفترة دراسة لاكتشاف مدى مساهمة هذه الاليات في محاولة ردع ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين.

المطلب الأول: قياس فعالية الرقابة من حيث حجم ملفات البرمجة

في سبيل تنظيم عمليات الرقابة الجبائية، تقوم الإدارة الجبائية عند نهاية كل سنة باعداد قائمة للملفات المقترحة التي تكون وفق برنامج سنوي يعد بناء على اقتراحات داخلية، مقدمة من طرف المديرية الفرعية للتسيير والمديرية الفرعية للجباية البترولية على مستوى مديريات كبريات المؤسسات ومن طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب أو اقتراحات خارجية لاسيما المصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب، أو مصالح خارجية أخرى تمارس مهام رقابية مثل مصالح وزارة التجارة، والجمارك. وفي كلتا الحالتين يصادق عليها المدير العام للضرائب لترسل إلى كل مصالح الادارة كل حسب اختصاصه للشروع وانطلاق في عمليات التحقيق، ولهذا سنحاول من خلال هذا المبحث قياس تطور حجم الملفات المنتقاة للتحقيق والمبرمجة خلال الفترة 2006 -2016 باختلاف آليات الرقابة الجبائية المعتمدة.

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

الفرع الأول: تطور الملفات المبرمجة للرقابة على الوثائق

يتولى أعوان الإدارة الجبائية والذين لا تقل رتبته عن مفتش في الضرائب، التابعين للمديريات الفرعية للتسيير والجبائية البترولية لدى مديرية كبريات المؤسسات، ومفتشية الضرائب على مستوى المديرية الولائية للضرائب والذين يفترض فيهم درجة معينة من المعلومات المحاسبية، بإنطلاق في أول عملية تخضع لها التصريحات الجبائية بصورة تلقائية من خلال فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبة، وهذا من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي بحوزتها، انطلاقاً من الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين لها، لذا سنحاول من خلال الجدول التالي توضيح احصائيات الخاصة بتطور حجم الملفات المبرمجة على هذا النوع من الرقابة والتي كانت كالتالي:

الجدول رقم (06): نتائج تطور الملفات المبرمجة بالنسبة للرقابة على الوثائق للفترة 2006-2016

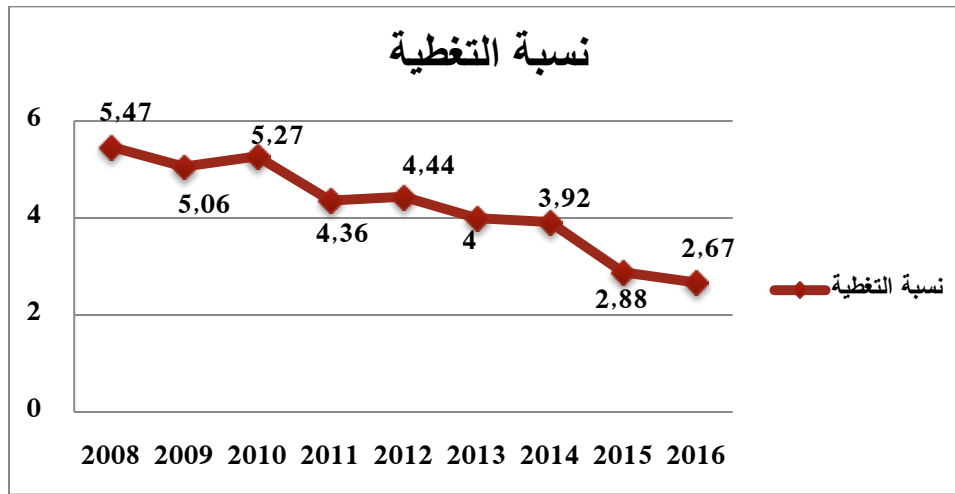
الوحدة: الملف

المستويات	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
مجموع الملفات الخاضعة CSP الرقابة على الوثائق	34081	30894	32795	30365	30029	27291	28672	27932	28389	23229	22812
السكانة الجبائية	-	-	598599	599740	569538	624565	644420	697476	723502	805576	854362
نسبة التغطية	-	-	5,47%	5,06%	5,27%	4,36%	4,44%	4%	3,92%	2,88%	2,67%
معدل الدوران	-	-	18	20	19	23	22	25	26	35	37

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث

والتحقيقات (الملاحق 01-02-03)

الشكل رقم (10): التمثيل البياني لنسبة التغطية للملفات المعالجة بالنسبة للرقابة على الوثائق



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتحقيقات (الملاحق 03-02-01)

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، وهذا الدور الذي تؤديه في مجموعة الأعمال والفحوصات التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات والتي تكون في شكل كشوفات، غير أنه من خلال نتائج الجدول والمنحى المشار إليها أعلاه نلاحظ الانخفاض المستمر في نسبة التغطية للملفات المبرمجة على مستوى هذا النوع من الرقابة، إذ أنه ابتداء من سنة 2010 عرفت انخفاضا مستمرا في نسبة التغطية للملفات المبرمجة مقارنة مع حجم الساكنة الجبائية، إلى أن وصلت إلى نسبة 2.67% خلال سنة 2016 وهي ما تمثل نقص عدد الملفات بما يقارب 850 ملف مقارنة مع سنة 2008، حيث يرجع هذا الانخفاض المستمر في عدد الملفات المبرمجة للرقابة على الوثائق للضغط المتزايد لحجم الساكنة الجبائية الأمر الذي يتناسب معه طرديا النقص الكبير الذي تعاني منه المفتشيات

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

فيما يخص الإمكانيات البشرية والمادية، وهذا بالرجوع لتصريحات المفتشين على مستوى هاته المصالح.

الفرع الثاني: تطور الملفات المبرمجة للرقابة المعمقة

يتم اعداد الملفات المقترح إخضاعها للرقابة الجبائية كل على حساب المستوى الخاضعة له والاختصاص الإقليمي وذلك بناء على عدة معايير من أهمها أهمية النشاط الممارس من طرف المؤسسة، بناء على معلومات خاصة تصل إلى الإدارة الجبائية، من جراء التحقيقات المجراة أو معلومات صحفية إلى غيرها من الوسائل .بناء على معلومات تنشرها هيئات إدارية أخرى مكلفة بالرقابة (مصالح التجارة، الجمارك)، اكتشاف مخالفات ذات طابع اقتصادي، إلى جانب محاولة اللجوء إلى الغش والتهرب الضريبيين، تغيرات معتبرة في أرقام الأعمال والنتائج المصرح بها لمدة أربع سنوات، لذلك سنوضح عدد الملفات المبرمجة والمنتقاة من طرف المديرية العامة للضرائب خلال الفترة 2006-2016 لمختلف أنماط الرقابة الجبائية من المعلومات والاحصائية المشار إليها في الجدول التالي:

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

الجدول رقم (07): نتائج تطور الملفات المبرمجة بالنسبة للرقابة للفترة 2006-2016

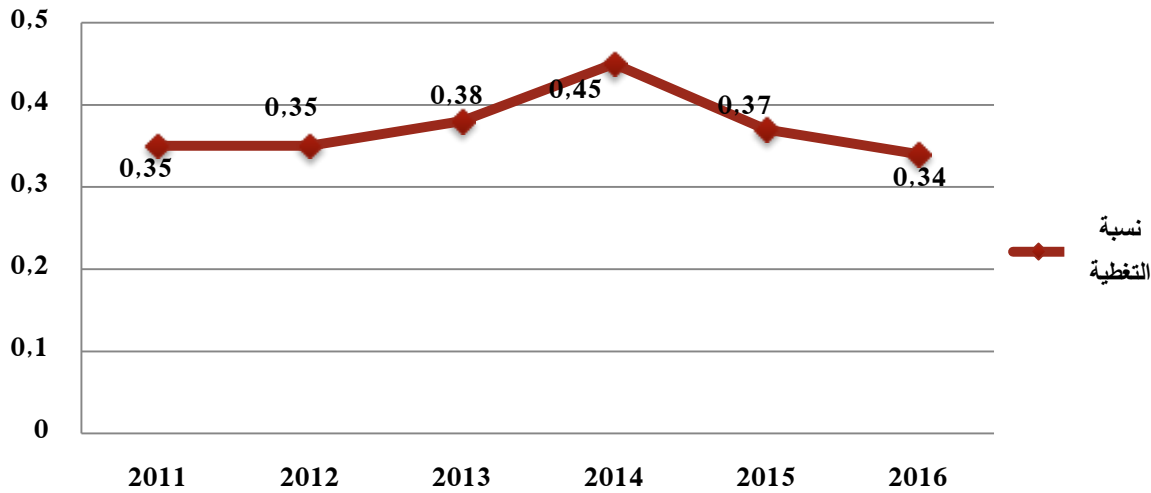
الوحدة: الملف

المستويات	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
التحقيق المحاسبي VC	2228	2194	2374	2483	1989	1444	1682	1809	2357	2358	2042
التحقيق المعمق في الوضعية VASFE الجبائية	278	438	357	381	396	204	18	299	347	99	231
التحقيق المصوب VP	-	-	-	-	503	586	561	571	612	594	621
مجموع الملفات الخاضعة للتحقيق	2506	2632	2731	2864	2888	2234	2261	2679	3316	3051	2894
السكانة الجبائية	-	-	598599	599740	569538	624565	644420	697476	723502	805576	854362
نسبة التغطية	-	-	0,45%	0,47%	0,50%	0,35%	0,35%	0,38%	0,45%	0,37%	0,34%
معدل الدوران	-	-	219	209	197	279	285	260	218	264	295

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث

والتحقيقات (الملاحق 03-02-01)

الشكل رقم (11): التمثيل البياني لنسبة تغطية الملفات المعالجة على مستوى الرقابة المعمقة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث

والتحقيقات (الملاحق 03-02-01)

من خلال نتائج تطور الملفات المبرمجة بالنسبة لجل انواع الرقابة المعقدة (VP-VC-) (VASF) وبالرجوع للجدول والمنحنى البياني نلاحظ أن نسبة التغطية للملفات المعالجة على المستوى الوطني ضعيفة جدا بالمقارنة مع حجم السكينة الجبائية المتزايدة مع مرور السنوات، الا ان ضعف هذه النسب لا تدل بالضرورة على عدم وجود مجهودات ومساعي الدولة في محاولة ردع ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، وهذا ما تظهره النسبة التي عرفت تصاعدا تدريجيا من سنة 2006 إلى غاية 2009 وصول إلى 0.47% من نسبة التغطية الجبائية التي كانت نتيجة الإصلاحات التي عرفتھا الإدارة الجبائية خلال تلك الفترة كمحاولة منها لتبسيط الإجراءات وتخفيف الضغط الجبائي على مختلف مستويات المصالح الجبائية، مواصلة تصاعدها خلال سنة 2010 إلى نسبة 0.50% هذه النسبة التي تتناسب طرديا مع التعديلات القانونية التي مست وسائل الرقابة الجبائية، حيث تم تأسيس شكل جديد للتحقيق وهو التحقيق المصوب كألية تعزيزية لتقوية وسائل الرقابة الجبائية في محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين وجعل كل نوع من الرقابة موجه لنوع معين من الرقابة، هذا الإرتفاع في حجم الملفات المبرمجة للمراقبة من سنة 2006 إلى غاية 2010 دليل على مدى عزم الدولة في محاولة مكافحة كافة اشكال الإضرار بثروة الدولة، اما في سنة 2011 عرفت نسبة التغطية انخفاضا ملحوظا بما يقارب 0.15% اي ما يعادل 433 ملف وقد بقي هذا الانخفاض تقريبا ثابتا إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2014 الذي مس بعض التعديلات في قانون الإجراءات الجبائية وبالضبط ضمن المادة 30 المتعلقة بالتقييم التلقائي، حيث زادت نسبة التغطية إلى 0.11% اي ما يعادل 295 ملف ثم عادت للانخفاض بشكل ثابت إلى غاية 2016 بنسبة تغطية 0.34%، رغم الإصلاحات التي سعت إليها الإدارة المركزية في محاولة منها لعصرنة الادارة الجبائية من جهة وتطوير وسائلها من جهة أخرى من خلال إدخال عليها عدة تعديلات إلى أنها لازالت تعاني من قصور وعدم فعالية اجهزتها ومن أهم ما يوضح ذلك معدل

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

الدوران الذي يحدد نظريا عدد السنوات اللازمة لمراقبة كل الملفات بالمقارنة مع حجم السكينة الجبائية، حيث نلاحظ ان خلال سنة 2016 والتي تضم اكبر سنة والمقدرة بـ 295 سنة بمعنى انه يلزم للإدارة الجبائية على هذا المستوى انتظار 295 سنة حتى يتم مراقبة كل المؤسسات الخاضعة تحت رقابتها، هذا يعد من بين المعوقات الكبرى التي تجعل الرقابة الجبائية غير قادرة على ردع ومحاولة ضبط الهدف المنشود في محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين، بالإضافة إلى ذلك هناك عدة أسباب التي ساهمت في انخفاض نسبة تغطية معالجة الملفات والزيادة الكبيرة في معدل الدوران ومن بين الأسباب مايلي:

- ✓ **بداية تنفيذ البرنامج على المستوى العملي:** تعرف عملية وصول قائمة الملفات المنتقاة من طرف المديرية العامة للضرائب للشروع بالتحقيق فيها تأخرا ملحوظا، حيث لا تكون مع بداية السنة المالية وانما تصل إلى غاية شهر جوان، هذا التأخير يؤدي إلى تداخل فترات التحقيق لبرنامجين مما لا يوضح بدقة المبالغ المسترجعة لكل برنامج على حدى.
- ✓ **الإمكانات البشرية:** عرفت مصالح الادارة الجبائية مع السنوات الاخيرة انخفاض كبير في عدد المحققين واعوان الرقابة بسبب احالة على التقاعد للموظفين، هذا ما ينتج ضغط كبير على المحققين وعدم قدرتهم على التحقيق في عدة ملفات لارقام اعمال معتبرة خلال فترة قصيرة.

المطلب الثاني: مساهمة هياكل الإدارة الجبائية في استرجاع حقوق وغرامات الدولة

في سبيل حماية خزانة الدولة انتهجت الدولة الجزائرية إلى تبني عدة إصلاحات على مستوى كل مصالحها الجبائية بهدف عصرنه هياكلها ومصالحها عن طريق التشريع الجبائي، حيث سعت الإدارة الجبائية إلى إعتماد إجراءات لتحسين العمل الجبائي بتفعيل هياكلها من توفير

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

كافة الوسائل والتسهيلات التي تساهم في ردع ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين اللتان تأثران بشكل سلبي على خزينة الدولة، لذا سنحاول من خلال هذا المطلب تسليط الضوء على مدى مساهمة أهم مصالح الإدارة الجبائية التي تشرف على رقابة والتحقيق من صحة ملفات المكلفين بالضريبة في تحديد متوسط نتائج الرقابة الجبائية الناتجة عنها خلال الفترة الممتدة من 2006 إلى 2016 وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (08): مردودية الهياكل الخاصة بالإدارة الجبائية للغرامات والحقوق المسترجعة

الوحدة: مليار / دج

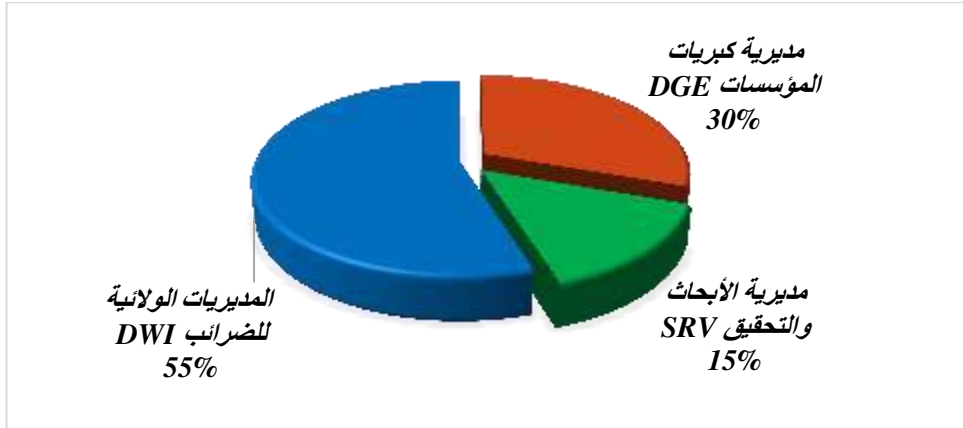
هياكل الإدارة الجبائية	نتائج الحقوق والغرامات المسترجعة خلال الفترة (2016-2006)	للنتائج الحقوق والغرامات المسترجعة %
DGE	96.34	30.47%
SRV	46.71	14.77%
DWI	173.13	54.75%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب،

مديرية الأبحاث والتحقيقات (الملاحق 03-02-01)

لتوضيح الجدول بصورة أفضل قمنا بتقديمه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (12): مساهمة هيكل الإدارة الجبائية في استرجاع الحقوق والغرامات



من خلال معطيات الجدول والشكل الموضح للنسب المحددة لمساهمة هيكل الإدارة الجبائية نلاحظ ان مديرية الأبحاث والتحقق لا تحقق سواء 46.71 مليار دينار جزائري تقريبا من نتائج الرقابة الجبائية وهو ما يعادل نسبة 15% من الناتج الكلي للهيكل، هذه النسبة جد ضئيلة بالمقارنة مع نتائج كل من المديرية الولائية للضرائب ومديرية كبريات المؤسسات، اذ أن تواجد 03 مديريات فقط على المستوى الوطني (قسنطينة - الجزائر - وهران) يعد من بين أهم الأسباب التي تعرقل سيرورة رقابة هذه المصلحة على معظم المؤسسات التي تكون بعيدة عنها جغرافيا، لذا كان من الأفضل جعل دور هذه المصلحة يقوم فقط على عمليات التنسيق وجمع الإحصائيات بين جل الهياكل الجبائية الأخرى في سبيل فتح مجال اكبر للرقابة وتحقيق مردودية احسن، من ناحية أخرى نجد ان المديرية كبريات المؤسسات حققت تقريبا قيمة 96.34 مليار دينار جزائري خلال الفترة 2006-2016 وهذا ما يعادل نسبة 30% من الناتج الكلي للحقوق والغرامات المسترجعة من قبل هيكل الإدارة الجبائية، غير أن متوسط عدد الملفات المبرمجة خلال فترة الدراسة المقدر بـ 20 % من متوسط الساكنة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات التي أصبحت تقدر بـ 2400 مؤسسة على المستوى الوطني، جعل هذه النسبة لا تعد نسبة مقبولة تماما بالمقارنة مع حجم رقم الأعمال الشركات الخاضعة للرقابة على مستواها، أما المديرية الولائية للضرائب نلاحظ أنها تحتل

الصدارة فيما يخص استرجاع الحقوق والغرامات الناتجة عن رقابة هياكل الإدارة الجبائية، وهذا ما يقارب 173.13 مليار دينار جزائري من قيمة الناتج الكلي للحقوق المسترجعة، من خلال هذه القيمة يمكننا ان نستخلص أن الهيكل الأكثر مردودية للحقوق الناتجة عن الرقابة الجبائية خلال فترة 2006-2016 كان على المستوى الولائي، غير ان هذه النسبة كان من الممكن أن تكون أعلى وبمردودية أكثر لولا الضغط الواقع على هذه المصلحة، فبالنظر للحجم الهائل للساكنة الجبائية على مستواها ودعما للإدارة الجبائية وعصرنتها تم استحداث مراكز جبائية جديدة في سنة 2006 والتي أصبحت قيد التنفيذ ابتداء من سنة 2013 في بعض المناطق الوطنية وبالأخص كل من مراكز الجوارية للضرائب CPI ومراكز الضرائب CDI في سبيل تخفيف الضغط على المديرية الولائية للضرائب، غير انه وبحجة انها لازالت مراكز قيد التنفيذ لم نتحصل على أي معلومات تفيد بمدى مساهمة هذه المراكز من بداية إنطلاقها لسنة 2016.

المطلب الثالث: تقييم فعالية مسار إجراءات الرقابة الجبائية

تتجلى مهمة الرقابة الجبائية في ردع كل اشكال التهرب والغش الضريبيين وذلك من خلال التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة. ولتحقيق ذلك أدرج المشرع الجبائي صورتين مختلفتين ومتكاملتين للرقابة الجبائية، والمتمثلة في الرقابة الداخلية للتصريحات الجبائية، التي يقوم بها الأعوان التابعون للمصالح المكلفة بالفرض الجبائي في مكاتبهم دون التنقل إلى عين المكان.، التي تقوم المراقبة الشكلية للتصريحات كخطوة أولى، تتبعها المراقبة على الوثائق كخطوة ثانية وعند اقتضاء الأمر اللجوء إلى الصورة الثانية من الرقابة، ألا وهي الرقابة المعمقة والتي يخوضها الأعوان المراقبون في عين المكان أي بالانتقال إلى مقر المؤسسة،

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

بناء على برنامج مقرر من طرف الإدارة الجبائية في سبيل الحفاظ و استرجاع جزء هام من الضريبة، هذا الامر الذي سنحاول التطرق اليه من خلال هذا المطلب .

الفرع الأول: نتائج الرقابة على الوثائق CSP

يتم اجراء هذا النوع من الرقابة على مستوى مكاتب المفتشيات والمديرية الفرعية للتسيير وجباية المحروقات لكل من المديرية الولائية للضرائب ومديرية كبريات المؤسسات، حيث تقوم هاته المصالح بالقيام بالمراقبة الأولية للملفات في سبيل إجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي بحوزتها، انطلاقا من الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين لها، وفي حالة وجود مظاهر لأعمال التهرب او الغش الضريبيين يتم اقتراح هاته الملفات للرابة المعمقة في إطار الرقابة الخارجية، والتي تمارسها المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات في مديريات كبريات المؤسسات و المفتشيات على مستوى المديرية الولائية للضرائب، غير أن هذا لا يمنع من مساهمة هذا النوع من الرقابة في استرجاع الحقوق والغرامات على المكلفين، هذا ما يوضحه الجدول التالي المتعلقة بنتائج الرقابة لهذه الآلية ابتداءا من فترة 2006 إلى غاية 2016.

الجدول رقم (09): تطور نتائج الرقابة على الوثائق

الوحدة: مليار / دج

على مستوى مفتشيات المديرية الولائية للضرائب			على مستوى مفتشيات لمديرية كبريات المؤسسات			
السنوات	المبالغ والحقوق المستحقة	نسبة التطور %	عدد الملفات المبرمجة	المبالغ والحقوق المستحقة	نسبة التطور %	عدد الملفات المبرمجة
2006	28.33	-	33962	11.54	-	119
2007	23.37	-17.51	30786	9.78	-15.20	108
2008	21.42	-8.32	32678	8.58	-12.26	117
2009	25.29	+18.04	30286	2.95	-65.62	79
2010	28.74	+13.64	29932	3.54	+20.21	97
2011	23.27	-19.04	36136	2.95	-16.77	68
2012	22.85	-1.80	28597	1.30	-55.66	75
2013	22.98	+0.58	27865	3.96	203.06	67
2014	25.51	+11.01	28375	0.67	-82.87	14
2015	26.44	+3.63	23107	3.10	356.68	122
2016	26.73	+1.09	22694	3.42	10.31	118

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث

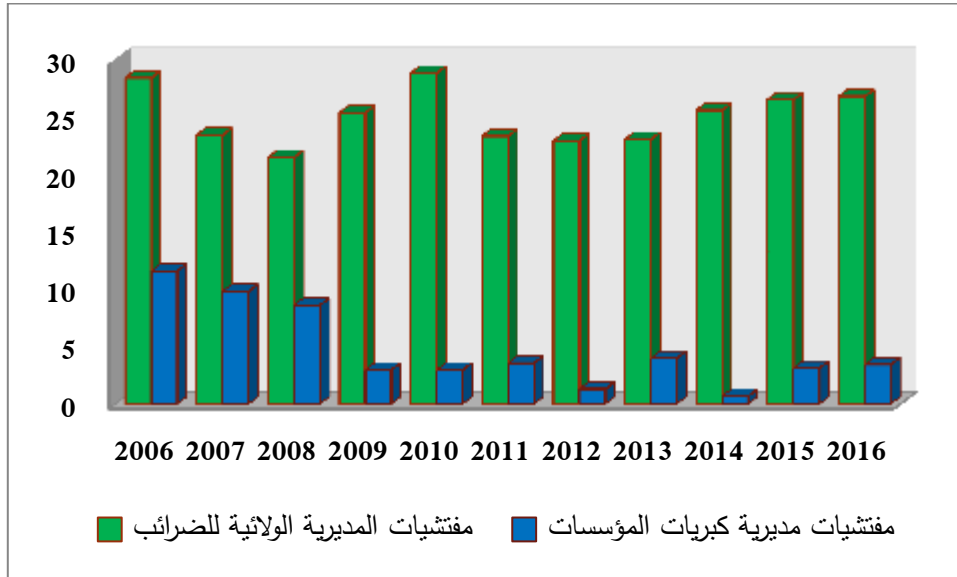
والتحقيقات (الملاحق 03-02-01)

من أجل تفسير نتائج الجدول بشكل أحسن ارتأينا التعبير عنها من خلال الأعمدة البيانية

التالية:

الشكل رقم (13): التمثيل البياني لنتائج الحقوق والغرامات المستحقة الناتجة عن الرقابة على

الوثائق



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتحقيقات (الملاحق 03-02-01)

يتجلى لنا من خلال الجدول السابق والأعمدة البيانية المشار إليها أعلاه ان الرقابة على الوثائق الممارسة على مستوى مفتشيات الخاصة بالمديرية الولائية للضرائب تساهم بحصة الاسد في زيادة الحقوق والغرامات المستحقة على المكلفين بالمقارنة مع مفتشيات مديريات كبريات المؤسسات، غير أنها عرفت تذبذبا في قيمة المبالغ والحقوق المسترجعة خلال الفترة ما بين 2006 إلى غاية 2016، إذ كانت أدنى قيمة مستحقة خلال سنة 2008 بقيمة 21 مليار دج، هذه القيمة بحد ذاتها تعد قيمة معتبرة في محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين، وهذا بالرجوع الى طابع هذا النوع من الرقابة الذي يعد سطحي وخلال فترة قصيرة هادفة إلى تصحيح الأخطاء المادية الظاهرة والنقائص المكتشفة التي لا تأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات الواردة في التصريحات، إضافة إلى الضغط الكبير والحجم الهائل للملفات المبرمجة خلال تلك السنة والتي

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

كانت تعادل 32678 ملف وقلة الإمكانات البشرية والمادية، إلى أن عرفت قيمة الحقوق والغرامات المستحقة خلال سنة 2010 ارتفاعا ملحوظا لحق للذروة خلال هذه الفترة بقيمة 28.74 مليار دينار جزائري وهي ما تعادل نسبة 34.17% بالمقارنة مع سنة 2008 أي زيادة بقيمة 7.31 مليار دينار جزائري من قيمة الحقوق والغرامات المستحقة على المكلفين، هذه الزيادة المعتبرة تظهر مدى حرص أعوان الرقابة في بذل جهود على مستوى مكاتبهم فيما يخص هذا النوع من الرقابة، إلا أن هذه القيمة سرعان ما عرفت انخفاض بنسبة 19.04% خلال سنة 2011 هذا الامر الذي يتناسب معه طرديا الزيادة المعتبرة في عدد الملفات المبرمجة خلال تلك السنة من دون الاخذ بعين الاعتبار الضغط الهائل وزيادة الساكنة الجبائية الخاضعة لرقابة هاته المصالح، في حين أنه انطلاقا من سنة 2011 عرفت الحقوق والغرامات المستحقة ارتفاعا تدريجيا إلى أن وصلت الى قيمة 26.73 مليار دينار جزائري وهيا ما تعادل زيادة بقيمة 5.31 مليار دينار جزائري بالمقارنة مع الحقوق والغرامات المسترجعة للسنة 2008 ومن الاخطاء التي أدت إلى هذا الارتفاع استنادا للتصريحات التي أنجزها مفتشو الضرائب على مستوى مصلحة المفتشية للمديرية الولائية للضرائب من مكتبهم دون التنقل إلى مقر المؤسسة، والتي كانت في شكل طلب يقدمه المفتش المراقب من المؤسسة محل الرقابة تقديم تصريح تصحيحي لهذه الأخطاء:

✓ تصحيح لأخطاء وتناقضات اكتشفت لدى التحقيق كخضم المؤسسة لنفقات غير قابلة

للخضم جبائيا؛

✓ ورود أخطاء مادية لدى ملء التصريحات؛

✓ اكتشاف تناقضات بين رقم الأعمال المعاد احتسابه وذلك الوارد في جدول حسابات

النتائج .

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

أما فيما يتعلق بالمفتشيات على مستوى المديريات كبريات المؤسسات فقد عرفت انخفاضا مستمرا في قيمة الحقوق والغرامات المستحقة حيث كانت اعلى قيمة محققة خلال سنة 2006 بما يعادل 11.54 مليار دينار جزائري هذه القيمة تعد قيمة منخفضة بالقارنة مع حجم رقم أعمال المؤسسات الخاضعة للرقابة على مستوى هاته المصالح وبهذا فهي لا تساهم بشكل كبير في محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين حيث بقية هذه القيمة شبه مستقرة إلى غاية 2008 بقيمة حقوق مسحقة تقدر بـ 8.58 مليار دينار، وبررت هذه القيمة استنادا للتصريحات التي أنجزها مفتشو الضرائب على مستوى مصلحة المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات أنه بالإضافة إلى الأخطاء المشار إليها سابقا إلى وجود ضمن الإتفاقيات المبرمة من طرف المؤسسات الخاضعة للضريبة بنود تخفي المضمون الحقيقي للعقد تهدف إلى تجنب أو تخفيف الأعباء الجبائية، غير انه ابتداء من سنة 2009 عرفت انخفاضا كبيرا بنسبة 65.62 % وهي ما تعادل قيمة 5.63 مليار دينار جزائري يمكن تبرير هذا الانخفاض الى صدور القرار الوزاري المشترك الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، غير ان هذا الانخفاض بقي مستمرا إلى غاية 2016 بقيمة 3.42 مليار دينار جزائري فقط، هذه القيم للحقوق والغرامات المستحقة جد ضعيفة في محاربة الغش والتهرب، فغير من المعقول ان تكون مؤسسات بحجم رقم أعمال جد كبير أن تكون تصريحاتها كلها صحيحة وعدم وجود الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى الهيئات الإدارية المكلفة بمهام الفرض الجبائي.

وبالرغم من كل ما سبق إلا ان هذا النوع من الرقابة قد تكون غير كافية، ففي حالة وجود أعمال تدليسية قد يستدعي من الأعوان المراقبين لهذه الهيئات اللجوء إلى مرحلة ثانية من الرقابة، أكثر عمق من الرقابة الأولى، فيتم اقتراح الملف الجبائي للرقابة المعمقة التي تمارسها كل من

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب والمديرية الفرعية للرقابة والبطاقات للمديرية كبريات الشركات.

الفرع الثاني: نتائج رقابة التحقيق المعمق

تعد عملية التحقيق المعمق وسيلة وقائية وأداة رقابية مهمة تستعملها الإدارة الجبائية في سبيل الحفاظ واسترجاع جزء هام من الحصيلة الضريبية فهي تعد المرحلة الثانية والاخيرة من مراحل سيرورة الإجراءات الرقابية، التي تضم ثلاثة آليات من الرقابة متمثلة في كل من التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إضافة إلى التحقيق المصوب، حيث لكل آلية فترة رقابة خاصة بها وضريبة تختلف عن الأخرى وكل منها تسعى لمحاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين واسترجاع أكبر عائد للدولة، لذا ولتحديد أكثر آلية تساهم في عملية محاربة هاتين الظاهرتين الخطيرتين إرتأينا إلى تحديد النتائج المستخلصة من اعتماد كل انواع الرقابة وتحديد تطور قيم المبالغ المسترجعة خلال فترة 2006 إلى 2016 .

أولا- نتائج التحقيق المحاسبي

خول النظام الجبائي الجزائري للإدارة الجبائية بواسطة المفتشون المراقبون صلاحية التشكيك في جل التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، فأوجب لهم إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة والتأكد من مدى مصداقية هاته التصريحات، من خلال المراقبة الواسعة لوضعية المؤسسة التي ترد على كامل الفترة غير المتقادمة، والتي تشمل مجمل الضرائب والرسوم والالتزامات الجبائية الواقعة على عاتق المؤسسة إضافة إلى قانونية تسجيلاتها المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس في سبيل الكشف عن نقاط الغش والتهرب فيها، ولتحقيق هذا الهدف تختص كل من مديرية كبريات المؤسسات "مصلحة المديرية الفرعية للرقابة

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

والبطاقات" والمديرية الجهوية للأبحاث والتحقيقات إضافة إلى المديرية الولائية للضرائب "مصلحة المراقبة الجبائية" بمهمة إجراء التحقيق الواسع المعمق في محاسبة المؤسسة، وذلك إما بناء على برنامج معد من طرف الإدارة المركزية، لاسيما المديرية العامة للضرائب، أو بناء على الثغرات والنقائص الهامة والمتكررة التي تم اكتشافها لدى الرقابة على الوثائق المجراة من قبل المديريات الفرعية على مستوى مختلف المديريات، أو الرقابة المصوبة التي تستدعي الفحص الشامل لمحاسبة المؤسسة، وقد كانت النتائج المتحصل عليها لنتائج الحقوق والغرامات المسترجعة الناتجة عن التحقيق المحاسبي لهذه المصالح وفق الجدول التالي:

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

الجدول رقم (10): تطور نتائج المبالغ والحقوق المستحقة عن التحقيق المحاسبي

الوحدة: مليار / دج

مديرية كبريات المؤسسات DGE			المديرية الجهوية للأبحاث والتحقيقات DRRV			المديرية الولائية للضرائب DWI			
عدد الملفات المبرمجة	نسبة التطور %	المبالغ والحقوق المستحقة	عدد الملفات المبرمجة	نسبة التطور %	المبالغ والحقوق المستحقة	عدد الملفات المبرمجة	نسبة التطور %	المبالغ والحقوق المستحقة	السنوات
42	-	24,67	206	-	25,04	1980	-	23,94	2006
41	-80.94	4,7	203	-80.94	4,77	1950	-80.94	4,56	2007
45	35.17	6,35	220	49.72	7,14	2109	54.11	7,03	2008
36	848.11	60,26	180	-42	4,14	2267	44.82	10,18	2009
44	-57.69	25,49	192	60	6,63	1753	-7.90	9,37	2010
72	-28.84	18,14	165	21	8,02	1207	-14,8	7,98	2011
68	-21,4	14,25	203	12,9	9,05	1411	13,39	9,05	2012
72	32,67	18,90	181	-11	8,05	1556	28,08	11,60	2013
59	400.34	94,60	160	-29	5,74	2138	108,9	24,23	2014
60	-86.89	12,40	169	32	7,56	2129	-14,2	20,79	2015
51	-40.68	7,35	146	-22.22	5,88	1845	-22.17	16,18	2016

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المديرية العامة للضرائب، مكتب مديرية الأبحاث

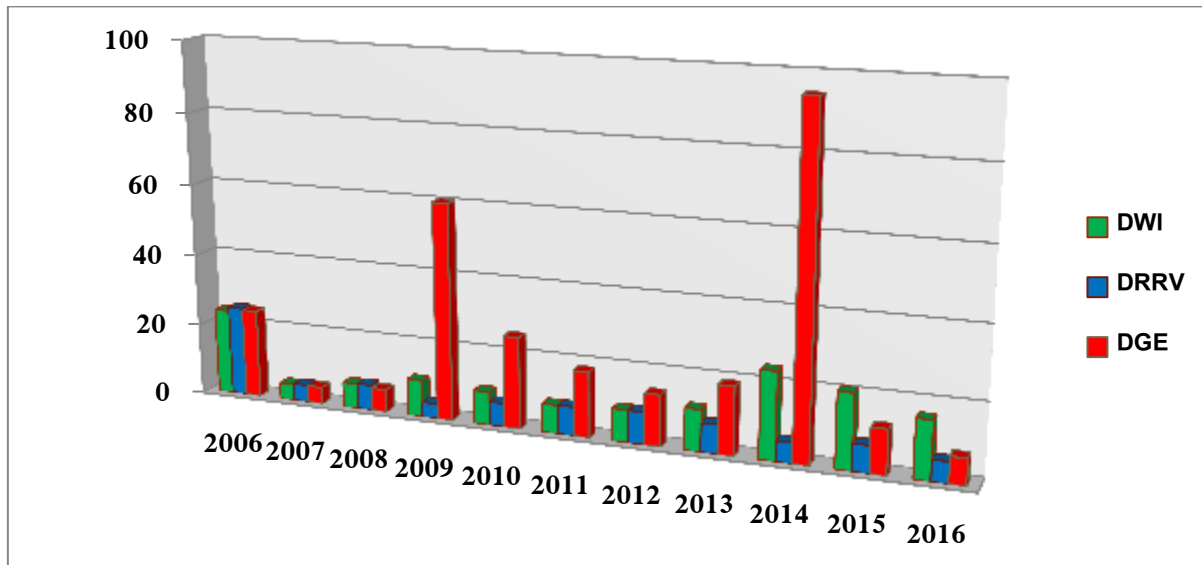
والتحقيقات (الملاحق 03-02-01)

من أجل تفسير نتائج الجدول بشكل أحسن ارتأينا التعبير عنها من خلال الأعمدة البيانية

التالية:

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

الشكل رقم (14): التمثيل البياني لنتائج الحقوق والغرامات المستحقة الناتجة التحقيق المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث

والتحقيقات (الملاحق 03-02-01)

من خلال الجدول والأعمدة البيانية المشار إليها أعلاه نلاحظ وجود تفاوت في نتائج الحقوق والغرامات المستحقة بين المديريات الثلاث خلال فترة 2006 - 2016، حيث عرفت انخفاضا ملحوظا خلال سنة 2007 بالمقارنة مع سنة 2006 وهذا نتيجة بداية تطبيق المرسوم الخاص باصلاحات التي عرفتها الإدارة الجبائية خلال تلك السنة، فمن خلال الجدول يتبين لنا ان الانخفاض مس كل المديريات بقيم تقريبا على نفس المستوى خلال سنة 2007 والتي كانت كالتالي:

✓ بالنسبة للمديرية الجهوية للضرائب انخفضت نسبة الحقوق والغرامات المستحقة بالمقارنة مع سنة 2006 بنسبة 80.94 % وذلك ما يعادل إنخفاض بقيمة 19.37 مليار دينار جزائري.

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

✓ بالنسبة للمديرية الجهوية للأبحاث والتحقيقات انخفضت نسبة الحقوق والغرامات المستحقة

بالمقارنة مع سنة 2006 بنسبة 80.94 % وذلك ما يعادل إنخفاض بقيمة 20.26

مليار دينار جزائري.

✓ بالنسبة للمدريات كبريات الشركات انخفضت نسبة الحقوق والغرامات المستحقة بالمقارنة

مع سنة 2006 بنسبة 80.94 % وذلك ما يعادل إنخفاض بقيمة 19.97 مليار دينار

جزائري.

ابتداء من سنة 2007 بدأت نسب القيم الخاصة بنتائج الحقوق والغرامات المستحقة تتفاوت

بين الإرتفاع وانخفاض لكل المديريات، حيث عرفت المديرية الجهوية للضرائب ارتفاعا تدريجيا في

نسب النتائج المستحقة إلى ان بلغت ذروتها سنة 2014 بقيمة 24.23 مليار دينار جزائري وهيا

ما تعادل ارتفاع بنسبة 108.90% من قيمة النتائج الحقوق والغرامات المستحقة خلال سنة

2007 هذا نتيجة التعديلات التي عرفها قانون الإجراءات الجبائية من خلال قانون المالية لسنة

2014 فيما يخص تحديد شروط التقييم التلقائي، ثم عادت هذه القيم للإنخفاض إلى ان وصلت

سنة 2016 إلى قيمة 16.18 مليار دينار جزائري بما تعادل انخفاض بقيمة 8.05 مليار دينار

جزائري بالمقارنة مع سنة 2014، بالرغم من ان هذه المديرية تستحق القيم بالمليار إلى أنها لا تعد

ذات مردودية كبيرة في محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي بالمقارنة مع تضخم الساكنة

الجبائية الخاضعة للرقابة الجبائية على هذا المستوى، فالبرجوع للتعديلات العديدة التي عرفتها

القوانين الجبائية والإصلاحات التي مست الإدارة الجبائية خلال تلك الفترة لازالت لحد سنة 2016

تعاني من قصور وضعف في محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي ومن بين الأسباب التي

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

يمكن استخلاصها في جعل هذه المديرية تحقق مردودية غير معتبرة في نتائج الحقوق والغرامات المستحقة مايلي:

✓ الضعف كبير في عملية انتقاء الملفات واخضاعها للبرنامج، مما ساهم في ضياع مبالغ كبيرة كان من الممكن استحقاقها على هذا المستوى.

✓ قصور الإمكانيات البشرية من الناحية الكمية: ان تضخم السكينة الجبائية الكبير جعل الإدارة الجبائية تجد نفسها امام مهام متزايدة وضخمة، هذا ما يقابله النقص الكبير في عدد الموظفين واعوان الرقابة الذين تشترط فيهم الكفاءة، النزاهة والتأهيل للقيام بدورهم خير أداء.

✓ غيات التسهيلات لمزاولة النشاط: وذلك من خلال افتقار المحققين إلى وسائل النقل من أجل تأدية مهامهم، حيث اتساع المساحة واختلاف تموقع المؤسسات الخاضعة للتحقيق تساهم في عرقلة المحققين من جهة والحد من فعالية الرقابة الجبائية من جهة أخرى.

✓ نقص الكفاءة المهنية والخبرة الواسعة وهذا من خلال إحالة العديد من الموظفين على التقاعد من جهة ومن جهة أخرى عدم ادراك الموظفين للمعارف المختلفة في مجال الجبائية والحسابات المعقدة والتشريعات الضريبية.

✓ انعدام المحفزات المالية والمشجعة على التفاني في العمل، إذ ان إغفال الوسائل المادية في تدعيم المحقق على التفاني في عملة يعتبر عائقا أمام رفع مستوى فعالية الإدارة الجبائية التي تختلف نشاطاتها وتتنوع أدوارها.

أما فيما يخص نتائج الحقوق والغرامات المستحقة على مستوى المديرية الجهوية للأبحاث والتحقيقات نلاحظ انها منخفضة جدا بالمقارنة مع كل المديرية الجهوية للضرائب ومديريات كبريات

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

الشركات حيث حققت أعلى ذروة لها خلال سنة 2014 بما يعادل 9.05 مليار دينار جزائري على المستوى الوطني وهيا قيمة جد منخفضة كمساهمة في محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، ثم انخفضت هذه القيمة إلى غاية 2016 لقيمة 5.88 مليار دينار جزائري، الأمر الذي يبين لنا المردودية الضئيلة جدا لهذه المديرية، إضافة إلى الدور الغير الفعال الذي تلعبه في المساهمة لاسترجاع اكبر عائدة من الحقوق والغرامات المتسحقة للخزينة، مما يجعلنا نقترح تعديل الدور الرقابي لهذه المديرية وجعل دورها الرئيسي التنسيق بين مختلف المديريات الأخرى.

من خلال النتائج السابقة وكل من الجدول والأعمدة البيانية المشار إليها أعلاه يتجلى لنا أن مديريات كبريات الشركات من أكثر المديريات التي تحقق أكبر عائد من قيم نتائج الحقوق والغرامات المسترجعة الناتجة عن التحقيق المحاسبي بالمقارنة مع المديريات الأخرى، غير ان هذه القيمة ضئيلة جدا بالمقارنة مع حجم الملفات المقترحة للتحقيق وحجم رقم الأعمال الخاص بهذا النوع من المؤسسات، فمن خلال جدول نلاحظ ان نتائج التحقيق المحاسبي لمديريات كبريات الشركات لم تحقق قيم كبيرة في استحقاق الحقوق والغرامات إلا من خلال سنتي 2009 و 2014 التي كانتا على التوالي بما يعادل 60.26 - 94.60 مليار دينار جزائري، هذه النسب العالية خلال هاتين السنتين تدلان على المجهودات التي سعت لها الدولة في عصنة الإدارة الجبائية ومحاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي من خلال إصلاحات والتعديلات الجبائية التي مست هاتين السنتين، إلا ان الفترات المتفاوتة والمتباعدة لإنطلاق حملات الرقابة والتدخل سواء منها الروتينية او الإستثنائية، إضافة إلى النقص الفادح في عدد المحققين و أعوان الرقابة والكفاءات الضرورية لمراقبة هذا النوع من الملفات الضخمة ذات رقم أعمال كبيرة جعلت نتائج هذا النوع من الرقابة على مستوى مديريات كبريات الشركات يعرف تنذباً وانخفاضا خلال عدة سنوات إلا أن

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

وصلت إلى غاية 7.35 مليار دينار جزائري خلال سنة 2016، هذه القيمة المتدنية تفسر مدى ضعف وتيرة ودور هذا النوع من الرقابة التي أصبحت تعد عاملا من عوامل تشجيع ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين.

ثانيا- نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

يعد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية اجراء رقابي يتجاوز محاسبة الأشخاص إلى ذممهم المالية إضافة إلى مختلف ممتلكاتهم الشخصية ومظاهر الثروة لديهم، حتى أنه يتعدى ليشمل أفراد عائلاتهم، لذا وفي سبيل إظهار مدى مساهمة هذا النوع من الرقابة في محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين كانت الإحصائيات الناتجة عن تطور نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية على مستوى مختلف أجهزة الرقابة الجبائية وفق الجدول التالي:

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

الجدول رقم (11): تطور نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

الوحدة: مليون / دج

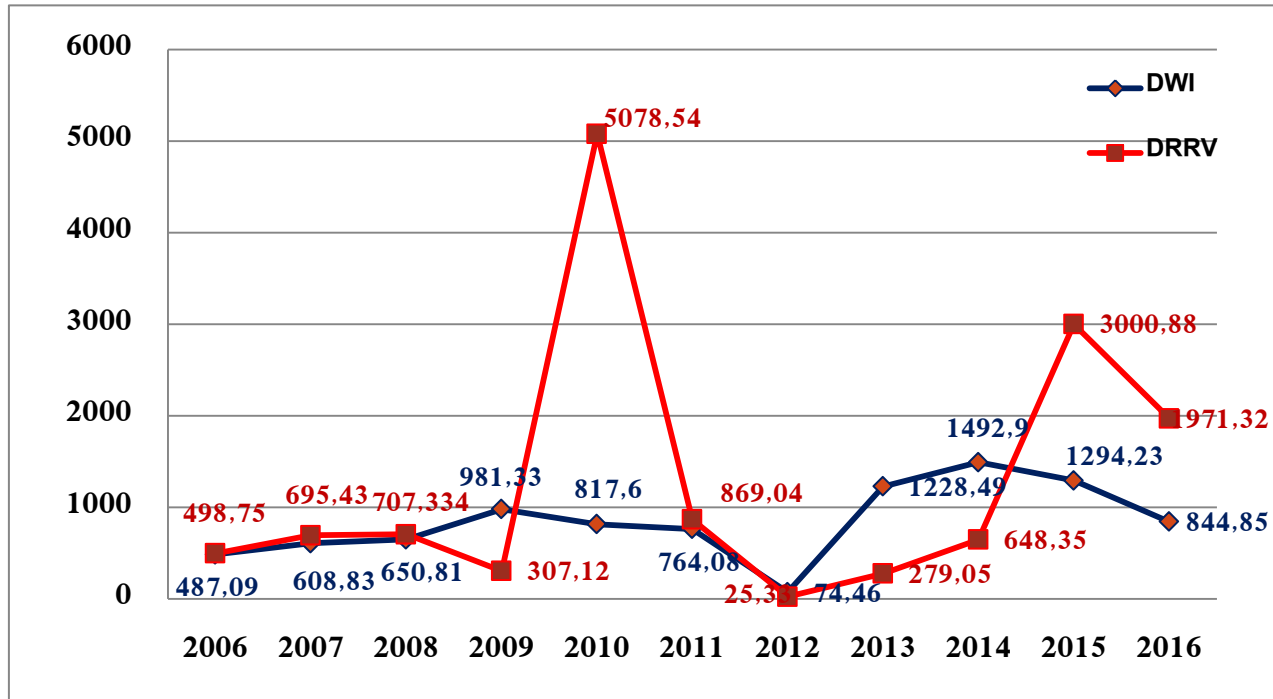
المديرية الجهوية للأبحاث والتحقيقات DRRV			المديرية الولائية للضرائب DWI			السنوات
عدد الملفات المبرمجة	نسبة التطور %	المبالغ والحقوق المستحقة	عدد الملفات المبرمجة	نسبة التغير %	المبالغ والحقوق المستحقة	
41	–	498,75	237	–	487,09	2006
66	40.34	695,43	372	24.99	608,83	2007
53	1.71	707,334	304	6.89	650,81	2008
47	– 56.58	307,12	334	50.78	981,33	2009
104	1553.58	5078,54	292	–16.68	817,6	2010
36	–82.88	869,04	168	–6.54	764,08	2011
3	–97,08	25,33	15	–90,25	74,46	2012
42	1001,31	279,05	257	1549,79	1228,49	2013
49	132.33	648,35	298	21.52	1492,9	2014
16	362.84	3000,88	83	– 13.30	1294,23	2015
32	–34.30	1971,32	199	–34.72	844,85	2016

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المديرية العامة للضرائب، مكتب مديرية الأبحاث

والتحقيقات (الملاحق 03-02-01)

من خلال الجدول يتم تشكيل الأعمدة البيانية التالية:

الشكل رقم (15): التمثيل البياني لتطور التحقيق المعمقة في الوضعية الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتحقيقات (الملاحق 03-02-01)

من خلال الجدول والتمثيل البياني نلاحظ ان كل من المديريات الجهوية للضرائب على المستوى المحلي والمديريات الجهوية للأبحاث والتحقيقات عرفت ارتفاعا مستمرا في زيادة قيم الحقوق والغرامات المستحقة من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي الناتجة عن التحقيق المعمق للوضعية الجبائية، فالبنظر للنتائج المستحقة على المستوى المحلي نجدها عرفت تطورا إلى غاية 2009 وذلك بنسبة 100% مقارنة بسنة 2006 أي ما يعادل إرتفاع بقيمة 494.23 مليون دينار جزائري، في حين عرفت المديريات الجهوية استمرار في ارتفاع الى غاية 2008 بنسبة 41.82% بالمقارنة مع سنة 2006 وهيا ما تعادل ارتفاع بقيمة 208.57 مليون دينار ثم انخفضت سنة 2009 بقيمة 400 مليون دينار لتعرف بعدها ارتفاعا ملحوظ في النتائج المستحقة من التهرب

والغش الضريبيين بلغ ذروته لقيمة 5078.54 مليون دينار جزائري، هذه القيم هامة بالمقارنة مع عدد الملفات المبرمجة الضئيلة على مستوى هذا الجهاز، مما يوضح الأهمية الكبيرة لهذه الآلية ومدى المردودية الكبيرة التي يمكن ان تحققها في محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين، غير أن هذا الارتفاع لم يستمر لأنه لم يلبث حتى عرف انخفاضا تدريجيا بالنسبة لكل من الجهازين حتى وصل أدناه سنة 2012 الأمر الذي واكبه تراجع كبير في عدد الملفات المبرمجة خلال تلك السنة بحيث تم برمجة 15 ملف للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية على مستوى المحلي في حين تم برمجة 03 ملفات فقط على مستوى المديرية الجهوية للأبحاث والتحقيقات، هذا ما أنتج عنه استرجاع ضئيل للحقوق والغرامات الناتجة عن ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين هذا من جهة، ومن جهة أخرى يمكن تفسير هذا الانخفاض إلى الصعوبات المتعلقة بالطابع العملي الخاصة بهذا النوع من التحقيق وهذا لعدم تقبل المكلف بالضريبة لهذا النوع من الرقابة لإرتباطه بزمته المالية وما ينجر عنه من تدخله في حياته الشخصية وأفراد عائلته، لترتفع هذه القيم من جديد بعد ذلك بشكل متواصل إلى غاية سنة 2014 بزيادة في حقوق والغرامات المستحقة عن التهرب والغش الضريبيين على مستوى المديرية الجهوية للضرائب بما يعادل 1415.44 مليون دينار جزائري بالمقارنة مع سنة 2012، أما المديرية الجهوية للأبحاث والتحقيقات فقد عرفت كذلك ارتفاعا مستمرا في قيمة الحقوق المسترجعة إلى غاية 2015 وذلك بما يعادل 2975.47 مليون دينار جزائري بالمقارنة مع سنة 2012، هذا ما يظهر مدى جدية الدولة في محاولتها لارساء وتحفيز الاعتماد على هذا النوع من الرقابة في سبيل محاربة الغش والتهرب الضريبي وتطبيقه على مختلف أجهزتها في كل مستوى أقطار التراب الوطني، هذا بالاضافة إلى خلق نوع من التعاون بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى خاصة الجمركية والتجارية في سبيل تبادل المعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة، غير ان هذه النتائج اختتمت خلال سنة واحدة بالإنخفاض السريع في نتائج التحقيق

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

وذلك خلال سنة 2016 فبالرغم من زيادة عدد الملفات الخاضعة لهذا النوع من التحقيق، إلا أنها لم تحقق نتائج معتبرة بالمقارنة مع سنة 2015 مما يدل على الغموض الذي لازالت تعاني منه الإدارة الجبائية والمحققين المراقبين فيما يخص اجراءات تطبيق هذا النوع من الرقابة بكل حرية.

ثالثا - نتائج التحقيق المصوب

يعد التحقيق المصوب من إجراءات الرقابية المستحدثة بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2008، هذا الأخير الذي أصبح حيز التنفيذ ابتداء من سنة 2010 فهو يعد إجراء رقابي على ضريبة معينة أو بعض الضرائب لجزء من فترة أو فترة كاملة لم يمسهما التقادم، لذا كانت الاحصائيات الخاصة بتطور نتائج التحقيق المصوب على كل أجهزة الإدارة الجبائية كالتالي:

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

الجدول رقم (12): تطور نتائج التحقيق المصوب لكل من DWI/SRV/DGE

الوحدة: مليون/دج

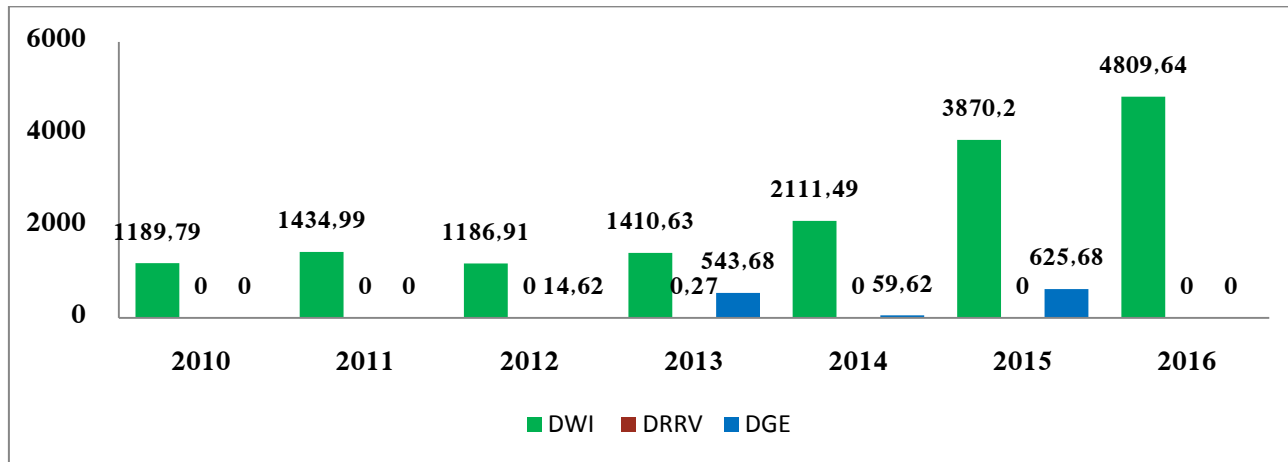
المديرية الولائية للضرائب DWI			DRRV		مديرية كبريات المؤسسات DGE			السنوات
نسبة التطور %	المبالغ والحقوق المستحقة	عدد الملفات المبرمجة	المبالغ والحقوق المستحقة	عدد الملفات المبرمجة	نسبة التطور %	المبالغ والحقوق المستحقة	عدد الملفات المبرمجة	
-	1189.79	503	-		-	-		2010
20.60	1434.99	586	-		-	-		2011
-17,28	1186.91	560	-		-	14.62	1	2012
18,84	1410.63	565	0.27	1	3618,57	543.68	5	2013
85.03	2111.49	609	-		-89	59.62	3	2014
83.29	3870.20	591	-		949	625.68	3	2015
24.27	4809.64	621	-		-	-		2016

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث

والتحقيقات (الملاحق 03-02-01)

من أجل تفسير الجدول بشكل افضل ارتأينا تشكيله إلى الأعمدة البيانية التالية:

الشكل رقم (16): التمثيل البياني لتطور نتائج التحقيق المصوب لكل من DWI/SRV/DGE



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث

والتحقيقات (الملاحق 03-02-01)

من خلال الجدول والأعمدة البيانية يتضح لنا ان المديرية الجهوية للضرائب تعد من اكثر المصالح التي تساهم في تحقيق مردودية معتبر في محاربة الغش والتهرب الضريبيين خلال الفترة الزمنية 2010 - 2016 هذا الامر الذي يثبت ارتفاع المستمر في قيمة الحقوق والغرامات المستحقة حيث بلغت ذروتها سنة 2016 بقيمة 3619.85 مليون دينار جزائري بالمقارنة مع سنة 2010، حيث ساهمت كل من السهولة والخفة وسرعة اجراءات التي يتسم بها هذا النوع من الرقابة في مكافحة ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين على هذا المستوى، كما ان ارتباط التحقيق المصوب بضرائب محددة وفترة زمنية معينة، مقارنة مع التحقيق المحاسبي المعمق الوارد على المحاسبة كان سببا في رفع من عدد الملفات المبرمجة للتحقيق على مستوى المديرية الجهوية للضرائب، هذا الامر الذي سمح بمحاولة تغطية أكبر قدر للنسيج الجبائي في سبيل محاربة الغش والتهرب الضريبيين، في حين نلاحظ ان مساهمة المديرية الجهوية للأبحاث والتحقيق في استحقاق

الغرامات الناتجة عن التحقيق المصوب شبه معدومة، الامر الذي يجعلنا نستخلص أن الدور الرقابي لهاته المديرية غير فعال بناتا، أما فيما يتعلق بمديريات كبريات الشركات ومع التعديلات التي مستها خلال سنة 2009 نلاحظ عدم برمجة ملفات للتحقيق بيها على مستوى هذه الأجهزة الا خلال الفترة 2012-2015 بالرغم من عدد الملفات المبرمجة الجد ضئيلة للتحقيق بها إلا هذا لم يمنع من اظهار الدور الفعال الذي تلعبه هذه المديريات منذ دخولها حيز التنفيذ في تحقيق اكبر عائد للحقوق والغرامات الناتجة عن الغش والتهرب الضريبيين، حيث حققت خلال سنة 2013 من تحقيق المصوب لـ 05 ملفات فقط 543 مليون دينار جزائري وقد ارتفعت خلال سنة 2015 إلى 625 مليون دينار جزائري، هذا ما يستدعي ضرورة الرفع من حجم الملفات المبرمجة للتحقيق في سبيل زيادة اسرجاع اكبر عائد للحقوق وحماية خزينة الدولة.

الفرع الثالث: الرقابة على المعاملات العقارية

يعتبر العقار مصدر من المصادر المجددة للثروة ومقوما فعالا للإستثمار والتنمية الإقتصادية والإجتماعية، لذا إضافة إلى كل من الرقابة على الوثائق والتحقيق المعمق في محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين تقوم المديرية العامة للضرائب وبالتحديد مصالح الرقابة الجبائية على مستوى المديريات الولائية للجهوية للضرائب تحت اشراف المديرية الجهوية للابحاث والتحقيق بتتبع مردودية نوع آخر من الرقابة وهو الرقابة على المعاملات العقارية، باعتبارها أحد اهم الآليات التي يمكن الاعتماد في محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين لهذا النوع من الرقابة سواء كانت متعلقة بالعقارات المبنية أو الغير مبنية، حيث تقوم مصالح الرقابة الجبائية بمقارنة قيمها المصرحة مع أثمانها المتفاوض عليها في السوق، وفي سبيل تتبع نتائج المحققة لهذا النوع من الرقابة كانت احصائيات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب:

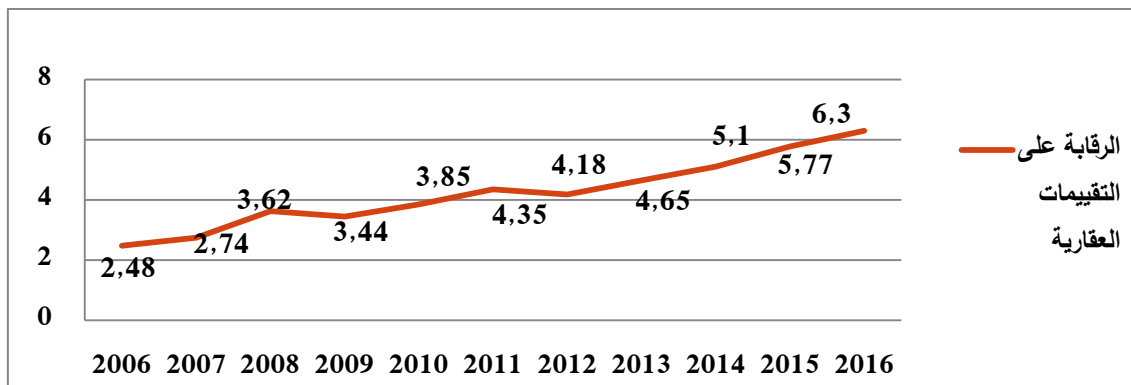
الجدول رقم (13): تطور نتائج الرقابة على المعاملات العقارية

الوحدة: مليار/دج

السنوات	المبالغ والحقوق المستحقة	نسبة التطور %	عدد الملفات المبرمجة
2006	2.48	–	31323
2007	2.74	10.47	33177
2008	3.62	32	36108
2009	3.44	– 5.05	31962
2010	3.85	12.07	30568
2011	4.35	12.83	31644
2012	4.18	–3,85	29744
2013	4.65	11,21	28395
2014	5.10	9.73	30544
2015	5.77	13.10	30207
2016	6.30	9.30	28406

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتحقيقات (الملاحق 03-02-01)

الشكل رقم (17): التمثيل البياني لتطور نتائج الرقابة على المعاملات العقارية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتحقيقات (الملاحق 03-02-01)

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

من خلال الجدول والمنحنى البياني لنتائج الرقابة على المعاملات العقارية نلاحظ ارتفاع تدريجي في قيمة الحقوق والغرامات المستحقة عن ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين، إلى أن بلغت ذروتها خلال سنة 2016 قيمة 6.3 مليار دينار جزائري، حيث تعد قيمة معتبرة بالرجوع لعدد الملفات المبرمجة، إلا أنه بالرغم من الجهود المكفولة من خلال لجان وزارية مشتركة في ضبط القيمة التجارية الحقيقية للعقارات ومحاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لازالت الإدارة الجبائية تعاني من صعوبات في التحقيق على المعاملات العقارية بالرغم من المبالغ المعتبرة التي تحققها ومن بين أهم الأسباب والنقائص التي تساهم في زيادة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين على هذا النوع من الرقابة النقاط التالية:

- ✓ اتساع حجم السوق الموزاي
- ✓ غياب التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات ذات الصلة بالعقار، مما يجعل عملية التتبع ومراقبة كل عقود التسجيل الخاصة بالمعاملات العقارية صعبة.
- ✓ صعوبة الالتزام بالمساواة عند التقييم لارتباط العقار بالمكلف بالضريبة مما يصعب عملية الرقابة على المحقق.
- ✓ عدم ارساء مبدأ العدالة الضريبية فيما يتعلق بخضوع العقارات للضريبة، فلا يمكن فرض ضريبة عقارية على بعض المناطق الجغرافية بعينها في حين لا تخضع للضريبة ذاتها المناطق الملاصقة لها.

المطلب الرابع: تقييم وتحليل أصناف التهرب والغش الضريبي

عند انتهاء عملية تحديد المبالغ والحقوق الواجب استرجاعها، لا تكتفي إدارة الضرائب بالتحصيل الودي وإنما نتيجة للقيام بأعمال تدليسية قد تطالب بهذه الحقوق، غير أنها تتعرض لنوع آخر من التهرب بالإضافة إلى التهرب والغش الناتج عن أعمال تدليسية وهو تهرب ناتج عن عدم قبول المكلفين بتسديدها هذا الأمر الذي يؤثر على خزينة الدولة بشكل كبير، حيث كانت الإحصائيات المتعلقة بهذين الصنفين خلال الفترة الوحيدة التي استطعنا الحصول على المعلومات فيما يخصها كالتالي:

الجدول رقم (14): أصناف التهرب والغش الضريبي للفترة 2013-2015

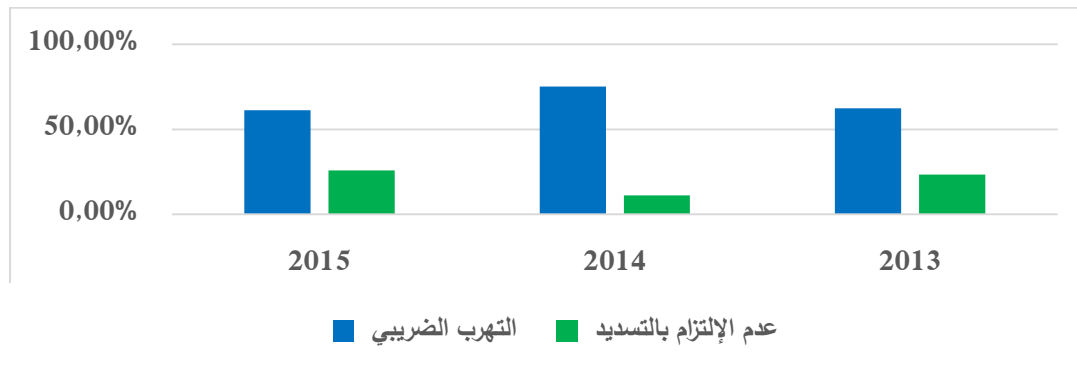
السنوات	2013	2014	2015
التهرب الضريبي	62,34%	75,20%	61,20%
عدم الإلتزام بالتسديد	23,50%	11,20%	25,90%

المصدر: المديرية العامة للضرائب، مصلحة المنازعات الجبائية.

من أجل تفسير نتائج الجدول بشكل أحسن ارتأينا التعبير عنها من خلال الأعمدة البيانية

التالية:

الشكل رقم (18): التمثيل البياني لتطور أصناف التهرب والغش الضريبي



الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

من خلال الجدول والاعمدة البيانية نلاحظ ان نسبة التهرب الضريبي الناتج عن اعمال تدليسية خلال 03 سنوات في مرتفعة جدا حيث وصلت ذروتها خلال سنة 2014 إلى 75.20% وهذي تعد نسبة خطيرة جدا مما يدل على مدى قصور النظام الجبائي ككل والرقابة الجبائية خاصة، مما يستوجب على الدولة بذل مجهودات اكبر لمحاولة ردع هذه الظاهرة الخطيرة، كما يقابله ارتفاع المستمر في نسبة عدم الإلتزام بتسديد الحقوق والغرامات الواقعة على المكلفين، من خلال الأعمدة نلاحظ ارتفاع النسبة خلال سنة 2015 إلى 25.90% بالمقارنة مع سنة 2014 التي كانت نسبة عدم الإلتزام بدفع الحقوق والغرامات بـ 11.20%، هذا الإرتفاع الكبير بما يعادل وهذا 14.70% يدل على ضياع ثروة الدولة وعدم تشديد نظام العقوبات المفروض على المكلفين في حالة عدم الإلتزام بالتسديد، مما يستلزم اصلاح المنظومة الجبائية والتشريع الجبائي ككل.

المبحث الثالث: آفاق ومقترحات الإدارة الجبائية الجزائرية في تطوير النظام الجبائي

بشكل عام وتفعيل الرقابة الجبائية بشكل خاص

لما للإدارة الجبائية من أهمية دورها في تنظيم النشاط الاقتصادي من جهة، ووظيفتها كمحصلة للموارد المالية باسم الجماعة الوطنية من جهة أخرى، عرفت إصلاحات جذرية للنظام الجبائي بهدف توجيهه نحو الأنظمة العصرية لفرض الضريبة المطبقة في العالم، إلا أن هذه الإصلاحات لم تتوقف عند هذا الحد وإنما سعت مع الوقت إلى عصنة الإدارة الجبائية وتسهيل إجراءاتها، بهدف وضع إدارة جبائية مركزة على المكلفين بالضريبة، متشكلة من هياكل تسيير عصرية ومتكيفة من النسيج الجبائي.

إلا أن إنشاء ودمج المصالح المستحدثة وتبسيط النظام الجبائي، يجب أن ترافقهما أنشطة أخرى يرتبط بها نجاح الإصلاح سواء كانت مشاريع وافاق قيد الإنجاز او اقتراحات مستقبلية، والتي تتعلق أساسا بـ:

المطلب الأول: آفاق تطوير النظام الضريبي الجزائري وتفعيل الرقابة الجبائية

تحتل الرقابة الجبائية مكانة هامة ضمن السياسة الجبائية، لكونها الوسيلة الردعية الأكثر نجاعة في كثير من الأحيان لكشف حالات التهرب الضريبي، لكن نظر للمشاكل والعراقيل التي تعرفها، فإنها صارت عاجزة عن القيام بالمهام المسندة لها بكل كفاءة وفاعلية، مما يستدعي ضرورة اتخاذ كل الوسائل الكفيلة بتحسينها بحثا عن فعالية أكبر من الأداء، من خلال محاولة استدراك كل النقائص التي حالت دون الوصول إلى تحقيق فعلي للأهداف المسطرة.

الفرع الأول: عصرنة الإدارة الجبائية

عمدت الإدارة الجبائية وبالضبط المديرية العامة للضرائب جاهدة إلى اتخاذ عدة إجراءات عملية هادفة إلى تحسين وتطوير النظام الجبائي الجزائري مع سعيها لتفيل جهاز الرقابة الجبائية نظرا للدور الذي يلعبه في مكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي والمساهمة في تنمية التحصيل الضريبي، والتي تمحورت أساسا حول:

1-إحداث نظام معلومات جبائي جديد

سعت المديرية العامة للضرائب في إطار عصرنة إدارة الضرائب لتنفيذ نظام معلوماتي ناجح كأحد أولوياتها الأساسية بالاعتماد على تكنولوجيات مبتكرة والارتكاز على إجراءات مبسطة من شأنها أن تسمح بتحسين الفعالية والشفافية ونوعية خدماتها⁽¹⁾.

وقد باشرت المديرية العامة للضرائب في سنة 2013 وبمساعدة الشركة الأجنبية الإسبانية "اندرا" على وضعه حيز التنفيذ على أن يتم الانتهاء منه على مستوى جميع المراكز الضريبية قبل نهاية سنة 2018، وقد عرف حاليا تطبيقه على مستوى مديرية الضرائب لمدينة الجزائر شرق على أن يعمم قريبا على مستوى مراكز ضرائب ولايات سطيف وبرج بوعريريج ومعسكر و مستغانم وعين الدفلى كمرحلة أولى، وفي المرحلة الثانية سيتمد ليشمل مديرية كبريات المؤسسات و 10 مراكز ضريبية⁽²⁾.

تهدف المديرية العامة للضرائب من خلال النظام المعلوماتي الجبائي الجديد أن يعد من أهم الإصلاحات في هذا الإطار وهذا نتيجة لامتيازات وخدمات كبيرة التي ستعود لفائدة المكلفين

1- La lettre de la DGI, Le système d'information: levier majeur de modernisation de la DGI, N°81, Année 2015, P08.

2-جريدة الشروق، نظام جبائي جديد لعصرنة إدارة الضرائب، تاريخ: 2017/04/11.

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

بالضريبة وحتى بالنسبة لأعوان الضرائب، ومن بين أهم هذه الامتيازات التي يهدف لها هذا الإصلاح هي:

✓ جميع التصاريح ودفع الضرائب وغيرها من العمليات الجبائية ستكون عن بعد حيث

يمكن للمكلف بالضريبة دفع ضريبته أو القيام بالتصريح أو متابعة ملفاته الجبائية أو

الحصول على مختلف الوثائق عن بعد أي من مكتبه أو منزله.

✓ ستمكن هذه العملية أعوان الضرائب من أداء عملهم وتسيير ملفات المكلفين بالضرائب

دون خطأ وبجهد أقل وفي أسرع وقت.

2- متابعة مواصلة عملية التقييم الجبائي

وفقا لأحكام قانون المالية لعام 2006، اعتمدت إدارة الضرائب على رقم التعريف الضريبي

محل رقم التعريف الإحصائي، والتي عرفت انطلاقها الأولى مع بداية سنة 2007، وإلى غاية

الآن واصلت إدارة الجبائية بالاعتماد على رقم التعريف الضريبي الذي أصبح يشكل أداة التسيير

والمحور الرئيسي للدليل الوطني للسكان الخاضعين للضرائب وسجلات الضرائب لما تضمنته من

نتائج عنه⁽¹⁾:

✓ ضمان تحديد وحيد ونهائي لدافعي الضرائب؛

✓ تسهيل هوية دافعي الضرائب؛

✓ تحديد أصول ممتلكات الأشخاص الطبيعيين والمعنويين؛

✓ إمكانية تحديد وتتبع المعاملات التجارية وغيرها وحركة الأموال من وإلى الجزائر؛

1- البوابة الجزائرية لإنشاء المؤسسات، موقع التصفح:

https://www.jecreemonentreprise.dz/index.php?option=com_content&view=article&id=1

791&Itemid=623&lang=ar، تاريخ التصفح، 2016/06/26، الساعة: 45/10.

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

✓ القيام في الوقت اللازم، بالتغيرات في التسمية الاجتماعية او تغييرات في الحالة القانونية للمكلف.

✓ مراقبة الأشخاص (الأشخاص الطبيعيين والمعنويين) في المكان والزمان.

لذلك تم الاتفاق على تسيير تدفق المعلومات بين مختلف المستخدمين والجهات الفاعلة في البيئة الاقتصادية المتاحة بالاستخدام رقم التعريف الضريبي الذي سيمكنهم من التعرف الهوية الضريبية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين وبذلك تنظيم دارة نشاطهم.

وهكذا تم تقرب عدد من المؤسسات من الإدارة الضريبية للحصول على رقم التعريف الضريبي، مثل المركز الوطني للسجل التجاري، بنك الجزائر، الوكالة الوطنية لترقية التجارة الخارجية، الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشبابالخ، كل هذه الهيئات أصبحت توفر معلومات مهمة للإدارة الضريبية، التي ينبغي أن تتمحور حول رقم التعريف الضريبي.

كما أصبح هذا الرقم وسيلة في تسيير الملف الوطني للمتهرين وذلك من خلال:

✓ يتم دمج الملف الوطني للمدانيين بالغش الضريبي المقام على أساس رقم التعريف الضريبي، في نظام معلومات إدارة الجمارك؛

✓ يوضع الملف الوطني للمدانيين بالغش الضريبي تحت تصرف بنك الجزائر لإحالاته إلى وكالات البنوك لتنفيذ التزام وجوبية وضع رقم التعريف الضريبي في أي عملية تحويل

للأموال، فتح الحسابات ودفع إصدار الشيكات لأطراف غير مقيمين؛

✓ وضع الإجراءات اللازمة لاستثناء المتعاملين في التجارة الخارجية، وبطريقة أوتوماتيكية، أي شخص مسجل في رقم التعريف الضريبي طبقا الى الأحكام

المنصوص عليها في المادة 29 من قانون المالية التكميلي لعام 2009.

3- تـثـمـين المـوادر البـشـريـة

إن نجاح إدارة الرقابة الجبائية في أداء وظائفها مرتبط بتوفر عدة مقومات، من أهمها توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرات الواسعة.

وفي ظل نقص هذه الكفاءات المتخصصة أصبح من الضروري على السلطات المعنية اتخاذ كل الإجراءات الكفيلة لتحسين كفاءة أعوان الرقابة الجبائية، وتكوين إطارات متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، وهذا من خلال⁽¹⁾:

أ. رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية: وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية :

✓ الانتقاء الجيد لأعوان الرقابة الجبائية لكونهم يعدون نقطة الارتكاز الأساسية لنجاح منظومة الرقابة الجبائية في تنفيذ سياستها.

✓ تعزيز ثقافة الجودة في الأداء لمصالح الرقابة الجبائية، وفي هذا الصدد من الضروري التركيز أكثر على هذه المتطلبات خلال تكوين الأعوان، بالإضافة إلى ضرورة تطوير نظام التقييم للرفع دائما من جودة الأداء.

✓ تأهيل وتدريب أعوان الرقابة، من خلال إيفادهم إلى دورات أجنبية التي تقام في الجهات الدولية.

✓ فتح مدارس متخصصة في مجال الرقابة الجبائية عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات رقابية.

✓ مراعاة جانب التخصص، فلا يمكن أن تسند مهمة التحقيق كما هو معمول به في الكثير من الأحيان إلى عون متخصص في القانون، ليس لدراسته علاقة بالمحاسبة

1- ناصر عبد القادر، حميدة جميلة، أخلاقيات المهنة ركيزة أساسية لبناء إدارة جبائية عصرية وحديثة، مجلة المالية، المدرسة الوطنية للضرائب، رقم 02، أفريل 2002، ص 32.

في حين تسند مهمة الأمور القانونية إلى حاملي شهادات في المحاسبة، لذا يجب توخي طابع الاختصاص من أجل ضمان مردودية أكبر للموظفين.

✓ ضرورة ترقية أخلاق المهنة بغية تحسين الأداء الوظيفي، وهذا من خلال إدراجها كمادة ينبغي تلقينها في مرحلة التكوين الأولي لأعوان الإدارة الجبائية حتى يتمكنوا من التكيف مع الميدان المهني.

✓ زيادة رواتب عمال الإدارة الجبائية وتحسين ظروف معيشتهم حتى لا يكونوا فريسة سهلة للمتلاعبين بأموال الدولة، تفاديا لتعاطي الرشوة وتحفيزهم ماديا ومعنويا للقيام بمهامهم على أكمل وجه⁽¹⁾.

ب. تبني سياسة التحفيز: إذ يعد العنصر البشري ثروة تمتلكها الإدارة الجبائية يجب المحافظة عليها، واستثمارها بأكفأ السبل والوسائل، وتحسين هذا الاستثمار بشكل دائم عن طريق التحفيز الفعال الجيد.

ج. التكوين المستمر: وهذا عن طريق تسطير برنامج دوري للتكوين، حتى يسمح لأعوان الرقابة من مواكبة التغيرات الحاصلة على نظام الرقابة الجبائية سواء من حيث القوانين أو الإجراءات، بالإضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطورة، وكذا اعتماد التأهيل والتدريب كسياسة دائمة لرفع كفاءة جهاز الرقابة الجبائية، وهذا ما جعل الإدارة الجبائية⁽²⁾ تعد برنامجا

1- بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية -دروس وتطبيقات محلولة، Les pages internationales Bleues، سنة 2010، ص183.

2-La lettre de DGI, Conférence nationale des cadres de l' Administration fiscale, Modernisation de l' Administration fiscale: les prochaines étapes, numéro spécial, Alger, P01.

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

طموحا لتكوين ورسكلة وتحسين مستوى موظفيها، قصد الاستجابة لمتطلبات الجديدة لبرنامج عصرنه الإدارة الجبائية.

4- تبسيط التشريعات

نظرا للقصور والغموض الذي يعرفه التشريع الجبائي الجزائري والذي يشكل عائقا أمام عملية الرقابة الجبائية، يتعين على المشرع القيام بما يلي:

- ✓ تعديل وتحسين قانون الإجراءات الجبائية ومختلف القوانين واللوائح الضريبية حتى تصبح أكثر وضوحا ومرونة في التطبيق سواء من قبل المكلفين أو من قبل أعوان الإدارة الجبائية.
- ✓ كما يجب أن يعمل المشرع على تحقيق التناسق فيما بين القوانين واللوائح الضريبية وان تشمل جميع المكلفين المعنيين بالمساهمة في المردودية الجبائية.
- ✓ تقليص عدد الضرائب، معالمتها والعمل على إيجاد ضرائب بسيطة.
- ✓ تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها بالإضافة إلى توضيح الإعفاءات الضريبية.

الفرع الثاني: التوأمة المؤسساتية لدعم المديرية العامة للضرائب

في سبيل فهم وتبني الإدارة الجزائرية لأفضل الممارسات الأوروبية ودمجها ضمن الإطار التشريعي الوطني الهادف لزيادة الأداء العام، دخلت الجزائر في اتفاقية مع الإتحاد الأوروبي تحت عنوان برنامج دعم تنفيذ الاتفاقية المشتركة La P3A* والتي انطلقت رسميا في 12 مايو 2009. وتحت هذا الإطار قامت DGI المديرية العامة للضرائب (الجزائر) بالتعاون مع DGFIP المديرية العامة للمالية العامة الفرنسية بإعداد مشروع التوأمة المؤسساتية الجديدة "دعم المديرية

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

العامة للضرائب لتحسين الأداء" الموقعة بتاريخ نوفمبر 2015 والمتوقع إنتهاءها بسنة 2017، الرامية أساسا إلى:

✓ التحسين المستمر لجودة الخدمات التي سيتم تقديمها لدافعي الضرائب ومكافحة كل ظواهر الغش والتهرب الضريبي⁽¹⁾.

✓ دعم برنامج عصرنه المالية العمومية وتحسين استغلال الأموال العامة⁽²⁾ وذلك من خلال تطوير قدرات المديرية في مجل تسيير واستغلال هياكل الإدارة الضريبية. تعزيز قدرتها على تطوير الموارد البشرية وعناصر التدريب وذلك من خلال إنشاء مرافق التدريب مع فرق محترفة من المعلمين لمرافقة وإدخال أساليب جديدة لإدارة ومراقبة.

✓ تحسين الأداء على جميع المستويات (المركزية واللامركزية).
✓ بلوغ مرحلة الاحترافية في إطار الرقابة.
✓ تحسين عملية التحصيل الجبائي.

المطلب الثاني: مقترحات تفعيل إجراءات الرقابة الجبائية

لمواجهة ما يعانيه نظام الرقابة الجبائية الجزائري الحالي من نقص في أداء ما عليه من مهام ولتحقيق أهداف الإصلاح الجبائي في محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، تبين أن هناك حاجة ماسة إلى تطويره وتحديثه، واقترح بعض الإجراءات التالية:

1- La lettre de la DGI, Premier Jumelage institutionnel en Algérie (DGI-DGFIP) – «Poursuite du Processus d'amélioration des relation avec les contribuables», N°50, P02.

2 – Direction Générale Des Impôts, Ministère Des Finances, P3A Programme d'Appui à la mise en œuvre de l'Accord d'Association, Fiche de Projet de Jumelage «Appui à la Direction Générale des Impôts pour L'amélioration de ses performances», P02.

الفرع الأول: من حيث عملية البرمجة

للوصول إلى نتائج مشجعة في إطار برنامج الرقابة الجبائية، يجب الأخذ بعين الاعتبار العديد من العوامل كضرورة تكثيف البحث الجيد للمعلومات الجبائية، كونها العنصر الاستراتيجي ضمن البرنامج حيث تسمح بتوفير العناصر الضرورية لمعرفة الوضعية الحقيقية لمكلفين، ومنه حتى تكون الرقابة فعالة أكثر، لا بد من تكثيف البحث عن الإعلام الضريبي، الذي يشكل المادة الأولية التي على أساسها تتم عملية برمجة الملفات المراد التحقيق فيها، مع ضرورة استناد هذه العملية إلى معايير موضوعية، لتكون العينة المختارة تعبر حقيقة عن التهرب الضريبي.

كما أنه لا بد من إعادة النظر في آلية البرمجة، إذ على الأقل يكون برنامج كل سداسي بإدراج عدد كافي مع القضايا، ويجب أن تصب في كل أوجه الأنشطة الاقتصادية، عوضاً أن يكون برنامج سنوي.

الفرع الثاني: من حيث الوسائل المادية

بالإضافة إلى تحسين الوسائل البشرية، لا بد وأن يصاحبه تحسين على مستوى الوسائل المادية، إذ لا فائدة من توفر كفاءات بشرية دون توفير أدنى شروط العمل الفعال لتأدية مهامها بكل جودة وكفاءة، وفي هذا السياق لا بد من اتخاذ جملة من الإجراءات بغية التحسين من مردودية أداء إدارة الرقابة الجبائية من خلال تدعيمها بالهياكل القاعدية، مع تأثيثها وتجهيزها بكل المعدات المكتبية الحديثة وتوفير وسائل النقل الضرورية في إنجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة خاصة في المناطق البعيدة، كما أنه من الضروري تزويدها بمختلف الأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف الممولين، لتسيير ومتابعة جيدة لملفاتهم المتزايدة سنوياً، لأجل تحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية، لذا أصبح إدخال

الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميمه في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية له دور في العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي لما له من أهمية بالغة في تحسين عملية الرقابة الجبائية عن طريق البرمجة المنهجية والعلمية للملفات المراد التحقيق فيها، وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية، من خلال قدرته على تسجيل أكبر عدد من المعطيات والبيانات الخاصة بالمكلفين في مساحات صغيرة تكون سهلة البرمجة والترتيب.

الفرع الثالث: إنشاء قضاء متخصص في مجال الضريبي

إن إنشاء جهة قضائية متخصصة في مجال المنازعات الضريبية، يعتبر من آليات تفعيل المستقبلية الهامة في مجال ضمان حقوق المكلفين من جهة، والمحافظة على حقوق الخزينة العمومية من طرف إدارة الضرائب من جهة أخرى.

إن تفعيل هذه الآلية يرتبط باقتراح تشكيل المحكمة الجبائية من خلال التكوين التخصصي للقضاة، كون هذا الأخير يجب أن يكون مختص في القانون الإداري والجبائي، ويساعده مستشار جبائي من أعوان الجباية، ذو كفاءة وخبرة، فضلا عن مختص في ميدان المحاسبة شريطة خروجه من دائرة الاختصاص الإقليمي للمحكمة لضمان نزاهة وعدالة الأحكام، بالإضافة إلى إنشاء غرف جبائية على مستوى المحاكم.

إن تطبيق مثل هذه الإجراءات إذا ما استندت إلى هيئات قضائية جبائية متخصصة، فإنها تعتبر من آليات تفعيل النظام الضريبي المستقبلي ومن نتائجها المنظورة، من حيث ضمان استقرار التشريعات الجبائية وتوحيد شروحها وتنفيذها، وذلك حتى لا تبقى وظيفة إدارة المنازعات الضريبية منحصرة في البحث في الملفات المعروضة عليها، بل يجب أن يتم توسيع الدور الوظيفي لهذه الإدارة ليجعل من تظلم المكلف مناسبة لفتح حوار معه والتعرف على ظروفه الإجتماعية وقدرته

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

التكليفية، لكي ينتقل دور الإدارة الضريبية من إدارة ينحصر همها الأول في احتساب الضريبة وضمان تحصيل أكبر إيرادات جبائية إلى إدارة تكون أقرب إلى مجتمع المكلفين ومعرفة نفسياتهم حتى يتحقق الرضا النفسي بالضريبة، وبالتالي لا يجد المكلف دافعا للتفكير في كيفية التهرب من الضريبة.

المطلب الثالث: مقترحات تفعيل الدور الرقابي للضريبي

تتحمل الدولة الجزائرية مسؤولية خاصة اتجاه تفعيل آليات الرقابة بصفة عامة والرقابة الجبائية بصفة خاصة، من أجل أن تتحقق أهداف مختلف البرامج والسياسات تماشيا مع مقتضيات الحكمانية وإدارة الحكم الرشيد، فقد لا يحقق الجهاز الضريبي أهدافه في غياب إدارة سياسية حقيقية اتجاه النظام الرقابي العام، ولذلك فإن تفعيل آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ومعالجة النقائص المسجلة لن يكون ذا جدوى في ظل انحسار الدور الرقابي للدولة، ولهذا الغرض مقتضيات التفعيل يجب أن ترتبط بالمقومات التالية.

الفرع الأول: تنشيط الدور الرقابي لمجلس المحاسبة

يعد مجلس المحاسبة دستوريا الهيئة العليا للرقابة البعدية على الأموال العمومية بنص 192 غير أن في واقع الحال لا يتسم بالفعالية المطلوبة لتحقيق رقابة شاملة وراشدة على الهيئات المالية والمرافق العامة في تحصيل المال العام أو في إنفاقه وتبرز عدم الفعالية من خلال قلة التقارير الرقابية حيث لم نجد في عمل مجلس المحاسبة إلا تقريرين الأول في سنة 1995 والثاني لسنتي 1996-1997، برغم التطورات الكبرى التي عرفها الإقتصاد الوطني من خلال ضخ أموال عامة طائلة في برنامج الإنعاش أو بقية البرامج الأخرى.

الفصل الرابع تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

ولهذا فإن تنشيط الدور الرقابي لمجلس المحاسبة كمؤسسة دستورية من شأنه أن يساهم من خلال مهامه في مراقبة المال العام خاصة في جانب النفقات العمومية التي ما أصبحت تزداد مع تزايد عدد البرامج الحكومية في كل قطاعات الإقتصاد الوطني، وقد يكون من الضروري في الوقت الراهن أن يبسط رقابته على صندوق ضبط الموارد الذي أضحى صمام الأمان للحكومة في مواجهة الأزمة المالية والاقتصادية العالمية.

الفرع الثاني: تنشيط الدور الرقابي لمفتشية العامة للمالية

بالرغم من الصلاحيات التي تتمتع بها المفتشية العامة للمالية إلا أنه ينبغي أن تتمتع بالاستقلالية كسلطة مراقبة بعيدا عن وصاية وزير المالية، وإن تدعم بالموارد البشرية المؤهلة تماشيا مع متطلبات العمل الرقابي المتزايدة⁽¹⁾.

1- ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة -حالة الجزائر- مرجع سابق، ص 17.

خلاصة الفصل

رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة بصفة عامة ومصالح الإدارة الجبائية بصفة خاصة وكما هو مبين في الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية، وما ينتج عنها من مبالغ مسترجعة من مكافحة التهرب الضريبي، إلا أن هذه المبالغ تعتبر ضعيفة مقارنة بحجم التهرب الضريبي من مكافحة التهرب الضريبي، إلا أن هذه المبالغ تعتبر ضعيفة مقارنة بحجم التهرب الضريبي اللامحدود، كما أن هذه المعطيات الإحصائية التي تم تجميعها من المصلحة المركزية للهياكل الجبائية تبقى غير كافية للدلالة على مردودية جميع أنواع الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

يتضح من خلال تقييم فعالية الرقابة الجبائية وجود عدة تحديات ومشاكل يعاني منها نظام الرقابة الجبائية في الجزائر وتقف عائقا دون تحقيق أهدافه، وتتمثل في ضعف أهمية الرقابة الجبائية في الجزائر وعدم فعالية النظام الضريبي، إضافة إلى نقص الوعي الضريبي وانعدام الثقافة الضريبية لدى المكلفين بالضريبة.

في سبيل تحسين فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي تم اتخاذ إجراءات قانونية وتنظيمية إضافة إلى إجراءات عقابية تجسدت في تقوية نظام الرقابة الجبائية وتدعيم آلياته في مكافحة التهرب الضريبي، إضافة إلى تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة، وتدعيم التنسيق والتكامل بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات والإدارات الأخرى التي لها علاقة بالمكلفين بالضريبة.

الخاتمة

تعد الجباية من أهم العناصر في مالية الدولة ومصدرا رئيسيا لتمويل خزينتها العمومية في سبيل سد نفقاتها، فالضريبة كانت ولا زالت تعد وسيلة لتحقيق المنفعة العامة للدولة، وذلك من خلال جل الاقتطاعات النقدية الإجبارية والتي تكون بصورة مستمرة من مختلف مداخل الأفراد والمؤسسات، كما انها تعتبر من أجح وسائل تحقيق العدالة الاجتماعية لارتكازها أساسا على الحد من الفوارق الاجتماعية السائدة عن طريق إعادة توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع، كما انها من اهم مكونات النظام الضريبي للدولة، هذا الأخير الذي يعتبر من أحد المقومات الأساسية للسياسة المالية للدولة، وهو عبارة عن مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية التي تختص بالقواعد والإجراءات التي تحكم نظام فرض وربط وتحصيل الضرائب، إضافة إلى اللوائح التنفيذية التي تحرص على تنفيذ ومراقبة هذه الإجراءات المتمثلة في الإدارة الجبائية.

إن طبيعة النظام الضريبي الجزائري في كونه نظام تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية، وحينها تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات والتأكد من صدقها بهدف كشف التجاوزات والإغفالات التي يمكن أن يستعملها المكلف بالضريبة سواءا بطرق مشروعة او غير مشروعة في سبيل تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيا، هذا ما يعرف بظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، والتي أخذت في الأونة الأخيرة منحرجا خطيرا تعددت أسبابها من إجتماعية وإقتصادية محيطة بحالة المكلف والحالة العامة للدولة، غير أنه من خلال تشخيص هاتين الظاهرتين اتضح أنها غير قابلة للقياس نظرا لعدم إمكانية حصرها، نتيجة لما تخلفاه من آثار وخيمة على الناحية المالية والاجتماعية والاقتصادية للبلاد.

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

رغم كل هذه التحديات حاولت - ومازالت - الدولة مكافحة أو على الأقل التخفيف من حدة هاتين الظاهرتين كونهما تنتهكا حقوق الخزينة العمومية وتعرقلا نشاطات الدولة، كون أن القضاء النهائي عليهما يعد ضربا من الخيال، لذلك وفي هذا الصدد عمدت الدولة الجزائرية من خلال إدارتها الجبائية إلى انتهاج جملة من السبل لمكافحة هاتين الظاهرتين والمحافظة على الأموال العمومية من جهة أخرى، ومن أهم هذه السبل الرقابة الجبائية لاعتبارها أداة وقائية وردعية في آن واحد.

وعليه وفي سبيل أداء الرقابة الجبائية لأهدافها سخر المشرع للإدارة الجبائية هياكل تنظيمية على مختلف المستويات المركزية أو الجهوية أو الولائية أو حتى في شكل هياكل مستحدثة وطنية تسهر على تطبيق وتنفيذ مختلف الإجراءات في سبيل استرجاع حقوق الخزينة العمومية، كما وضع لها كذلك إطارا قانونيا يتجسد في الحقوق والصلاحيات الممنوحة لها لأداء مهامها، وهذا من خلال تطبيق الرقابة الجبائية لمختلف أشكالها سواء كانت عامة أو معمقة أو حتى في شكل رقابة على المعاملات العقارية أو الرقابة المنسقة بين كل من وزارة التجارة والضرائب والجمارك في شكل فرق مختلطة، غير أنه وفي سبيل تقييم مدى فعالية هذه الأداة فإنه يتم الاعتماد على مختلف الإحصائيات المتعلقة بنتائج كل إجراءات الرقابة السابق ذكرها على مختلف مستويات الهياكل، كل في إطار اختصاصه والتي يتم جمعها وإرسالها ومن ثم استقرائها على مستوى المصلحة المركزية للمديرية العامة للضرائب.

اختبار الفرضيات:

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب موضوع الدراسة بهدف الإجابة على الإشكالية الرئيسية واختبار صحة الفرضيات المقترحة تم على أساسها استخلاص مايلي:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

1- يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظاما تصريحي يعطي الحرية التامة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمدخلاتهم من تلقاء أنفسهم، وهو ما يستلزم ضرورة وجود رقابة جبائية تقوم بمراقبة هذه التصريحات والتأكد من سلامتها وصحتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات الجبائية، بالإضافة إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات ومحاولة تصحيحها، وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى بأن الرقابة الجبائية وسيلة ضرورية لمحاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

2- يخلف التهرب الضريبي أثارا سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي، حيث يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، ويترتب عن ذلك اختلال التوازن المالي للدولة واللجوء إلى الوسائل الأخرى للتمويل، كما يؤدي إلى اختلال المنافسة الاقتصادية وانتشار التفاوت بين الطبقات الاجتماعية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

3- عدم استقرار المنظومة التشريعية الجبائية الراجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تطرأ على القوانين المالية والقوانين المالية التكميلية كل سنة، مما يؤدي كذلك إلى خلق محيط غير مشجع للاستثمار، إضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الجبائية رغم الإصلاحات الجبائية التي تم إدخالها إلا أن النظام الضريبي الجزائري ما زال بعيدا كل البعد عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المنتهجة، والتي محورها الأساسي يكمن في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الذي يقف عائقا دون تحقيق النظام الضريبي للأهداف المرجوة منه، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة .

4- تتخفف مبالغ الحقوق والغرامات المسترجعة من خلال التحقيق المعمق وذلك لأنها تحتاج للمزيد من الإجراءات القانونية والعملية التي توضح مسار هذا التحقيق، إضافة إلى زيادة

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

الإمكانات البشرية لرفع عدد الملفات الخاضعة للرقابة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية

الرابعة.

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا لكل من الجانب النظري والتطبيقي توصلنا إلى النتائج التالية:

1- إن أول وسيلة ردعية يمكن من خلالها مكافحة أو وضع حد ولو نسبيا، وبطريقة مباشرة لظاهرتي الغش والتهرب الضريبي تلك المتمثلة في الرقابة الجبائية، التي هي من اختصاص الإدارة الجبائية، هذه الوسيلة التي تعتبر ضرورية نظرا لطبيعة الضريبي الذي يقوم في أساسه بشأن تحديد مبالغ الاقتطاعات الواجب دفعها عن طريق المكلفين على التصريحات التي يكتسبها هؤلاء، فالإدارة اليوم ملزمة أكثر من أي وقت مضى بتجسيد نتائجها وتحسين مردوديتها من خلال دعم إمكانيات التدخل وأساليب العمل الكفيلة بلبلوغ هذه الغاية.

2- يصعب قياس التهرب الضريبي رغم تعدد مناهج وطرق تقديره، إذ أنه غير قابل للقياس نظرا لعدم إمكانية حصره، وارتباطه بالاقتصاد السري الذي يحتل نسبة كبيرة من الاقتصاد الوطني.

3- تتسم الإجراءات الإدارية الضريبية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة بالتعقيد وطول مدة دراسة الملفات الجبائية.

4- تغاضي الإدارة الجبائية عن عامل أساسي الذي له قسط وافر في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي إلا وهو توعية وتحسين المكلف، وعلى هذا يجب التركيز على تنمية الوعي الضريبي وإقناع المكلفين بجدوى مساهمتهم وكذا إرجاع الثقة في هياكل ومصالح السلطة

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

العمومية من خلال الإعلام بإعطاء وتوفير المعلومات الخاصة لدور الضريبة وشرح مستجدات الجديدة والإجراءات الإدارية من مواعيد الدفع وتقديم التصريحات.

5- يتم التحقيق المحاسبي من خلال الإجراءات التحضيرية وفحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون، ثم تبليغ نتائج وإصدار الجداول والأوردة الإضافية، إلا أن هذا النوع من التحقيق عادة ما يتم في مكاتب الإدارة الجبائية عكس ما ينص عليه قانون الإجراءات الجبائية.

6- يختص التحقيق المعمق بدخول الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، ويتم من خلال مقارنة الدخول المصرح بها مع المداخل والممتلكات الموجودة فعلا لدى المكلف، كما تتم مراقبة مسار حياته وممتلكاته الشخصية وتمتد إلى أفراد عائلته.

7- تعاني الرقابة الجبائية من مشكلة نقص الإمكانيات البشرية وعدم كفاءتها في ظل العدد الهائل من الملفات التي يجب مراقبتها، إضافة إلى ضعف الإمكانيات المادية المتمثلة في قدم المقرات وعدو نوفر أجهزة عمل المكاتب ونقص وسائل النقل وضعف الأجور والحوافز المالية.

8- من بين أهم المشاكل التي تتوط بالإدارة الجبائية سرية الإحصائيات الحقيقية والخاصة بحجم التهرب والغش الضريبي، هذا ما يجعل الدراسات محدودة في إقتراح حلول لهاتين الظاهرتين الخطيرتين.

9- التأخير الكبير في إنطلاق البرامج الخاصة بالتحقيق، الامر الذي يؤدي إلى تداخل سنوات التحقيق، بالإضافة إلى عدم تحديد قيمة المردودية الحقيقية لكل سنة على حدى.

الاقتراحات:

من خلال النتائج المتوصل إليها تم اقتراح مايلي:

- 1- ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي والحس الضريبي لدى المكلفين، حتى يتجسد لدى المجتمع حتمية مساهمة الضرائب في التنمية الاقتصادية والإجتماعية وذلك باستعمال وسائل الإعلام المتعددة كتوزيع المنشورات، الدوريات، الأيام الدراسية، فتح مواقع إلكترونية للرد على انشغالات المكلفين.
- 2- زيادة عدد المراجعين من ذوي الخبرة والكفاءة، مع تسخير كافة الوسائل المادية ووضعها تحت تصرفهم.
- 3- تكوين ورسكلة الأعوان المدققين في كل التعديلات والمستجدات المتعلقة بالضرائب والمحاسبة على حد سواء، خاصة بعد تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد الذي يخدمهم كثيرا بالتدقيق المحاسبي لملفات المكلفين بالضريبة.
- 4- المدة الممنوحة قبل الشروع في عملية التحقيق والخاصة بالإشعار بالتحقيق (15 يوم بالنسبة لكل من التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية و 10 أيام بالنسبة للتحقيق المصوب)، هي مدة غير الزامية حيث تعتبر مدة ممنوحة بطريقة غير مباشرة لتشجيع التهرب والغش الضريبي، إذ أن التحقيق يجب ان يمتاز بالطابع الفجائي، وعليه نقترح إلغاءها.
- 5- تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية من حيث الهياكل والموارد البشرية وخاصة ضرورة تزويدها بشبكة معلومات واسعة بين كل مستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية.

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

6- تبسيط مكونات الجباية العادية من خلال دمج مجموعة من الضرائب في ضريبة واحدة وبمعدلات منخفضة للرفع من حصيلتها، وبالتالي يمكن جعلها بديلا للجباية البترولية بهدف حماية الاقتصاد الوطني من مخاطر الاعتماد الكلي على المداخل البترولية.

7- إعادة النظر في الثغرات التي يتيحها النظام الضريبي ومحاولة إيجاد إطار قانوني ينظمها وضرورة إيجاد صيغ قانونية جديدة لكل الطرق والأساليب المستحدثة التي يتم استخدامها في مجال التهرب الضريبي.

8- زيادة عدد الملفات الخاضعة لتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وزيادة عدد المراقبين ذوي الخبرة والكفاءة المختصين لاكتشاف التهرب والغش الضريبي.

9- تطوير العمل بالإدارة الجبائية من خلال تعميم استعمال الإعلام الآلي في كافة تعاملات الإدارة الجبائية مع المكلف بالضريبة، وربطها بشبكة معلوماتية مع كافة الإدارات ذات الصلة لاسيما إدارة السجل التجاري، ومديرية التجارة وإدارة الجمارك، بالإضافة إلى إنشاء هياكل تنظيمية وقانونية للرقابة التجارية والرقابة الجمركية لتدعيم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

10- إعادة النظر في الإجراءات الإدارية والقضائية المتبعة في الفصل في المنازعة الضريبية لكونها إجراءات طويلة ومعقدة، وتحديد مدة زمنية يتم فيها تنفيذ القرارات الصادرة عن الهيئات القضائية تجنباً لتعسف وتماطل الإدارة الجبائية في حالة حصول المكلف بالضريبة على قرار نهائي بعدم شرعية الضريبة المفروضة عليه.

11- الاهتمام بموظفي الإدارة الجبائية من رفع مستواهم العلمي والمهني عن طريق التكوين والتدريب المستمر للاطلاع على كافة المستجدات والتعديلات التي تطرأ من حين لآخر، إضافة إلى إعادة النظر في أجور مراقبي الإدارة الجبائية لإبعادهم عن إغراءات المكلفين

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

بالضريبة والقضاء على الرشوة والمحابة التي تنتشر لدى أصحاب النفوس الضعيفة وعديمي الضمير المهني.

آفاق الدراسة:

من خلال هذه الدراسة اتضح لنا جليا مدى أهمية الرقابة الجبائية باعتبارها عنصرا أساسيا وفعالا لقمع الغش والتهرب الضريبي كون الضريبة الممول الأساسي لصندوق الخزينة العمومية، غير أن الرقابة الجبائية لا تكفي لوحدها من أجل تحسين ملاءة الخزينة العمومية بل يستوجب الالتفات وتسليط الضوء إلى عدة بحوث مكملة لموضوع دراستنا من بينها:

- ✓ الحوكمة الضريبية ودورها في الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.
- ✓ عوائق الفساد الإداري في فعالية آليات الرقابة الجبائية.
- ✓ دور التلبس الجبائي في مكافحة الغش الضريبي.
- ✓ ألاعبب التهرب الضريبي في ظل الملاذات الضريبية.

بعد هذه الدراسة والوقوف على النتائج وتقديم الاقتراحات والتوصيات، لا يسعنا في

النهاية إلا أن نسأل الله عز وجل أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع ومعالجته.

قائمة المراجع

1-المراجع باللغة العربية

الكتب

1. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2008.
2. البشري الشوريجي، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، سنة 1972.
3. الخصاونة جهاد، المالية العامة والتشريع الضريبي، طبعة 01، عمان، دار وائل للنشر، سنة 1999.
4. بومدين حسين، بن شعيب نصر الدين، بومدين محمد، تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 02.
5. بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والرقابية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
6. بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية -دروس وتطبيقات محلولة، Les pages internationales Bleues مارس 2010.
7. جامع أحمد، علوم المالية- فن المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة 2، دار النشر العربية، القاهرة، سنة 1975.
8. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2007.
9. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث-جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين-، الجزء الأول، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، سنة 2005.

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

10. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2007.

11. سعيد على العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، سنة 2011.

12. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، سنة 2011.

13. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير، عمان، سنة 2011.

14. علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2005.

15. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة 01، سنة 2003.

16. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة.

17. عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، سنة 1976.

18. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على

ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى، الجزائر، سنة 2012.

19. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)،

الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، سنة 2009.

20. عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الجبائية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2009.

21. عطية حسين أفندي، الممارسات غير الأخلاقية في الإدارة العامة، مركز دراسات وبحوث

الدول النامية، قضايا التنمية، الفساد والتنمية، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة،

سنة 1999.

22. فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، سنة 1972.

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

23. فاطمة السويسي، المالية العامة-موازنة الضرائب-، المؤسسة الحديثة للكتاب، ليبيا، سنة 2005.
24. قحطان السيوفي، اقتصاديات المالية العامة، دار الطلاس للنشر، سنة 1998.
25. كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، سنة 2011.
26. محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة-الايرادات العامة، النفقات العامة، الميزانية العامة للدولة، الجزائر، سنة 2003.
27. محمد الصغير بلغي، المالية العامة، دار العلوم للنشر، الجزائر، عنابة، سنة 2003.
28. محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة-الايرادات العامة، النفقات العامة، الميزانية العامة للدولة، الجزائر، سنة 2003.
29. محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، سنة 2005.
30. محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار الميسرة، عمان، سنة 2010.
31. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، سنة 1979.
32. محمد قاسم القزويني، مهدي حسين زوييف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 1993.
33. محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية -دراسة تحليلية مقارنة-، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، سنة 2002.
34. نوزاد عبد الرحمن، منجد عبد اللطيف الخشالي، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة، دار المناهج للنشر والتوزيع، سنة 2005.

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

35. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، الطبعة الثانية، سنة 2009.

36. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي-بين النظرية والتطبيق-، دار هومة، الجزائر، سنة 2003.

37. ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغدادية، الجزائر، سنة 2003.

38. يونس أحمد بطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2005.

39. يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2014.

المقالات

40. اسماعيل صاري، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها -مع الإشارة لمديرية الضرائب لولاية المدية -، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 01، أفريل 2014.

41. بلواضح الجيلاني، سعيدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي -

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2012)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسير والعلوم التجارية، العدد 12، سنة 2014.

42. بوزيان سفيان، التهرب الضريبي.... مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، موقع التصفح:

<https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/329/1/2/26243>، تاريخ التصفح:

2016/07/23، الساعة 10:30

43. جمال طارق محمد صبري، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق (دراسة تحليلية)،

مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثامن والأربعون، سنة 2016.

44. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، المجلد 16، العدد

الثاني، سنة 2000.

45. سمية براهيم وميادة بلعاش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

لتفعيل مبادئ حكومة الشركات، بحوث اقتصادية عربية، العددان 67، خريف 2014.

46. شبايكي قارة،، التهرب الضريبي: دراسة ميدانية في ولاية قسنطينة، مجلة الاقتصاد والمجتمع،

العدد 02، تاريخ التصفح: 2017/03/23، الساعة 14:38، موقع التصفح:

<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/3071>

47. لويسي عبد الوهاب، حماية حقوق وحرّيات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، جامعة وهران

02 محمد بن أحمد، مجلة القانون-المجتمع والسلطة، العدد 05، سنة 2016.

48. مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي، دفاثر القانون والسياسة،

العدد الثاني عشر، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، سنة 2015.

49. مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن

طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جوان 2013.

50. محمد قاسي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصنة الإدارة الجبائية-حالة الجزائر خلال فترة

(2006-2016)، موقع التصفح: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/21699>

تاريخ التصفح 2017/09/12، الساعة 14:15.

51. محمد خالد المهايبي، تجنب الازدواج الضريبي، ومنع التهرب الضريبي وعلاقتها بالتطورات

الاقتصادية الدولية، مجلة جامعة دمشق، العدد الأول، سنة 1996.

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

52. ناصر مراد، التهرب الضريبي وأثره على الاقتصاد الوطني، مجلة الأبحاث الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، العدد 01، سنة 2007.
53. ناصر عبد القادر، حميدة جميلة، أخلاقيات المهنة ركيزة أساسية لبناء إدارة جبائية عصرية وحديثة، مجلة المالية، المدرسة الوطنية للضرائب، رقم 02، أفريل 2002.
54. ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء - دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة (2011-2015)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، سنة 2017.
55. ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، سنة 2008.
56. وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، بحوث، العدد 11، الجزء الثاني.
57. يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد 04، العدد 09، السنة 2012.

الرسائل والأطروحات

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

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

59. سمر عبد الرحمن محمد الدحلة، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي "دراسة تحليلية مقارنة"، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، نابلس، فلسطين، سنة 2003.
60. قريش محمد، دراسة ظاهرة التهرب والغش الضريبي وأثارها على إيرادات الدولة - دراسة حالة ولاية تلمسان -، رسالة ماجستير، تخصص: اقتصاد التنمية، تلمسان، سنة 2009.
61. محمد عبد الله محمود جمعه، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته) 2000-2004، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، سنة 2005.
62. محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة -، سنة الجامعية 2014/2015.
63. محمود جمام، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر -، أطروحة دكتوراه دولة، تخصص علوم إقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمود منتوري قسنطينة، السنة الجامعية 2009/2010.
64. ناصر شرفي، التهرب الضريبي آثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، تخصص: تحليل اقتصادي، السنة الجامعية: 2011/2012.
65. نجات نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999/2003)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2003/2004.

الملتقيات العلمية الدولية او الوطنية

66. عبد العزيز السيد مصطفى، أساسيات الرقابة على نظم التبادل الإلكتروني للبيانات وانعكاساتها على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الإلكترونية، مداخلة ضمن فعاليات مؤتمر حول التجارة الإلكترونية (الآفاق والتحديات)، المجلد الثاني، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، الإسكندرية، أيام 25-27، يوليو 2002.

67. قدي عبد المجيد، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 20-21 ماي 2002.

68. مراد علة، ياسين بوعبدلي، التهرب والغش الضريبيين: مقارنة مفاهيمية، الملتقى الوطني الأول بعنوان: أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر يومي 29-30 جانفي 2013، معهد الحقوق: قسم العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الحاج موسى أق-أخموك تامنغست.

69. ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل أليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة -حالة الجزائر-، ملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف-، أيام 20-21 أكتوبر 2009.

القوانين / الامر/المراسيم/المناشير

70. القانون رقم 06-24 مؤرخ في 26/12/2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

71. القانون رقم 70-12 المؤرخ في 30/12/2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008.
72. القانون رقم 01-21 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002.
73. قانون رقم 12-12 المؤرخ في 12 صفر عام 1434 الموافق لـ 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013.
74. قانون رقم 90-36 مؤرخ في 14 جمادي الثانية عام 1411 الموافق لـ 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991.
75. قانون رقم 01-21 مؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002.
76. قانون الإجراءات الجبائية، سنة 2016.
77. قانون الرسم على رقم الأعمال، سنة 2016.
78. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2016.
79. الأمر رقم 75-59 مؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.
80. الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق لـ 26 غشت سنة 2010 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010.
81. أمر رقم 08-02 مؤرخ في 21 رجب 1429 الموافق لـ 24 يوليو 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

82. الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر سنة 1976 المتضمن قانون الطابع.

83. الامر رقم 76-104 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لت 09 ديسمبر سنة 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.

84. الامر رقم 76-105 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل.

85. قرار وزاري مشترك المؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق لـ 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

86. مرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1418 الموافق 27 يوليو سنة 1997 يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها.

87. مرسوم تنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 يوليو سنة 1998، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 فبراير سنة 1995 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

88. مرسوم تنفيذي رقم 07-363 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 28 نوفمبر 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

89. مرسوم تنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق لـ 18 سبتمبر سنة 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

90. مرسوم تنفيذي رقم 91-60 مؤرخ في 23 فبراير سنة 1411 الموافق لـ 23 فبراير سنة 1991 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها.

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

91. المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1418 الموافق 27 يوليو سنة 1997 يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها.

92. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيق، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2016.

المواقع الإلكترونية والجرائد

93. المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، موقع التصفح: <https://www.mfdgi.gov.dz>، تاريخ التصفح 2017/07/02، الساعة: 19:22.

94. البوابة الجزائرية لإنشاء المؤسسات، موقع التصفح: https://www.jecreemonentreprise.dz/index.php?option=com_content&view=article&id=1791&Itemid=623&lang=ar، تاريخ التصفح، 2016/06/26، الساعة: 45/10.

95. سوالم سفيان، نص المداخلة الموسومة ب: واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها، والحلول المقترحة لتفعيلها، موقع التصفح-2015/eprints/2015 : www.univ-soukahrass.dz، تاريخ التصفح: 2016/10/01، الساعة: 30/18 .

Les Ouvrages

96. Andrée Margairaz, la fraude fiscale et ses succédanées, collection de la nouvelle école da lausanne, suisse, 02^{eme} édition corrigée.
97. A.Hamini, L'audit comptable et financier, Ed Perti, Alger, Année 2001.
98. Camille Rosier, La fraude fiscale, France , Juin, Année 1989.
99. claude laurent, contrôle fiscale la vérification personnelle, Bayausaine, france, Année 1995.
100. Hervé Kruge, Les Principes Généraux de la Fiscalité, Ellipses Edition Marketing S.A, Année 2000.
101. Kandil Athmane, Théorie Fiscale et Développement, Expérience Algérienne, SNED, Alger, Année 1970.
102. Lucien Michel, Traite de politique fiscale, edition PUE, Paris, Année 1996.
103. Martinez Jean Claude, La fraude fiscale, PUF, Paris, Année 1984.
104. Martin Lauré, Traité de politique fiscale, éditions PUF, Paris, Année 2001.
105. Nathalie Gonthier, Marcel Gonthier, Hean-luc Rossignol, Droit fiscal «Manuel & applications 2008/2009», édition Foucher, Paris.
106. Philipe Coline, la vérification fiscale, Edition Montchrestien, Année 1992.

Les Revues

107. Ouarezki Miloud, La modernisation du contrôle fiscal dans le cadre d'une stratégie, Revue administration et développement pour les recherches et les études, Volume 06.

- 108.** Nacer Mourd, Baala Tahir, Relation entre le contribuable d'impôt et l'administration fiscale, cité consultation : <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/23432>, date : 11/08/2017, heure : 15:31.

Les thèses

- 109.** Cécile Bazart, La Fraude fiscale : modélisation de la face à face état-contribuables, thèse doctorat, université Montpellier.
- 110.** Fakiri said, Les paradis fiscaux et la fraude fiscale, mémoire pour l'obtention du graduat en comptabilité, université libre de Bruxelles, Année 2009.
- 111.** Frédéric Stasiak, les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux, thèse doctorat, université Nancy 02, école doctorale des sciences juridique, politique, économique et de gestion, année 2011.
- 112.** Khalil Haloui, les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, thèse de doctorat, université de Grenoble, spécialité : droit privé, année 2011.

Les séminaires

- 113.** Aimauche M, Semaine des finances publiques, fiscalité directe, BDL, IEDF, Kolea.
- 114.** Le recouvrement des créances de contrôle fiscal et le recouvrement contentieux des amendes et des condamnations judiciaires, Communication à la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la nation du SENAT, P09.

Guides / Circulaires / Lettres

- 115.** Guide du contrôle sur pièces, direction général des impôts, Alger, Année 2004.
- 116.** Ministère des finances, direction générale des impôts, circulaire, direction des recherches et vérifications, vérification ponctuelle de comptabilité, Année 2009.
- 117.** Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Direction de la Législation et de la Réglementation Fiscales, Circulaire N°10/MF/DGI/DLRF, Alger : 11 Février 2013
- 118.** La lettre de la DGI, La flagrance fiscale " pour un contrôle fiscal plus efficace", N°68/2013.
- 119.** La lettre de la DGI N°58/2012, Le contrôle fiscal " une action constante de l'administration fiscale ."
- 120.** La lettre de la DGI, Le système d'information : levier majeur de modernisation de la DGI, N°81, Année 2015.
- 121.** La lettre de DGI, Conférence nationale des cadres de l'Administration fiscale, Modernisation de l'Administration fiscale : les prochaines étapes, numéro spécial.
- 122.** La lettre de la DGI, Premier Jumelage institutionnel en Algérie (DGI-DGFIP) - « Poursuite du Processus d'amélioration des relations avec les contribuables » N°50.
- 123.** La lettre de la DGI, Le Centre de Proximité des impôts - Pour une meilleure prise en charge des petits contribuables, N°71, Année 2013.

Les rapports

- 124.** Direction Générale Des Impôts, Ministère Des Finances, P3A Programme d'Appui à la mise en œuvre de l'Accord d'Association,

Fiche de Projet de Jumelage «Appui à la Direction Générale des Impôts pour L'amélioration de ses performances».

125. Eric bocquet, Rapport du sénat, l'évasion fiscal des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, juillet 2012.
126. Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal, Cour des comptes, rapport public annuel 2010, février 2010.
127. Rapport du syndicat national, Evasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal, Solidaires Finances Publiques, janvier 2013.

الملحق رقم 01

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS

RESULTATS DES CONTROLES DGI (VERIFICATIONS DE COMPTABILITES, VERIFICATIONS APPROFONDIES DE SITUATIONS FISCALES D'ENSEMBLE, VERIFICATIONS PONCTUELLES, CONTROLE DES EVALUATIONS ET CONTRÔLE SUR PIÈCES)

IONS

		2008			2009			2010			2011		
		D.I.W	SRV	DGE	D.I.W	SRV	DGE	D.I.W	SRV	DGE	D.I.W	SRV	DGE
Dossiers achevés	VC	2,109	220	45	2,267	180	36	1,753	192	44	1,207	165	72
	VASFE	304	53	Non concerné	334	47	Non concerné	292	104	Non concerné	168	36	Non concerné
	VP	-	-	-	-	-	-	503	-	-	586	-	-
	CEV	36,108	Non concerné	Non concerné	31,962	Non concerné	Non concerné	30,568	Non concerné	Non concerné	31,644	Non concerné	Non concerné
	CSP	32,678	Non concerné	117	30,286	Non concerné	79	29,932	Non concerné	97	36,136	Non concerné	68
Droits et pénalités (D.A)	V.C (1)	7,031,193,447	7,146,014,775	6,356,627,873	10,182,805,941	4,145,003,947	60,267,990,135	9,377,379,841	6,631,463,308	25,494,479,009	7,987,557,172	8,025,240,708	18,140,767,085
	VASFE (2)	650,816,976	707,334,526	Non concerné	981,331,164	307,123,137	Non concerné	817,608,175	5,078,547,605	Non concerné	764,081,481	869,044,679	Non concerné
	VP (3)	-	-	-	-	-	-	1,189,796,240	-	-	1,434,994,181	-	-
	CEV (4)	3,626,855,141	Non concerné	Non concerné	3,443,525,005	Non concerné	Non concerné	3,859,279,350	Non concerné	Non concerné	4,354,199,248	Non concerné	Non concerné
	CSP (5)	21,428,069,304	Non concerné	8,587,125,764	25,295,074,249	Non concerné	2,951,640,143	28,745,809,094	Non concerné	3,548,173,736	23,271,099,620	Non concerné	2,952,916,456
Total 1+2+3+4+5		32,736,934,868	7,853,349,301	14,943,753,637	39,902,736,359	4,452,127,084	63,219,630,278	43,989,872,700	11,710,010,913	29,042,652,745	37,811,931,702	8,894,285,387	21,093,683,541
Récapitulatif Générale		55,534,037,806			107,574,493,721			84,742,536,358			67,799,900,630		

الملحق رقم 02

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS

RESULTATS DES CONTROLES DGI (VERIFICATIONS DE COMPTABILITES, VERIFICATIONS APPROFONDIES DE SITUATIONS FISCALES D'ENSEMBLE, VERIFICATIONS PO CONTROLE DES EVALUATIONS ET CONTRÔLE SUR PIÈCES)

ACTUELLES.

		2009			2010			2011			1er semestre 2012		
		D.I.W	SRV	DGE	D.I.W	SRV	DGE	D.I.W	SRV	DGE	D.I.W	SRV	DGE
Dossiers achetés	VC	2,267	180	36	1,753	192	44	1,287	185	72	856	144	43
	VASFÉ	354	47	Non concerné	292	104	Non concerné	168	36	Non concerné	2	0	Non concerné
	VP	-	-	-	503	-	-	586	-	-	188	-	-
	CEV	31,962	Non concerné	Non concerné	20,568	Non concerné	Non concerné	31,644	Non concerné	Non concerné	15,951	Non concerné	Non concerné
	CSP	30,286	Non concerné	79	29,932	Non concerné	97	36,136	Non concerné	68	27	Non concerné	27
Droits et pénalités (D.4)	V.C (1)	10,182,805,941	4,145,003,947	60,267,990,135	9,377,579,841	6,631,463,308	25,494,479,089	7,987,557,172	8,025,240,708	18,140,767,085	4,039,282,105	2,844,858,324	8,441,286,448
	VASFÉ (2)	981,331,164	307,123,137	Non concerné	817,608,175	5,078,547,605	Non concerné	764,081,481	869,044,679	Non concerné	23,050,180	0	Non concerné
	VP (3)	-	-	-	1,189,796,240	-	-	1,434,994,181	-	-	338,183,013	-	-
	CEV (4)	3,443,525,005	Non concerné	Non concerné	3,859,279,350	Non concerné	Non concerné	4,354,199,248	Non concerné	Non concerné	2,142,891,776	Non concerné	Non concerné
	CSP (5)	25,295,074,249	Non concerné	2,951,640,143	28,745,809,094	Non concerné	3,548,173,736	23,271,099,620	Non concerné	2,952,916,456		Non concerné	1,149,998,500
Total 1+2+3+4+5		39,902,736,359	4,452,127,084	63,219,630,278	43,989,872,700	11,710,010,913	29,042,652,745	37,811,931,702	8,894,285,387	21,093,683,541	7,343,407,074	2,844,858,324	9,591,285,948
Récapitulatif Général		107,574,493,721			84,742,536,358			67,799,900,630			19,779,551,346		

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

الملحق رقم 03

RÉSULTAT DU CONTRÔLE FISCAL 2010-2015

			2010			2011			2012			2013			2014			2015		
			D.L.W	S.R.V	D.G.E	D.L.W	S.R.V	D.G.E	D.L.W	S.R.V	D.G.E	D.L.W	S.R.V	D.G.E	D.L.W	S.R.V	D.G.E	D.L.W	S.R.V	D.G.E
Résultats au Niveau	ET		1,781	192	64	1,287	168	71	1,411	201	68	1,496	181	72	2,118	368	89	2,128	189	68
	VAFPE		281	104	Non concerné	168	74	Non concerné	15	3	Non concerné	127	42	Non concerné	198	49	Non concerné	83	16	Non concerné
	EP		561	-	-	561	-	-	548	-	1	561	1	5	689	-	1	581	-	3
	EEV		86,368	Non concerné	Non concerné	91,644	Non concerné	Non concerné	125,764	Non concerné	Non concerné	128,388	Non concerné	Non concerné	18,344	Non concerné	Non concerné	18,287	Non concerné	Non concerné
	ETP		28,331	Non concerné	87	26,136	Non concerné	68	18,597	Non concerné	75	17,865	Non concerné	67	18,375	Non concerné	14	13,187	Non concerné	121
Résultats au Niveau (Mds)	E.C (1)		8,171,379,841	6,631,863,388	15,494,479,698	5,987,557,172	8,015,248,708	18,148,767,083	8,887,251,119	8,886,825,397	14,251,446,818	11,888,765,928	5,765,697,496	16,888,376,866	14,132,574,668	1,265,879,812	94,888,399,868	18,792,796,053	4,418,789,110	12,681,988,141
	E.DPE (2)		817,688,371	8,878,547,695	Non concerné	764,861,681	888,644,678	Non concerné	74,463,868	15,338,491	Non concerné	1,118,499,948	178,896,807	Non concerné	1,492,985,417	448,354,718	Non concerné	1,394,176,669	3,698,882,489	Non concerné
	EP (3)		1,188,796,138	-	-	1,188,994,181	-	-	1,386,911,617	-	16,820,691	1,418,654,498	278,127	883,685,118	1,111,494,979	-	89,621,121	3,878,188,884	-	615,687,342
	EEV (4)		1,889,276,396	Non concerné	Non concerné	4,354,199,248	Non concerné	Non concerné	6,386,465,777	Non concerné	Non concerné	4,658,674,178	Non concerné	Non concerné	1,889,362,762	Non concerné	Non concerné	5,778,778,487	Non concerné	Non concerné
	ETP (5)		28,518,889,894	Non concerné	8,508,173,716	15,271,899,618	Non concerné	2,992,916,416	12,881,916,671	Non concerné	1,389,284,373	12,948,174,438	Non concerné	1,767,827,838	18,915,179,774	Non concerné	679,356,887	26,444,442,217	Non concerné	3,182,908,012
Total (1+2+3+4+5)			41,989,671,780	11,718,818,915	18,642,682,748	17,621,971,781	8,894,188,587	13,881,683,541	17,346,947,482	8,878,961,848	15,878,881,316	42,888,149,098	6,878,673,718	15,418,582,376	16,403,617,187	8,214,213,718	95,347,378,899	16,188,458,418	7,419,598,718	18,178,888,977
Wage Controls			84,742,536,358			67,799,980,630			61,008,463,554			71,326,354,986			162,025,228,976			81,738,136,087		

الملحق رقم 05

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
Série O.N° 24
Imp. Officielle(2005)
MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Fiche de Fin des travaux
de vérification

LE
Numéro de l'affaireN° d'article d'imposition.....
Numéro d'identification statistique
Nom et Prénom ou Raison Social
Activité
Avis de vérification de comptabilité N°du.....
Date de fin travaux sur place
Date de notification des résultats de vérification.....
Date de notification de la position définitive de l'Administration.....

Lu et prouvé :

Le Chef de Service

Les Vérificateurs

الملحق رقم 06

Envoyer par message Imprimer le formulaire

Série G.n° 15

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTÈRE DES FINANCES

Direction générale des impôts

IDENTIFIANT FISCAL

CODE TERRITOIRE

CODE ACTIVITE

NUMERO D'ARTICLE

RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° /

Entreprise vérifiée :

Activité :

Adresse :

Brigade de vérification n°

Agents vérificateurs :

Série D.C. 15

B/ CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE
(Direction régionale des impôts)

1*/ Date du contrôle du rapport de vérification :

2*/ Date de l'envoi à l'administration centrale de la fiche de synthèse :

3*/ Observations de la direction régionale des impôts :

4*/ Réponse de la direction des impôts de Wilaya :

5*/ Décision proposée par la D.R.I :

الملحق رقم 07

Envoyé par messagerie

Document Numéroté

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

AIN TEMOUCHENT

Fiche de début des travaux
de Vérification

le

Numéro de l'affaire: 05/2017

Numéro d'identification Fiscale.

Nom / Prénom ou raison sociale.

Activité.

Adresse: Cité Mohamed Boudiaf AIN TEMOUCHENT

Tel

Avis de vérification N°29

du

Remis-le..... 06/03/2017

Période à vérifier du 01/01/2014 au 31/12/2014 au

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs:

Date de début des travaux préparatoires 06/03/2017

Date du contrôle inopiné (1).....

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond) 19/03/2017

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

~~HOUSSEINE BOUDIAF~~

INSPECTEUR PRINCIPAL DES IMPOTS

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

الملحق رقم 08

Envoyer par message Répondre le formulaire
Série D n° 81

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA
AIN TEMOUCHENT

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°: /DIWAT/CDL/SPCR/SC

Lettre avec
A.R.
N°

Monsieur l' A

AIN TEMOUCHENT Le 17/12/2017

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^{er}

Veuillez croire, Mr Le Directeur en l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade
Inspecteur Divisionnaire des Impôts

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

PI - Extrait du code des procédures fiscales

الملحق رقم 09

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire
Série 01/14

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA
AIN TEMOUCENT

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N° 275/DJWAT/CDI/SPCR/SC

Lettre avec
A R
N° 002750

Monsieur

A

AIN TEMOUCENT

Le 11 juin 2017

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre établissement le 28 juin 2017 à 10 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2013 , 2014 , 2015 , 2016 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : TAP, TVA, IRG, IBS Droits de Timbre et autres impôts et Taxes.

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(1) À cocher un cas de contrôle inopiné.

الملحق رقم 10

Série D - n° 37

CODE ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECOURS

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

(Cachet d'identification)

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : Année :

M. (Nom et prénom - Statut social) (الاسم - اسم العائلة)

Activité ou Profession : (النشاط أو المهنة)

Adresse : (العنوان)

Article d'imposition : (رقم المادة)

Nom d'identification Statistique : (رقم التعريف الإحصائي)

Nom d'identification Fiscale : (رقم التعريف المالي)

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

سلسلة D - n° 37 - Imp. D'IND. APT (2013)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNÉE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposable ou déduite (B)	MONTANT réductions (C)	I.R.G.	DROIT RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base déduite (réduction)			Taux	Montant	
I.R.G.												
Véhicules et Aéronefs (V*RD)												
I.S.S.												
Versement Forfaitaire												
Taxe sur l'Activité Professionnelle												
Taxe sur la Valeur Ajoutée												
Réintégration TVA/achats												
Pénalités d'assiette/TVA												
Taxe sur schémas												
E 2700 - Enregistrement												
E 2 - C 200 - Timbre												
C 1 - S - 00 - TP et TA												
C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GÉNÉRAL DU RÔLE												

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي - حالة الجزائر -

Série D - n° 37 A
 CODE ACTIF
 DATE DE MISE EN RECOURS
 DATE D'EXIGIBILITE
 RECETTE DES IMPOTS
 (Date d'expiration)

ROLE INDIVIDUEL

N° : _____ Année : _____

مديرية الضرائب لولاية _____

Nom : _____ (الاسم) (اللقب) (الكنية)
 Activité ou Profession : _____ (النشاط أو المهنة)
 Adresse : _____ (المكان)
 Article d'imposition : _____ (رقم المادة)
 Numéro d'Identification Statistique : _____ (رقم التعريف الإحصائي)
 Numéro d'Identification Fiscale : _____ (رقم التعريف الضريبي)

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

NUMERO		IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	BASE imposable (A)	BASE imposable ou déduite (B)	MONTANT déduction (C)	Taux	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductible	MONTANT des droits payables	PENALITES		TOTAL des droits à payer
Code et ligne d'imposition	Code impôt						De la base imposable	De la base imposable (Déduite)			Taxe	Montant	
201 00	LI	I.R.G.											
201 01		Versions et Annexes (PF-PPG)	A										
201 02		I.S.E.											
201 03		Versement Forcés											
201 04		Taxe sur l'Activité Professionnelle											
201 05		Taxe sur la Valeur Ajoutée	A										
201 06		Réintégration TVA/déductible											
201 07		Pénalités d'assiette TVA											
201 08		Taxe sur les salaires	A										
201 09		E 2700 - Enregistrement											
201 10		E 2 - C 200 - Titres											
201 11		C 1 - B - 00 - TF et TA											
201 12		C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine											
TOTAL GENERAL DU RÔLE													

254

Résumé

La présente thèse a pour but d'évaluer l'efficacité du système de contrôle fiscale en Algérie, Ce système demeure l'outil dissuasif de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale à travers la mise en œuvre des techniques et des mécanismes de contrôle, En outre le phénomène de l'évasion fiscale en Algérie prend l'ampleur plus en plus ce qui a engendré des répercussions négatives importantes sur le plans financier et économique de pays, ainsi que l'endommagement des ressources du trésor public étant donné que les ressources fiscales présentent un revenu important pour le budget de l'état. Par ailleurs le contrôle fiscal désormais un outil insuffisant pour la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, cela nécessite la mise en place des dispositifs organisationnels et réglementaire afin de renforcer le système de contrôle fiscale en Algérie.

Mots clés : *L'impôt, l'évasion fiscale, la fraude fiscale, le contrôle fiscale*