

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بجاية



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي

دراسة حالة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية جيل

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إشراف الأستاذة:

- وردة جاب الخير

إعداد الطالبتين:

- بسمة بلور
- سارة بحبوح

لجنة المناقشة

رئيسا

مناقشا

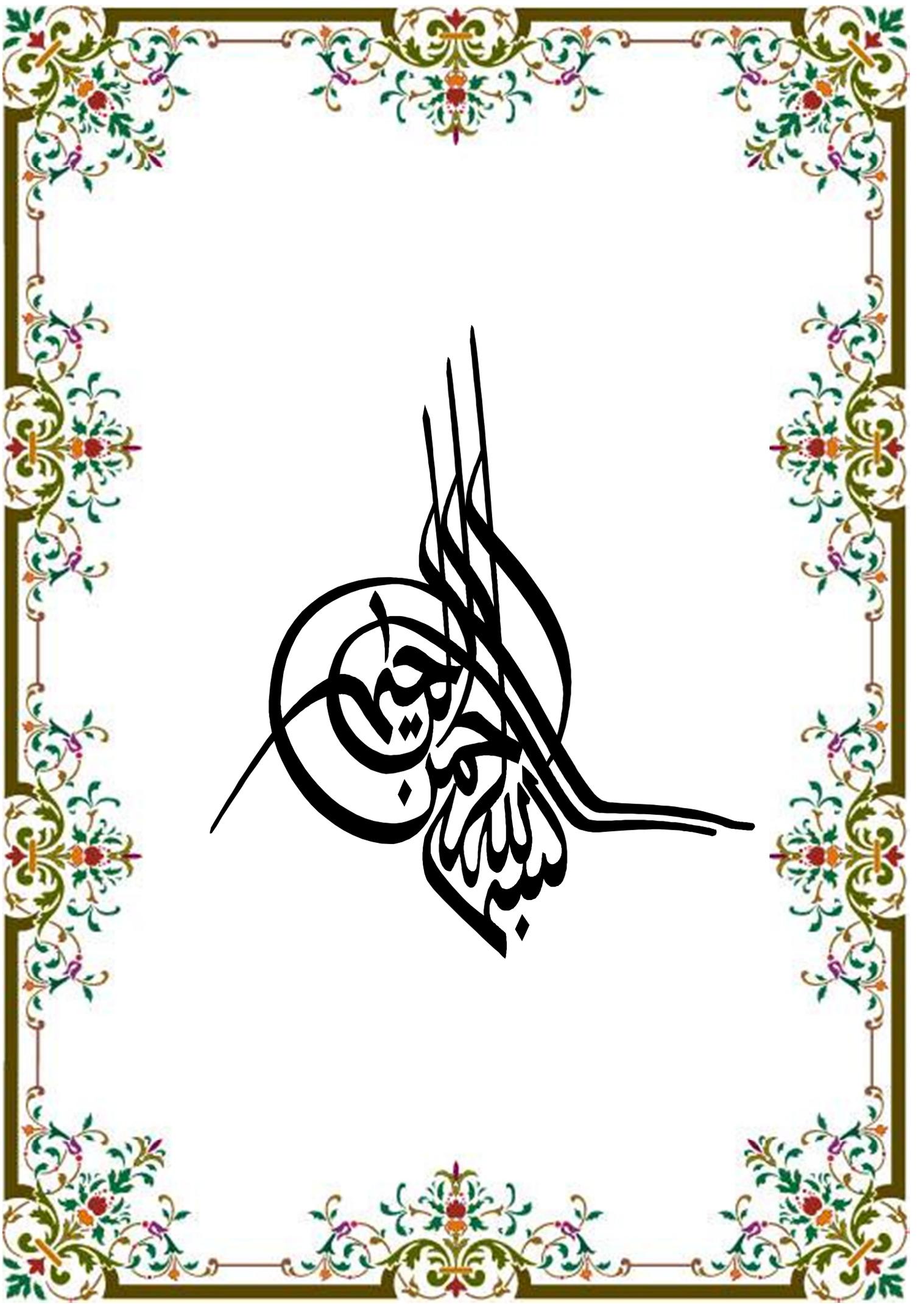
مشرفا

1. أ/ محمد حيمان

2. أ/ فهيمة حاجي

3. أ/ وردة جاب الخير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



دعاء

اللهم لا تدعني أصاب بالغرور
إذا نجحت و لا باليأس

إذا فشلت وذكرتني دائماً أن الفشل

هو الخطوات الأولى التي تسبق النجاح اللهم

علمني أن التسامح هو أعلى مراتب القوة

و أن حب الانتقام هو أول مظاهر الضعف

يا رب إذا جردتني من نعمة الصحة

فاترك لي نعمة الإيمان وإذا جردتني من

المال فاترك لي الأمل وإذا أسأت

إلى الناس فأعطيني شجاعة الاعتذار

و إذا أساء الناس لي فأعطيني مقدرة

الصبر يا رب إذا نسيك فلا تنساني

شكر و تقدير

الشكر والحمد لله الواحد الأحد كثيرا طيبا مباركا لك يا رب على ما أنعمت

علينا من قوة وصبر ووفقتنا لإنهاء هذا العمل المتواضع

كما نتقدم بالشكر الخاص إلى الأستاذة المشرفة "جاء الخير وردة" التي

أشرفت على عملنا هذا وسهلت لنا الطريق في إنجازه ، ولم تبخل علينا

بنصائحها القيمة حيث وجهتنا خير توجيه فكانت بذلك نعم المشرفة و نعم

الأستاذة، كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى السيد بلحاجي نور الدين الذي رافقنا

في الدراسة الميدانية وكان نعم المرشد ونعم المعلم

كما نتقدم بالشكر الى الأستاذة المشرفين على مناقشة مذكرتنا

ولا ننسى كل من قدم لنا يد المساعدة

من الزملاء والأصدقاء من قريب أو من بعيد

فألف شكر إلى كل هؤلاء و جزاهم الله ألف خير

الفهرس

| | |
|---------|---|
| | البسمة |
| | الدعاء |
| | شكر وتقدير |
| | فهرس المحتويات |
| | فهرس الأشكال والجداول |
| | ملخص الدراسة |
| أ،ب،ج،د | مقدمة |
| | الفصل الأول: أساسيات حول الغش الضريبي |
| 07 | تمهيد الفصل |
| 08 | المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي |
| 08 | المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي والتهرب الضريبي |
| 09 | المطلب الثاني: أنواع واركان الغش الضريبي |
| 11 | المطلب الثالث: طرق الغش الضريبي |
| 21 | المبحث الثاني: أسباب الغش الضريبي |
| 21 | المطلب الأول: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي |
| 25 | المطلب الثاني: الأسباب المتعلقة بالمكاف بالضريبة |
| 28 | المطلب الثالث: أسباب عامة |
| 30 | المبحث الثالث: آثار الغش الضريبي |
| 30 | المطلب الأول: الآثار المالية |
| 32 | المطلب الثاني: الآثار الاجتماعية |
| 34 | المطلب الثالث: الآثار الإقتصادية |
| 36 | خلاصة الفصل |
| | الفصل الثاني: أساسيات حول الرقابة الجبائية |
| 38 | تمهيد الفصل |
| 39 | المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية |
| 39 | المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية |

| | |
|-----|--|
| 40 | المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية |
| 41 | المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية |
| 47 | المبحث الثاني: آليات عمل الرقابة الجبائية |
| 47 | المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية |
| 55 | المطلب الثاني: أجهزة الرقابة الجبائية |
| 58 | المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية |
| 73 | المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية |
| 73 | المطلب الأول: مفهوم فعالية الرقابة الجبائية |
| 75 | المطلب الثاني: صعوبات الرقابة الجبائية |
| 81 | المطلب الثالث: كيفية تفعيل الرقابة الجبائية |
| 85 | خلاصة الفصل |
| | الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي بولاية - جيجل - |
| 87 | تمهيد الفصل |
| 88 | المبحث الأول: تقديم مكان الدراسة |
| 88 | المطلب الأول: بطاقة تعريفية لمديرية الضرائب |
| 90 | المطلب الثاني: تقديم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية |
| 93 | المبحث الثاني: تحليل نتائج الرقابة الجبائية على مستوى ولاية - جيجل - |
| 93 | المطلب الأول: تحليل النتائج العامة للرقابة الجبائية |
| 97 | المطلب الثاني: تحليل نتائج أشكال الرقابة الجبائية على مستوى ولاية - جيجل - للفترة 2010- 2013 |
| 103 | المبحث الثالث: دراسة حالة في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة |
| 103 | المطلب الأول: إرسال الإشعار بالتحقيق |
| 104 | المطلب الثاني: إرسال وثيقة الذمة المالية |
| 104 | المطلب الثالث: إعداد وإرسال النتائج الأولية |
| 112 | المطلب الرابع: رد المكلف |

| | |
|-----|--------------------------------------|
| 113 | المطلب الخامس: تحرير الإشعار النهائي |
| 114 | خلاصة الفصل |
| 116 | الخاتمة |
| | قائمة المراجع |
| | قائمة الملاحق |

قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|--|-----------|
| 42 | أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجبائي الجزائري | 01 |
| 59 | مراحل برمجة الملفات التي ستخضع للتحقيق المحاسبي | 02 |
| 89 | الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب -جيجل | 03 |
| 90 | الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية-جيجل- | 04 |

قائمة الجداول

| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|------------|--|--------|
| 01 | مقارنة بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي | 09 |
| 02 | مقارنة بين التحقيق الحاسبي والتحقق المصوب | 45 |
| 03 | عدد الملفات الجبائية الإجمالية الخاضعة للنظام الحقيقي على مستوى ولاية - جيجل - | 93 |
| 04 | نسبة الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والمصوب والرقابة على الوثائق والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة من مجموع الملفات الخاضعة | 93 |
| 05 | نسبة الضرائب المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية على مستوى ولاية - جيجل - | 94 |
| 06 | أنواع الضرائب المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية على مستوى ولاية - جيجل - | 95 |
| 07 | نتائج الرقابة الجبائية على الوثائق على مستوى ولاية - جيجل - للفترة 2010-2013 | 98 |
| 08 | نتائج الرقابة في التحقيق المحاسبي على مستوى ولاية - جيجل - للفترة 2010-2013 | 99 |
| 09 | نتائج الرقابة الجبائية على التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على مستوى ولاية - جيجل - للفترة 2010-2013 | 100 |

| | | |
|-----|---|----|
| 101 | نتائج الرقابة الجبائية في التحقيق المصوب على مستوى ولاية - جيجل - للفترة 2010-2013 | 10 |
| 110 | نتائج الرقابة الجبائية حسب إعادة التقييم على مستوى ولاية - جيجل - للفترة 2010-2013 | 11 |
| 104 | المداخل الناتجة عن النشاط الممارس خلال فترة الدراسة | 12 |
| 105 | الأرصدة المالية في 01/01 للسنوات فترة الدراسة | 13 |
| 106 | ملخص المداخل السنوية للفترة المعنية بالتحقيق | 14 |
| 107 | إعادة تشكيل المصاريف اليومية | 15 |
| 108 | ملخص للمصاريف السنوية للفترة المعنية بالتحقيق | 16 |
| 108 | ميزان الخزينة | 17 |
| 110 | إعادة تشكيل الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة | 18 |
| 111 | حساب الضريبة على الدخل الإجمالي | 19 |
| 112 | الجدول التصاعدي المحرر في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة | 20 |

مقدمة عامة:

تعتبر الضرائب مصدر أساسي للإيرادات العامة لأي دولة، كما تستخدم كوسيلة للتأثير في النشاط الاقتصادي والاجتماعي، وتنفيذ السياسة المالية، لهذا تحرص جميع الدول على وضع نظام ضريبي فعال يمكنها من تحصيل الضرائب بشكل سلس وملائم للخزينة العامة، والمكلفين في آن واحد.

ومع ذلك يطرح الغش الضريبي كأحد المشاكل الرئيسية التي تواجه عملية التحصيل من طرف إدارة الضرائب، بسبب لجوء المكلفين للتخلص من عبئ الضريبة عن طريق التحايل على القانون الضريبي.

لقد عمدت الجزائر إلى تبني عدة إصلاحات للنظام الضريبي، من خلال تحديث الإجراءات والقوانين، وتوفير الأجهزة والوسائل الكافية والمناسبة لزيادة الحصيلة الضريبية من الجباية العادية، ومنها إجراءات وأدوات الرقابة الجبائية التي تعد الوسيلة الرئيسية لمحاربة الغش الضريبي في النظام الضريبي الجزائري الذي يعتمد على تصريحات المكلفين من أجل حساب واقتطاع وتحصيل الضرائب.

ورغم ذلك، لا يزال الغش الضريبي ظاهرة مستفحلة في الواقع الاقتصادي مما يستدعي دوما مواكبة القوانين والإجراءات المعمول بها في الرقابة الجبائية، للمتغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية، حتى تتمكن من أداء دورها بكل فعالية.

وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

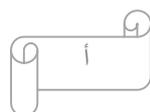
الإشكالية:

ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي على مستوى ولاية - جيجل -؟

للإجابة عن إشكالية الموضوع نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

❖ ما المقصود بالغش الضريبي؟ وما هي الآثار المترتبة عنه؟

❖ ما المقصود بالرقابة الجبائية وما هي آليات عملها؟



- ❖ ما هي نتائج الرقابة الجبائية المتوصل إليها على مستوى مديرية الضرائب لولاية - جيجل - ؟
- ❖ كيف تتم إجراءات الرقابة في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الأسئلة الفرعية السابقة قمنا باقتراح الفرضيات التالية:

- ❖ الغش الضريبي هو ظاهرة سلبية تمس آثاره جميع الجوانب المالية، الاقتصادية والاجتماعية؛
- ❖ تتعدد أشكال وآليات الرقابة الجبائية بتعدد طرق الغش الضريبي؛
- ❖ تظهر زيادة مستمرة لحصيلة الضرائب المسترجعة من نشاط الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية - جيجل - .

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الاعتبارات التالية:

- ❖ النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، يستند في العمليات الجبائية على تصريح المكلف بالضريبة مما يسهل عملية الغش الضريبي على الراغبين في ذلك؛
- ❖ الرقابة الجبائية وظيفة أساسية من وظائف الإدارة الجبائية، لأنها تعمل على التأكد من صحة التصريحات الجبائية وكشف الغش الضريبي؛
- ❖ استحداث طرق وإجراءات جديدة خاصة بالرقابة الجبائية في التشريع الضريبي الجزائري تحتم دراسة مدى مساهمة هذه التعديلات في كشف الغش الضريبي.

أهداف الدراسة:

تهدف دراسة هذا الموضوع إلى:

- ❖ التعرف بظاهرة الغش الضريبي، ومعرفة طرق وأسبابه وأهم الآثار المترتبة عنه؛
- ❖ التعرف بالرقابة الجبائية وإبراز الأجهزة المكلفة بالقيام بالرقابة الجبائية، والإجراءات المتخذة للوقوف على مدى فعاليتها؛

❖ استظهار وتحليل نتائج الرقابة الجبائية ودورها في كشف الغش الضريبي على مستوى ولاية -جيجل- ؛

❖ دراسة إجراءات إحدى طرق الرقابة الجبائية الخاصة بالأشخاص الطبيعيين.

أسباب اختيار الدراسة:

❖ الرغبة في دراسة ظاهرة الغش الضريبي في الجزائر وطرق مكافحته في التشريع الجبائي؛

❖ الاطلاع الميداني على إجراءات الرقابة الجبائية؛

❖ ارتباط موضوع الدراسة بمجال التخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة؛

❖ الرغبة الشخصية في الإلمام بموضع الرقابة الجبائية.

منهجية الدراسة:

اعتمدنا في الفصل الأول والثاني على المنهج الوصفي، وذلك قصد الإلمام بمختلف الجوانب النظرية للدراسة.

أما في الفصل الثالث فقد اعتمدنا على منهجين، المنهج التحليلي حيث قمنا باستخدامه في التحليل والتعليق على مختلف الجداول والأعمدة البيانية، ومنهج دراسة الحالة حيث تم استخدامه في دراسة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة لدى الأشخاص الطبيعيين.

صعوبات الدراسة:

❖ نقص المراجع العلمية خاصة الكتب والمجلات؛

❖ عدم ضبط المصطلحات كالخلط بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي؛

❖ التعديلات المستمرة في القانون الجبائي الجزائري، التي تحدث تناقض بين المراجع الموجودة والواقع العملي.

تقسيمات الدراسة:

قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي، حيث سنتطرق في الفصل الأول إلى أساسيات حول الغش الضريبي ماهيته وأسبابه والآثار المترتبة عنه، أما في الفصل الثاني سنتطرق إلى أساسيات حول الرقابة الجبائية ماهيتها آليات عملها وفعاليتها.

وفي الفصل الثالث وهو الفصل التطبيقي الذي سنتناول فيه دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي بولاية -جيجل-، سنتطرق الى تقديم مكان التبرص وتحليل نتائج الرقابة الجبائية على مستوى الولاية، ودراسة حالة في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لأحد المكلفين.

تمهيد الفصل:

إن التزام المكلفين بأداء ما عليهم من واجبات تجاه الإدارة الجبائية، غير مضمون في جميع الحالات، فقد يلجأ البعض إلى التهرب من دفع الضريبة باستخدام أساليب غير شرعية، وهو ما يصطلح عليه بالغش الضريبي .

وسنقوم في هذا الفصل بشرح ماهية الغش الضريبي، من خلال تعريفه، ذكر صورته، وأركانه، ثم البحث عن أسبابه المتعددة، وفي الأخير التطرق إلى آثاره المالية، الاقتصادية، والاجتماعية.

ولهذا قمنا بتخصيص هذا الفصل لدراسة الغش الضريبي من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي؛
- المبحث الثاني: أسباب الغش الضريبي؛
- المبحث الثالث: آثار الغش الضريبي.

المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي

يتطلب نجاح النظام الضريبي التعاون والتضامن بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، من خلال الوفاء بالتزاماته الضريبية، اعتمادا على طريقة تقديم التصريحات، ولكن صحتها تبقى متعلقة إلى حد كبير بمدى تقبل وقناعة المكلف بالأعباء المفروضة عليه، حيث أن عدم قناعته تدفعه إلى انتهاج بعض الأساليب التي تجنبه دفع ما عليه للإدارة الجبائية، والمتمثلة في التهرب الضريبي والغش الضريبي.

المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي والتهرب الضريبي

أولاً: تعريف الغش الضريبي

لقد اختلف تعريف الغش الضريبي (**la fraude fiscale**) باختلاف وجهات نظر الاقتصاديين والمؤلفين، وفي هذا المجال يمكن ذكر التعاريف التالية:

التعريف الأول: "هو ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن يلقي عبئها إلى شخص آخر" (1)؛

التعريف الثاني: "يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة المفروضة عليه بالمخالفات الصريحة لنصوص القوانين الضريبية" (2)؛

التعريف الثالث: "هو تهرب مقصود من طرف المكلف، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمدخله أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب أو اعداد قيود وتسجيلات مزيفة" (3)؛

التعريف الرابع: "يمكن القول بأن هناك غش عندما تطبق الوسائل التي تسمح بالتخلص من الضريبة في حين أن المشرع لم يسمح بذلك، فالغش الضريبي بمعناه العام هو كل عمل تام قائم على سوء نية صاحبه بهدف التضليل" (4).

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص153.

(2) عناية غازي حسين، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2006، ص 346.

(3) حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص40.

(4) André Margairaz, **La fraude fiscale et ses succès**, comment on échappe à l'impôt, édition Blonay, Suisse, 1988, p 27.

ومن خلال التعاريف السابقة الذكر نستخلص أن الغش الضريبي يشمل مختلف الممارسات التي تتم بهدف التحايل على القانون، والتخلص من أداء الضريبة المفروضة عليه، حيث يلجأ المكلف إلى استعمال مختلف الطرق قصد التملص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.

ثانياً: تعريف التهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي بأنه: "تخلص المكلف من أداء الضريبة، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن يكون هناك مخالفة للنصوص القانونية"⁽¹⁾.

ومن خلال ما سبق من تعاريف يمكن استنتاج الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي :

الجدول رقم (1): مقارنة بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي

| أوجه الاختلاف | أوجه التشابه |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • الغش يتم بمخالفة القانون الضريبي على عكس التهرب؛ • يترتب على الغش الضريبي عقوبة قانونية على عكس التهرب الضريبي. | <ul style="list-style-type: none"> • كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي؛ • كل منهما ناجم عن انعدام الوعي والقناعة بالضرائب؛ • كل منهما ناجم عن سوء نية. |

المصدر: نجاته نوي، فعالية الرقابة في الجزائر (1999 - 2003)، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 04.المطلب الثاني: أنواع وأركان الغش الضريبي

أولاً: أنواع الغش الضريبي

يمكن التمييز بين نوعين من الغش الضريبي⁽²⁾:

(1) علي زغدود، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 210.

(2) Jean Claude Martinez, **La fraude fiscale**, P.U.F, France, 1990, P89.

1. الغش العادي (البسيط):

هو كل محاولة غير شرعية متعمدة من أجل تضليل الإدارة الجبائية للوصول إلى خضوع أقل للضريبة، من خلال تقديم تصريحات تتضمن بيانات ناقصة، أو خاطئة بسوء نية، أو التأخير في تقديمها، أو عدم تقديمها نهائياً، وتكون محاولة التضليل هذه دون استعمال عنصر التدليس.

2. الغش الموصوف (المركب، المعقد):

يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقترن بأعمال تدليسيه أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف غشه.

وتتمثل الأعمال التدليسية فيما يلي⁽¹⁾:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات، التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة؛
- تقديم وثائق مزورة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم، أو إعفاء، أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات؛
- القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية، ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري؛
- ممارسة نشاط غير قانوني لا يتوفر على محاسبة قانونية.

ثانياً: أركان الغش الضريبي

يتوفر الغش على الركنين التاليين⁽²⁾:

(1) المادة 193، الفقرة 02، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2014، ص 98، 99.

(2) حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 40، 41.

1. العنصر المادي:

يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية، التي يملئها التشريع الضريبي، ومن أشكال الإخلال بهذه الواجبات نذكر ما يلي:

- المبالغة في تقدير الأعباء وتكاليف الاستغلال؛
- الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الجبائية؛
- الإخفاء الكلي أو الإخفاء الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها، أو المداخل الناتجة عنها؛
- عدم مسك محاسبة منتظمة.

2. العنصر المعنوي (القصد):

يقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه المخالفة المتعمدة تكون عن وعي، غير أن اظهار نية الغش صعبة، لأن القانون الضريبي يفترض دائما حسن نية المكلفين، وعليه يتوجب على الإدارة الجبائية إظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الإثبات.

المطلب الثالث: طرق الغش الضريبي

لقد تنوعت أساليب الغش الضريبي واختلفت باختلاف النشاط الممارس، وفي الحقيقة ليس هناك إمكانية لحصر كل أشكال الغش الضريبي حصرا دقيقا، إذ أن الباب مفتوح أمام تفنن واختراع المتهربين لخلق وابتكار كل ما يؤدي في النهاية إلى التخلص من الضريبة، ومن بين طرق الغش نجد ما يلي:

أولاً: الغش عن طريق التلاعب المحاسبي

يلجأ بعض المكلفين إلى إخفاء مداخلهم، أو الجزء الأكبر من أرباحهم، إما عن طريق الإنقاص من إيراداتهم، أو الزيادة في نفقاتهم، وهذا من أجل تضليل إدارة الضرائب.

1. تضخيم التكاليف:

تعتبر طريقة تضخيم التكاليف من أبرز الطرق وأكثرها استعمالاً في الغش الضريبي، التي يلجأ إليها المكلف لتحقيق غايته في تخفيض الوعاء الضريبي، وللتذكير قبل دراسة هذه الطرق فإن المشرع الجزائري أتاح للمكلف خصم الأعباء والتكاليف التي تتحملها المؤسسة من خلال نشاطها، ولكن خصم هذه الأعباء يكون وفق الشروط التالية⁽¹⁾:

- أن تكون لهذه الأعباء علاقة مباشرة بسير نشاط المؤسسة؛
- أن تكون هذه الأعباء موظفة لصالح المؤسسة؛
- أن يتم تسجيلها خلال السنة التي تحملتها فيها المؤسسة (خلال الدورة)؛
- أن تكون مبررة بوثائق رسمية.

غير أن المكلف غالباً ما يلجأ إلى مخالفة هذه الشروط، ويعمل على تضخيم هذه الأعباء، عن طريق تسجيل أجور عمال وهميين، أو تضخيم قيمة فواتير المصاريف المتنوعة، أو حساب قيمة الإهلاك بطرق مخالفة للقوانين، كإهلاك استثمارات قديمة سبق إهلاكها، وهذا من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة، وتتمثل طرق تضخيم التكاليف فيما يلي:

أ- المستخدمون الوهميين:

يقوم المكلف بتشكيل ملفات أجور ورواتب لمستخدمين (العمال) وهميين، لا وجود لهم على أرض الواقع، غير أنهم يحوزون على وثائق محاسبية وإدارية رسمية تخلو من كل شك، كما قد يقوم بالتسجيل المحاسبي لمستخدمين قد تم فصلهم والاستغناء عنهم، كما يمكن أن يكون المستخدمون حقيقيون لكن وظائفهم ثانوية، ويتم تسجيلهم على أنهم إطارات أو مسيروا لتضخيم رواتبهم، كتسجيل عون إداري في وظيفة رئيس مصلحة مثلاً⁽²⁾.

ب- الأعباء العامة غير المبررة:

⁽¹⁾ رشيد وناي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002 ص 41.

⁽²⁾ André Margairaz, Ibid, p251.

يستغل المكلف ترخيص المشرع بخضم بعض الأعباء المباشرة لتسجيل أعباء خارج نشاط المؤسسة، لذلك نجد أن النفقات المصرح بها قد تكون مبالغ فيها، أو أنها غير مبررة، أو لا وجود لأية علاقة لها بنشاط المؤسسة، والتي تؤدي بالضرورة إلى تضخيم الأعباء المراد خصمها من الربح الخاضع للضريبة، ونذكر على سبيل المثال⁽¹⁾:

- شراء مستلزمات خاصة كالأثاث لأغراض شخصية، وتسجيلها في حسابات مشتريات المؤسسة، كما قد يقوم صاحب المؤسسة بإدراج مصاريف صيانة سيارته، أو منزله الخاص، أو تكاليف هاتفه، أو مصاريف عطلة بالخارج، أو تكاليف أخرى شخصية ضمن التكاليف الخاصة بمؤسسته.

كما قد أوضح المشرع الجزائري في المادة 169-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التكاليف غير قابلة للخصم جباثيا كالتالي⁽²⁾:

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالعقارات، غير المخصصة مباشرة للاستغلال؛
- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إسهاري، ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج؛
- الإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، وسقفها القانوني واحد مليون دينار (1000000 دج)؛
- مصاريف حفلات الاستقبال، بما فيها مصاريف الإطعام، الفندقية، والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها قانونيا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة؛

(1) حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 46.

(2) المادة 169، الفقرة 01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2014، ص 84.

• مصاريف البحث والتطوير، سقفها المشرع ب 100 مليون دج، وأن لا تتخطى 10% من رقم الأعمال⁽¹⁾.

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

• يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، من أجل تحديد الربح الضريبي شريطة إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية، بالنسبة للأشخاص الطبيعيين و/أو المعنويين وفي حدود أقصاه ثلاثون مليار دينار (30.000.000 دج)؛

• ترميم المعالم الأثرية، المناظر التاريخية، والمصنفة، وتجديدها، رد الاعتبار لها، تصليحها، تدعيمها وترقيتها؛

• ترميم التحف الأثرية، المجموعات المتحفية، وحفظها؛

• توعية الجمهور وتحسيسه، بجميع الوسائل فيما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي، وإحياء المناسبات التقليدية المحلية.

يتم إعادة استرداد الأعباء التي لا يجب خصمها والتي تعدت السقف القانوني، وهذا وفق العلاقة التالية⁽³⁾:

النتيجة الجبائية=النتيجة المحاسبية + الأعباء غير قابلة للخصم - التخفيضات(الإيرادات غير الخاضعة) - العجز المالي السابق لأربع سنوات إن وجد

حيث أن النتيجة المحاسبية تمثل رقم الأعمال مطروح منه كل التكاليف بدون إستثناء.

⁽¹⁾المادة 171، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2014، 85.

⁽²⁾المادة 169، الفقرة 02، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2014، ص85.

⁽³⁾رضا جاوحدو، ايمان حمدي جليلة، مداخلة بعنوان آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكيفه، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-06/05/2013، ص04.

ج- تطبيق تقنية الاهتلاك:

يعرف الاهتلاك على أنه " استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي، ويعبر عن القيمة المفقودة تدريجياً للأصول الثابتة، التي تمتلكها المؤسسة خلال فترة معينة بفعل الزمن أو الاستغلال، والمتمثلة عموماً في العقارات، المباني، التجهيزات، المعدات، ووسائل النقل، ويعتبر الاهتلاك عبئاً من الناحية المحاسبية، وبالتالي يعتبر من بين تكاليف الاستغلال القابلة للخصم من الأرباح المحققة"⁽¹⁾.

ولكن وفق الشروط التالية⁽²⁾:

- أن يكون الأصل المهلك مسجلاً في سجلات المؤسسة؛
- أن يكون الأصل المهلك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة؛
- أن لا تتجاوز الاهتلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهلك؛
- أن يحسب الاهتلاك على أساس ثمن شراء الاستثمارات، باستثناء الرسم على القيمة المضافة إذا كان قابلاً للاسترجاع.

وبالرغم من أن المشرع الجزائري قام بوضع سلم خاص بمعدلات الاهتلاك، وذلك حسب نوع الأصول، إلا أن المكلف يحاول دوماً التلاعب فيها بوسائل متعددة، إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهلك أو برفع قيمتها، كما يلجأ إلى التلاعب في قيمة الأصل، وذلك بحساب الاهتلاك بالاعتماد على ثمن الشراء مضافاً إليه الرسم مع استرجاعه له فيقوم المكلف بتطبيق العلاقة التالية⁽³⁾:

$$\text{قسط الاهتلاك} = (\text{ثمن الشراء} + \text{TVA}) * \text{معدل الاهتلاك}$$

رغم أن الصيغة الصحيحة هي:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{ثمن الشراء خارج الرسم} * \text{معدل الاهتلاك}$$

⁽¹⁾ محمد لعربي، مداخلة بعنوان المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البلدة، يومي 13-15 أكتوبر 2009، ص 03.

⁽²⁾ مصطفى عوادي، نصر رجال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2011، ص 48.

⁽³⁾ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

وكل هذا بهدف تضخيم التكاليف، والتخفيض من المادة الخاضعة للضريبة.

مثالا عن ذلك:

ثمن الشراء = 2000000 دج، معدل الإهلاك = 20%، TVA = 17%؛

تكلفة الشراء = 2000000 + (0.17 * 2000000) = 2340000 دج؛

قسط الإهلاك = 0.20 * 2340000 = 468000 دج.

لكن الطريقة الصحيحة لحساب الإهلاك هي:

قسط الإهلاك = 0.2 * 2000000 = 400000 دج.

و بذلك فإن المكلف قام بتقليص مبلغ الضريبة بمقدار:

68000 = 400000 - 468000 دج.

وبالتالي فإن قسط الإهلاك المحسوب على ثمن الشراء متضمن للرسم يؤدي إلى تضخيم حصة الإهلاك، وتخفيض نسبة الضريبة لهذا يسعى المكلف إلى تخفيض أعبائه باستمرار بخصم اهتلاكات معدات وأدوات تم بيعها، أو إضافة قيمة اهتلاكات أخرى لأصول غير موجودة أي وهمية⁽¹⁾.

2. تخفيض الإيرادات:

تعتبر طريقة التقليص أو التجاهل لبعض الإيرادات في التسجيل المحاسبي من بين الطرق التقليدية، التي يلجأ إليها المكلف لتقليص قيمة الضرائب المفروضة عليه، وأساسها امتلاك الدفاتر المحاسبية شكليا فقط، حيث أن المكلف يصرح بأرباح أقل بكثير مما هي عليه، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة، ومن أهم السبل التي ينتهجها المكلف لتخفيض الإيرادات ما يلي⁽²⁾:

(1) المرجع السابق، ص 48.

(2) عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011، ص 61.

- بيع سلع نقدا دون فواتير، أو وصولات مما لا يترك أي أثر للعملية؛
- تعتمد عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات عن الاستثمارات المحققة لفائض القيمة؛
- عدم التصريح غالبا بالمداخيل والإيرادات الحقيقية لأعمال غير التجارية كالمهن الحرة مثل الأطباء المحامون والبيطرة؛
- تسجيل المبيعات أقل بكثير من قيمتها الحقيقية وذلك بعد اتفاق ودي يبرمه مع الزبون، ومثال عن ذلك بيع منتج "أ" ب 8000 دج للوحدة وتسجيله في الدفاتر المحاسبية بسعر 5000 دج للوحدة، فالفرق مقدر ب 3000 دج للوحدة لا يظهر في المحاسبة، وبالتالي لا يخضع للضريبة، وهكذا تبرز قدرة المكلف على تشويه الحقائق انطلاقا من التصريح⁽¹⁾.

ثانيا: الغش عن طريق العمليات المادية

يقصد بالعمليات المادية تلك العمليات التي تتعلق بالسلع المادية من بضائع ومواد، ويعرف الإخفاء المادي على أنه تغيير المكلف واقعة مادية بطريقة غير قانونية، فهذه الطريقة من الغش تتمثل في عدم تصريح المكلف بالمواد التي من المفروض أنها تخضع للضريبة وذلك بإخفائها، وتكمن خطورته في أنه عامل يساعد على إيجاد وخلق سوق موازية بعيدا عن أعين الرقابة الجبائية، ويمكن تقسيم هذا النوع من الغش إلى⁽²⁾:

1. الإخفاء المادي الجزئي:

يتجسد هذا الشكل في قيام المكلف بإخفاء جزء من بضاعته التي تكون خاضعة للضريبة، ويقوم بإعادة بيعها بطريقة غير مباشرة بعيدا عن أعين الرقابة الجبائية، ومن بين أشكاله ما يلي:

- مخالفة مقاييس الإنتاج المحددة قانونيا، وذلك ما يحدث كثيرا مع المقاولين والمنتجين المحليين؛
- عمليات التهريب عبر الحدود غير الشرعية، حيث يعتمد المكلف لإخفاء جزء من البضائع المستوردة للتخلص من دفع الرسوم الجمركية.

(1) المرجع السابق، ص13.

(2) عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي (دراسة حالة ولاية باتنة)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2004، ص15، 16.

2. الإخفاء المادي الكلي:

يتجسد هذا الشكل في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بذلك، ويرجع ذلك إلى امتناع المكلف بالتصريح من جهة ونقص الرقابة من جهة أخرى، وذلك من خلال القيام بإنشاء وحدات ومصانع في الأماكن التي يصعب الوصول إليها من قبل المصالح الضريبية كالمناطق النائية والريفية، ويتم بيع منتجات هذه الأخيرة في أسواق غير شرعية وبدون فواتير مما يخلق اقتصاد غير شرعي في غياب الرقابة الفعالة لمصالح الإدارة الجبائية.

ثالثا: الغش عن طريق العمليات القانونية

يعد الغش عن طريق العمليات القانونية أكثر تنظيماً مع مقارنته بالغش عن طريق العمليات المادية، ويتمثل هذا النوع من الغش في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا ليس لهم الحق فيها، كما يقوم المكلف بممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير، أو فواتير دون شراء، أو بيع، بكتابات متناسقة ومتكاملة فيما بينها لدرجة أن لا تجد فيها مجالاً للشك، وبذلك تتحقق غاية المكلف المتمثلة في الإفلات من الالتزام الضريبي، حيث أن المكلف يستعين بمجموعة من المستشارين القانونيين والمختصين، في ابتكار طرق أكثر مردودية بأقل تكلفة وأكثر ربح⁽¹⁾، ومن بين هذه الطرق⁽²⁾:

1. الغش عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:

قد يكون التلاعب المتعمد في تصنيف الحالات القانونية عاملاً من عوامل الغش الضريبي، التي تحتاج بصفة خاصة إلى اختصاصي في علم التشريعات الجبائية، ومختلف الصيغ القانونية المتعلقة بها، حيث يتم تمرير حالة حقيقية خاضعة للضريبة وراء أخرى معفاة أو خاضعة لضريبة أقل، ومن الأمثلة عن ذلك:

- تغيير عقد البيع بجعله عقد هبة لتفادي دفع ضرائب على العقد الأول؛

(1) وناي رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 43.

(2) مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سبق ذكره، ص 52، 53.

- توزيع الشركة للأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.

2. الغش عن طريق عمليات وهمية:

يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة، والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة، لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف بالضريبة، الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من الحق في خصم الرسوم على المشتريات، حيث يكون هذا الخصم بمقدار قيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة، وما دامت الوثائق التبريرية تتمتع بالشرعية والقانونية بغض النظر عن مصدرها فإن خطر المراقبة يبقى بعيداً⁽¹⁾.

وهو ما يعرف عالمياً بمؤسسات "TAXIES" *، وهي مستمدة من مصطلح "TAXE" أي الرسم، لأنها تقوم على تأليف الرسم القابل للتعويض وبيعه للمؤسسات المعنية، حيث يعمد إلى تقديم وثائق تجارية سليمة قانونياً لعمليات وهمية، باسم مؤسسات وهمية مما يسمح للمعني بالاستفادة من⁽²⁾:

- تعويضات الرسم على القيمة المضافة لم يدفع أصلاً للخزينة؛
- تخفيف عبء الربح الخاضع للضريبة بما تحمله الفواتير الوهمية من مصاريف وهمية؛
- استرجاع الرسم على القيمة المضافة المسجل في الفواتير المزورة.

هذا النوع من الغش الضريبي يصعب تحديده لأنها تتمتع بالغطاء القانوني، ولإعطاء فكرة أوضح

عن هذا النوع من الغش سوف نقوم بدراسة الحالة التالية:

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

* - taxies اسم مستعار وظيفته الأساسية هو التسجيل لدى السجل التجاري، والقيام بتحرير فواتير بيع وهمية من أجل الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة، وبشكل أوسع هو مكلف بإصدار الوثائق التجارية المتعلقة بعمليات وهمية، والتي تنجز مع مؤسسات حقيقية وبصورة كاملة.

⁽¹⁾ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 45، 46.

⁽²⁾ مصطفى عوادي، رجال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 54.

فواتير وهمية بأسعار باهظة مع تضخيم المبالغ والرسوم التي لم تدفع أصلاً، بعد ذلك تدفع المؤسسة (أ) صكا بنكيا للمؤسسة الوهمية التي تتقاضى قيمتها شكلياً، وتعيدها نقداً لمسيري المؤسسة (أ) مقابل الحصول على عمولة، وهذه التلاعبات تسمح للمؤسسة (أ) بتبرير سعر التكلفة المرتفع لمشترياتها الشيء الذي يؤدي إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة⁽¹⁾.

(1) المرجع السابق، ص 54.

المبحث الثاني: أسباب الغش الضريبي

تعود أسباب انتشار ظاهرة الغش الضريبي إلى وجود بيئة تتوفر فيها الشروط الملائمة، والتي تساعد على انتشارها، وقد اختلف المفكرون الاقتصاديون في تحديد أسباب هذه الظاهرة، فمنهم من يرى أن السبب الأساسي لها هو الأسباب النفسية والأخلاقية، للمكلف وضعف إحساسه بأهمية ووظيفة الضريبة في التنمية الاقتصادية والرقي الاجتماعي، والبعض الآخر يرجعها إلى اعتماد الدولة على نظام جبائي معقد، ورفع معدلات الضرائب إضافة إلى أسباب أخرى خارجية، وفيما يلي شرح مفصل لهذه الأسباب.

المطلب الأول: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي

يحتوي النظام الضريبي الجزائري على غرار الأنظمة الضريبية في الدول الأخرى، على نقائص وسلبات عديدة، أدت إلى وجود ظاهرة الغش الضريبي والتي من بينها:

أولاً: تعقد وعدم استقرار التشريعات الجبائية

إن النظام الضريبي الجزائري يتسم بالتعقيد والصعوبة، وذلك من خلال تعدد الضرائب المكونة له واختلاف معدلاتها وطرق حسابها، ويعتبر تعقد التشريعات الجبائية من أبرز الأسباب المؤدية إلى الغش الضريبي، فكلما كانت الصياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحاً، هذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه، وبالتالي يحاول التهرب منها.⁽¹⁾

كما أن عدم استقرار القواعد الضريبية التي تنظم الأسس الضريبية، تترك مجالاً لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، ويرجع ذلك إلى التغيرات والتعديلات المستمرة التي تخضع لها التشريعات الجبائية، إذ يصعب على المكلفين مسايرة تلك التغيرات نتيجة لنقص وسائل الإعلام الجبائية، وهو ما يؤدي بالمكلفين إلى عدم فهم محتوى هذه التعديلات، والإحساس بأنها دائماً ليست في صالحهم وبالتالي يزداد ميلهم للغش.⁽²⁾

(1) عبد الغني بوشري ، مرجع سبق ذكره، ص 82.

(2) حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

ثانيا: طريقة فرض الضريبة

إن طريقة فرض الضريبة تعتبر أحد أسباب الغش الضريبي، حيث أن القانون الجبائي ومن أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة، فإنه يسمح بخصم تكاليف متنوعة ومتعددة تعطي للمكلف فرصا للتلاعب من أجل تخفيض الوعاء الضريبي، وبالتالي تخفيض الضريبة المفروضة، وهذا عن طريق إدراج تكاليف غير قابلة للخصم⁽¹⁾.

ثالثا: عدم عدالة النظام الضريبي

إن لعدم عدالة النظام الضريبي دور كبير في انتشار ظاهرة الغش الضريبي، فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الضريبي فإنه سوف يدفع ما عليه من التزامات جبائية بإرادته، والعكس في حالة عدم عدالته، ويقصد بالعدالة الضريبية التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها⁽²⁾.

رابعا: ضعف الإمكانيات البشرية والمادية

إن قدرة الإدارة الجبائية على التحصيل الأفضل للإيرادات، وتحقيق أهداف السياسة الضريبية المتبعة، تركز على مستوى كفاءتها وإمكانياتها المادية والبشرية المتوفرة لديها، حيث أن الإدارة الجبائية تعاني من نقص كبير في الإمكانيات المادية والبشرية، مما يجعلها عاجزة عن أداء المهام الكثيرة والمتنوعة لعمليات فرض الضريبة، إحصاء المكلفين، البحث عن المادة الخاضعة للضريبة، تحديد وعائها، إجراء الرقابة الجبائية، التحصيل، والمنازعات وغيرها.

1. محدودية الإمكانيات البشرية:

تتمثل في محدودية الإمكانيات البشرية في نقطتين أساسيتين⁽³⁾:

(1) مصطفى عوادي، نصر رجال، مرجع سبق ذكره، ص60.

(2) المرجع السابق، ص 61.

(3) يونس أحمد البطريق، عبد المجيد حامد دراز وآخرون، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، مصر، 1978، ص160.

أ- الجانب الكمي (العددي):

ويقصد به عدد الموظفين، حيث من المفروض أن يكون عدد الموظفين مناسب وملائم لعدد المكلفين، أو الملفات المطروحة للمعالجة أو المراقبة، وأي اختلال بينهما يؤدي إلى إحداث خلل في عملية الرقابة الجبائية.

ب- الجانب النوعي (التأهيل):

إن وراثته الجزائر لإدارة مشلولة من الاستعمار دفعها إلى تعويضها بموظفين قليلي الخبرة والتأهيل، وهو ما انعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي، غير أن العامل الاستعماري ودوره في توريث إدارة ضريبية قاصرة يبقى عاملا نسبيا، ويبقى العامل الأساسي متمثلا في الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة والمهارة للقيام بالدور الفعال في الميدان، ولذلك فإن عدم توفر العناصر الفنية والإدارية القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق قوانين الضرائب، تؤدي بالمكلفين إلى الغش الضريبي.

وكما أن غياب ونقص المعارف المهنية، والإهمال وقلة الإدراك من طرف الموظفين، تشكل بالنسبة لهم إعاقة كبيرة من ناحية الدراسة المعمقة للوثائق المحاسبية لمؤسسة ما، مما يجعلهم محل سخرية بعض المكلفين الذين يحترفون الغش الضريبي، أما المؤهلين منهم وبعد تحصيلهم على التكوين الكافي، واكتسابهم الخبرة المهنية اللازمة يتركون إدارة الضرائب في اتجاه قطاعات أخرى أكثر مكافأة من ناحية الأجر، أو يمارسون مهنا حرة باعتبارها أكثر مردودية، وبذلك يشكلون درعا واقيا للمكلفين الذين يلجؤون إليهم بهدف ممارسة الغش الضريبي.

2. محدودية الإمكانيات المادية:

إن تعدد مهام الإدارة الجبائية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين أو البحث عن المادة الخاضعة للضريبة، تحديد وعائها، وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية بالمراقبة، يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوز مع مقتضيات العصر، وفي هذا السياق ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين

المتزايدة سنويا، وتحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية، أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال الغش الضريبي، حيث يسمح الإعلام الآلي بمراقبة جميع المكلفين، وتحديد كل مصادر الثروة، وتساعد موظفي الإدارة الجبائية على تحديد وعاء الضريبة وتحصيلها، وتحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة عملية للملفات المراقبة، وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية.

كما أن الإعلام الآلي يتيح تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحات صغيرة، وعدم ضياعها وسرعة الاطلاع عليها، وبالتالي تحسين عمليات الرقابة الضريبية، لذلك عمدت الإدارة الجبائية أمام انتشار ظاهرة الغش الضريبي إلى تجهيز مصالحها بالإعلام الآلي رغم وجود بعض الحدود والنقائص.

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

إضافة إلى أن تدني أجور موظفي الإدارة الجبائية، والأوضاع المادية والاجتماعية المزرية التي يعيش فيها موظفو الإدارة، والضغطات التي يتعرضون لها، لا سيما أثناء عمليات المراقبة والتحقيق المحاسبي، لها دور كبير في استفحال ظاهرة الغش الضريبي⁽¹⁾.

خامسا: صعوبة تقدير وعاء الضريبة

لا شك أن الصعوبات التي تلقاها الإدارة الضريبية في تقدير بعض أوعية الضرائب، هي ما يشجع المكلف على الغش الضريبي، وقد تعمد الإدارة إلى ربط الضريبة جرافيا بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على الغش الضريبي⁽²⁾.

⁽¹⁾ مصطفى عوادي، نصر رجال، مرجع سبق ذكره، ص 64، 65.

⁽²⁾ عيسى بولوخ، مرجع سبق ذكره، ص 23.

المطلب الثاني: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة

غالبا ما تعود أسباب الغش الضريبي إلى المكلف نفسه، والتي تندرج في إطار اعتبارات ذاتية ونفسية وأخلاقية، إذ يرى بعض الباحثين أن السبب الرئيسي للغش الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي ومستوى الوعي الضريبي لدى المكلف، لأن موقف المكلف اتجاه الضريبة يشترط فيه الحالة النفسية والأخلاقية، فكلما كانت نفسية المكلف ضعيفة كلما كان ميله إلى التخلص من دفع الضريبة واسعا⁽¹⁾.

أولا: العامل التاريخي والديني

إن من بين الأسباب التي لها تأثير كبير على ظاهرة الغش الضريبي كل من العامل التاريخي والديني وهي كالآتي:

1. العامل التاريخي:

إن الأحداث التاريخية التي تخضع لها البلاد تساهم في تحديد مواقف المكلفين تجاه الضريبة، والجزائر كباقي البلدان التي خضعت للاحتلال ابتداء من العهد التركي، حيث عرفت أشكالاً وصوراً متعددة لرفض دفع الضريبة، والميل إلى الغش كشكل من أشكال المقاومة والاحتجاج، أما خلال الاستعمار الفرنسي فإن صور وأشكال رفض دفع الضريبة ارتفعت، نتيجة لارتفاع الضغط الجبائي على عاتق المكلف، والذي كان يستهدف بذلك إفقار الشعب الجزائري، وتجريده من وسائل المقاومة والعيش مما يدفعه لبيع أراضيه للفرنسيين، وهذه الظروف ساعدت على قيام المكلفين بعمليات الغش والتهرب الضريبي كرد فعل طبيعي لعدم قبول الاحتلال الفرنسي ككل، وتهرب مكلف يؤدي إلى تهرب مكلف آخر كنوع من الرفض الجماعي للضريبة، وللأسف فإن هذه النظرة بقيت عند المكلف الجزائري حتى بعد الاستقلال، ولكن هذه المرة كتعبير عن رفض سياسة النظام الجبائي الجزائري وسياسات الحكومة⁽²⁾.

⁽¹⁾ مصطفى عوادي، نصر رجال، مرجع سبق ذكره، ص 66.

⁽²⁾ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

2. العامل الديني:

إن العامل الديني له دور كبير في ضبط تصرفات الأفراد وتحديد مواقفهم، حيث يرتبط موقفهم بنظرة الدين الى الضريبة، فنجد أن الزكاة في الدين الإسلامي هي أحد أركان الإسلام الخمسة، بينما نجد أن مختلف الضرائب والرسوم وإن كانت تهدف إلى تحقيق أهداف عامة فإنها لا تلقى القبول لدى المكلفين، متحججين بأراء وذرائع مختلفة على عدم شرعية هذه الضرائب والرسوم، ومن هنا يكون منفذ إلى الغش الضريبي معتمدين على مبادئ عقائدية تؤمن بالزكاة وترفض الضريبة⁽¹⁾.

ثانيا: ضعف الوعي الضريبي

يرتبط الوعي الضريبي بمدى اقتناع المكلف بدفع الضريبة، قصد المساهمة في تمويل برامج الإنفاق العام، ويتوقف هذا الاقتناع على مستوى ترشيد المكلفين، وإدراكهم لالتزاماتهم الضريبية، وتؤثر درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين على الضغط النفسي للإخضاع الضريبي، بحيث يؤدي ارتفاع ذلك الوعي إلى انخفاض الضغط النفسي في حالة ما إذا اعتبر المكلف أن الضريبة أمراً ضرورياً، حيث أن الشعور التلقائي بضرورة دفع الضرائب والرسوم للدولة من أجل تمويل نفقاتها العمومية له دور كبير في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، حيث على الدولة القيام بإقناع المكلف بأن دفع الضرائب والرسوم هو واجب والتزام تجاه المجتمع ككل، وعليها أن تعمل على زيادة هذا الوعي للمكلفين، إلا أن الكثير منهم لديهم وجهة نظر أخرى معاكسة، فالمكلف الذي يخالف القوانين الضريبية لا يشعر بارتكابه إثماً في حق المجتمع كما يكون شعوره عندما يقتل أو يسرق، كما أن احترام النظم الاجتماعية يتطلب عموميتها ودوامها وحيادها، وهو ما لا يتوفر لدى الكثير من المكلفين، وهذا ما يؤدي إلى اللامدنية الضريبية، والتي تعني اللامبالاة بالدور الذي تقوم به الدولة، من خلال الاقتطاع الضريبي لتحقيق المصلحة والنفع العام، عكس المدنية والتي تعني الإخلاص والوفاء للنفع العام، وعموماً فإن درجة الوعي الضريبي ترتبط بمدى اقتناع المكلف، الذي يتعين عليه أداؤها للإسهام في تمويل برامج الإنفاق العام، ويكون تحقيق هذا بترشيد المكلفين وتبصيرهم

(1) مصطفى عوادي، نصر رجال، مرجع سبق ذكره، ص 67.

بالتزاماتهم لتحقيق أهداف السياسة المالية للدولة⁽¹⁾، ومن هنا تتجلى عناصر الوعي الضريبي فيما يلي⁽²⁾:

- فهم القصد من الضريبة عند فرضها؛
- الاقتناع بالزامية الضريبة؛
- المبادرة إلى تسديد الضريبة؛
- عدم السعي إلى التهرب من أدائها.

ثالثا: الضغط الجبائي على المكلف بالضريبة

إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها، يجعل وطأتها تشتت على المكلف، فيكون حافزا للتهرب منها، والثابت أنه كلما ارتفعت الضريبة وازداد عبئها كان ذلك مدعاة للغش الضريبي، ويقصد بالضغط الجبائي ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة على دخل المكلف بالضريبة، والضغط الجبائي يتمثل في العلاقة التي توضح النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على المداخل المحققة من طرف المكلف بالضريبة⁽³⁾.

رابعا: الوضعية الاقتصادية للمكلف

إن الصعوبات الاقتصادية التي يمر بها المكلف غالبا ما تكون وراء محاولات التهرب والغش الضريبي التي يمارسها، وتزيد هذه المحاولات كلما كان دخله ضعيفا، إذ تؤثر كل من الظروف الاقتصادية العامة على الغش، فنجد أن ميل المكلف نحو الغش يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه، وكلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح، فغالبا ما تكون الوضعية الاقتصادية للمكلف سببا في لجوء هذا الأخير إلى استعمال طرق احتيالية قصد التهرب من دفع الضريبة، يظهر ذلك جليا عند أوقات الكساد والأزمات المالية، التي تمر بها المشاريع التجارية والاقتصادية، وما يترتب عنها من ضعف في المداخل، حيث تصبح فيها الضريبة قاسية بعض الشيء، مما يدفع المكلف إلى محاولة تجنب

⁽¹⁾ عيسى بولوخ، مرجع سبق ذكره، ص 26.

⁽²⁾ المرجع السابق، ص 26.

⁽³⁾ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 183، 184.

أداء ما عليه من ضرائب للخروج من هذه الوضعية المزرية، والحفاظ على مؤسسته خوفا من إفلاسها⁽¹⁾.

المطلب الثالث: أسباب عامة

هناك عدة أسباب عامة تؤدي إلى الغش الضريبي وتتمثل فيما يلي:

أولاً: الأسباب السياسية

وهي أسباب تساعد على انتشار الغش الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة ظاهرة الغش الضريبي، ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين هما⁽²⁾:

- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمده الدولة بعد الاستقلال، مما كان له أثر كبير على النظام الضريبي الجزائري؛
- وجود موارد بترولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية، مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب، ومكافحة الغش الضريبي لم يكن ضمن أولويات النظام السياسي.

ثانياً: ظاهرة الرشوة والفساد المالي

إن من بين الظواهر التي لها تأثير كبير على الغش الضريبي، ظاهرة الفساد الإداري وانتشار الرشوة والمحسوبية بين أعوان الإدارة الجبائية، حيث أن بعض موظفي الإدارة الجبائية لا يرفضون استلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي هي في الحقيقة رشوي، مما يطعن في شرف الوظيفة ويغيب أهم عامل وهو الإخلاص والتفاني في العمل، وهذه الظواهر المرضية مسيطرة على الإدارة الجبائية، بسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب أجهزة مخصصة لمحاربتها، وغياب الصرامة في معاقبة الموظفين⁽³⁾.

⁽¹⁾ مصطفى عوادي، نصر رجال، مرجع سبق ذكره، ص 70.

⁽²⁾ المرجع السابق، ص 57.

⁽³⁾ المرجع السابق، ص 59.

ثالثا: الأسباب الاقتصادية

كثيرا ما يكون لطبيعة الظروف الاقتصادية العامة في فترة معينة، التأثير البالغ على ظاهرة الغش الضريبي، ففي فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي ترتفع مداخيل الأفراد، وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية، والتي تؤدي بدورها إلى كثرة الطلبات على السلع والخدمات، مما يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم، فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها للخزينة، مما يؤدي إلى تقليل ظاهرة الغش الضريبي، أما في فترات الركود الاقتصادي، أين تعجز الآلة الإنتاجية على تلبية الحاجات الضرورية التي تتطلبها حياة الأفراد وسير أنشطتهم، تزيد ظاهرة الغش الضريبي بسبب قلة النقود، وانخفاض مداخيل المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد⁽¹⁾.

⁽¹⁾ قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر (2003 إلى 2008)، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2009، ص 11.

المبحث الثالث: آثار الغش الضريبي

إن لظاهرة الغش الضريبي آثار سلبية عديدة، حيث تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة، وبالتالي الإضرار بالخزينة العامة، وبذلك فالغش الضريبي يشكل عائقاً أمام التنمية الاقتصادية في جميع الدول باختلاف مستوياتها، وبالإضافة إلى هذا فإن لها آثاراً من نواحي أخرى، لذلك سنستعرض هنا مختلف آثار ظاهرة الغش الضريبي على الجوانب المالية والاجتماعية والاقتصادية.

المطلب الأول: الآثار المالية

إن الضريبة لها دور أساسي في تمويل خزينة الدولة بالموارد المالية اللازمة، والتي توجه لتغطية النفقات العمومية، لهذا فإن التملص من الضريبة بمختلف أشكاله وصوره، يهدد المداخيل المالية للخزينة العامة، ويتسبب في حدوث خلل لأي سياسة اقتصادية واجتماعية، وهو ما يعد عائقاً أمام تحقيق الهدف الرئيسي للضريبة، والمتمثل في تمويل خزينة الدولة ومواجهة النفقات العامة للدولة، وحتى تتمكن الدولة من سد هذه الفجوة، تلجأ إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى لها آثار سلبية على الاقتصاد⁽¹⁾، ومن بين هذه المصادر ما يلي:

أولاً: الإصدار النقدي

ويتم ذلك عن طريق خلق نقود جديدة من العملة الوطنية، وهو ما يعرف بالتمويل بالتضخم، وهذا ما ينعكس سلباً على الاقتصاد الوطني، ذلك أن التمويل بالتضخم يؤدي إلى نتائج سلبية منها⁽²⁾:

- ارتفاع المستوى العام للأسعار، وظهور التضخم بمختلف أنواعه؛
- إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتج المحلي؛
- نقص القدرة الشرائية للمواطنين وتدهورها؛
- تغير نمط الاستهلاك؛
- انخفاض الصادرات في البلاد الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.

⁽¹⁾ علي زغدون، مرجع سبق ذكره، ص 213.

⁽²⁾ عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 79.

ثانياً: الدين العام

يعتبر الدين العام من بين وسائل التمويل، ويؤدي اللجوء إليه باختلاف مصادره داخلي أو خارجي، ومدته قصير المدى أو طويل المدى، إلى آثار وخيمة على الاقتصاد ككل ومن بينها⁽¹⁾:

- يشكل الدين العام عبئاً على ميزان المدفوعات في حالة التسديد، وتتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض، خاصة إذا استخدمت كمصاريف استهلاكية، أما إذا استخدمت في المشروعات الاستثمارية، فإن العبء يكون ضعيفاً عليها؛
- نقص الإنفاق العام الناتج عن تسديد القروض، وضعف القدرة الشرائية للأفراد؛
- تقلص النشاط الانتاجي نتيجة لاستخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد في الأجل القصير أو المتوسط؛
- فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم القدرة على تسديد ديونها، وبالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن إقراضها؛
- التدخل في الشؤون الخاصة للدولة من طرف الدول الأجنبية نتيجة لعدم قدرتها على تسديد الديون الخارجية، وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية أو فرض قيود اقتصادية على هذه الدولة؛
- إن تراكم الديون على الدولة يشكل أهم خطر يهدد اقتصاداتها، وكل ذلك يساهم في تقليص الإنفاق العام بأنواعه الثلاثة:

- الاستثماري: الذي يؤدي إلى تكوين رأس المال العيني للدولة (صناعة، زراعة)؛
- التحويلي: الذي يؤدي إلى توجيه وتحويل عناصر الإنتاج نحو المجالات التي ترغب الدولة في تطويرها؛
- الجاري: الذي يؤدي إلى رفع إنتاجية العمل، وتحسين ظروف العمل (تعليم، صحة، إسكان).

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 79.

ثالثا: التأثير على التجارة الخارجية

نظرا لارتباط الدولة بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية، من أجل تمويل وارداتها الضرورية من السلع الرأسمالية، وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، فإذا كان هذا التصدير بكميات كبيرة، ازدادت قدرة البلد على زيادة الاستيراد للسلع الرأسمالية الضرورية، ويعمل على إثراء الخزنة العامة، ولكن تبقى مشكلة الدولة الجزائرية، هي اعتمادها على تصدير المواد الأولية بأسعار متدنية واستيراد السلع والتجهيزات بأسعار مرتفعة، وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص، ففي حالة وجود العجز في الخزينة فإن هذا يؤثر سلبا على التجارة الخارجية، وكذلك تضطر الدولة إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط وتعجيل عملية التنمية الاقتصادية، ويبقى ذلك العجز أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى له أثر بالغ على المكلف فيما بعد، حيث يؤدي بالدولة إلى زيادة سعر الضرائب، أو فرض ضرائب جديدة، فيزداد عبئها على المكلف الذي لا يعش⁽¹⁾.

رابعا: زيادة الضغط الضريبي

إن لجوء الدولة إلى فرض معدلات ضريبية مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة من أجل زيادة حصيلة الضرائب، لمواجهة العجز المتولد عن ظاهرة الغش الضريبي، يؤدي إلى زيادة الضغط الضريبي المفروض على المكلفين، مما يزيد من ميولهم للغش، وبالتالي استفحال ظاهرة الغش الضريبي أكثر فأكثر⁽²⁾.

المطلب الثاني: الآثار الاجتماعية

تسعى الدولة إلى تحقيق الأهداف الاجتماعية من خلال سياستها الضريبية، وأهمها تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق إعادة توزيع المداخيل، والقضاء على الفوارق الاجتماعية، وتوفير المرافق العمومية، والحاجات الضرورية لجميع مواطنيها، إلا أن الغش الضريبي يحول دون تحقيق هذه الأهداف، ويسبب آثارا سلبية تتمثل فيما يلي:

⁽¹⁾ عيسى بولوخ، مرجع سبق ذكره، ص 33.

⁽²⁾ مصطفى عوادي، نصر رجال، مرجع سبق ذكره، ص 94.

أولاً: تعميق الفوارق الاجتماعية

لا تجد الدولة أمام الخسائر الناتجة عن الغش سوى منفذ واحد، وهو رفع معدلات الاقتطاع الضريبي، أو استحداث ضرائب جديدة من أجل تحقيق مداخيل أكثر، تكون مبالغ فيها على الأفراد النزهاء خاصة بالنسبة للطبقة الفقيرة، مما ينمي لديهم الإحساس بالقهر والاستغلال من طرف النظام الضريبي، وبتزايد هذا الشعور لدى هذه الفئات، بسكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي تقتربها أيادي أصحاب النفوذ بغشهم الدائم، وهو ما يجعل الجو مضطرباً في العلاقات بين أفراد المجتمع، إضافة إلى انتشار الرشوة التي يتقاسم المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة الجبائية، اعتقاداً بأنه مهما ارتفعت قيمتها فهي أقل وأخف من الضريبة، وفي محيط لا تدفع فيه الضريبة إلا من طرف الفقراء، وأصحاب المداخيل المحدودة تزداد الهوة بين فئات المجتمع، فيزداد الفقير فقراً والغني غنى، وهو ما يؤدي إلى ظهور الطبقة الاجتماعية⁽¹⁾.

ثانياً: تراجع الصدق في المعاملات الاقتصادية والتجارية

إن معظم المتهربين يتعاملون بالسيولة النقدية، والتي لا تترك أي أثر لغشهم، ولا يستعملون الوثائق والفواتير والصكوك إلا في حدود ضيقة، وكل واحد منهم يعلم بأن الطرف الآخر يقوم بمسك محاسبة مزورة لاعتبارات ضريبية، مما يؤدي إلى انعدام الثقة بين المتعاملين، وعدم الاطمئنان في منح القروض للعملاء، لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت وتلقي على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب الغش الضريبي، مما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين والذين قد يتابعون جبائياً⁽²⁾.

ثالثاً: تفشي اللامدنية في المجتمع

إن وجود الغش الضريبي بين مختلف الطبقات الاجتماعية، يساهم في تدهور المدنية الجبائية، والتي يقصد بها تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على مصلحته الخاصة، بحيث لا يقوم

(1) المرجع السابق، ص 96.

(2) عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 82.

بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع وبذلك فإن الغش الضريبي عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية⁽¹⁾.

المطلب الثالث: الآثار الاقتصادية

تعتبر الضريبة أداة للتحكم في النشاط الاقتصادي من خلال تمويل الأنشطة الاقتصادية، ولذلك فإن التملص من دفع هذه الضريبة له انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب، ونخص بالذكر ما يلي:

أولاً: التأثير على المنافسة الاقتصادية

يعمل الغش الضريبي على الإخلال بقواعد المنافسة، حيث تكون المؤسسات التي تمارس الغش أفضل وضعية اقتصادية من تلك التي تؤدي واجباتها الجبائية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية كبيرة، وذلك عن طريق الاستفادة من مبالغ الضرائب غير المقتطعة وتقوية مكانتها في السوق، إضافة إلى حصولها على تكاليف منخفضة، تسمح لها بطرح أسعار تنافسية منخفضة تمكنها من جذب الزبائن، وهو ما يؤدي إلى إزاحة المؤسسات الأخرى النزيهة، ويخلق جواً من المنافسة غير المشروعة⁽²⁾.

ثانياً: إعاقة النمو الاقتصادي

يشكل الغش الضريبي عائقاً أمام تحقيق النمو الاقتصادي، إذ أن أثر إعاقة المنافسة الاقتصادية، يؤدي إلى كبح التطور والنمو الاقتصادي، كما أن نقص إيرادات الدولة بسبب الغش الضريبي، لا يسمح بتكوين ادخار عام، وهو ما يحد من إمكانية القيام بالمشاريع الاستثمارية، وتجدر الإشارة إلى أن انخفاض معدلات الادخار، يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمارات، ويترتب عن ذلك ركود اقتصادي متميز، بارتفاع معدل التضخم وزيادة حدة

⁽¹⁾ مصطفى عوادي، نصر رجال، مرجع سبق ذكره، ص 97.

⁽²⁾ عيسى بولوخ، مرجع سبق ذكره، ص 34.

البطالة، كما تؤدي زيادة الغش الضريبي إلى تخفيض الاستهلاك، والتأثير السلبي على سوق العمل، وبذلك فإن الغش الضريبي يعتبر من أبرز مظاهر الفساد الاقتصادي⁽¹⁾.

ثالثا: التأثير على توجيه النشاط الاقتصادي

يؤدي الغش الضريبي إلى لجوء المكلفين بالضريبة، إلى التوجه نحو الأنشطة التي تكثر فيها هذه الظاهرة، حيث يقوم المكلفون باختيار النشاط بناء على اعتبارات ضريبية، كمعدل الضرائب الخاصة بالنشاط، طريقة التحصيل، درجة الحساسية تجاه الغش الضريبي، مدى توفر طرق التهرب من دفع الضريبة، ومدى امكانية الإفلات من قبضة الرقابة الجبائية، وهو ما يوجه النشاط الاقتصادي إلى وجهة قد لا تخدم سياسة الدولة في توظيفها للضريبة، وبذلك فالغش الضريبي يصبح سببا في التخلف والركود الاقتصادي⁽²⁾.

رابعا: ندرة الأموال

إن الغش الضريبي يخلق ندرة لرؤوس الأموال لأن المكلف يعمل على اخفاء الأرباح ورؤوس الأموال، التي يكتسبها عن أعين الرقابة الجبائية، والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الانكشاف، فالمتلمص يعمل على الاكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق النقدي والمالي لمدة طويلة من الزمن، وبالتالي ستكون ندرة في السيولة النقدية على مستوى الاقتصاد الوطني ككل، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون دائما مفضلا، وذلك لأن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية باستعمال الصلاحيات القانونية، وخصوصا حق الاطلاع لدى المؤسسات البنكية⁽³⁾.

(1) عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 81.

(2) حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 51.

(3) مصطفى عوادي، نصر رجال، مرجع سبق ذكره، ص 99.

خلاصة الفصل:

يتمثل الغش الضريبي في امتناع المكلف القانوني عن دفع الضرائب المفروضة عليه من طرف الإدارة الجبائية، ويوجد نوعين من الغش الضريبي غش بسيط وغش مركب، ويمارس المكلف الغش الضريبي بأساليب مختلفة، تتمثل في الغش عن طريق العمليات المحاسبية والمادية والقانونية، وهي تصب في مصب واحد وهي نهب أموال الخزينة.

وتتعدد أسبابه فمنها ما هو متعلق بالنظام الضريبي، الذي يتسم بالغموض وعدم الاستقرار والتعقيد، ومنها ما هو متعلق بالمكلف بالضريبة والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة به، ومنها ما يخص أسباب أخرى خارجية كالرشوة.

وهذا يؤدي إلى آثار وخيمة من الناحية المالية، من خلال تأثيرها على الخزينة العمومية، ومن الناحية الاقتصادية من خلال الاخلال بقواعد المنافسة وندرة الأموال، إضافة إلى تأثيره على توجيه الاقتصاد الوطني، ومن الناحية الاجتماعية من خلال تعميق الفوارق الاجتماعية وتراجع الصدق في المعاملات التجارية وتفشي اللامدنية الاجتماعية، بسبب هذه الآثار السلبية تبدل جميع الدول جهودا كبيرة لمكافحة هذه الظاهرة.

تمهيد الفصل:

تعد الرقابة الجبائية الوسيلة المستخدمة في النظام الضريبي الجزائري لمكافحة الغش الضريبي، لذا تحتل مكانة هامة في التشريع الجبائي من حيث الإجراءات والوسائل بهدف زيادة فعاليتها.

سنتطرق في هذا الفصل إلى ماهية الرقابة الجبائية من خلال مفهومها، أهدافها، ومختلف أشكالها، ثم نشرح بالتفصيل آليات عمل الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري المتكونة من الإطار القانوني، الأجهزة، والإجراءات.

ونتناول في الأخير فعالية الرقابة الجبائية بدراسة مفهومها، الصعوبات التي تواجهها، وطرق تفعيلها.

ولهذا قمنا بتخصيص هذا الفصل لدراسة الرقابة الجبائية من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية؛
- المبحث الثاني: آليات عمل الرقابة الجبائية؛
- المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة الجبائية من ورائها إلى المحافظة على الأموال العامة، ولذلك أوجب علينا التطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهومها وأهدافها وأشكالها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

اختلف المفكرون في إعطاء تعريف موحد للرقابة الجبائية، وعليه يمكن أن نقدم التعاريف التالية:

التعريف الأول: " الرقابة الجبائية هي التحقق من شمول الوعاء الضريبي للمكلف لكافة العناصر الخاضعة للضريبة "(1).

التعريف الثاني: " الرقابة الجبائية هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية"(2).

التعريف الثالث: عرفت المادة 18-01 من قانون الإجراءات الجبائية " الرقابة الجبائية هي مراقبة الادارة الجبائية للتصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها"(3).

من خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها مجموعة من الإجراءات والعمليات، التي تنفذها الإدارة الجبائية، من أجل التحقيق ومراجعة كل تصريح جبائي متعلق بالمكلف بالضريبة، وكل هذا للحد من ظاهرة الغش الضريبي الذي يهدد الاقتصاد الوطني.

(1) حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية،الدار الجامعية، مصر، 1999، ص 222.

(2) Philippe colin, **La vérification fiscale**, Ed économique, Paris, 1985, P38.

(3) المادة 18، الفقرة 1، قانون الاجراءات الجبائية، 2014، ص10.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

من خلال تعاريفنا للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى الى تحقيقها والتمثلة فيما يلي:

أولاً: الأهداف المالية والاقتصادية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الرفاهية الاقتصادية للمجتمع⁽¹⁾.

ثانياً: الأهداف الإدارية

تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل كبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية⁽²⁾:

- تساعد الرقابة الجبائية في التنبه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يؤدي بالإدارة الجبائية إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب الغش الضريبي.

ثالثاً: الأهداف القانونية

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة

(1) عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 89.

(2) منور أوسري، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009، ص 202.

لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية⁽¹⁾.

رابعاً: الأهداف الاجتماعية

ويتمثل الأهداف الاجتماعية فيما يلي⁽²⁾:

- محاربة انحرافات المكلفين بالضريبة بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء واجباته اتجاه المجتمع؛
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

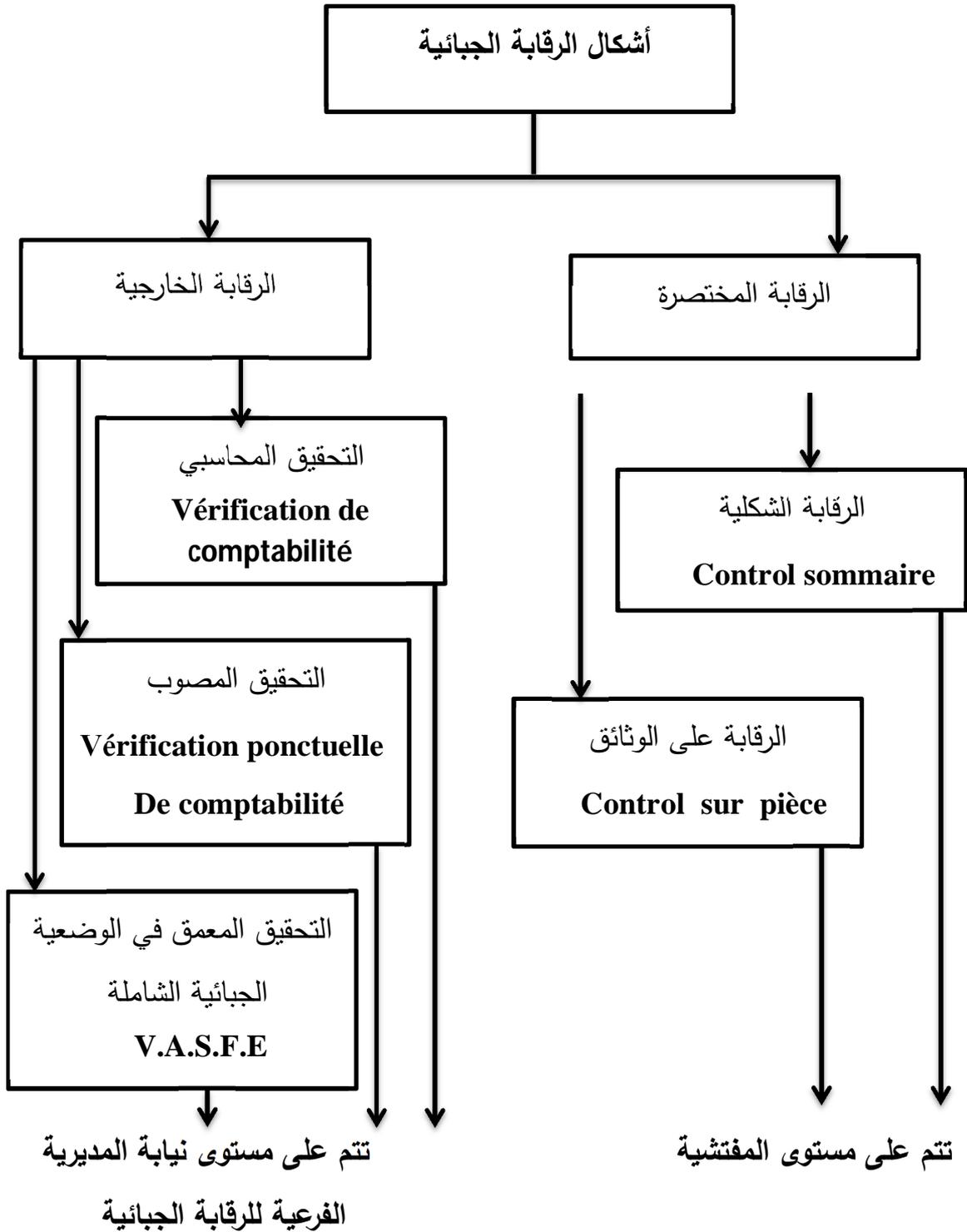
المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

بما أن النظام الضريبي نظام تصريحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، واكتشاف الأخطاء والانحرافات المتعلقة بها، وتختلف عملية مراجعة وفحص التصريحات باختلاف أنواع وأشكال الرقابة الجبائية، وسنقوم بشرحها من خلال المخطط التالي:

⁽¹⁾ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار الميسرة، الأردن، 2000، ص166.

⁽²⁾ منور أوسريير، محمد حمو، مرجع سبق ذكره، ص203.

الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجبائي الجزائري



المصدر: المديرية الولائية للضرائب - جيجل -

أولاً: الرقابة المختصرة

هذا النوع من الرقابة يجب أن يكون بصفة مباشرة ومستمرة بين الشخص الخاضع للضريبة والمفتشية وتنقسم الى قسمين:

1. الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، فالغرض من هذه الرقابة هو ضمان أن التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها بإجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G5) و (G50.A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، وكذلك مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية⁽¹⁾.

2. الرقابة على الوثائق:

تتمثل الرقابة على الوثائق في فحص التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، حيث يقوم المراقب الجبائي بتحليل وتدقيق تام، لكل النقاط المتضمنة في التصريح، ودراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة، بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة، وفي حالة بقاء بعض النقاط الغامضة يستطيع المحقق طلب بعض المعلومات أو التوضيحات من المكلف⁽²⁾.

ثانياً: الرقابة الخارجية (في عين المكان)

تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، حيث تقوم بهذا النوع من الرقابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وهذا الشكل من الرقابة يتضمن الوسائل التالية :

⁽¹⁾ مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص12.

⁽²⁾ منور أوسريير، محمد حمو، مرجع سبق ذكره، ص204.

1. التحقيق المحاسبي:

هو مجموعة من العمليات التي تهدف الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وفحص محاسبتهم مهما كانت طريقة حفظها، وتتم هذه الرقابة في مكان تواجد المؤسسة، إلا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة، تتم عملية التحقيق في المحاسبة من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

يتمثل الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة هو إجراء كل التحريات، وتأسيس وعاء الضريبة ومراقبته، لذلك وضع المشرع قواعد وضوابط في نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية تحدد السير القانوني لهذه العملية، مبينا شروطها من جهة وضوابطها من جهة أخرى⁽¹⁾.

2. التحقيق المصوب:

نتيجة لسلبيات التحقيق المحاسبي المتمثلة في فترة التقادم التي هي أربعة سنوات ومدى تعارضها مع سرعة الغش الضريبي، ظهر هذا النوع الجديد لتغطية النقص في فعالية التحقيق المحاسبي، وعليه فإنه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية"⁽²⁾.

" يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي باستثناء النقاط المذكورة في الفقرتين 4 و 5 من المادة 20-2 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية " توجد عدة اختلافات نلخصها في الجدول التالي⁽³⁾:

(1) العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هوم، الجزائر، 2011، ص 40، 41.

(2) المادة 20 مكرر، الفقرة 1، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص 12.

(3) المادة 20 مكرر، الفقرة 2، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص 12.

الجدول رقم(2): مقارنة بين التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب

| التحقيق المصوب | التحقيق المحاسبي | نوع الاختلاف |
|--|--|--|
| يقتصر على نوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها لمدة تقل عن سنة جبائية | يشمل جميع أنواع الضرائب لأربع سنوات الماضية | من ناحية شمولية الضرائب |
| لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان أكثر من شهرين | تختلف باختلاف رقم الأعمال: - ثلاث أشهر بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات التي لا يتجاوز رقم أعمالها 1.000.000 دج، والمؤسسات الأخرى التي لا يتجاوز رقم أعمالها 2.000.000 دج - ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج - تسعة أشهر عندما يتجاوز رقم الأعمال 10.000.000 دج | من ناحية المدة الزمنية لمراقبة المضمون |
| يمنح للمكلف 30 يوم للرد | يمنح للمكلف 40 يوم للرد | من ناحية المدة الممنوحة للمكلف لإرسال ملاحظاته أو القبول |
| يمكن إعادة التحقيق في الفترة التي قام بالتحقيق فيها من قبل | لا يمكن إعادة التحقيق في الفترة التي قام بالتحقيق فيها من قبل | من ناحية الفترة التي قام بالتحقيق فيها من قبل |

المصدر: إعداد الطالبتين استنادا إلى قانون الإجراءات الجبائية.

3. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يقصد بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة مجموعة من العمليات التي ترمي إلى الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، وعليه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات ضريبية.

وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائياً، أو وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة⁽¹⁾.

(1) المادة 21، الفقرة 1، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص 14.

المبحث الثاني: آليات عمل الرقابة الجبائية

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى الإطار القانوني للرقابة الجبائية، أجهزتها، ولجرائها المتبعة وهي كالآتي:

المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

منح المشرع الجزائري جملة من الحقوق والصلاحيات للإدارة الجبائية حتى تستطيع القيام بمهامها على أحسن وجه، وبصيغة قانونية، كما أنه منح للمكلف جملة من الحقوق لحمايته من كل تعسف في تطبيق القوانين والإجراءات من قبل أعوان الإدارة الجبائية .

أولاً: حقوق الإدارة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي التصرفات التي يمارسها المراقبون أثناء تأدية واجباتهم، وتتمثل هذه الحقوق في ما يلي:

1. حق الاطلاع:

يعتبر حق الاطلاع من بين أهم الحقوق التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية " يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء للضريبة ومراقبتها، بتفحص الوثائق والمعلومات "(1)، وبذلك يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يمارسوا هذا الحق على جميع الإدارات العمومية أو المؤسسات الخاصة والبنكية، واستناداً إلى أحكام المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية "لا يمكن بأي حال من الأحوال، للإدارات السابقة الذكر أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها" (2).

(1) المادة 45، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص 24.

(2) المادة 46، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص 25.

2. حق إجراء التحقيق:

نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء التحقيق، ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، هذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة 08 صباحا إلى الساعة 20 مساء في المحلات ذات الاستعمال المهني، ويتم إثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت، وتفصيل المخالفات الملاحظة، ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة⁽¹⁾.

3. حق المعاينة (أو الزيارة) والحجز:

عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونيا، بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث وحجز كل المستندات والوثائق والعناصر المادية، التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة⁽²⁾، إذ لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، وعند قيام المحقق بطلب الرخصة يعين له ضابط قضائي يقوم بمرافقته أثناء قيامه بالمعاينة⁽³⁾، وتجدر الإشارة إلى أن الحق في المعاينة قد وضع وفقا لقوانين صارمة ومنظمة، وهي مفصلة وفق نصوص المواد من 35 إلى 38 من قانون الإجراءات الجبائية.

4. حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، فهو يمثل مجموعة العمليات المنجزة من قبل

(1) المادة 33، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص16.

(2) المادة 34، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص17.

(3) المادة 35، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص17.

الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر ومعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها، ويخضع حق الرقابة لقواعد صارمة ومنتظمة من قبل الأعوان المحققين وكذا المكلفين لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم، وعدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه الرقابة⁽¹⁾.

5. حق استدراك الأخطاء (الاسترداد):

حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، سواء بتعديلها أو إنشاء اقتطاعات جديدة طبقاً للمادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إذ يمكن استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول⁽²⁾، ويحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة بأربع (4) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية⁽³⁾، حيث يتم تمديد آجال التقادم إلى سنتين إضافيتين إذا ما قدمت الإدارة بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسيه، برفع دعوى قضائية ضده⁽⁴⁾.

ثانياً: الالتزامات والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

حتى تقوم الرقابة الجبائية بعملها على أحسن وجه، نص القانون الجبائي على التزامات من قبل المكلفين بالضريبة، وفي المقابل نص على ضمانات تمنح لهم من أجل حمايتهم من التجاوزات المحتملة من قبل الإدارة الجبائية.

1. التزامات المكلف بالضريبة:

يخضع المكلف بالضريبة إلى نوعين من الالتزامات أحدهما جبائي والآخر محاسبي.

(1) منور أوسريير، محمد حمو، مرجع سبق ذكره، ص 211.

(2) المادة 327، الفقرة 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2014، ص 152.

(3) المادة 39، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص 22.

(4) المادة 326، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2014، ص 152.

أ - الالتزامات المحاسبية:

يجب على المكلفين احترام المبادئ المحاسبية والتقيد بها، من خلال مسك محاسبة منتظمة، كاملة، متسلسلة، صحيحة، ومقنعة، حسب الطرق التي نص عليها النظام المحاسبي المالي (S.C.F)، بالإضافة إلى ذلك فقد ألزم القانون التجاري بمسك السجلات المحاسبية التالية:

❖ دفتر اليومية:

عبارة عن دفتر مرقم ومختوم من قبل المحكمة المختصة تسجل فيه العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتاريخ متتابعة، حيث أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، ويقيد فيه يوما بيوم عمليات نشاط المؤسسة بانتظام ومن دون ترك فراغ أو شطب، إضافة إلى إرفاق المستندات الخاصة بإثبات مختلف العمليات⁽¹⁾.

❖ دفتر الجرد:

يجب على التجار القيام بجرد عناصر الأصول مرة على الأقل خلال السنة، حيث تنص المادة 10 من القانون التجاري أنه "يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته، وأن يقفل كافة حساباته بقصد اعداد الميزانية وحساب النتائج، وتتنسخ هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد"⁽²⁾.

يمسك دفتر الجرد ودفتر اليومية بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة⁽³⁾.

(1) المادة 09، القانون التجاري الجزائري، 2007، ص 04.

(2) المادة 10، القانون التجاري الجزائري، 2007، ص 04.

(3) المادة 11، القانون التجاري الجزائري، 2007، ص 04.

❖ حفظ الدفاتر وسندات المراسلات:

يلزم المشرع الجزائري المكلف الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لها، إضافة إلى المستندات المشار إليها في القانون التجاري لمدة عشر (10) سنوات، وطبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بمستندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداء من تاريخ تحريرها⁽¹⁾.

كما أن أي إخلال بهذه الشروط السابقة الذكر يؤدي إلى رفض المحاسبة من قبل المحققين وبالتالي فإن المكلف يعتبر مخالفا للواجبات المحاسبية.

ب- الالتزامات الجبائية:

يلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات الجبائية التي تساهم في عملية التحقيق والتي تتمثل في ما يلي :

❖ التصريح بالوجود:

يترتب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة الجزائرية الوحيدة، أو الضريبة على الدخل الإجمالي، أو الضريبة على أرباح الشركات، أن يقدم خلال الثلاثين يوما الأولى لبداية نشاطه تصريحا بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا، يحدد فيه اسم ولقب وعنوان المكلف سواء داخل أو خارج الجزائر، إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه والمقر الرئيسي للمحل⁽²⁾.

❖ التصريح الشهري أو الثلاثي:

ألزم القانون الجبائي المكلف بالضريبة التصريح برقم أعماله خلال كل شهر أو ثلاثي لدى قبضة الضرائب التابع لها مقر مؤسسته، وذلك حسب طبيعة المؤسسة ونوع نشاطها، حيث يجب على المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي والمؤسسات التابعة للنظام الجزافي، وكذا الإدارات العمومية أن يكتبوا تصريحاتهم خلال العشرين (20) يوم من كل شهر، أما المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام

(1) المادة 12، القانون التجاري الجزائري، 2007، ص 05.

(2) المادة 183، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2014، ص 97.

المبسط يكتتبون تصريحاتهم خلال (20) يوم الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم فيه تحقيق رقم الأعمال⁽¹⁾.

❖ التصريح السنوي بالمدخيل والحواصل:

يجب أن يقوم المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي بالتصريح قبل الأول من أفريل من كل سنة مالية، بمبلغ أرباح المؤسسة الخاضع للضريبة والمتعلق بالسنة المالية السابقة إلى مفتشية الضرائب التابع لها مكان تواجد مقر الشركة أو مقر المؤسسة الرئيسية⁽²⁾.

❖ التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة:

في حالة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالتصريح عن ذلك خلال عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط، وفي حالة التنازل يتم اكتتاب تصريح بالتنازل يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المتنازلين، أما في حالة الوفاة فيتعين على ذوي الفقيد التصريح بالمدخيل الخاضعة للضريبة في أجل ستة (6) أشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة⁽³⁾.

❖ إلزامية ذكر رقم التعريف الجبائي في التصريحات الجبائية:

يتعين على المكلفين بالضريبة الممارسين لنشاط صناعي أو تجاري أو مهني أو حرفي ذكر رقم تعريفهم الجبائي في كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم، بهدف محاربة الغش الضريبي وكذلك تسهيل التسيير الجبائي للملفات الجبائية⁽⁴⁾.

2. الضمانات الممنوحة للمكلف:

لقد منح القانون الجبائي ضمانات تحفظ حقوق المكلف بالضريبة، وتتلخص هذه الضمانات فيما يلي:

يلي:

⁽¹⁾الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2011، ص52-57.

⁽²⁾رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2006، ص56.

⁽³⁾المادة 195، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2014، ص105.

⁽⁴⁾الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص57.

أ - الإشعار بالتحقيق:

لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه وواجباته، على أن يستفيد من مدة للتحضير قدرها عشر (10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي، و(15) يوما بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار⁽¹⁾.

ب - الحق في الاستعانة بوكيل أو بمستشار:

يكون للمكلف بالضريبة حق في الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته أثناء عملية الرقابة، قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، وهذا مع بداية عملية التحقيق عند إرسال الإشعار بإعادة التقييم⁽²⁾.

ج - عدم تجديد التحقيق:

عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق المحاسبي الخاص بفترة معينة، بالنسبة للضرائب والرسوم المعنية، لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد، خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة⁽³⁾.

د - تحديد مدة التحقيق بعين المكان:

لا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجالا محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة، ففي حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق فوق سنة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلا في

⁽¹⁾ ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2010، ص15.

⁽²⁾ المادة 320، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2014، ص 150.

⁽³⁾ منصور بن أعمار، الضريبة على أرباح الشركات، دار هوم، الجزائر، 2010، ص103.

حالة اكتشاف طرق ومناورات تدليسية، أما التحقيق المصوب فلا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين⁽¹⁾.

هـ - الإبلاغ بنتائج الرقابة:

يستوجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة، وذلك بوسطة رسالة مسجلة مع وصل بالاستلام، حتى في حالة انعدام إعادة التقويم، ويكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً بطريقة تساعد المكلف أو الخبير على تقديم ملاحظاته في أجل أربعين (40) يوم، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة⁽²⁾.

و - حق الرد:

يحق للمكلف الرد على إعادة التقويم من خلال تقديم رأيه وملاحظاته حول إعادة التقويم، كما يمكنه طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في أجل أقصاه أربعين (40) يوماً، وفي حالة عدم الرد في الأجل المحددة يعتبر القبول ضمنياً، ويتم تأسيس الضريبة على الأساس الذي تم تبليغه وتصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة⁽³⁾.

ز - حق الطعن:

يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة، والتي يستطيع من خلالها معالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن في النتائج، حيث يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب⁽⁴⁾، ويمكن أن يكون الطعن حسب الحالتين التاليتين:

- اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء⁽⁵⁾؛

⁽¹⁾ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 21، 22.

⁽²⁾المادة 20، الفقرة 06، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص 12.

⁽³⁾ميثاق المكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

⁽⁴⁾عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 105.

⁽⁵⁾المادة 70، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص 30.

- اللجوء الودي يسمح للمكلفين الذين هم في حالة عسر مالي، ويستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المفروضة عليهم⁽¹⁾.

المطلب الثاني: أجهزة الرقابة الجبائية

تعتمد عملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونيا، وتتمثل في ما يلي:

أولا: المفتشية (Inspection)

هي مصلحة مختصة في تسيير الملفات الجبائية وتقييم وتحديد الوعاء الضريبي، حيث تقوم بتسيير مختلف ملفات المكلفين بالضريبة، وتتمثل مهامها في ما يلي⁽²⁾:

- تسيير ملفات الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة؛
- تسيير ملفات الأشخاص الخاضعين لنظام الجباية العقارية والأماك؛
- تسيير ملفات المهن الحرة الخاضعين للتصريح المراقبة؛
- متابعة المداخل العقارية والفلاحية والصناعية؛
- التنبيه إلى عمليات الغش التي من الممكن أن تظهر.

بالإضافة إلى تسيير الملفات وحل النزاعات التي تقوم بينها وبين المكلفين بالضريبة، وتقوم المفتشية بإجراء الرقابة المحاسبية على الوثائق الجبائية، وذلك من أجل تحديد رقم الأعمال الخاضع لمختلف الضرائب حسب نوع النشاط، واستخراج الضرائب اللازمة والتي تحصل بعد إرسالها للقباضة، وتقوم أيضا بعملية إحصاء المكلفين بالضريبة وإعطائهم رقم التعريف الجبائي وهذا في بداية كل سنة.

⁽¹⁾ المادة 93، الفقرة 01، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص39.

⁽²⁾ منصور بن اعماره، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هوم، الجزائر، 2011، ص35، 36.

ثانيا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S/DCF)

هي هيئة إدارية تابعة للمديرية الولائية للضرائب، تلعب دور الوسيط بين المكلف بالضريبة ومديرية الضرائب، وتتمثل مهامها في ما يلي⁽¹⁾:

- البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي؛
- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة، وتنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية؛
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف؛
- البحث وتحليل أسباب الغش الضريبي وإيجاد حلول اقتراحات ناجعة لهذا الإشكال؛
- تقييم نتائج التحقيقات؛
- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

ثالثا: مديرية البحث و المراجعة (DRV)

أنشئت مديرية البحث والمراجعة (DRV) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطاءها، كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998، وتتمثل مهامها في ما يلي⁽²⁾:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للغش الضريبي، ورفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن؛
- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار؛

⁽¹⁾ منور أوسريير، محمد حمو، مرجع سبق ذكره، ص 207، 208.

⁽²⁾ المرجع السابق، ص 206، 207.

- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشية المحلية للضرائب، وتحسين المردودية الجبائية العامة؛
- التركيز على برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخل الكبيرة؛
- محاولة تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.

رابعاً: مديرية كبريات الشركات (DGE)

هي مديرية تابعة للإدارة العامة للضرائب، تقوم بالرقابة الجبائية على المؤسسات الكبرى في الجزائر، وتقوم بمتابعة المؤسسات الكبيرة التي لا يقل رقم أعمالها عن 100 مليون دج، كما تشكل مكان لدفع التصريحات وتسديد الضرائب، وقد بدأ مشروع هذه المديرية في سنة 2002، وأكمل هذا المشروع في سنة 2005، وحسب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7 جوان 2005، الذي نص على تنظيم وعمل المديرية الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات، وباشرت عملها في سنة 2006، حيث تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية والمؤسسات التجارية والصناعية من الناحية الجبائية، وقد نشأت هذه المديريات للتخفيف من أعمال الإدارة العامة للضرائب⁽¹⁾.

حيث تهدف هذه المديرية إلى ما يلي⁽²⁾:

- تسهيل عمليات دفع التصريح وتحصيل الضرائب؛
- تبسيط الإجراءات القانونية وذلك بجمعها في مكان واحد وملف واحد؛
- تختص في البحث والتفتيش في المؤسسات الكبيرة بدلا من المديرية الفرعية للبحث والمراجعات للتخفيف عليها؛
- التحقيق في الشكاوي ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

⁽¹⁾ نصر رحال، مصطفى عوادي، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2011، ص52.

⁽²⁾ عبد العزيز قتال، مرجع سبق ذكره، ص45.

المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية

تعتبر إجراءات الرقابة الجبائية من أحد الوسائل الهامة التي وضعتها الدولة لمحاربة الغش الضريبي، وتنقسم هذه الإجراءات إلى :

أولاً: إجراءات التحقيق المحاسبي

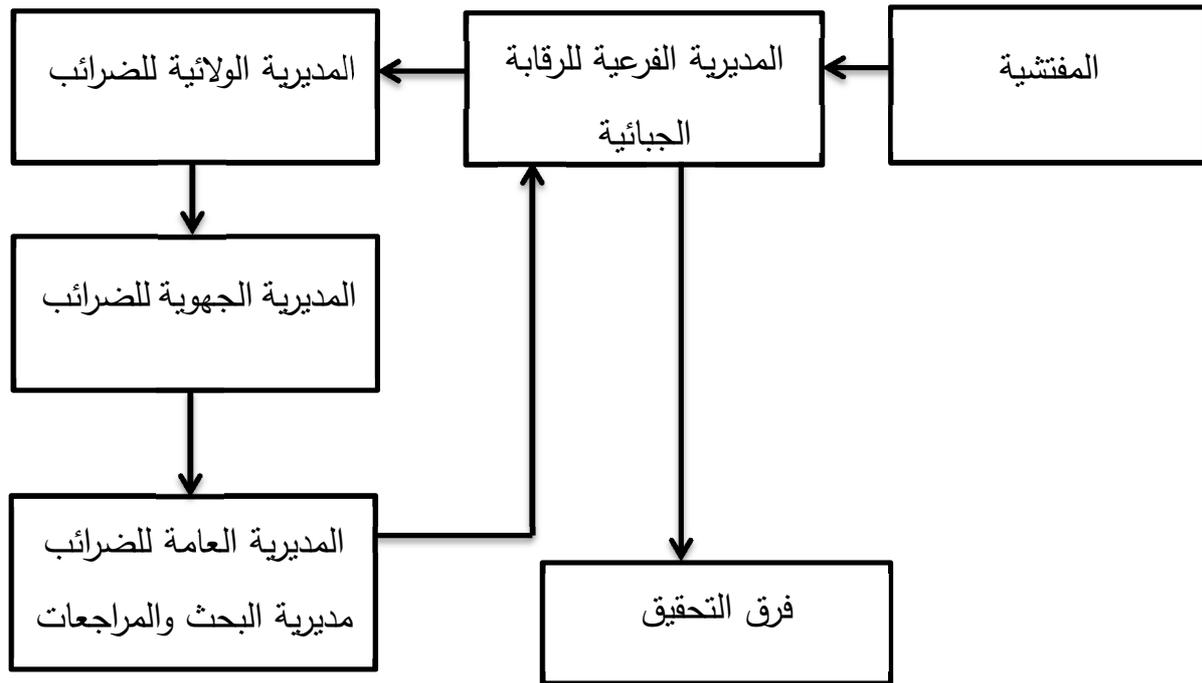
حتى تتم عملية التحقيق المحاسبي على أحسن وجه وتؤدي الأهداف والنتائج المرجوة منها، وضع المشرع الجبائي جملة من الإجراءات ونص على ضرورة إتباعها وتتمثل فيما يلي:

1. اقتراح برنامج للتحقيق:

تقوم الإدارة الجبائية وبشكل دوري، ببرمجة مجموعة من الملفات التي ستخضع للرقابة الجبائية، حيث تقوم مفتشية الضرائب بانتقاء أولي لمجموعة من الملفات وفق معايير موضوعية وقانونية، بعدها يتم إرسالها إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التي تقوم بدورها باقتراحات ، ثم يتم إرسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب حيث تقوم بدراسة هذه الملفات من طرف اللجنة المكلفة بوضع برنامج التحقيق، ثم تقوم بتجميع الملفات وترسلها إلى المديرية الجهوية للضرائب التابعة لها، تقوم هذه الأخيرة باختيار وإضافة الملفات الواجب البحث فيها، وذلك لخصر القائمة المؤقتة، ثم ترسل إلى المديرية العامة للضرائب (مديرية البحث والمراجعة)، كما يدخل في برنامج التحقيق الملفات التي تقترحها هذه المديرية الخاصة ببعض المكلفين خارج البرنامج إذا رأت ضرورة لذلك مع تقديم الوثائق التبريرية اللازمة، حيث تقوم هذه الأخيرة بضبط البرنامج النهائي للتحقيق الجبائي والمصادقة عليه، ثم تقوم بإرسالها إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به، حيث يقوم المدير الفرعي للرقابة الجبائية بتوزيع المهام على فرق التحقيق المتكونة من محققين⁽¹⁾، ويمكن تلخيص مرحلة البرمجة في الشكل التالي:

(1) عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 57.

الشكل رقم (02): مراحل برمجة الملفات التي ستخضع للتحقيق المحاسبي



المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

2. التحضير للتحقيق المحاسبي:

بعد حصول المحقق على مهمته يقوم بأعمال تحضيرية تسمح له بممارسة عمله على أحسن وجه، من خلال جمع المعلومات الكافية عن المكلف، وتتمثل في ما يلي⁽¹⁾ :

أ - سحب ودراسة الملفات الجبائية:

يقوم المحقق بسحب ملف المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المحاسبي من المفتشية التابع لها ودراسة كل الوثائق الموجودة فيه، وتكون الغاية من دراسة الملفات هي البحث عن العناصر التي تساهم في تنفيذ التحقيق، فعلى العون المحقق التأكد وفحص كل ما يتعلق بالعمليات محل الرقابة، إذ يقوم بدراسة الملف من حيث أنواع الضرائب التي ستطبق عليها المراقبة وكذلك المعدلات المطبقة حسب طبيعة النشاط.

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 63-71.

ب- إعداد الوثائق التحضيرية:

يقوم المحقق بإجراء مقارنة للميزانيات وجدول حسابات النتائج وتصريحات الأجور، إضافة إلى دراسة الوثائق التقنية والوثائق العاكسة للنشاط المهني (الآلات المستعملة، التكنولوجيا، والأساليب المنتهجة)، كما يمكن للمحقق إذا اقتضى الأمر القيام باختبار الإنتاج في عين المكان لمعرفة عوامل الإنتاج والمردودية من أجل استعمالها في إعادة تشكيل رقم الأعمال المحقق مع رقم الأعمال المصرح به، من أجل قياس مدى مصداقية المعلومات المصرح بها.

ج- الاطلاع على المعلومات من مصادر خارجية:

منح المشرع الجبائي إمكانية قيام المحقق ببحوث خارجية معتمدا على حق الاطلاع الذي يعتبر أداة مساعدة للمحقق للاتصال بمن له علاقة مع المكلف بالضريبة، ومحاولة الحصول على أكبر قدر من المعلومات، سواء كان على مستوى الممولين، الزبائن، البنوك، المصارف، مصالح الجمارك، مديرية التجارة، أو المصالح الأخرى.

3. الشروع في التحقيق:

بعد قيام المحقق بالأعمال التحضيرية لعملية التحقيق يقوم بالشروع في التحقيق من خلال الخطوات التالية:

أ- الإشعار بالتحقيق:

تنص أحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على عدم إمكانية الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشر (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار⁽¹⁾.

⁽¹⁾ المادة 20، الفقرة 04، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص 11.

ب- التحقيق بعين المكان:

بعد انقضاء المدة القانونية المتمثلة في عشرة (10) أيام يقوم المحقق بالانتقال إلى عين المكان لمباشرة أعماله الميدانية، إذ تبدأ هذه المرحلة بالاتصال مع مسير المؤسسة للتعرف على التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، موضوعها بدقة، مكانتها في السوق، شروط الاستغلال الموضوعية، بالإضافة إلى زيارة المصانع والمحلات التي تسمح للمحقق بجمع المعطيات التي تستعمل في فحص المحاسبة⁽¹⁾.

ج- الفحص المحاسبي:

❖ فحص المحاسبة من حيث الشكل:

وحتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية⁽²⁾:

➤ المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة:

تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إذا كانت تحتوي على مجمل السجلات والوثائق اللازمة المنصوص عليها في المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري، وتسجيل الحسابات فيها يتم وفق النظام المحاسبي المالي، أي تتوفر على السجلات التجارية المتمثلة في دفتر الجرد ودفتر اليومية، وكذلك الوثائق التبريرية كفواتير البيع والشراء.

➤ المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة:

في هذه الحالة يقوم المراقب بالتأكد من صحة المعطيات المحاسبية والمجاميع ومراقبة عمليات الترحيل، إضافة إلى التأشير على سلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية، عن طريق وضع مقارنة مع بيانات دفتر الأستاذ وبيانات الدفاتر المساعدة كدفتر المشتريات ودفتر الصندوق.

⁽¹⁾عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 77-81.

⁽²⁾مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 61.

➤ المحاسبة يجب أن تكون مقنعة:

لا تكون المحاسبة مقنعة إلا إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، التي تختلف باختلاف طبيعة العمليات، والتي يمكن أن تكون عمليات استيراد، بيع أو توزيع بالإضافة إلى عمليات تسيير المخزونات.

❖ فحص المحاسبة من حيث المضمون:

بعد الانتهاء من فحص المحاسبة من حيث الشكل ينتقل المحقق إلى فحص المحاسبة من ناحية المضمون أو المحتوى، حيث تتم مراقبة ما يلي⁽¹⁾:

➤ مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية (حسابات الاستغلال):

ترتكز مراقبة المعطيات والمعلومات المحاسبية على العناصر التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي المشتريات، المخزونات، الأشغال قيد التنفيذ، والمبيعات.

➤ مراقبة حسابات الميزانية:

تعتبر حسابات الميزانية المرآة العاكسة للحالة المالية والاقتصادية للمؤسسة، فهي تعبر عن الممتلكات التي بحوزة المؤسسة سواء المؤقتة منها أو الدائمة كما تظهر الديون المترتبة عليها، وسيتم التركيز على الحسابات التي يحرص المراقب على المراقبة الدقيقة لها، لأن المكلف يعمد إلى الغش فيها من أجل التهرب من دفع الضريبة، ومن أهم هذه الحسابات حسابات الاستثمارات وحسابات الحقوق وحسابات الأموال الخاصة.

➤ مراقبة حسابات التسيير:

بعد القيام بمراقبة حسابات الميزانية، على المحقق أن يراقب صحة الكتابات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسيير وهي حسابات التكاليف والإيرادات.

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 64-75.

4. نتائج التحقيق المحاسبي:

بعد القيام بكل إجراءات المراقبة والفحص الدقيق للمحاسبة، على المحقق أن يختتم إجراءات المراقبة ويعطي حكماً على مصداقية المحاسبة المسوكة، من خلال إبداء رأيه بالقبول أو الرفض.

أ - قبول المحاسبة:

تكون المحاسبة مقبولة إذا كانت مطابقة لأحكام النظام المحاسبي المالي وتستوفي الشروط الشكلية والموضوعية، وينقسم القبول إلى صنفين هما⁽¹⁾:

❖ قبول صريح:

عند مطابقة المحاسبة المسوكة للشروط السابقة الذكر يتم الحكم عليها بأنها منتظمة وتامة ومثبتة ودقيقة محاسبياً، وبذلك يقوم المراقب بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق من دون إجراء أي تقويمات.

❖ قبول نسبي:

عندما يكون هناك ارتيابات أو انحرافات بسيطة، والتي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصد للتهرب من دفع الضريبة، يتم إخضاع المكلف إلى إجراءات التقويم الثنائي، من خلال الاتفاق بين المحقق والمكلف بالضريبة، مع مراعاة التزام المكلف بتقديم تصريحاته في آجالها القانونية.

ب - رفض المحاسبة:

تنص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو المحاسبي، إلا في الحالات التالية⁽²⁾:

(1) عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 134.

(2) المادة 43، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص 23.

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري، ولشروط وكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيم مقنعة، بسبب انعدام الوثائق الثبوتية؛
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.

5. إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة والتبليغ بالنتائج:

أ - إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة:

بعد رفض المحاسبة يلجأ المحقق إلى إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة انطلاقاً من رقم الأعمال المعاد تشكيله، وتختلف طرق هذا التأسيس حسب نوع نشاط المؤسسة حيث يقوم المراقب باختيار الطريقة التي تتناسب مع نشاط المؤسسة بناء على المعلومات المتحصل عليها⁽¹⁾.

ب - تبليغ نتائج التحقيق المحاسبي:

تعتبر هذه المرحلة نهاية التحقيق المحاسبي، حيث يقوم المحقق فيها بتبليغ النتائج المتوصل إليها من خلال عملية التحقيق إلى المكلف بالضريبة، ويتم ذلك من خلال المراحل التالية:

❖ التبليغ الأولي بنتائج التحقيق:

يرسل الإشعار بالتقويم إلى المكلف عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، أو يسلم إلى المكلف مباشرة عن طريق ساعي البريد، يجب أن يكون الإشعار مفصلاً ومعللاً بشكل كاف، ويذكر فيه أن المكلف يستفيد من حق قانوني، والمتمثل في أجل مدته (40) يوم تبدأ من يوم استلام الإشعار من أجل الإجابة والإدلاء برأيه وملاحظاته، وكذا حقه في الاستعانة بمستشار من

(1) مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 98.

اختياره لمناقشة الأسس والتعديلات التي قامت بها إدارة الضرائب، بعد التبليغ توجد ثلاث حالات يمكن أن تواجه المكلف وهي⁽¹⁾:

- رد المكلف يرسل في الآجال القانونية بإصدار ملاحظاته، والتي يمكن أن تكون موضوعية ومبررة وبالتالي تقبل، أو غير مؤسسة وبالتالي ترفض، لذلك على المحقق أن يصيغ تبليغا نهائيا و يجب أن يكون معللا ومفصلا بما فيه الكفاية.
 - الرد خارج الآجال حيث يمكن لأعوان التحقيق رفض الملاحظات، التي تصل إلى المصلحة بعد انقضاء المهلة المحددة قانونيا، كما أنه مطلوب من المحققين عدم الرفض القاطع للأجوبة المتأخرة، عندما تكون الأدلة المقدمة مقبولة كليا أو جزئيا يمكن أخذها بعين الاعتبار عند تحديد القواعد والأسس الضريبية.
 - عدم الرد في الأجل المحددة يعد بمثابة قبول ضمني، وبالتالي تبقى الأسس المعدلة من طرف المحقق على حالها، وتعتبر أساسا لرفض الضريبة، وبعد نهاية الأجل المحدد قانونيا يلزم المحقق بإرسال الجداول الإضافية والتبليغ النهائي.
- ❖ **التبليغ النهائي بنتائج التحقيق:**

بعد استلام أجوبة المكلفين بالضريبة ومعرفة ملاحظاتهم سواء كان الرد أم لم يكن، يقوم المحقق بتحرير التبليغ النهائي، الذي يحدد الوضعية النهائية والفعلية للمكلف، كما يجب أن يكون مكتوبا ومفصلا بشكل جيد، ويقوم المحقق في التبليغ بإعادة النظر في النقاط المتنازع فيها المرفوعة من طرف المكلف ودراسة ملاحظاته، ويجب أن تكون التعديلات مبررة بشكل كافي ومعللة، إذ لا يمكن تعديله أو تغييره إلا عند اكتشاف أن المكلف قد عمد إلى استعمال طرق احتيالية، ولا يوجد تاريخ محدد من أجل التبليغ النهائي، بحيث يجب أن تكون في آجال معقولة، ويقوم المحقق بما يلي⁽²⁾:

(1) عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 83-86.

(2) المرجع السابق، ص 88، 89.

➤ إصدار الأوردة (الجدول):

بعد إقفال عمليات التحقيق، يستوجب على أعوان التحقيق إصدار بطاقة المتابعة، والتي يقوم من خلالها العون بحساب الحقوق والغرامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة، ثم ترسل إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف، حيث تقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف، والقيام بإجراءات التحصيل، وذلك بعد إرسال الإخطارات.

➤ كتابة التقرير النهائي:

يقوم المحقق بإعداد المدونة النهائية، التي تعبر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية، تجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية المراقبة، والتي يتم من خلالها إقفال عملية التحقيق، والذي يجب أن يبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها، وكذا تقييم نتائج التحقيق، حيث تودع نسخة من هذا التقرير في الملف الجبائي للمكلف، بينما ترسل نسخة أخرى إلى المديرية الجهوية للضرائب، تحتوي على جميع الظروف التي تم فيها إجراء التحقيق من أجل التحليل والتلخيص.

ونشير إلى أن التحقيق المصوب يخضع لنفس الإجراءات الجبائية المتبعة في التحقيق المحاسبي، والاختلافات الموجودة مذكورة في (الجدول رقم 01).

ثانيا: إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (V.A.S.F.E)

1. برمجة واختيار الملفات:

قبل نهاية كل سنة، يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين الذين من المحتمل أن يخضعوا للمراقبة المعمقة بعد دراسة كاملة لكل ملفات المكلفين، وبعد ذلك ترسل القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليميا من أجل دراستها، وتعد مديرية الضرائب الولائية قائمة نهائية والتي

تسندها إلى رئيس مكتب المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من أجل تنفيذها، وترسل نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، وهي بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية من أجل المصادقة عليها⁽¹⁾.

إن الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون للمراقبة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة ينتقون عن طريق معايير موضوعية، والمتمثلة فيما يلي⁽²⁾:

- الأشخاص الذين لاحظت عليهم المفتشية عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد المكلف؛
- الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة؛
- عندما تكتشف المفتشية عند مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه؛
- عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية و المداخيل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة؛
- الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة، والذين يقومون بإخفاء نشاطاتهم غير الرسمية للتهرب من دفع الضريبة.

2. التحضير للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

عندما يستلم رئيس مكتب المراقبة الجبائية قائمة الأشخاص الذين سيخضعون للمراقبة، وتقسم المهام بين رؤساء الفرق والتي تتكون من محققين اثنين لكل عملية مراقبة يقومان بما يلي⁽³⁾:

أ - سحب وفحص الملف الجبائي:

بعد عملية اختيار الملفات يقوم المحقق بسحب الملف الخاضع للتحقيق المعمق من المفتشية التابع لها إقليميا، وذلك لإلقاء نظرة على وضعية المكلف وطبيعة المداخيل والمصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي، ويسمح فحص الملف الجبائي بما يلي:

⁽¹⁾ مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 81.

⁽²⁾ المرجع السابق، ص 83.

⁽³⁾ عبد الغاني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 143، 144.

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الصحيح للمكلف الخاضع للمراقبة الجبائية؛
 - تقييم السلوك العادي للمكلف تجاه التزاماته الجبائية (وجود مجمل التصريحات السنوية للمداخيل، تاريخ إيداع التصريحات، إدارات إن وجدت، مراسلات، وغيرها)؛
 - معرفة طبيعة المداخيل، والدمية المالية للمكلف، والقروض والسلفيات؛
 - فحص عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها أو التي فرضت عليها ضريبة، ووضعية الممتلكات وعناصر نمط معيشة المكلف؛
 - التعرف على المؤسسات والهيئات التي لها علاقة مع المكلف.
- وعلى المحقق أن يجري فحص لكل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية والمتعلقة بأفراد عائلته، والمؤسسات التي يسيرها، ويمكن لهذا الفحص التكميلي كشف بعض المصادر الأخرى للدخل.

ب- البحث عن المعلومات:

تعتبر عملية جمع المعلومات مرحلة أساسية في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، حيث يقوم المحقق بالبحث عن المعلومة ذات الطابع الجبائي لدى كل الأطراف التي من الممكن أن تحوز على هذه المعلومات، وذلك عن طريق ارسال كشوفات ربط وبطاقات معلومات.

3. مباشرة عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

أ- إرسال إشعار بالتحقيق:

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلاً أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم، ابتداء من تاريخ الاستلام⁽¹⁾، ويجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء عملية المراقبة.

(1) المادة 20، الفقرة 03، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص 11.

ب - إرسال طلب الاستفسارات:

الغرض من هذا الاستفسار تبيان مقاييس مستوى المعيشة شهريا أو سنويا له ولعائلته من الأكل واللباس وضرائب شخصية، كذلك مصاريف الأولاد والسفريات، وتمنح له وثيقة لملء هذا الطلب وتعطي له مدة (30) يوما للرد على هذه الطلبات⁽¹⁾.

ج-إرسال وثيقة الذمة المالية:

هي استمارة الهدف منها توضيح ممتلكات المكلف الشخصية من عقارات، محلات تجارية، سيارات، حصص في الشركات، حسابات مالية بمختلف أنواعها داخل وخارج الوطن.

د - كشوفات الربط وبطاقة المعلومات:

إن كشوفات الربط وبطاقة المعلومات عبارة عن استمارة طلب للمعلومات، تهدف إلى مراقبة وتكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء مهمته، و يجب أن تحرر بشكل واضح حتى تمكن الهيئات والمؤسسات المراسلة من الرد عليها بشكل صحيح⁽²⁾.

هـ - إرسال طلب المعلومات وتحليلها:

يقوم المحقق في هذه المرحلة وعند انتظاره لرد المكلف (30) يوم، بإرسال طلب الحصول على المعلومات إلى مختلف الهيئات والإدارات كالمحافظ العقاري (لمعرفة نوعية وقيمة العقارات التي يمتلكها المكلف بالضريبة، وكذلك تاريخ اكتسابها)، مصلحة البطاقات الرمادية للسيارات، البنوك ومختلف المؤسسات المالية، مصالح الأمن (الجمارك)، ومركز الهاتف (سونلغاز)⁽³⁾.

وبعد الرد من طرف الهيئات والإدارات يقوم المحقق بتحليل النقاط الغامضة الناتجة عن مقارنة ما هو مصرح به مع ما هو موجود فعلا، ومن ثم يرسل إلى المكلف وثيقة طلب التوضيحات والتبريرات في النقاط الغامضة، وبعد الانتهاء من التحليل والمقارنة وانطلاقا من المعلومات التي

⁽¹⁾ المادة 21، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص14.

⁽²⁾ مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص86

⁽³⁾ المرجع السابق، ص84.

توصل إليها، فإذا كانت النفقات تفوق الإيرادات بشكل كبير هنا يعاد النظر حتماً في المداخل الإجمالية للمكلف بالضريبة.

و - إعداد وإرسال النتائج الأولية:

عندما يقوم المحقق بتحديد أسس فرض الضريبة، على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، يجب أن يعلم المكلف بالضريبة بالنتائج حتى في غياب إعادة التقويم، برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين أيضاً إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة التقويم، ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوماً لتبليغ ملاحظاته أو قبولها، وقبل انقضاء آجال الرد يجب على العون المحقق أن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك⁽¹⁾.

ز - تحرير الإشعار النهائي بنتائج التحقيق:

بعد دراسة رد المكلف بالضريبة والقيام بتعديل النقاط المحتج فيها من طرف المكلف، وإذا كانت التبريرات مقنعة ومدعمة يقوم المحقق بعدها بإرسال الإبلاغ النهائي بنتائج التحقيق أما في حالة رفض المحقق للتوضيحات المقدمة من قبل المكلف فيتم تبليغه بذلك، وفي حالة عدم الرد من قبل المكلف يعتبر بمثابة قبول ضمني، هذا الإشعار يحتوي على النتائج النهائية التي خلص إليها المحقق⁽²⁾.

ح - تحرير الورود الفردية:

يمثل هذا الإجراء الخطوة الأخيرة في عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، حيث يحرر المحقق نسختين، الأولى يرسلها إلى المفتشية التابع لها إقليمياً (مفتشية النشاط أو الإقامة) وهذا لتسجيلها في سجل خاص بالورود، أما النسخة الثانية فتُرسل إلى المكلف بالضريبة كإنداز للدفع

⁽¹⁾ المادة 21، الفقرة 05، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص 15.

⁽²⁾ مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

بحيث يتضمن الورد الفردي معلومات عن المكلف بالضريبة والمبلغ المستحق الذي سيدفعه المكلف إلى القبضة، وبدفع المكلف للمستحقات التي ترتبت عليه جراء المراقبة يغلق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، ولكن في حالة عدم اقتناع المكلف بما جاء به التحقيق بإمكانه اللجوء إلى الطعن⁽¹⁾.

عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة، خاصة بفترة ما، بالنسبة لضرائب ورسوم محددة، لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد، خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة⁽²⁾.

ثالثاً: إجراءات إعادة التقييم

هي إحدى الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الدولة، إذ تستهدف رقابة إعادة التقييم كل العقود المسجلة، والمتمثلة في نقل الملكية (بيع أو شراء، قسمة، هبة، تبادل، تنازل)، وهذه العقود تخص مختلف العقارات والمحلات والأراضي وغيرها من الممتلكات،⁽³⁾ وتتم إجراءات إعادة التقييم كما يلي⁽⁴⁾:

1. برمجة واختيار الملفات:

بعد قيام مفتشية التسجيل بإرسال ملخصات إبرام العقود لكل سداسي إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، تقوم هذه الأخيرة باختيار المعاملات التي تلاحظ أن فيها نقصان في السعر المصرح به أثناء إبرام العقود، وذلك من أجل التملص من دفع حقوق التسجيل المقدرة بـ5%، وبعد تحديد العقود التي سيتم إعادة تقييمها، تقوم المديرية الفرعية بإرسال القائمة النهائية إلى فرقة إعادة التقييم من أجل إعادة تقييمها، كما ترسل نسخة إلى المديرية العامة للضرائب والمديرية الجهوية من أجل الإعلام بالبرنامج .

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 104.

⁽²⁾ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 68.

⁽³⁾ Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, **Code Des Procédures Fiscales**, 2013.

⁽⁴⁾ مقابلة مع السيد نور الدين بلحاجي، مدير المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية جيجل، يوم 2014/04/03، على

2. تنفيذ برنامج إعادة التقييم:

بعد استلام القائمة بأسماء الأشخاص الذين سيتم إعادة تقييم عقودهم، يقوم رئيس الفرقة بتوزيع القضايا على الأعوان المقيمين، الذين يقومون باستدعاء أطراف العقد البائع والمشتري إلى مقر الفرقة من أجل عرض القيمة التي أعيد تقييمها عليهما، أو من أجل الاتفاق على موعد من أجل القيام بعملية المعاينة والتحقق من طبيعة العقار أو الشيء المباع، من حيث موقعه ونوعيته وكل ماله علاقة بالسعر من أجل الحصول على المعلومات اللازمة لتحديد القيمة الحقيقية للعقار موضوع العقد. اعتماداً على هذه المعطيات وبعد تكوين صورة حقيقية على مضمون العقد يتم تحديد القيمة المعاد تشكيلها للعقار موضوع التقييم وكذلك الحقوق الواجبة الدفع الناتجة عن التقييم، ويتم تبليغ نتائج التقييم إما بالتبليغ الشفوي بالقيمة المحددة، ولما بإعادة استدعاء الطرفين بغرض التبليغ، ويكون التبليغ لكلاهما أو لأحدهما وعند التبليغ نجد حالتين:

أ- **حالة القبول بالتقييم:** في حالة قبول الطرفين بنتائج التقييم، يقوم المقيم عندئذ بتحرير إذعان حيث يعتبر بمثابة اعتراف صريح بالقيمة المعاد تشكيلها، وبالتالي استعداد الأطراف لتسديد الحقوق والغرامات المترتبة عن ذلك.

ب- **حالة عدم قبول التقييم:** في هذه الحالة تعين لجنة من أجل التوفيق بين الإدارة والمكلف، حيث تقوم بإرسال إشعار للمعني بالاستدعاء قبل (20) يوم من تاريخ الجلسة وهنا يمكن أن تصادف المقيم حالتين:

❖ حالة الحضور لإمضاء الإذعان وهنا يكون الأمر قد انتهى حيث أنه يقوم بتسديد ما عليه؛

❖ حالة عدم الحضور لإمضاء الإذعان يتم انتظار انتهاء (20) يوم، وبعد انقضاءها يتم إبلاغ المعني بالأمر بأن يسدد الزيادة تلقائياً، وهذا خلال (10) أيام وإن لم يأتي قابض الضرائب يقوم بمتابعته ويبدأ في استعمال وسائل المتابعة عن طريق عقوبات التأخير.

المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية

تتحمل الإدارة الجبائية وخاصة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية دوراً أساسياً في فعالية الرقابة، أين تتحقق مصداقية هذا الجهاز من خلال إعطاء نتائج جيدة ومتزايدة عبر السنوات المتحصل عليها، والتي لا تتحقق إلا بالتكفل بطريقة مناسبة بالعمليات الموجهة للحد من الغش الضريبي، كما أن الفعالية تهدف إلى تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الجبائية، وعلى هذا يمكن استعراض فعالية الرقابة الجبائية كما يلي:

المطلب الأول: مفهوم فعالية الرقابة الجبائية

قبل أن نعرف فعالية الرقابة الجبائية، يجب علينا تعريف الفعالية، ثم تعريف فعالية الرقابة ثم نسقطهما على الرقابة الجبائية كما يلي:

أولاً: تعريف الفعالية

التعريف الأول: "هي القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في تحقيقها"⁽¹⁾؛

التعريف الثاني: عرف ياتشمان (YACHTME) وآخرون الفعالية على أنها "قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية"⁽²⁾.

ثانياً: تعريف فعالية الرقابة

تعتبر فعالية الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة المؤسسة، بغية التأكد من تحقيق أهداف النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن نواحي الضعف في أجهزة المؤسسة من أجل تقويمها ومعالجتها⁽³⁾.

(1) عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص126.

(2) عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992، ص206.

(3) محمد قاسم القزويني، مهدي حسين زوي، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، مصر، 1993، ص25.

ثالثا: تعريف فعالية الرقابة الجبائية

بعد استعراض بعض التعاريف لفعالية الرقابة وكذا تعريف الفعالية بصفة عامة، يمكن القول أن فعالية الرقابة الجبائية هي مدى تحقيق الأهداف من وراء فرض الرقابة الجبائية، وكذا هي القدرة على استرجاع أموال الخزينة والتي عادة ما تعود بالفائدة على المجتمع ككل، لهذا فإن فعالية هذه الأخيرة تكمن في مدى تحقيق نظام الرقابة الجبائية لأهدافه، حيث يمكن أن تتعارض بعض الأهداف فيما بينها، ونتيجة لتعارضها يتعين على المشرع الجبائي مراعاة المصالح الثلاثة التالية⁽¹⁾:

1. مصلحة الدولة: تتحقق بما توفره الرقابة الجبائية من استرجاع للأموال الضائعة، والتي تساهم

الدولة من خلالها في تغطية نفقاتها المختلفة؛

2. مصلحة المكلف: تتحقق مصلحته من الرقابة الجبائية بأخذ كل حقوقه دون أي عائق من

الإدارة الجبائية؛

3. مصلحة المجتمع: تتحقق مصلحة المجتمع من الرقابة الجبائية من خلال الآثار الإيجابية

التي تترتب عنها، كاستخدام حصيلة الموارد الجبائية المسترجعة في تحسين الخدمات المجانية

التي تقدمها الدولة كمشق الطرق، توفير الإنارة العمومية، التعليم، والصحة.

ونشير أن التوفيق بين المصالح الثلاثة السابقة صعب التحقيق، لذلك من واجب المشرع الجبائي

أن يحدث تقاربا وتوازنا فيما بينها على ضوء الأولويات والظروف المحيطة بها.

المطلب الثاني: صعوبات الرقابة الجبائية

رغم الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية في القيام بعمليات الرقابة، والجهود المبذولة من طرفها

للحد من ظاهرة الغش الضريبي، إلا أنها لازالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها، وذلك

نظرا للمشاكل والصعوبات التي تواجهها والمتمثلة فيما يلي:

⁽¹⁾ نجاة نوي، فعالية الرقابة في الجزائر (1999-2003)، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004،

أولاً: الصعوبات المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية

تواجه الرقابة الجبائية عدة صعوبات تخص نظام الرقابة في حد ذاته، ومن أبرز هذه المشاكل ما

يلي:

1. صعوبة البرمجة والتنفيذ:

إن الآلية التي تتم بها عملية البرمجة واختيار الملفات تتميز بالبطء الشديد من حيث التوقيت، لأن وجود برنامج سنوي واحد يخضع للتصفية في أكثر من مرحلة يؤثر سلباً على إعداد واختيار الملفات التي ستخضع للرقابة الجبائية، كما أن ضرورة اختيار ومصادقة المديرية المركزية للملفات المختارة تعوق في العديد من المرات عمل مصالح مديريات الرقابة الجبائية المكلفة بتنفيذ برنامج التحقيق، لأنها في 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 عن انتقاء الملفات، فإن كل ذلك يأخذ وقتاً طويلاً من الأفضل استغلاله، إضافة إلى أن عدد الملفات التي يتم اختيارها لتخضع للرقابة الجبائية ضئيل جداً مقارنة بالعدد الكبير للمكلفين⁽¹⁾.

2. قصور الإمكانيات البشرية:

إن العنصر البشري مفتاح تطبيق كل برنامج، والعامل الأهم في تحقيق ونجاح السياسة المسطرة، لكن في الواقع نجد أن الإدارة الجبائية غير قادرة على تحقيق ذلك، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد أعوان الإدارة الجبائية، وهذا ما يعمل على صعوبة متابعة الإدارة الجبائية لهؤلاء المكلفين، مما ينعكس سلباً على تباعد فترات حملات الرقابة خاصة تلك التي تتم في عين المكان، فإذا كانت سنوات التقادم القانونية هي أربع سنوات لكي تستطيع الإدارة الجبائية إعادة التحقيق لنفس المكلف، فإنه واقعياً حتى بمرور 100 سنة لا يمكنها الخوض في تحقيق ثاني نظراً للنقص في عدد المراقبين الجبائيين.

⁽¹⁾ عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 187.

إضافة إلى المشكل الكمي الذي تعاني منه الإدارة الجبائية في أعوانها والذي يحول دون كفاءتها، هناك مشاكل ذات طابع نوعي مرتبط بمدى توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرات الواسعة، إضافة إلى أن إطاراتها الجبائية لا تخضع لتكوين واحد، ذلك أن هناك هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارين، المعهد الوطني للمالية، ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي، والبرامج بينهما متباينة، ثم إن هذا التكوين يغلب عليه الطابع العام والواجب أن يكون ذا طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية، لأنه يستحيل تحويل كل الإداريين إلى خبراء في كل المجالات، في القانون الجمركي، والإجراءات وغيرها، ومنه فإن هناك تبايناً كبيراً بين الدروس النظرية والتطبيق الميداني، وبالتالي فغياب الكفاءات المتخصصة في الجهاز الرقابي الجبائي الجزائري سوف يضعف من كفاءته، خاصة أن بعض المكلفين هم أكثر كفاءة من هؤلاء الأعوان، إضافة إلى أن التطورات التكنولوجية والمعلوماتية تستدعي توفر كفاءات جد متخصصة⁽¹⁾.

3. قصور الإمكانيات والوسائل المادية:

لا يعد نقص الموارد البشرية المؤهلة المشكل الوحيد الذي تعاني منه الإدارة الجبائية، فحتى إذا كانت هذه الكفاءات متوفرة، فإن غياب أدنى الوسائل الضرورية المحفزة على العمل سيؤدي بالضرورة إلى قصورها في أداء مهامها، مما ينعكس سلباً على مردودية الرقابة الجبائية، ومن بين المعوقات ما يلي⁽²⁾:

- القصور في المقرات واعتبار بعضها الآخر في حاجة إلى ترميم و تجديد؛
- القصور في وسائل النقل، حيث أن مصالح الرقابة الجبائية بطبيعتها تتطلب الحركة الدائمة في إطار تنفيذ المهام المسندة إليها، سواء في قيامها بحملات الرقابة في عين المكان، أو جمع المعلومات من مختلف المصالح الإدارية الأخرى، هذا ما يؤدي إلى الحد من فعالية الرقابة الجبائية خصوصاً في المناطق البعيدة و المعزولة؛

⁽¹⁾ عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 1995، ص250.

⁽²⁾ عيسى بولخوخ، مرجع سبق ذكره، ص87.

• ضعف الأجور والمرتببات والخدمات الأخرى مقارنة بالدور الحساس الذي تلعبه في حماية أموال الدولة من الضياع، والمبالغ المسترجعة التي كانت الخزينة ستحرم منها لولا القيام بعمليات الرقابة، إذ أن غياب أدنى الوسائل الضرورية المحفزة على العمل يؤدي إلى قصور هذه الفئة في أداء وظائفهم فضلا عن ما قد ينتج عنها من تقصير أو انحراف في أداء مهامهم جراء إغراءات المكلفين المتهربين من دفع الضريبة وهو ما يؤثر سلبا على مردودية الرقابة الجبائية؛

• عدم توفر المكان الملائم الذي يليق بأعوان الرقابة في الإدارة التي يعملون فيها، والذي يساعد في أداء مهامهم، فهي لا تتوفر على أدنى شروط العمل الفعال، كتوفير الأدوات المكتبية التي تفتقدها العديد من الإدارات الجبائية؛

• عدم توفر جهاز للاستعلام يزود الإدارة الجبائية بالمعلومات اللازمة عن أنشطة المكلفين بالضريبة؛

• اعتماد الإدارة الجبائية على الوسائل التقليدية والأساليب الكلاسيكية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية، والتي لم تعد قادرة ولا مناسبة للتعامل مع المستجدات، والتطورات المذهلة في تكنولوجيا الإعلام والاتصال، ومعالجة المعلومات التي أصبحت تعتمد عليها جميع المؤسسات العمومية والخاصة؛

• يكفل المشرع الجبائي للمراقبين ضمان الحماية أثناء تأدية وظائفهم الصعبة، إلا أن هذه الضمانات غير كافية نظرا لما يتعرضون له من اعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين، ولذلك فهم في حاجة إلى تعزيزات أمنية خاصة أثناء التحقيق بعين المكان.

4. غموض وعدم استقرار التشريعات الجبائية:

يشكل التشريع الجبائي عائقا أمام الرقابة الجبائية من خلال الثغرات التي يتيحها القانون الجبائي والتي يسعى من خلالها المكلف إلى الغش الضريبي عن طريق الاستعانة بذوي الخبرة في المجال، ولا يتم القضاء على ذلك إلا من خلال نظام جبائي محكم ومرن، يتماشى والتطورات المستحدثة في مجال

الغش الضريبي، كما أن غموض وعدم وضوح النصوص الجبائية يحد من تنفيذ أعوان ومراقبي الإدارة الجبائية لهذه القوانين، ومن بين أوجه الغموض في النظام الضريبي الجزائري ما يلي⁽¹⁾:

- لم يعرف المشرع مفهوم الغش الضريبي، ولم ينص عليه مجمل قانون الإجراءات الجبائية، ولكنه أورد نصا معدلا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، عدد فيه الأفعال التي تدخل ضمن الغش الضريبي؛
 - عدم وجود نصوص تشريعية تضمن الحماية للمراقبين أثناء التدخل في عين المكان؛
 - تشكل كثرة التعديلات والتغييرات التي يتم إدراجها في التشريع الجبائي، من خلال قوانين المالية وقوانين الضرائب عائقا يتمثل في عدم استقرار النظام الضريبي، وبذلك يصعب على موظفي الإدارة الجبائية تطبيق هذه القوانين نظرا لعدم توفر نسخ للقوانين، والتي على أساسها يقومون بأداء مهامهم من جهة، كما يصعب على المكلفين الاطلاع على التعديلات الجديدة وكيفية تطبيقها من جهة أخرى، وهو ما يجعلهم غير مطمئنين لها حتى ولو كانت تخدم مصالحهم؛
 - عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.
5. تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية:

تكمن الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية في ما يلي⁽²⁾:

- البطء في تقديم الخدمات، حيث يشكو الكثير من المكلفين من طول الوقت الذي يتطلب إنجاز أية معاملة يرجعون بشأنها إلى الإدارة الجبائية؛
- تعقيد إجراءات المديرية الفرعية للمنازعات كونها تتم على عدة مستويات وتمنح آجال محددة، وهو ما يزيد من تعقد إجراءاتها وطول فترتها مما يجعلها تتراكم من سنة إلى أخرى؛

(1) عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص193، 194.

(2) المرجع السابق، ص193.

- عدم التشدد في فرض عقوبات صارمة، والملاحظ أن الأحكام الصادرة في قضايا الغش الضريبي تتميز بالبطء لأن القاضي يطالب بإجراء تحقيق للتأكد من وجود غش ضريبي⁽¹⁾.

ثانيا: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط الخارجي

توجد صعوبات أخرى خارجة عن نطاق الرقابة الجبائية والنظام الضريبي، إذ أنها تختص بأطراف أخرى لها علاقة مباشرة مع الإدارة الجبائية، مثل المكلف بالضريبة ومختلف الهيئات والإدارات الأخرى.

1. نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة:

يعتبر انعدام الوعي الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي للمكلف بالضريبة من بين المشاكل الأساسية التي تعيق عملية الرقابة الجبائية، إضافة إلى الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة اغتصاب، وهي تشكل إجحافا في حق دافعيها، ولذلك يلجأ المكلف إلى التهرب من دفعها قدر الإمكان، وتعتبر ظاهرة الرشوة التي تعكس انعدام الضمير الأخلاقي لدى المكلفين بالضريبة، الذين يقومون بمنح هبات وهدايا كرشوة لأعوان الإدارة الجبائية لفتح مجال التهرب من دفع الضريبة، من خلال تخفيض المستحقات الضريبية، والاستفادة من امتيازات غير مستحقة، أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها في ملفاتهم، وقد تصل إلى التفاوض عن مراقبة ملفاتهم نهائيا، من خلال عدم إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة⁽²⁾.

2. اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي:

يتميز الاقتصاد الموازي بوجود الأنشطة التي تمت في الخفاء بعيدا عن أعين الحكومة وأجهزتها الرقابية، كمحاولة الغش الضريبي وتجنب القيود الرسمية المحددة لممارسة النشاط الاقتصادي، وقد أخذت هذه الظاهرة بعدا أوسع في السنوات الأخيرة بالجزائر، نتيجة الانفتاح الاقتصادي والتحول

(1) عيس بولوخ، مرجع سبق ذكره، ص 88، 89.

(2) عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 196، 197.

السريع من اقتصاد مغلق إلى اقتصاد السوق مما أدى إلى فتح نشاطات جديدة يغلب عليها الطابع السري، والذي يصعب قياسه لأنه يتم في الخفاء، ومن أبرز مظاهر الاقتصاد غير الرسمي ما يلي⁽¹⁾:

- البيع بدون فواتير مما يساهم في ظاهرة الغش الضريبي؛
- إبرام الصفقات المشبوهة وغير المصرح بها، وخاصة في مجال المعاملات العقارية لعدم دفع الضرائب والرسوم المستحقة؛
- تحويل الإعفاءات والامتيازات الجبائية عن مسارها الحقيقي، نتيجة مخالفة شروط الاستفادة منها؛
- يؤدي الاقتصاد غير الرسمي إلى عدم المساهمة الكلية في الحصيلة الضريبية، مما يحرم الخزينة العمومية من موارد هامة، كما يحرف قواعد المنافسة النزيهة عن مسارها بين المتعاملين الاقتصاديين.

3. عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى:

خول المشرع الجبائي حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية و كذا المؤسسات الخاصة، التي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة، من أجل الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام عملية الرقابة، إلا أن الملاحظ أن هذه المؤسسات لا تتعاون فيما يخص تقديم المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة، والتي تعتبر ضرورية لإتمام عملية الرقابة وتسهيل الكشف عن المداخل غير المصرح بها، إذ يصرح مراقبي الإدارة الجبائية أن البنوك عادة ما تتماطل في تقديم حساب العملاء الذي يخضعون للرقابة الجبائية، وتكتفي بتقديم الكشوف لفترة قصيرة لا تتجاوز ستة (6) أشهر، بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث عنه في الأرشيف في حين أن المراقبة تمتد لفترة أربعة سنوات⁽²⁾.

⁽¹⁾المرجع السابق، ص197.

⁽²⁾المرجع السابق، ص88.

المطلب الثالث: كيفية تفعيل الرقابة الجبائية

تتمثل الحلول في التحسينات التي تستعملها الدولة، كحل لهذه المشاكل التي تعرقل عمل الرقابة الجبائية، وتقلل من فعاليتها وتتمثل هذه التحسينات كآلاتي:

أولاً: تحسين عملية البرمجة

لا بد من إعادة النظر في آلية البرمجة، إذ على الأقل يكون برنامج كل سداسي، حيث يتم فيه إدراج عدد كافي من الملفات الجبائية التي ستخضع للرقابة الجبائية، ويجب أن تصب في كل أوجه الأنشطة الاقتصادية، دون الاقتصار على نشاط واحد مثلما كانت عليه عمليات الرقابة الجبائية في الآونة الأخيرة، والتي اهتمت بنشاط الاستيراد تاركة بذلك الغش الضريبي في الأنشطة الأخرى، كما يجب توسيع مجال الرقابة الجبائية حتى تشمل مختلف الثروات والأنشطة الاقتصادية، حيث تقل حدة الغش الضريبي كلما شعر المكلف بأنه مهدد بمراقبة مستمرة ودورية⁽¹⁾.

ثانياً: تحسين الموارد البشرية

إن نجاح إدارة الرقابة الجبائية في أداء وظائفها مرتبطة بتوفير عدة مقومات، من أهمها توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرات الواسعة، وفي ظل نقص هذه الكفاءات المتخصصة يجب اتخاذ الإجراءات التالية⁽²⁾:

- يجب انتقاء قائمة أعوان الرقابة الجبائية على أساس عملي وموضوعي يراعي فيه المستوى العلمي، الخلقى، والنفسي لهم، وأن يتحلوا بالإخلاص والحماسة في العمل، وأن يكونوا واسع المعرفة والإدراك، وعلى جانب رفيع من الخلق وحسن المعاملة بينهم وبين المتعاملين معهم؛
- ضرورة ترقية أخلاق المهنة بغية تحسين الأداء الوظيفي، وهذا من خلال إدراجها كمادة ينبغي تلقينها في مرحلة التكوين الأولي لأعوان الإدارة الجبائية، حتى يتسنى لهم التكيف مع الميدان

(1) عبد العزيز قتال، مرجع سبق ذكره، ص 117.

(2) المرجع السابق، ص 118، 119.

- المهني، وتحسيسهم بمسئولياتهم وحقوقهم عن طريق إشباعهم بالأسس والمبادئ العامة، لكي لا يواجهوا عقبات وصعوبات أثناء القيام بمهامهم الوظيفية؛
- تعزيز ثقافة الجودة في الأداء لمصالح الرقابة الجبائية، وعليه 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 الجبائية، من خلال إرسالهم إلى الدورات الأجنبية التي تقام في مختلف دول العالم؛
- فتح مدارس متخصصة في مجال الرقابة الجبائية عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات رقابية؛
- مراعاة جانب التخصص من أجل ضمان مردودية أكبر للموظفين؛
- التكوين المستمر وهذا عن طريق تسطير برنامج دوري للتكوين، حتى يسمح لأعوان الرقابة من مواكبة التغيرات الحاصلة في نظام الرقابة الجبائية سواء من حيث القوانين أو الإجراءات، بالإضافة إلى التدريب كسياسة دائمة لرفع كفاءة جهاز الرقابة الجبائية؛
- تبني سياسة التحفيز إذ يعد العنصر البشري ثروة تمتلكها الإدارة الجبائية يجب المحافظة عليها، واستثمارها بكافة السبل والوسائل، وتحسين هذا الاستثمار بشكل دائم عن طريق التحفيز الفعال الجيد.

ثالثا: تحسين الإمكانيات والوسائل المادية

بإضافة إلى تحسين الوسائل البشرية، لا بد وأن يصاحبه تحسين على مستوى الوسائل المادية، إذ لا فائدة من توفر كفاءات بشرية دون توفر 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 تأنيثها وتجهيزها بكل المعدات المكتنية 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 المكلفين، وتسهيل الكشف عن الوضعيات الاحتياالية، من خلال قدرته على

تسجيل أكبر عدد من المعطيات والبيانات الخاصة بالمكلفين، في مساحات صغيرة تكون سهلة البرمجة والترتيب⁽¹⁾.

رابعاً: التحسين في التشريعات الجبائية

نظراً لما تعرفه التشريعات الجبائية من قصور يشكل عائقاً أمام فعالية جهاز الرقابة، فإن هناك حاجة ماسة لتعديلها وتطويرها حتى تصبح أكثر مرونة في التطبيق، وسهولة في الفهم، سواء من قبل المكلفين أو أعوان الإدارة الجبائية، وفي هذا الإطار لابد من توحيد التشريع الجبائي، ونشر كافة القوانين واللوائح وغيرها، ويجب أن تنسق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب سواء على المستوى المركزي أو الجهوي، حتى لا تتضارب في اتجاهاتها ولا تتناقض في تفسيراتها، مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع المكلفين دون التفرقة بينهم، كما يجب التخفيف من حجم الحذف، بالإضافة والإلغاء التي تطرأ على قوانين الضرائب، وهذا لضمان نوع من الاستقرار في التشريع الجبائي، كما أنه من الضروري إصدار نص تشريعي، يحمي أعوان الرقابة الجبائية من المخاطر عند تأدية مهامهم⁽²⁾.

خامساً: تحسين إجراءات الرقابة الجبائية

يتم تحسين إجراءات الرقابة الجبائية كما يلي⁽³⁾:

● إنشاء شبكة لتحليل المخاطر بهدف وضع برمجة عقلانية للرقابة الجبائية، تقوم على أساس معايير وثوابت من البيانات التقنية أو الواقعية، التي من الممكن أن تسلط الضوء على التناقضات والتصرفات الغير معقولة، والمؤدية لاختيار موضوعي وعقلاني للمكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة؛

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 120.

⁽²⁾ المرجع السابق، ص 117.

⁽³⁾ التوأمة بين المديرية العامة للضرائب والمديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية، رسالة المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، العدد 59، 2012، ص 07.

- إعادة تأطير حالات الرفض المحاسبي، من خلال تعريف قانوني أكثر وضوحاً لحالات ومعايير الرفض المحاسبي.

سادساً: تخفيف الإجراءات النزاعية وتقليص آجال دراسة الملفات

تتمثل إجراءات تخفيف الإجراءات النزاعية وتقليص آجال دراسة الملفات⁽¹⁾:

- إعداد أداة معلوماتية لمتابعة النشاط النزاعي على المستويين المركزي والمحلي؛
- تبسيط نظام الشراء بالإعفاء؛
- تنظيم مسار معالجة الشكاوي ابتداء من تاريخ إيداع الشكوى إلى غاية إمضاء القرار النزاعي وتبليغه للشاكي وذلك لجعله أكثر مرونة؛
- تحسين تسيير لجان الطعن.

سابعاً: تنظيم المصالح وتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة

تم عملية تنظيم المصالح وتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة كما يلي⁽²⁾:

- إنشاء تدابير جديدة لاستقبال المكلفين بالضريبة تحت "اسم مرجع نوعية الخدمات"، والمتضمن الالتزامات النوعية المستمدة من أفضل الممارسات الدولية الرائدة في هذا المجال؛
- إعداد تعليمة عامة ودليل منهجي حول مرجع نوعية الخدمات؛
- تحديد خمس مؤشرات موجزة تسمح بحساب شروط الدخول والتكفل، نوعية الخدمة المقدمة، احترام الأجال والإصغاء للمكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى مؤشر إجمالي لنوعية الخدمة، يسمح بتقييم وتصنيف نوعية الخدمة المقدمة على مستوى كل مصلحة محلية؛
- تنظيم دورة تكوينية للعمال في مجال الاستقبال؛
- إنشاء المحرر الجبائي كحماية قانونية ممنوحة للمكلفين بالضريبة.

⁽¹⁾المرجع السابق، ص07.

⁽²⁾المرجع السابق، ص07.

خلاصة الفصل:

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية، والتي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية، والتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين، وللرقابة الجبائية مجموعة من الأهداف تعمل على تحقيقها، كالأهداف القانونية، الأهداف الإدارية، الأهداف الاجتماعية، وكذلك الأهداف المالية والاقتصادية، كما حدد لها المشرع أشكالاً تختلف باختلاف نوع النشاط وأهمية رقم الأعمال تتمثل في الرقابة المختصرة والرقابة الخارجية.

وتوجد عدة آليات للرقابة الجبائية تتمثل في الإطار القانوني للرقابة الجبائية، والالتزامات والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، ونظراً لأهمية الرقابة الجبائية نتج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة الغش الضريبي، والمتجسدة في إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي، ومختلف المفتشيات على المستوى المحلي، إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات ومديرية كبريات الشركات على المستوى المركزي، ومن جهة أخرى قام المشرع بسن مجموعة من القوانين والإجراءات الجبائية، وتتمثل في إجراءات التحقيق المحاسبي، وإجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وإجراءات إعادة التقييم.

تهدف الإدارة الجبائية إلى تفعيل الرقابة من خلال صياغتها في إطار قانوني، يساعدها على تطبيق التشريعات ويمنحها صلاحيات رقابية تمكنها من القيام بمراقبة تصريحات المكلفين، غير أن هذه الأخيرة تواجهها عدة صعوبات ومشاكل، من بينها صعوبات متعلقة بنظام الرقابة الجبائية، وصعوبات متعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط الخارجي، ومن أجل حل هذه المشاكل تم وضع حلول، كالتحسين في التشريعات الجبائية وتحسين إجراءات الرقابة الجبائية.

تمهيد الفصل:

بما أن موضوع دراستنا يتناول دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي، سنقوم في هذه الدراسة الميدانية بتعريف مديرية الضرائب، والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية -جيجل-، باعتبارها الجهاز المسؤول مباشرة عن الرقابة الجبائية.

ثم نحلل النتائج العامة لأنشطة الرقابة الجبائية خلال الفترة 2010-2013، وكذا تحليل نتائج أشكال الرقابة المختلفة المنجزة لنفس الفترة .

وفي الأخير وللتفصيل في كيفية الحصول على هذه النتائج نقوم بدراسة حالة كشف للغش الضريبي، عن طريق استخدام التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .

ولهذا قمنا بتخصيص هذا الفصل لدراسة الرقابة الجبائية من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: تقديم مكان الدراسة؛
- المبحث الثاني: تحليل نتائج الرقابة الجبائية على مستوى ولاية -جيجل-؛
- المبحث الثالث: دراسة حالة في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

المبحث الأول: تقديم مكان الدراسة

المطلب الأول: بطاقة تعريفية لمديرية الضرائب لولاية - جيجل-

أولا: نشأة وتعريف مديرية الضرائب لولاية - جيجل-

نشأت مديرية الضرائب لولاية جيجل سنة 1974م وطبقا للمرسوم التنفيذي رقم 60_91 المؤرخ في 1991/02/23، الذي بموجبه تم إعادة هيكلة المصالح الخارجية للوزارة المالية وتضم عدة فروع من بينها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والتي لها أهمية كبيرة نظرا للدور الذي تلعبه في الحفاظ على أموال الخزينة العمومية.

ومديرية الضرائب هي هيئة تنظيمية ومؤسسة إدارية مالية، تقوم بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، تحت إشراف المديرية الجهوية إذ تعمل على تنفيذ سياسة مسطرة من طرف الإدارة العامة للضرائب، والتي تهدف إلى تنشيط الاقتصاد الوطني، تنظيمه، توجيهه وتحصيل مداخيل هامة لصالح خزينة الدولة.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية - جيجل-

بموجب قرار وزارة المالية المؤرخ في 1995/10/16م تم تقسيم المديرية الولائية للضرائب، إلى خمسة مديريات فرعية وهي⁽¹⁾:

- ❖ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- ❖ المديرية الفرعية للتحصيل؛
- ❖ المديرية الفرعية للمنازعات؛
- ❖ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- ❖ المديرية الفرعية للوسائل.

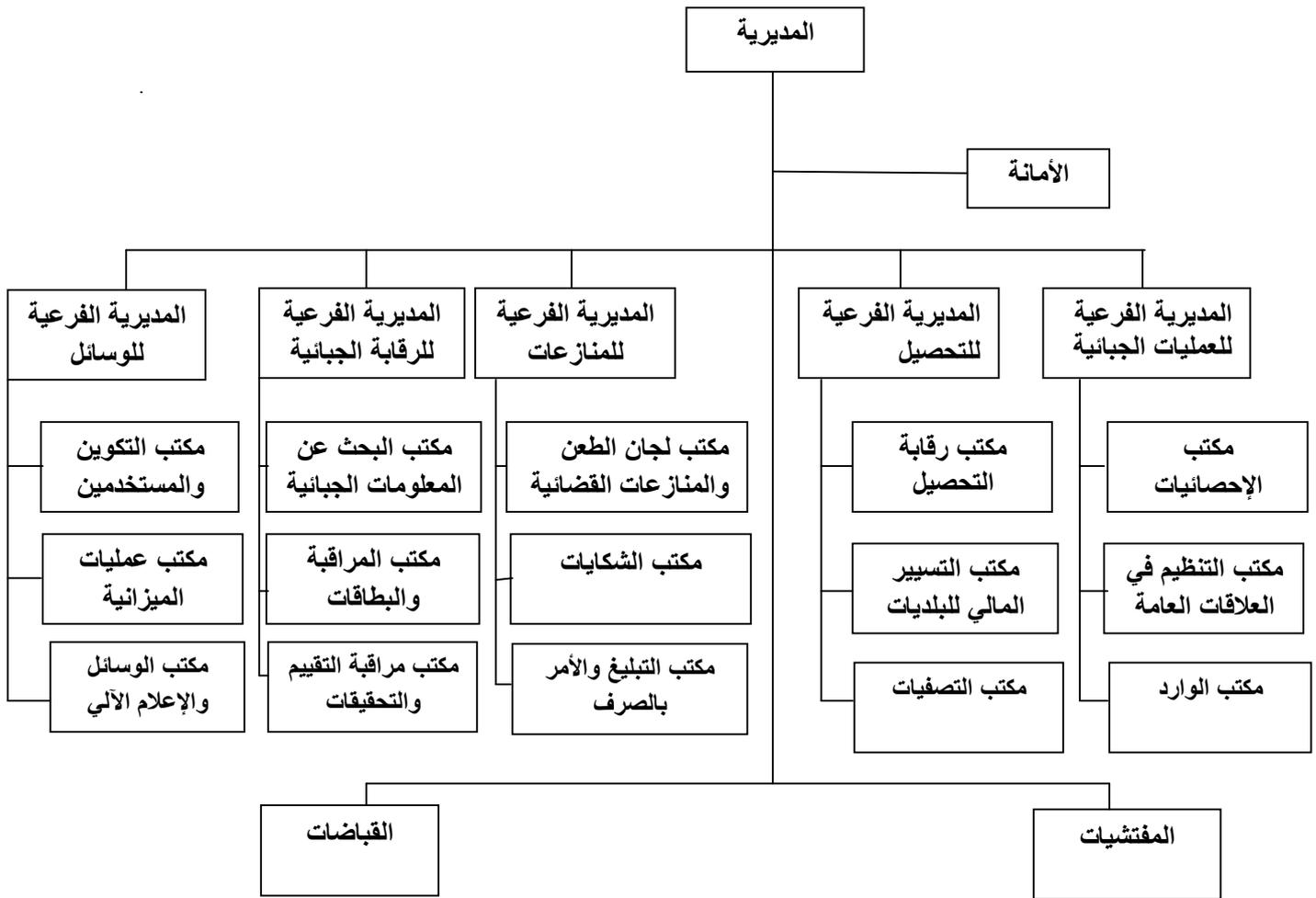
⁽¹⁾ وثائق داخلية، مديرية الضرائب لولاية جيجل.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي بولاية - جيجل -

ودعما لهذه المديرية وتسهيلا لعملها وجدت في الولاية مفتشيات للضرائب وقباضات للتحصيل ويشرف عليها المدير الولائي للضرائب.

يوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية - جيجل - :

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية - جيجل -



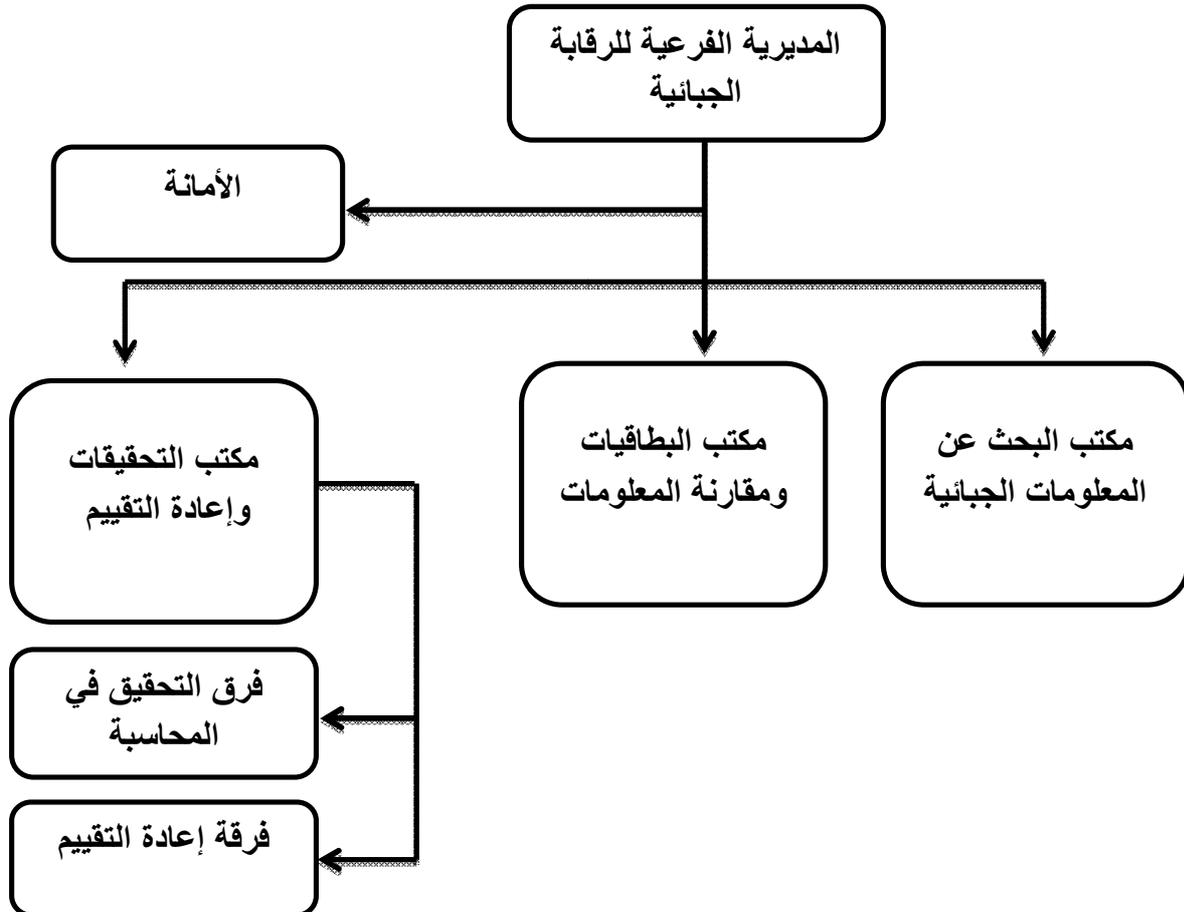
المصدر: مديرية الضرائب لولاية جيجل - نزل المالية - 2014

المطلب الثاني: تقديم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

أولاً: تعريف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

هي هيئة إدارية تابعة للمديرية الولائية للضرائب، تلعب دور الوسيط بين المكلف بالضريبة ومديرية الضرائب، وتتمثل وظيفتها الأساسية في مكافحة الغش الضريبي، من خلال مراقبة سير الأنشطة التجارية والصناعية عبر الولاية، وكذلك التحقق من صحة أرقام الأعمال المصرح بها من طرف المتعاملين الاقتصاديين والتجاربيين، بالبحث عن المعلومات من مصادرها الأصلية، ومسك فهرس التجار المعنويين والطبيعيين، أي أنها تقوم بالإشراف على كل ما يتعلق بملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين للمراجعة، وتضم ثلاث مكاتب كما هو موضح في الهيكل التنظيمي الموالي:

الشكل رقم(04): الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية -جيجل-



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات الداخلية لمديرية الضرائب.

ثانيا: مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تتدرج فيها ثلاث مصالح، تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية، المختصة أساسا في تسطير وتنفيذ برنامج التحقيق الجبائي.

1. المدير الفرعي للرقابة الجبائية

يمكن تلخيص مهامه في ما يلي:

- التنسيق بين مختلف المكاتب المشكلة للمديرية الفرعية؛
- الإشراف ومتابعة عمل فرق التحقيق والمراقبة؛
- السعي لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة، دون الإخلال بنصوص المشرع الجبائي.

2. مكتب الأمانة:

هي وحدة إدارية شاع وجودها في الوزارات والمديريات والمنشآت الإدارية، ويتكون مكتب الأمانة من السكرتير وهو موظف، وهذا حسب المسؤول الذي يقوم بخدمته، وتكمن مهامه في ما يلي:

- استقبال المكالمات الهاتفية الواردة إلى المدير، والقيام بالاتصال الخارجي؛
- استقبال الزوار والمتعاملين والبريد الصادر والوارد، والقيام بعمليات النسخ والطبع.

3. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:

تتلخص مهامه في ما يلي:

- إعداد بطاقيات خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات، المؤسسات والأشخاص، الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها؛
- برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق الفرق المختلفة، قصد البحث عن المادة الجبائية؛
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار، وتقديم الاقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

4. مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات:

ويكلف بما يلي:

- تسيير البطاقات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها؛
- استقبال المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها؛
- تنظيم استغلال جداول الزبائن، السندات، التسليم، والوثائق الأخرى، بكيفية تؤدي إلى تعجيل توزيع المعلومات المنظمة في السندات والجداول؛
- تقديم اقتراحات وآراء رامية إلى تحسين حفظ المعلومات، استغلالها، ومراقبة استعمالها.

5. مكتب التحقيقات وإعادة التقييم:

تكن مهامه في التكفل بملفات المؤسسات والأشخاص، الذين يحتمل أن يكون محل مراجعة محاسبية، أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقدرها الإدارة المركزية، ويحتوي على فرقتين:

أ- فرقة التحقيق: تسعى هذه الفرقة إلى تنفيذ التعليمات والتوصيات التي استندت لها، والمتمثلة في مراجعة محاسبة المكلفين بالضريبة المبرمجين للتحقيق، معتمدة في ذلك على معلومات موجودة لديهم واستفائها من مصدرها؛

ب- فرقة إعادة التقييم: تسهر هذه الفرقة على مراقبة أسعار مصرح بها، عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات، والحقوق العقارية، المحلات التجارية، وتقييم العقود الخاضعة للتسجيل.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي بولاية -جيجل-

المبحث الثاني: تحليل نتائج الرقابة الجبائية على مستوى ولاية - جيجل -

المطلب الأول: تحليل النتائج العامة للرقابة الجبائية

أولاً: نسبة الملفات الجبائية الخاضعة للرقابة الجبائية على مستوى ولاية - جيجل - للفترة 2010-2013

الجدول رقم(03): عدد الملفات الجبائية الإجمالية الخاضعة للنظام الحقيقي على مستوى ولاية - جيجل -

| البيان/ السنة | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|-----------------------------|------|------|------|------|
| عدد ملفات الأشخاص الطبيعيين | 4739 | 5426 | 4672 | 5773 |
| عدد ملفات الأشخاص المعنويين | 386 | 409 | 517 | 523 |
| المجموع | 5125 | 5835 | 6189 | 6296 |

المصدر: معطيات من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية - جيجل -.

نلاحظ أن عدد ملفات الأشخاص الطبيعيين أكبر بكثير من عدد ملفات الأشخاص المعنويين، هذا راجع الى أن ملفات الأشخاص ذوي الامتيازات الجبائية مثل ANSEJ, ANDI، يتم إدراجهم بقوة القانون ضمن ملفات الأشخاص الطبيعيين في النظام الحقيقي، رغم أن أنشطتهم التجارية تكون في أغلب الأحيان ضعيفة.

الجدول رقم(04): نسبة الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والمصوب والرقابة على الوثائق والتحقيق المععمق في الوضعية الجبائية الشاملة من مجموع الملفات الخاضعة

| البيان/السنة | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|---------------------------------|-------|-------|-------|-------|
| عدد الملفات الخاضعة للرقابة | 382 | 368 | 343 | 376 |
| مجموع الملفات الخاضعة الإجمالية | 5125 | 5835 | 6189 | 6296 |
| النسبة % | 7.45% | 6.30% | 5.54% | 5.97% |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم(01) و الجدول السابق رقم(03).

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي بولاية -جيجل-

نلاحظ أن نسبة الملفات الخاضعة للرقابة يتراوح بين 5% و 7% من مجموع الملفات الخاضعة للضريبة، حسب الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي .

ثانيا: نسبة الضرائب المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية على مستوى ولاية -جيجل- للفترة

2013-2010

الجدول رقم (05) : نسبة الضرائب المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية على مستوى ولاية

- جيجل -

| البيان/السنة | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|----------------------------|---------------|---------------|----------------|---------------|
| الضرائب المسترجعة | 191698572 | 204782592 | 223644421 | 278324082 |
| الحصيلة الضريبية الإجمالية | 6345234547.52 | 8425280317.58 | 10308618126.32 | 9396444146.68 |
| النسبة المئوية | %3.02 | %2.43 | %2.17 | %2.96 |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق (01) ومعطيات من المديرية الفرعية للتحصيل.

نلاحظ أن مبلغ الضرائب المسترجعة معتبرة وفي ارتفاع مستمر، إلا أن نسبتها من إجمالي الحصيلة الضريبية تتراجع بشكل طفيف جدا خلال فترة الدراسة، وهذه المبالغ تزيد من الموارد المالية لخزينة الدولة .

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي بولاية -جيجل-

ثالثا: دراسة طبيعة الضرائب المسترجعة على مستوى ولاية - جيجل - خلال الفترة 2010-2013

الجدول رقم(06): أنواع الضرائب المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية على مستوى ولاية -جيجل-

| 2013 | 2012 | 2011 | 2010 | البيان / السنة |
|----------|----------|----------|----------|---|
| 43264977 | 33767449 | 25167565 | 28038927 | الرسم على القيمة المضافة TVA |
| 9769319 | 4305899 | 2011415 | 3866228 | الرسم على النشاط المهني TAP |
| 2485612 | 5366622 | 125577 | 3663282 | الضريبة على أرباح الشركات IBS |
| 49881586 | 25426339 | 29409008 | 29458286 | الضريبة على الدخل الإجمالي IRG |
| 123919 | 495999 | 29434 | 36882 | الضريبة على الأجور IRG/S |
| 1122583 | 3534717 | 0 | 0 | الضريبة على الدخل الإجمالي اقتطاع من المصدر |
| 175379 | 22962 | 666478 | 69303 | حقوق الطابع |
| 0 | 11953570 | 1377647 | 532502 | ضرائب ورسوم أخرى |
| 23888539 | 19519474 | 13502319 | 14158626 | عقوبات التأخير |

| | | | | |
|-----------|-----------|----------|----------|---------------|
| 130711974 | 104393031 | 73419443 | 79829036 | المجموع الكلي |
|-----------|-----------|----------|----------|---------------|

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم (02).

سنقوم بتحليل الجدول حسب نوع كل ضريبة وحسب حجمها:

1. الرسم على القيمة المضافة (TVA):

نلاحظ أن المبالغ المسترجعة تكون كبيرة، لأن الرسم على القيمة المضافة يفرض على أساس رقم الأعمال، كما تخضع له جميع العمليات والأنشطة التي يقوم بها جميع الأشخاص المكلفين بالضريبة، كما تنتج عن إعادة إدماج الرسوم على المشتريات، بسبب استعمال فواتير مزورة أو وهمية في إثبات هذه الرسوم.

2. الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

تفرض على الربح أو المداخيل الصافية للأشخاص الطبيعيين، ويتم التحقيق فيها بعد رفض نتيجة المحاسبة، بسبب الزيادات الناتجة عن رقم الأعمال الغير مصرح به، أو وجود أعباء غير مبررة بوثائق رسمية وصحيحة، وينجم عنه تغيير في حجم الأرباح المعاد تشكيلها.

3. الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

تفرض IBS على الأرباح والمداخيل الصافية للشركات (الأشخاص المعنويين)، وتكون مبالغها المسترجعة أقل من IRG، لأن عدد الأشخاص المعنويين يمثل 10% من الحجم الكلي للأشخاص الخاضعين للضريبة، في حين أن الباقي (90%) يمثل نسبة الأشخاص الطبيعيين.

4. الرسم على النشاط المهني (TAP):

يفرض الرسم على النشاط المهني بنسبة 2% على رقم الأعمال، وعليه تكون المبالغ المسترجعة مرتبطة برقم الأعمال المغشوش فيه.

5. ضريبة على الدخل الإجمالي اقتطاع من المصدر:

تمثل الضريبة على الأجر التي يجب أن تقتطع من طرف صاحب العمل، وتدفع إلى قبضة الضرائب شهريا وفقا لدفتر الأجر.

6. ضرائب ورسوم أخرى:

هي ضريبة نوعية من أنواع الضرائب التي تدخل ضمن الضريبة على الدخل الإجمالي، ويتم دفعها على أساس الأرباح الموزعة على الشركاء، وأصحاب الحصص في الشركات التجارية، وبالتالي فكل إخفاء في أرباح هذه الشركات يؤدي بالضرورة إلى إخفاء في هذا النوع من الضرائب، لذلك فهو مرتبط بالضريبة على أرباح الشركات المسترجعة .

7. حقوق الطابع:

يسدد الطابع عند الدفع نقدا عند الشراء، ويقوم البائع بتحصيلها لصالح خزينة الدولة، وقيمة الطابع تكون بنسبة 1 دج على كل 100 دج على أن لا يتعدى مبلغ الحقوق 2500 دج على كل فاتورة⁽¹⁾. المادة 100 من قانون الطابع.

8. عقوبات التأخير:

تمثل عقوبات التأخير ما بين 10% و25% من الحقوق المسترجعة وهو يعتبر أسلوب ردعي.

المطلب الثاني: تحليل نتائج أشكال الرقابة الجبائية على مستوى ولاية -جيجل- للفترة 2010-

2013

يترتب على فرض الرقابة الجبائية تحقيق الاهداف المسطرة المتمثلة في كشف الغش الضريبي، وذلك تبعا لسير آليات الإدارة الجبائية، و من هنا نحاول إعطاء النواتج المالية حسب السنوات الأربعة الأخيرة للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية في ولاية -جيجل- .

(1) المادة 100، قانون الطابع، 2012، ص420.

أولاً: نتائج الرقابة الجبائية على الوثائق (CSP)

للكشف عن مردودية الرقابة على الوثائق في ولاية جيجل، نقوم بعرض وتحليل النتائج التالية:

الجدول رقم (07): نتائج الرقابة الجبائية على الوثائق على مستوى ولاية -جيجل- للفترة 2010-2013

| البيان/السنة | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|----------------------------|----------|----------|----------|----------|
| عدد الملفات المحقق فيها | 314 | 317 | 290 | 303 |
| مبلغ الضرائب المسترجعة(دج) | 48211341 | 48661681 | 62488378 | 64336872 |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم (01).

نلاحظ أن متوسط عدد الملفات المحقق فيها على الوثائق خلال الفترة 2010-2013 هو (306) ملف في السنة، ويعتبر عددا مقبولا لأن الرقابة على الوثائق تطبق على ملفات المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، بحيث يتم مراقبة كل الملفات خلال فترة أربع سنوات غير المتقدمة بنسبة (25%) للسنة، بينما ملفات المكلفين الخاضعين للنظام الجزافي فيراقبون بطرق أخرى.

ونلاحظ أيضا أن مبالغ الضرائب المسترجعة تزيد بنسبة (20%) من سنة 2010 إلى 2013، ويمكن إرجاع السبب إلى ارتفاع رقم أعمال الأشخاص الخاضعين للضريبة.

ثانياً: نتائج الرقابة الجبائية في التحقيق المحاسبي (V.C)

يعد التحقيق المحاسبي من أهم الطرق التي يتم استعمالها في مكافحة الغش الضريبي، وللكشف عن مردودية التحقيق المحاسبي في ولاية جيجل سوف نقوم بعرض و تحليل الاحصائيات التالية:

الجدول رقم (08): نتائج الرقابة في التحقيق المحاسبي على مستوى ولاية -جيجل- للفترة 2013-2010

| البيان/السنة | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|-----------------------------|----------|----------|----------|-----------|
| عدد الملفات المحقق فيها | 44 | 38 | 36 | 57 |
| مبالغ الضرائب المسترجعة(دج) | 73723042 | 73419443 | 99730908 | 125224762 |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم (01) .

نلاحظ أن عدد الملفات ينخفض في السنوات من 2010 إلى 2012، وهذا لأن عدد المحققين الضريبيين غير كافي بالمقارنة مع عدد المكلفين في هذه السنوات، حيث بلغ عددهم (10) محققين فقط، أما في سنة 2013 فقد تم تعزيز صفوف فرق التحقيق بعناصر جديدة، حيث وصل عدد المحققين إلى (18) محقق ومعه زاد عدد الملفات المدروسة، مع العلم أن فرق التحقيق تتكون من محققين اثنين، وعدد الملفات التي يقومون بالتحقيق فيها يجب أن لا تتجاوز (8) ملفات سنويا⁽¹⁾.

نلاحظ أن مبلغ الضرائب المسترجعة في تزايد مستمر خلال فترة الدراسة، ويظهر أكثر وضوحا في سنة 2013 مع تزايد عدد الملفات المدروسة، وهذا راجع إلى كون التحقيق المحاسبي الأكثر فعالية في استرجاع الحقوق، لأنه شامل لجميع أنواع الضرائب وجميع أنشطة المكلف لفترة غير متقادمة بالإضافة إلى أهمية الملفات المراقبة من حيث رقم الأعمال والنشاط بصفة عامة .

ثالثا: نتائج الرقابة الجبائية حسب التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)

لتوضيح أثر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في مكافحة الغش الضريبي، سيتم عرض وتحليل الاحصائيات التالية المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، كما يلي:

⁽¹⁾مقابلة مع السيد بلحاج نور الدين، مدير المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية -جيجل-، يوم 2014/05/12،

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي بولاية -جيجل-

الجدول رقم(09): نتائج الرقابة الجبائية على التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على مستوى ولاية -جيجل- للفترة 2010-2013

| البيان/السنة | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|-----------------------------|---------|------|---------|---------|
| عدد الملفات المحقق فيها | 5 | 0 | 4 | 6 |
| مبالغ الضرائب المسترجعة(دج) | 6105994 | 0 | 4662123 | 5487152 |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم (01).

نلاحظ أن عدد الملفات المحقق فيها قليل بمتوسط (5) ملفات سنويا، ويرجع ذلك إلى أن التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة يعتبر عملية استثنائية، خاصة بنوع واحد من الضرائب هي الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، وليس قاعدة لأنه يخص الأشخاص الطبيعيين الذين تكتشف الإدارة الجبائية وجود فروق بين ما تم التصريح به والمداخيل المحققة فعلا، كما نلاحظ انعدام الملفات المحقق فيها في سنة 2011، وحسب رئيس المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فإن المديرية العامة لم تقم بإرسال أي قائمة نهائية بأسماء الأشخاص الذين سيتم التحقيق معهم، رغم قيام المديرية الفرعية بإرسال قائمة الأشخاص المقترحين للتحقيق.

ونلاحظ أن مبالغ الضرائب المسترجعة مقبول بالنسبة إلى عدد الملفات المحقق فيها.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي بولاية -جيجل-

رابعا: نتائج الرقابة الجبائية حسب التحقيق المصوب VP

الجدول رقم (10): نتائج الرقابة الجبائية في التحقيق المصوب على مستوى ولاية -جيجل- للفترة 2013-2010

| البيان/السنة | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|----------------------------|----------|----------|----------|----------|
| عدد الملفات المحقق فيها | 19 | 13 | 13 | 10 |
| مبلغ الضرائب المسترجعة(دج) | 32837858 | 37326643 | 14107868 | 10402126 |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم (01) .

نلاحظ أن عدد الملفات المحقق فيها في تناقص ذلك لأن التحقيق المصوب هو عملية استعجالية، إذ يعتبر تحقيق محاسبي مختصر يسمح للإدارة الجبائية برد الفعل السريع اتجاه الوضعيات الرقابية المستعجلة، كورود معلومات جبائية تفيد بإمكانية الغش أو كطلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة من قبل بعض المكلفين.

كما نلاحظ أن مبلغ الضرائب المسترجعة متناقص، لأن قيمة هذه المبالغ تتأثر بنوع الضرائب وعددها والفترة المحقق فيها.

خامسا: نتائج الرقابة الجبائية حسب إعادة التقييم (CEV)

الجدول رقم(11): نتائج الرقابة الجبائية حسب إعادة التقييم بالنسبة للمعاملات العقارية الخاضعة لحقوق التسجيل والإشهار على مستوى ولاية -جيجل- للفترة 2013-2010

| البيان /السنة | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|----------------------------|----------|----------|----------|----------|
| عدد الملفات المحقق فيها | 470 | 607 | 458 | 648 |
| مبلغ الضرائب المسترجعة(دج) | 30820337 | 45374825 | 12655144 | 72873170 |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم (01) .

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي بولاية -جيجل-

نلاحظ أن عدد الملفات المحقق فيها المعاد تقييمها كبير وفي تزايد، وهذا يدل على تزايد نشاط تداول العقارات على مستوى الولاية.

ويتطابق تزايد المبالغ المسترجعة مع عدد الملفات المدروسة.

المبحث الثالث: دراسة حالة في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

في هذا الجانب نقوم بدراسة حالة ملف جبائي يتعلق بمهنة بائع بالتجزئة لقطع غيار السيارات، وذلك في إطار البرنامج السنوي للتحقيق الجبائي الذي قامت به المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية-جيجل-، حيث يشمل التحقيق السنوات الأربعة التالية 2009_2010_2011_2012، نظر لورود معلومات إلى المصالح الجبائية التي تفيد أن المكلف قام بشراء عقار يتمثل في قطعة أرض مساحتها 477 م² بمبلغ 7.150000 دج، وبمقارنتها مع الدخل المصرح به من طرف المكلف والذي كان 140000 دج، خلال الفترة الممتدة من 2009 إلى 2012 المستخرجة من ملفه الجبائي، اتضح أن المبلغ المدفوع لشراء قطعة الأرض يفوق بكثير المداخل المصرح بها أي إمكانياته المالية، هذا ما يؤدي إلى طرح السؤال التالي: من أين لك هذا؟ لذلك قامت الإدارة بطلب تبريرات، مما يستوجب إخضاعه لتحقيق معمق من أجل كشف مصدر هذه الأموال، وما إذا كانت عبارة عن مداخل مخفية خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، ولذلك قام الأعوان المحققون بالإجراءات التالية:

المطلب الأول: إرسال الإشعار بالتحقيق

بعد سحب الملف الجبائي للسيد (ب.ع) الذي يمارس مهنة البيع بالتجزئة لقطع غيار السيارات، الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لمفتشية الضرائب التابع لها بالمحطة الجديدة - جيجل-، قام الأعوان المحققون بإرسال إشعار بالتحقيق رقم 2013/157 وذلك بتاريخ 2013/07/18، والذي سلم للمكلف يدا بيد في نفس اليوم، حيث تضمن الإشعار مجموعة من المعلومات (أنظر الملحق 03) تتمثل فيما يلي:

اسم ولقب المكلف، نوع النشاط الممارس، عنوان الإقامة، وفترة التحقيق من 2009/01/01 إلى 2012/12/31، حيث منحت للمكلف مهلة (15) يوما لإعداد الوثائق المطلوبة للتحقيق في وضعيته، مع العلم أن هذا الإشعار يكون مصحوبا بميثاق حقوق وواجبات المكلف، والسنوات التي سيتم فيها التحقيق هي 2009_2010_2011_2012 أي (4) سنوات الأخيرة.

المطلب الثاني: إرسال وثيقة الذمة المالية

يقوم المحقق بإرسال وثيقة الذمة المالية من أجل ملئها من طرف المكلف بالضريبة، وهي تشمل جميع ممتلكاته العقارية والمنقولة مع ذكر تاريخ اكتسابها وقيمتها المالية، (أنظر الملحق 04)، فبالنسبة إلى هذا المكلف قام باكتساب عقار يتمثل في قطعة أرض مساحتها 477م² بمبلغ 7.150000.000 دج، حيث قام بتقديم تبرير عن مصدر الأموال التي استعملها في شراء هذا العقار وندكر منها ما يلي:

- قام ببيع منزل للسكن في جيجل يوم 2007/07/02 بمبلغ 5.100.000.00 دج.

المطلب الثالث: إعداد وإرسال النتائج الأولية (التبليغ الأولي)

بعد عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف (ب.ع)، والتي انطلقت بتاريخ 2013/08/04 تبعا للإشعار بالتحقيق رقم 2013/157، المؤرخ 2013/07/18، والطريقة المعتمدة في إعادة تشكيل الدخل الإجمالي هو ميزان الإيرادات والمصاريف " BALANCE DE TRESORERIE"، بمراعاة حركة الأموال من بيع وشراء والحسابات البنكية وكذا مصاريف الحياة اليومية (أنظر الملحق 05)، وقد سمحت لنا بالتوصل إلى النتائج التالية:

أولاً: إعادة تشكيل المداخل

❖ المداخل الناجمة عن النشاط الممارس:

تم تشكيل المداخل اعتماداً على مداخل نشاط البيع بالتجزئة لقطع غيار السيارات والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم (12): المداخل الناتجة عن النشاط الممارس خلال فترة الدراسة

| البيان / السنة | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|----------------------|--------|--------|--------|------|
| مداخل النشاط الممارس | 140000 | 140000 | 140000 | / |

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

• الأرصدة المالية في 01/01:

من خلال المعلومات التي بحوزة المصلحة فإنه لا يوجد لدى المكلف حسابات لدى الوكالات البنكية الوطنية كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم (13): الأرصدة المالية في 01/01 للسنوات فترة الدراسة

| البيان/السنة | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--------------|------|------|------|------|
| الأرصدة | 00 | 00 | 00 | 00 |

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

❖ المداخل الناتجة عن مصادر أخرى:

• المداخل الناجمة عن بيع قطعة أرضية للبناء : تم بيع قطعة أرضية للبناء مساحتها 234 م² تم تقييمها من طرف مصالح الضرائب بمبلغ 4.900.000 دج تخص سنة 2007 والتي آلت إلى المكلف عن طريق هبة من أفراد عائلته خلال سنة 2005، سوف يتم ترحيلها كرصيد إلى سنة 2009 (إدخار).

• المداخل الناجمة عن كراء بناية تقع بحي بن عاشور بجيجل:

- سنة 2011: قام بკراء منزله لمدة شهرين من 2011/11/01 إلى 2011/12/31، بمبلغ 160.000 دج للشهر، أي بمبلغ $2 * 160.000 = 320.000$ دج؛
- سنة 2012: قام بკراء منزله لمدة 4 أشهر من 2012/01/01 إلى 2012/04/30، بمبلغ 160.00 دج للشهر، أي بمبلغ $4 * 160.000 = 640.000$ دج.

الجدول رقم (14): ملخص المداخيل السنوية للفترة المعنية بالتحقيق

| 2012 | 2011 | 2010 | 2009 | البيان /السنة |
|---------------|---------------|---------------|----------------|---------------------------------------|
| / | 140000 | 140000 | 140000 | المداخيل الخاصة بالنشاط |
| 00 | 00 | 00 | 00 | الأرصدة المالية |
| 640000 | 320000 | / | / | المداخيل الناتجة عن كراء البنية |
| / | / | / | 4900000 | المداخيل الناتجة عن بيع قطعة الأرض |
| 640000 | 460000 | 140000 | 5040000 | المجموع |

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ثانيا: إعادة تشكيل المصاريف

تم الاعتماد في إعادة تشكيل المصاريف على مصاريف الحياة اليومية، ثمن شراء قطعة الأرض بالإضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم المسددة.

❖ إعادة تشكيل المصاريف الحياة اليومية:

تم إعادة تشكيل مصاريف الحياة اليومية انطلاقا من تصريحات المكلف لسنوات 2009_2010_2011_2012، أما فيما يخص مصاريف الأكل، اللباس، التداوي، وشراء الأثاث فقد تم تعديلها لكون المبالغ المصرح بها لا تتماشى مع الواقع المعاش وتجدونها مفصلة كما يلي:

الجدول رقم (15): إعادة تشكيل المصاريف اليومية

| البيان/السنة | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--------------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
| مصاريف الأكل | 30000 | 35000 | 40000 | 60000 |
| مصاريف اللباس | 20000 | 22000 | 23000 | 40000 |
| مصاريف الهاتف | 30000 | 31000 | 33000 | 33000 |
| مصاريف التداوي | 2500 | 3000 | 3500 | 5000 |
| مصاريف شراء الأثاث | / | / | / | 300000 |
| المجموع | 82500 | 91000 | 99500 | 438000 |

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

• المصاريف المتعلقة بشراء قطعة الأرض:

في 2012/05/30 تم شراء قطعة أرض بمنطقة مسماة القنطرة بلدية -جيجل- مساحتها 477م² بمبلغ 7.155.000 دج.

• مصاريف متعلقة بتسديد الضرائب والرسوم:

أخذ بعين الاعتبار الضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة لكل سنة، مع الأخذ بعين الاعتبار الضريبة على الدخل الإجمالي، وإيجار البناية مفصلة على النحو التالي:

- تسديد سنة 2009=35.000 دج؛
- تسديد سنة 2010=35.000 دج؛
- تسديد سنة 2011=35.000 دج؛
- تسديد سنة 2012=73.050 دج حسب الورد رقم 04 و 08 سنة 2012.

الجدول رقم (16): ملخص للمصاريف السنوية للفترة المعنية بالتحقيق

| 2012 | 2011 | 2010 | 2009 | البيان/السنة |
|----------------|---------------|---------------|---------------|--------------------------|
| 438000 | 99500 | 91000 | 82500 | مصاريف الحياة اليومية |
| 73050 | 35000 | 35000 | 35000 | الضرائب والرسوم المدفوعة |
| 7155000 | / | / | / | مصاريف شراء قطعة أرض |
| 7666050 | 134500 | 126000 | 117500 | المجموع |

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ثالثا: ميزان الخزينة: (balance de trésorerie)

الجدول التالي يبين مجموع الإيرادات المتعلقة بالفترة المتعلقة بالتحقيق والفوارق السلبية تمثل مداخيل مخفية تضاف إلى المداخيل المصرح بها لإعادة تشكيل الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب كل سنة، وهي كالتالي:

الجدول رقم (17): ميزان الخزينة

| 2012 | 2011 | 2010 | 2009 | البيان/ السنة |
|---------|---------|---------|---------|---|
| 5262000 | 4936500 | 4922500 | 4900000 | <u>النقديات المستخرجة</u> • الرصيد في ...01/10 - الرصيد في BNA - الرصيد في BDF - الرصيد في CNEP |
| 5262000 | 4936500 | 4922500 | 4900000 | المجموع |
| / | 140000 | 140000 | 140000 | • المداخيل المهنية • مداخيل أخرى من كراء المنازل • بيع عقارات |
| 640000 | 320000 | / | / | |

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي بولاية -جيجل-

| | | | | |
|-----------|-----------|-----------|-----------|---|
| | | | | <ul style="list-style-type: none"> • بيع منقولات • ديون مقبوضة • مداخيل معفاة • مداخيل أخرى |
| 5902000 | 5396500 | 5062500 | 5040000 | المجموع |
| | | | | <u>النقديات المستعملة</u> <ul style="list-style-type: none"> • الرصيد في 12/31 - الرصيد في BNA - الرصيد في BDL - الرصيد في CNEP |
| / | / | / | / | |
| | | | | المجموع |
| 73050 | 35000 | 35000 | 35000 | <ul style="list-style-type: none"> • مساهمات في شركات خاصة • الضرائب الشخصية المدفوع |
| 7155000 | / | / | / | <ul style="list-style-type: none"> • شراء أو اكتساب عقارات • ديون مدفوعة • مصاريف الحياة اليومية |
| 438000 | 99500 | 91000 | 82500 | |
| 7666050 | 134500 | 126000 | 117500 | المجموع |
| - | + | + | + | الرصيد |
| 1.764.050 | 5.262.000 | 4.936.500 | 4.922.500 | |

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

رابعاً: إعادة تشكيل الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة

من خلال ميزان الإيرادات والمصاريف اتضح أن هناك مبلغ لم يتم التصريح به من طرف المكلف، حيث ظهر رصيد سالب للسنة الأخيرة (2012)، أي أن المصاريف أكبر من الإيرادات، وقد تم إعادة تشكيل الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم (18): إعادة تشكيل الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة

| البيان / السنة | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--|--------|--------|--------|---------|
| الدخل الإجمالي المصرح به أو الخاضع | 140000 | 140000 | 140000 | / |
| الفرق السلبي الناتج عن إعداد ميزان الإيرادات والمصاريف | / | / | / | 1764050 |
| الدخل الإجمالي المعاد تشكيله | 140000 | 140000 | 140000 | 1764050 |

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

خامساً: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

تم تشكيل هذا الجدول اعتماداً على المواد 01، 104، 193 من قانون الضرائب المباشرة كما يلي:

الجدول رقم (19): حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

| 2012 | 2011 | 2010 | 2009 | البيان /السنة |
|---------------|--------|--------|--------|------------------------|
| 1764050 | 140000 | 140000 | 140000 | الدخل المشكل |
| / | 140000 | 140000 | 140000 | الدخل المصرح به |
| 1764050 | 00 | 00 | 00 | الفرق الحاصل |
| 485417 | | | | الحقوق الواجبة السداد |
| / | / | / | / | الحقوق المسددة |
| 485417 | / | / | / | الحقوق المغفلة |
| %25 | / | / | / | معدل الغرامة |
| 121354 | / | / | / | مبلغ الغرامة |
| 606771 | / | / | / | مجموع الحقوق والغرامات |

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه تم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2012 فقط، هذا ناتج عن الرصيد السالب المستخرج من ميزان الخزينة، وهو يمثل في حد ذاته مبلغ المداخل المخفية أو التي لم يتم التصريح بها، باعتبار أن المعني قام باكتساب قطعة أرض بمبلغ 7.150.000.00 دج، بينما المداخل المصرح بها لا تسمح له بتسديد هذا المبلغ مما يعني وجود مداخل مخفية، حيث أن المعني لم يستطع من خلال رده تفسير هذا العجز.

أما فيما يخص الحقوق الواجبة تسديدها من قبل المكلف فقد تم ذلك وفق الجدول التصاعدي المحرر في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة وهو كالآتي:

الجدول رقم(20): الجدول التصاعدي المحرر في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة

| مبلغ الضريبة نسبة *مبلغ القسط | مبلغ القسط | نسبة الضريبة | قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج) |
|-------------------------------------|------------|--------------|---------------------------------|
| 0 | 0 | %0 | لايتجاوز 120.000 |
| 48000 | 240000 | %20 | من 120.000 إلى 360.000 |
| 324000 | 1080000 | %30 | من 360.001 إلى 1.440.000 |
| 113417 | 324050 | %35 | أكثر من 1.440.000 إلى 1.764.050 |
| 485417 | / | / | مجموع الحقوق والغرامات |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة.

المطلب الرابع: رد المكلف

بعد إرسال النتائج الأولية للمكلف، الذي منح له (40) يوما من تاريخ استلام النتائج الأولية ليرسل ملاحظاته، وبعد انقضاء المدة القانونية، لم يقدم أي رد مما يعتبر كقبول ضمني، حسب المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

*التحكيم: حسب المادة 21 الفقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية يستطيع المكلف طلب التحكيم في رده بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالواقع أو بالقانون حسب الحالة، من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مصلحة البحث والتدقيق و المراجعات، وفي هذه الحالة يجب أن يبعث للمكلف بالضريبة استدعاء كتابي من أجل الحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق، وفي هذا الإطار يمكن للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره.

وفي الحالة التي نقوم بدراستها فإن المكلف لم يقوم بالرد كتابيا، ولم يطلب أي مقابلة للتحكيم بخصوص مقترحات التعديل الموجودة في التبليغ الأولي، ومنه لم يتم تنظيم أي لقاء مع المعني.

المطلب الخامس: تحرير الإشعار النهائي بنتائج التحقيق

بما أن المكلف لم يقدم أي رد على التعديلات المقترحة، فإن أسس الضريبة التي تم تبليغها أولاً تعتبر نهائية (أنظر الملحق 06)، وتجدر الإشارة أن المكلف يحتفظ دائماً بحق الطعن في نتائج التحقيق بعد صدور الورد الفردي (أنظر الملحق 07)، الذي يتم فيه تثبيت الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية التحقيق، وفيه يقوم المحقق بتحرير هذا الورد ويقوم بتسجيله في سجل الورد الفردية على مستوى مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً بالنسبة لمقر الإقامة، ثم تقوم المفتشية بإرساله إلى مديرية الضرائب حيث يتم التكفل به على مستوى مكتب الورد في مديرية الضرائب والتأشير عليه من طرف مدير الضرائب، وبذلك يصبح هذا الورد ساري المفعول، حيث ترسل نسخة منه إلى قباضة الضرائب المختصة إقليمياً من أجل القيام بخطوات التحصيل، والمبلغ الذي سوف يقوم بدفعه المكلف هو 606.771 دج.

خلاصة الفصل:

من خلال التريص بمديرية الضرائب لولاية - جيجل - ، تعرفنا على مديرية الضرائب وهي هيئة إدارية مالية تقوم بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وهيكلها التنظيمي يتكون من المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، والمديرية الفرعية للتحصيل، والمديرية الفرعية للمنازعات، والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والمديرية الفرعية للوسائل، حيث كانت دراستنا على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وهي هيئة إدارية تلعب دور الوسيط بين المكلف بالضريبة ومديرية الضرائب، وتتمثل وظيفتها الأساسية في مكافحة الغش الضريبي.

كما قمنا بتحليل نتائج واقعية حول الرقابة الجبائية، والمتمثلة في نتائج الرقابة الجبائية العامة، كنسب الملفات الجبائية الخاضعة للرقابة، ونسب الضرائب المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية، وكذلك دراسة طبيعة الضرائب المسترجعة، وقمنا بتحليل نتائج أشكال الرقابة الجبائية المتمثلة في تحليل نتائج الرقابة على الوثائق، ونتائج الرقابة في التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وكذلك تحليل نتائج رقابة إعادة التقييم.

وفي الأخير قمنا بدراسة حالة تطبيقية لإحدى طرق الرقابة الجبائية، المتمثلة في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لأحد المكلفين، حيث تطرقنا إلى جميع الإجراءات العملية والتطبيقية، التي يقوم بها المحقق منذ بداية عملية التحقيق وصولاً إلى إتمامها، وذلك باحتساب مبلغ الضريبة الواجبة الدفع وإرسالها لقاibus الضرائب قصد تحصيلها.

الخاتمة:

إن محاربة ظاهرة الغش الضريبي ليس بالأمر السهل، وذلك راجع إلى تعقد الظاهرة واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية يصعب إحصائها وكشفها كالغش عن طريق التلاعب المحاسبي، كما أن اتساع رقعة الأنشطة الاقتصادية أدى إلى اتساع دائرة الغش الضريبي، فالمكلف بالضريبة يسعى إلى التخلص من عبئ الضريبة المفروضة عليه، دون مراعاة الآثار الوخيمة التي يحدثها على جميع المستويات المالية، الاقتصادية، والاجتماعية.

وتعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة المستخدمة في النظام الضريبي الجزائري لمكافحة هذه الظاهرة، وذلك من خلال أجهزة الرقابة الجبائية والإجراءات المختلفة للقيام بها، ورغم محاولة الدولة الجزائرية المستمرة لتفعيل أجهزة الرقابة الجبائية، إلا أنها مازالت تعاني من عدة صعوبات.

ومن خلال دراستنا النظرية والتطبيقية لموضوع " دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي على مستوى ولاية -جيجل-"، توصلنا إلى النتائج التالية التي تثبت صحة الفرضيات :

- الغش الضريبي هو تخلص المكلف من أداء الضريبة المفروضة عليه بطرق غير شرعية، وهذا ما يؤدي إلى آثار سلبية على المستوى المالي، الاقتصادي، والاجتماعي؛
- ينص القانون الجبائي الجزائري على اجراءات الرقابة الجبائية، أشكالها، والأجهزة المكلفة بها؛
- تتمثل أشكال الرقابة الجبائية في الرقابة الشكلية، الرقابة على الوثائق، التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، والتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة، وذلك تماشياً مع طرق الغش الضريبي المتنوعة؛
- هناك مبالغ معتبرة مسترجعة من الرقابة الجبائية تزيد من موارد الخزينة العمومية، وهي تتراوح بين 2% و 3% من الحصيلة النهائية للموارد الضريبية الإجمالية؛
- تتراوح نسبة الملفات المحقق فيها بين 5% و 7% من الملفات الخاضعة للضريبة؛
- يحوز الرسم على القيمة المضافة على حصة الأسد في الضرائب المسترجعة، ثم تليه الضريبة على الدخل الإجمالي، وبعدها الضريبة على أرباح الشركات؛

- تستعين أجهزة الرقابة الجبائية بمعلومات خارجية لكشف الغش الضريبي، خاصة عن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة؛
- تتمثل مراحل التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة، في إرسال الإشعار بالتحقيق، ثم إرسال وثيقة الدمة المالية، ثم إعداد وإرسال النتائج الأولية، ثم انتظار رد المكلف، ثم دراسة رد المكلف، وبعدها تحرير الإشعار النهائي بنتائج التحقيق وإبلاغ المكلف به.

واستنادا إلى النتائج والملاحظات يمكن أن نقدم الاقتراحات التالية :

- سن قوانين وتشريعات ضريبية تتماشى مع التطورات الحاصلة، وسد الفراغات القانونية أمام المكلف، والأخذ بعين الاعتبار لمبادئ وأسس الضرائب؛
- تبسيط القواعد والأنظمة الضريبية، وجعلها تتماشى مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسة السائدة في المجتمع؛
- ضرورة وجود إدارة جبائية على درجة عالية من الكفاءة، كما أن عمليات الرقابة الجبائية يجب أن تشمل جميع المكلفين بدون استثناء؛
- تطوير الإدارة الجبائية وتحسين تكوين المهارات والكفاءات لدى موظفيها، من خلال تكوين متخصص في الضرائب والمحاسبة لضمان جهاز ضريبي كفاء؛
- تطبيق نظام معلوماتي لتسهيل عملية الرقابة والتحقيق المحاسبي؛
- تشجيع التنسيق بين مختلف الهيئات والإدارات من أجل تبادل المعلومات، خاصة الإدارات الحساسة (الجبائية، الجمارك، التجارة، والبنوك)؛
- حماية أعوان الإدارة الجبائية من الاعتداءات المعنوية والمادية أثناء مزاوله نشاطهم، وتحسين مستواهم المعيشي، من أجل إبعادهم عن الإغراءات المالية (الرشوة) من طرف المكلفين، وتحفيزهم على رفع مردودية العمل؛
- وضع نظم رقابية فعالة تمتاز بالدقة وسرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة، مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتهربين والغشاشين، لردعهم ومنعهم من ارتكاب المخالفات للقوانين الجبائية؛
- جعل القرارات لامركزية لطول فترة الرد من طرف الإدارة المركزية.

قائمة المراجع

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية:

أ - الكتب:

1. أوسرير منور، حمو محمد، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الطبعة الاولى، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009.
2. البطريق يونس، دراز عبد المجيد، عبد الله محمد ، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، مصر، 1978.
3. الوادي محمود حسين، عزام زكريا أحمد، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار الميسرة، الأردن، 2000، ص166.
4. القزويني محمد قاسم، زوي مهدي حسين، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية مصر، 1993.
5. بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجباية، دار هومه، الجزائر، 2011.
6. بن اعمار منصور، الضريبة على أرباح الشركات، دار هومه، الجزائر، 2010.
7. بن حبيب عبد الرزاق، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2000.
8. بوزيدة حميد، جباية المؤسسة (دراسة تحليلية في النظرة العامة للضريبة)، الطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
9. دراز حامد عبد المجيد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 1999.
10. زغدود علي، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
11. حشيش أحمد عادل، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992.
12. محرز محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2008.
13. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
14. صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2011.

- 15.رحال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2011.
- 16.عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- 17.عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.
- 18.عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2011.
- 19.خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار هومة الجزائر، 2006.
- 20.غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الاسلامي، مؤسسة شباب الجامعة مصر، 2006 .

ب- قائمة الرسائل والأطروحات:

1. بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر 2011.
2. بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي(دراسة حالة ولاية باتنة) مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2004.
3. وناي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.
4. نوي نجاة، فعالية الرقابة في الجزائر (1999-2003)، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
5. قدي عبد المجيد، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 1995.
6. قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر(2003إلى2008)، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة المدية الجزائر 2009.

ج- قائمة الملتقيات:

1. جاوحدو رضا، جلييلة حمدي ايمان، مداخلة بعنوان آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكيفه، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-06/05/2013.

2. لعريبي محمد، مداخلة بعنوان المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، يومي 13-15/10/2009.

د - القوانين:

1. القانون التجاري الجزائري، 2007.

2. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثل، 2014.

3. قانو الطابع، 2012.

4. قانون الإجراءات الجبائية، 2014.

هـ- منشورات المديرية العامة للضرائب:

1. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر 2011.

2. التوأمة بين المديرية العامة للضرائب والمديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية، رسالة المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، العدد 59، 2012.

3. ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية الجزائر، 2010.

و - المقابلات:

1. مقابلة مع السيد بلحاجي نور الدين، مدير المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية جيجل.

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

1. Livres

1. André Margairaz, La fraude fiscale et ses succé d'années, comment on échappe à l'impôt, édition Blonay, Suisse, 1988.
2. Jean Claude Martinez, La fraude fiscale ,P.U.F , France, 1990.
3. Philippe colin, La vérification fiscale, Ed économique, Paris, 1985.

2. Les codes fiscausc

1. Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, Code Des Procédures Fiscales, 2013.

الملخص:

تعالج هذه المذكرة إشكالية الغش الضريبي، حيث تطرقنا إلى تحليل هذه الظاهرة، وطرق وأساليب معالجتها، ورغم أن الرقابة الجبائية أسلوب لمكافحة الغش الضريبي، وذلك باستخدام أدواتها وأجهزتها للكشف عنه، إلا أن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على الغش الضريبي لوحدها، وإنما يجب الاستعانة بطرق أخرى، مثل استخدام طرق وقائية قبل حدوث غش، والتنسيق بين الإدارة للحصول على المعلومات اللازمة، وفي الأخير نقيم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر، من حيث النتائج المقدمة، وعليه استنتجنا مدى فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها، وإعطاء التحسينات اللازمة لزيادة تفعيل الرقابة الجبائية.

Résumé

Ce mémoire traite le problème de la fraude fiscale en Algérie, où on a analysé ce phénomène avec des méthodes et des techniques de leur traitement, et de leur relation avec les changements externes, où tous les pays déposent le contrôle fiscal comme une méthode de contrôle, en utilisant ses outils et ses matériels pour réduire ce problème.

Toutefois, le contrôle fiscal ne peut pas éliminer la fraude fiscale seul, mais doit utiliser d'autres moyens comme utiliser les méthodes de prévention avant qu'une fraude ne se produise, et la coordination entre les administrations pour obtenir les informations nécessaires, finalement le contrôle fiscal en Algérie s'estime en termes d'évolution du nombre de fichiers étudiés et des résultats présentés, à la conclusion l'efficacité de ce contrôle en Algérie est de présenter quelque problèmes dont souffre le contrôle fiscal.