

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
قسم العلوم التجارية

العنوان:

**التخرج من الرسم على القيمة المضافة وسبل تفعيل دور الإدارة
الجبائية في الحد من
-ولاية جيجل نموذجا -**

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إشراف الأستاذ:

- الزين راضية

إعداد الطالبين :

- بوطيخ سعدية

- بن قديدح آسيا

رئيسا	جامعة جيجل	الأستاذة: بشكيط سهام
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل	الأستاذة: الزين راضية
مناقشا	جامعة جيجل	الأستاذ: حمية فاتح

السنة الجامعية 2015/2016



شكر وتقدير

من لم يشكر الناس لم يشكر الله
فالشكر لله تعالى الذي وفقنا لهذا و أنعم علينا
ثم الشكر لكل من أمدنا بيد المساعدة من قريب أو من بعيد
و على رأسهم الأستاذة المشرفة الزين راضية التي لم
تبخل علينا بالنصائح والتوجيهات برغم كثرة مهامها وانشغالاتها
كما لا يفوتنا أن نشكر أعضاء لجنة المناقشة الموقرة كل باسمه على
ما بذلوه من جهود في قراءة الرسالة فجزاهم الله عنا كل خير.
وكل من علمنا وأثار دربنا في الدنيا بالعلوم والمعارف من الأساتذة
الأفاضل وزملائنا الكرام

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى من سهرت الليالي وتعبت في تربيته ولم تبخل علي بدعائها

إلى أمي الحنونة الغالية

إلى من أثار دربي بناصحه طيلة سنواتي الدراسية

إلى أبي الغالي

حفظهما الله وأطال عمرهما

إلى إخوتي وأخواتي نجم الدين، عادل، فاتح، أمينة، وياسمين التي أتمنى لها النجاح

إلى زوجي الحنون الذي كان لي سندا وتحمل معي عناء هذا العمل وإلى عائلته الكريمة

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى الصديقة التي شاركتني هذا العمل "سعدية" وعائلتها

إلى كل من ساعدني في هذا العمل ولو بكلمة

آسيا

أهدي ثمرة تعبتي هذه

إلى أخي الحبيب توفيق رحمه الله وأسكنه فيسح جناته

إلى كل من كانت لهم بصمة في حياتي

سعدية

الفهرس

الفهرس

	البسمة
	الدعاء
	شكر وتقدير
	قائمة المحتويات
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	قائمة الملاحق
ب، ت، ث، ج	مقدمة عامة
الفصل الأول: التهرب من الرسم على القيمة المضافة	
07	تمهيد:
08	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي
08	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه
11	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
18	المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي وآثاره
25	المبحث الثاني: الرسم على القيمة المضافة
26	المطلب الأول: الرسم على القيمة المضافة TVA
30	المطلب الثاني: عمليات الحسم (الخصم) للرسم على القيمة المضافة
32	المبحث الثالث: طرق التهرب من الرسم على القيمة المضافة
32	المطلب الأول: التهرب المتعلق بإخضاع العمليات
35	المطلب الثاني: التهرب الخاص بآليات خصم الرسم على القيمة المضافة
37	المطلب الثالث: التهرب المتعلق بمختلف التزامات المكلفين بالرسم على القيمة المضافة
39	خلاصة
الفصل الثاني: قياس التهرب من الرسم على القيمة المضافة و الطرق المتبعة للحد منه	
41	تمهيد
42	المبحث الأول: تقدير التهرب من الرسم على القيمة المضافة
42	المطلب الأول: الاعتماد على معطيات الاقتصاد الكلي
44	المطلب الثاني: التقييم بعدم الالتزام الضريبي
46	المطلب الثالث: قياس التهرب عن طريق التحقيق والمراقبة الجبائية

47	المبحث الثاني: الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية
47	المطلب الأول: تقوية الإطار التنظيمي والتشريعي
53	المطلب الثاني: عصرنة الإدارة الجبائية
60	المبحث الثالث: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي
60	المطلب الأول: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
69	المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية
84	خلاصة
الفصل الثالث: التهرب من الرسم على القيمة المضافة على مستوى ولاية جيجل	
86	تمهيد
87	المبحث الأول: واقع التهرب من الرسم على القيمة المضافة بولاية جيجل
87	المطلب الأول: لمحة عن المديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل
90	المطلب الثاني: مكانة الرسم على القيمة المضافة من الإيرادات الإجمالية للولاية للفترة (2013-2015)
94	المطلب الثالث: قياس نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة للفترة (2008-2015)
98	المبحث الثاني: دراسة قياسية للعوامل المؤثرة على التهرب من الرسم على القيمة المضافة بولاية جيجل
98	المطلب الأول: اختيار المتغيرات
100	المطلب الثاني: عرض النموذج ونتائج SPSS
108	المطلب الثالث: نتائج الدراسة
109	المبحث الثالث سبل تفعيل دور الإدارة الجبائية في الحد من التهرب من الرسم على القيمة المضافة
109	المطلب الأول: دور الإدارة الجبائية في الحد من التهرب من الرسم على القيمة المضافة
113	المطلب الثاني: اقتراحات مقدمة للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي
115	خلاصة
117	خاتمة عامة
122	قائمة المراجع
الملاحق	
ملخص	

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
55	الهيكل التنظيمي لمديريات كبريات المؤسسات (DGE)	01
56	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب (CDI)	02
66	أشكال الرقابة الجبائية	03
71	مراحل برمجة الملفات التي ستخضع للتحقيق المحاسبي	04
89	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية	05
91	الرسم البياني لمكانة الرسم على القيمة المضافة من إجمالي الديون الجبائية المستحقة	06
93	الرسم البياني لمكانة الرسم على القيمة المضافة من إجمالي الديون المحصلة	07
95	قياس نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة للفترة 2008-2015	08
97	قياس نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة	09
111	التمثيل البياني لدور الإدارة الجبائية للحد من التهرب من الرسم على القيمة المضافة	10
112	التمثيل البياني لعدد الملفات المستهدفة للرسم على القيمة المضافة في التحقيق المصوب	11

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتجنب الضريبي	01
69-68	مقارنة بين التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب	02
90	تحديد مكانة الرسم على القيمة المضافة من إجمالي الديون الجبائية المستحقة	03
92	مكانة الرسم على القيمة المضافة من إجمالي الديون المحصلة	04
94	قياس نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة للفترة 2008-2015	05
96	قياس نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة	06
103	اختبار ستيودنت لجميع المتغيرات	07
106	اختبار ستيودنت	08
106	اختبار دورين وتسون	09
107	اختبار دورين وتسون	10
110	دور الإدارة الجبائية في الحد من التهرب من الرسم على القيمة المضافة	11
112	عدد الملفات المستهدفة للرسم على القيمة المضافة في التحقيق المصوب	12

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	Situation de l'apurement des produits constatés dans les écritures de la recette des impôts N° :12
02	PRODUITS DES ROLES (EN DINARS) S.37
03	Situation trimestrielle des constatations générales (série N°35) arrêtée 31/12/2013 consolidée
04	Résultats de la spss N° :1
05	Résultats de la spss N° :2
06	Table v (suite) distribution de Fisher-Snedecor
07	Table v (suite) distribution de Student
08	Table v (suite) distribution de Durbin Weston

حَدَّثَنَا

مقدمة عامة :

إن النظام الضريبي في الواقع هو صياغة وترجمة عملية للسياسات الضريبية في المجتمع من أجل تحقيق أهدافها التي تتمثل عادة في تحقيق حصيلة ضريبية ملائمة لتمويل برامج موازنة الدولة، إضافة إلى رفع مستويات الكفاءة الاقتصادية في إستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة والتحقق من مشكلات عدم الاستقرار الاقتصادي ومن ثم تحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع، فالضريبة تشكل عبئا على المكلف مهما اختلفت صورها، لهذا يسعى جاهدا للتخلص منها بأي وسيلة هذا ما ساعد على انتشار ظاهرة خطيرة ألا وهي ظاهرة التهرب الضريبي وهي ظاهرة إقتصادية عامة، لا تقتصر على بلد دون آخر كما تشكل عائقا أمام تحقيق أهداف الدولة من فرض الضريبة.

ويعتبر الرسم على القيمة المضافة من الرسوم غير المباشرة التي يتحمل عبئها المواطن الأخير وهذه الميزة سمحت للمكلف من التهرب من دفعها أو حتى التصريح بها، ونظرا لتفاقم هذه الظاهرة واتساع آثارها الوخيمة، إذ أصبحت تشكل خطرا كبيرا على خزينة الدولة خاصة في خضم الأزمات الاقتصادية الراهنة، جعلت الدولة تصب اهتمامها للبحث عن ميكانزمات عملية لمعالجتها ومكافحتها أو التخفيف من حدتها على كل المستويات سواء التشريعية أو الإدارية أو حتى المتعلقة بالمكلف، إضافة إلى تنسيق تعاملاتها مع الإدارات والجهات الأخرى.

و تتبع أهمية دراسة موضوع التهرب من الرسم على القيمة المضافة في معرفة الآثار الناتجة عن ظاهرة التهرب الضريبي بصفة عامة والتهرب من الرسم على القيمة المضافة بصفة خاصة والتي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من قبل المكلفين المتهربين من دفعها و في ظل البحث المتزايد من قبل الإدارة الجبائية للحد من هذه الظاهرة وذلك عن طريق تطوير أدوات وأجهزة الرقابة الجبائية وكذا إعادة هيكلة المديرية العامة للضرائب ومن هنا تتجلى أهمية دور الإدارة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب من الرسم على القيمة المضافة .

أما عن أسباب إختيار هذا الموضوع دون سواه فعلاوة على علاقته بالتخصص وكذلك حادثته على اعتباره من مواضيع الساعة وما نلاحظه في الساحة الوطنية من كثرة تداول مصطلح التهرب الضريبي نجد أيضا القناعة الرسم على القيمة المضافة يكتسي أهمية بالغة فيما يتعلق بتمويل الخزينة العمومية ويتجلى ذلك من خلال النسب المتزايدة مقارنة مع الضرائب والرسوم الأخرى وكذلك الرغبة بالإلمام بمختلف طرق

مكافحة التهرب في التشريع الجبائي والإطلاع الميداني على إجراءات الرقابة الجبائية و معرفة العوامل التي تؤثر على التهرب من الرسم على القيمة المضافة.

وبذلك جاءت هذه الدراسة بهدف تفسير ظاهرة التهرب من الرسم على القيمة المضافة وتبيان أهم العوامل المؤثرة فيها كذلك الوقوف على حجم الأموال المهربة التي منعت الدولة من الإستفادة منها وبذلك وضع السبل الكفيلة بتفعيل تدخل الإدارة الجبائية في الحد من هذه الظاهرة .

وبناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

ما واقع التهرب من الرسم على القيمة المضافة ، وما دور الإدارة الجبائية في الحد منه؟

وتتدرج ضمن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية:

- ما المقصود بالتهرب الضريبي ؟
 - بإتباع المكلف بالضريبة طرق إحتيالية عديدة للتخلص من دفع الضريبة ماهي أشكال التهرب من الرسم على القيمة المضافة؟
 - كيف يمكن قياس التهرب من الرسم على القيمة المضافة؟
 - ماهي العوامل المؤثرة على نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة ؟
 - ما مدى فعالية الإدارة الجبائية في الحد من التهرب من الرسم على القيمة المضافة؟
- وكإجابة أولية على الأسئلة المطروحة نضع الفرضيات التالية:
- التهرب الضريبي ما هو إلا تحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الخاضع له.
 - يعتبر الرسم على القيمة المضافة من بين الضرائب على رقم الأعمال وبذلك توجد عدة أشكال للتهرب منه كنظام الفوترة و الإسترجاع .
 - تعتبر نتائج الرقابة الجبائية وسيلة يعتمد عليها في تقدير حجم الأموال المهربة من الرسم على القيمة المضافة .

- هنالك عدة عوامل تؤثر على نسبة التهرب ،تشريعية ،إدارية ،إجتماعية و أخرى إقتصادية .

- الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة الجبائية لها دور كبير في الحد من التهرب من الرسم على القيمة المضافة .

أما بالنسبة للدراسات السابقة هناك عدة دراسات تناولت موضوع التهرب الضريبي في الجزائر فنجد مثلا :

✓ طالبى محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (1995-1999)، البحث عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة للمعهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، لقد حاول الباحث تحديد مكانة الرقابة الجبائية، ومعرفة أساليب عملها وأدواتها داخل النظام الجبائي بعد الإصلاحات التي مر بها وأفاقها.

✓ نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة (1999-2003)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2004 وتم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم في ظاهرة الغش و التهرب الضريبي في الجزائر .

ونجد أن جميع هذه الدراسات تمحور موضوعها حول الغش الضريبي بصفة عامة وكذلك دور الرقابة الجبائية في الحد منه وبذلك فخصوصية هذا العمل أنه يتناول ظاهرة التهرب من الرسم على القيمة المضافة ومحاولة تفسيرها بدراسة قياسية ومنه وضع السبل الكفيلة للحد منها وهو ما لم يتم التطرق إليه من قبل

بالنسبة لحدود الدراسة نذكر أن هذا العمل اقتصر فقط على التهرب غير المشروع من الرسم على القيمة المضافة ضف لذلك أن الدراسة التطبيقية انحصرت في الفترة الممتدة من 2008 إلى 2015.

ولمعالجة هذا الموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي نظرا لما يقوم به من مسح كامل وشامل لكل ما يتعلق بظاهرة التهرب من الرسم على القيمة المضافة إبتداءا من مفهوم الظاهرة ،أسبابها و أشكالها وصولا إلى طرق مكافحتها، إضافة إلى المنهج الإحصائي وذلك لغرض توضيح كل جوانب الموضوع الميدانية والإلمام بجزئياته المختلفة خاصة الدراسة القياسية بالإعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS .

وقصد الإلمام الشامل بالموضوع والوصول للاستنتاجات ذات الصلة للتحقق من الفرضيات

المطروحة، قسم هذا البحث إلى جانبين: جانب نظري وجانب تطبيقي

حيث ضم الجانب النظري فصلين أما الجانب التطبيقي فيضم فصلا واحدا.

خصص الفصل الأول للوقوف على ماهية التهرب الضريبي وكذا الرسم على القيمة المضافة

بالإضافة إلى مختلف طرق التهرب من الرسم على القيمة المضافة.

أما الفصل الثاني فقد تم من خلاله عرض مختلف طرق قياس التهرب وكذلك الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية للحد من هذه الظاهرة كعقوبة الإطار التنظيمي والتشريعي وعصرنة الإدارة والوقوف على كل ما يتعلق بعملية الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي.

أما الفصل الثالث فكان لتحديد واقع التهرب من الرسم على القيمة المضافة على مستوى ولاية جيجل، كنموذج للدراسة و كذا تحديد العوامل المتحكمة في نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة من خلال دراسة قياسية لـ 80 مؤسسة إقتصادية ومنه وضع السبل الكفيلة للحد والتخفيف من هذه الظاهرة .

الفصل الأول : التمربج من الرسم على

القيمة المضافة

المبجث الأول : ماهية التمربج الضرببي

المبجث الثاني: الرسم على القيمة المضافة

المبجث الثالث : طرق التمربج من الرسم على القيمة المضافة

تمهيد:

نتيجة لتبني اقتصاديات عديدة للنظام الاقتصادي الحرة المنفتح على الأسواق الخارجية، ومع اتساع التجارة وتطور النشاط الاقتصادي و الاجتماعي وما صاحب ذلك من تطور التشريع الجبائي هذا ما سمح بقيام تلاعب لإخفاء المداخل الحقيقية للضريبة مما مهد الطريق للتهرب الضريبي ، حيث أصبح هذا الأخير واقعة تعاني منها كل دول العالم بطريق متنوعة ولأسباب مختلفة ويعد التهرب من الرسم على القيم المضافة الأكثر تشعبا وتنوعا ويعود السبب في ذلك لمختلف المميزات التي يتميز بها هذا الأخير، وكمدخل للموضوع خصصنا المبحث الأول للتهرب الضريبي أما المبحث الثاني فنتناول فيه الرسم على القيمة المضافة ومكانته في النظام الجبائي الجزائري، لنتناول بعد ذلك طرق التهرب من الرسم على القيمة المضافة في المبحث الثالث.

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها الدولة لتحقيق أغراضها، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع الذي تفرض فيه حيث تركز عليها الدولة لسد نفقاتها العامة غير أن تعدد الأنشطة وتطور القطاع الصناعي والتجاري أدى إلى تعدد أنواع الضرائب المفروضة وزيادة الضغط الجبائي وهذا ما نتج عنه ظاهرة خطيرة تسمى بالتهرب الضريبي، هذه الأخيرة أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المتخلفة بصورة متفاقمة والدول المتقدمة كذلك، ومن خلال دراستنا لهذا المبحث سوق نتطرق إلى مفهوم التهرب وأنواعه، أسبابه وأشكاله وكذلك آثاره.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي و أنواعه:

I- مفهوم التهرب الضريبي:

اختلفت وتعددت وجهات نظر وآراء فقهاء القانون والجبائية حول مفهومهم للتهرب الضريبي، ونظرا لذلك يصعب تقديم تعريف شامل ودقيق لهذه الظاهرة، وفيما يلي سنتناول بعض التعاريف منها:

التعريف الأول: يعرف التهرب الضريبي بأنه: "اللجوء إلى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة أو دفعها ولكن أقل من المقدار المحدد قانونيا".¹

التعريف الثاني: "يعني عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا من قبل المكلف بدفعها قانونا، ودون نقل عبئها إلى غيره".²

التعريف الثالث: كما يمكن تعريفه أنه "تلك الحيلة التي يستخدمها المكلف للتخلص من الضريبة المفروضة عليه دون أن يتورط في أي مخالفة تنص عليها التشريعات الجبائية".³

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف شامل للتهرب الضريبي أنه تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، واستغلال الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص والتملص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا.

¹ يونس أحمد بطريق: المالية العامة والضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 79.

² عواضة حسين، قطيش عبد الرؤوف: المالية العامة، الضرائب والرسوم، دار النهضة العربية، لبنان، 1973، ص 219.

³ عواضة حسين: المالية العامة، بيروت، 1996، ص 275.

II - أنواع التهرب الضريبي:

تعددت أشكال التهرب الضريبي، لهذا يمكن تصنيفها كالتالي:

II-1- حسب معيار المشروعية

حسب هذا المعيار نجد:

- التهرب المشروع أو ما يسمى بالتجنب الضريبي. (Evasion fiscale)
- التهرب غير المشروع وهو ما يسمى الغش الضريبي. (Fraude fiscale)

أ- التهرب المشروع:

يقصد به التخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة القوانين، هذا ما يسفح المجال إلى العديد من التأويلات فهذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون ما دام يتصرف في إطار قانوني جعله له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات أو خدمات قد تعود عليه بنتائج أكثر امتيازاً ومن أمثلة ذلك كأن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك في حالة عدم تناول النص القانوني لمثل هذه الجوانب وهي الأسهم.¹

ب- التهرب الضريبي غير المشروع:

يقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين، وتندرج تحته بذلك كل طرق الغش المالي، حيث يلجأ المكلف إلى طرق احتيالية للتخلص من دفع الضريبة، ومن أمثلة ذلك:

- عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة، ومعتمداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو يعمد إلى نقل نشاطه من جهة إلى أخرى، وهذا يتحقق بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الإدارة الجبائية في حق المكلفين، وهنا يكون التهرب شبه تام.
- إخفاء المكلف للسلع المستوردة بطريقة غير قانونية (سلع مهربة) عن أعين الإدارة الجبائية.

¹ غازي غناية: المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الآفاق، الأردن، 1998، ص 181.

- تقديم المكلف لتصريح غير صحيح حيث لا يتضمن جميع نشاطاته، أو إرفاق هذا التصريح ببيانات ووثائق غير قانونية.¹

ولتحقيق الغش الضريبي يجب تحقق الركنتين (الشرطين) التاليين وهما: ²

- ✓ **العنصر المادي:** ويتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية، التي يملئها التشريع الضريبي.
- ✓ **العنصر المعنوي:** ويتمثل في ارتكاب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة وهذا الفعل يكون عن وعي.

ومما سبق يمكن استنباط أهم أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتجنب الضريبي فيما يلي:

الجدول رقم (01) أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتجنب الضريبي

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
<ul style="list-style-type: none"> • كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي • كل منهما ناجم عن انعدام الحس المدني. • كل منهما ناجم عن سوء النية 	<ul style="list-style-type: none"> • التجنب يكون دون مخالفة القانون الجبائي على عكس الغش. • التجنب الضريبي لا يوقع على المكلف أي عقوبة أو جزاء على غرار الغش الضريبي.

المصدر: اعتمادا على مذكرة قرموش ليندة، جريمة التهرب في التشريع الجزائري، تخصص حقوق، مذكرة لنيل شهادة الماستر، بسكرة، 2014

II-2- حسب معيار الحدود الجغرافية:

وينقسم إلى:³

أ- التهرب الضريبي المحلي:

هو قيام المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة بطريقة غير قانونية داخل الحدود الجغرافية للبلد

الذي ينتمي إليه، وعليه أن يكون تابعا للإدارة الجبائية المحلية التي تقوم بمتابعتة ومراقبتة ومعاقبتة

ب- التهرب الضريبي الدولي:

¹ عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 116.

² حميد بوزيدة: جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 40.

³ مصطفى عوادي، نصر رجال: الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2011،

يتم هذا النوع من التهرب خارج إقليم البلد، حيث يتم تفادي دفع الضرائب داخل البلد وتحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجباية جذابة قصد التقليل من المداخيل المقنطعة.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

يعود انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى عدة أسباب يمكن تقسيمها كالتالي:

I- الأسباب المتعلقة بالمكلف

ويمكن تصنيفها إلى الأسباب التالية:

I-1- الأسباب النفسية:

إن ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة والذي يقصد به مدى اقتناع المكلف بواجباته الجبائية أي دفع قيمة الضريبة وتحمل عبئها باقتناع، وإذا تحقق ذلك ينخفض مستوى التهرب إلى أبعد حد، ومن بين الاعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين التي يمكن حصرها فيما يلي:

- اعتقاد المكلف بأن الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، إذ من الصعب لأي فرد منا أن يتخلى عن مبلغ مالي دون أن يحصل على أي مقابل مادي أو معنوي.
- اعتقاد البعض أن التهرب من دفع الضريبة المفروضة عليهم لا يعد تصرفا مخالفاً وأنه لا يشكل خسارة لأحد استناداً إلى فكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت هذه الأخيرة شخصاً معنوياً.
- الاعتقاد السائد بأن الضريبة بمثابة عقوبة متجسدة في شكل مبالغ تدفع إلى الإدارة الجبائية مقابل ممارستهم لنشاط ما.¹

I-1- الأسباب التاريخية والدينية:

أ- الأسباب التاريخية:

إن الأحداث التاريخية التي تخضع لها البلاد تساهم في تحديد مواقف المكلفين اتجاه الضريبة، والجزائر كباقي البلدان التي خضعت للاحتلال ابتداءً من العهد التركي (الاحتلال العثماني)، حيث عرفت أشكالاً

¹ صبح لغوش: الضرائب في الدولة العربية، دار الفتح، تونس، 1999، ص12

وصورا متعددة لرفض دفع الضريبة، والميل إلى التهرب كشكل من أشكال المقاومة و الاحتجاج، 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 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.¹

ب- الأسباب الدينية:

إن العامل الديني له دور كبير في ضبط تصرفات الأفراد وتحديد مواقفهم، حيث يرتبط موقفهم بنظرة الدين إلى الضريبة، فنجد أن الزكاة في الدين الإسلامي هي أحد أركان الإسلام الخمسة، بينما نجد أن مختلف الضرائب والرسوم وإن كانت تهدف إلى تحقيق أهداف عامة فإنها تلقى القبول لدى المكلفين، متحججين بأراء وذرائع مختلفة على مبادئ عقائدية تؤمن بالزكاة وترفض الضريبة.²

I-2- الأسباب الاقتصادية:

للسبب الاقتصادية دور هام في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية كلما كان التهرب الجبائي كبير والعكس صحيح.

أ- الوضعية الاقتصادية للمكلف:

يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات حيث تنخفض المداخيل وتصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلا على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديدها، أما في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر بمظهر المواطن الصالح.

ب- الوضعية الاقتصادية العامة:

¹ حميد بوزيدة: مرجع سبق ذكره، ص 43.

ترتفع مداخيل الأفراد في فترة الانتعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها إلى الخزينة مما يؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي، أما في فترات الركود الاقتصادي ينتشر السوق الموازي ويؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني.¹

II- الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية

لم تكن الإدارة الضريبية الجزائرية ذات فعالية بعد خروج الاستعمار الفرنسي، فالإطارات الجزائرية غير مؤهلة لتسيير الإدارة لضعف كفاءتهم وعدم حصولهم على التكوين اللازم والمعلومات الكافية التي تمكنهم من تسييرها، لذلك فإن عجز الجهاز الإداري يعد سببا أساسيا في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي و التقليل من إمكانية حصرها ومواجهتها وهذا راجع لعدة عوامل أهمها:

II-1- عدم العدالة في تقدير و تحصيل الضريبة:

التقدير هو تحديد الإدارة الجبائية للضريبة على أساس المظاهر الخارجية للثروة والنشاط المصرح به، و لا شك أن تقدير الإدارة الجبائية لا يكون عادلا فيمكن أن تحدد الضريبة الجزافية بأكثر من قيمتها الحقيقية مما يؤدي بالمكلف إلى استعمال التهرب، إضافة إلى عدم وجود تمييز بين شرائح المجتمع في تحصيل الضريبة أدى إلى انتشار الفساد واللاعدالة في تطبيق الضريبة.

II-2- ضعف إمكانيات الإدارة الجبائية:

للإدارة الجبائية دور أساسي في تسيير حصيلة العائد الجبائي، لهذا يجب أن تكون على مستوى مقبول من التنظيم والكفاءة لتحقيق الفعالية والهدف المرجو، وعلى هذا الأساس كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل التهرب الضريبي، والملاحظ في الجزائر أن الإدارة الجبائية حادت عن الهدف الأساسي الموكل لها بسبب اتسامها بملامح إدارات الدول المتخلفة كالإهمال والتسيب واللامبالاة وانعدام الوعي المهني ونقص العناصر الكفأة من جهة، وافتقار الإدارة من مختلف الوسائل المادية الحديثة من جهة أخرى، ويمكن إبراز أوجه القصور الإداري في:

¹ محمد فلاح: الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر، 1997، ص 37.

أ- قلة الوسائل المادية:

نذكر منها:¹

- نقص الوسائل المادية من اللوازم المكتبية والوسائل الحديثة لمعالجة المعلومات والإحصائيات الجبائية من آلات حاسبة، آلات تصوير والاستنساخ، وكذلك أجهزة الإعلام الآلي الذي أصبح لغة اليوم، فالمصالح الضريبية مازالت تعمل بالأسلوب اليدوي خاصة القباضات والمفتشيات، لأن التجهيز بالإعلام الآلي الموجود في هذه المصالح لا يستعمل من أجل المساعدة في التسيير وتوظيفه من أجل ضمان نظام معلوماتي جيد ودقيق يساعد في عملية متابعة المكلفين وعملية تحصيل الضريبة ويكون مانعا للتهرب الضريبي، وإنما وضع فق (جهاز الإعلام الآلي) كمحاسب تسجل فيه عمليات القبض والدفع للأموال، هذا لا يعني أننا ننكر إيجابية ذلك، ولكن ما دوره إذا لم يكن هناك بجانبه نظام معلوماتي فعال لا يسمح بالتلاعب والإهمال وهذا من أجل الحد من التهرب الضريبي الذي يكون نتيجة الإهمال أو تواطؤ موظفي الإدارة الضريبية.

- كذلك عدم كفاية المقرات التي يزول فيها الموظفون مهامهم، ونجد بعضها بنايات قديمة بأثاث وتجهيزات بالية من مخلفات الاستعمار بحاجة إلى ترميم وتجديد، فهي لا تشجع الموظف على العمل براحة وطمأنينة.

- زيادة عن قلة وسائل النقل المصلحية التي يستخدمها أعوان الإدارة للقيام بمهامهم من تحقيق ومتابعة، مما يضطر بهم الأمر إلى استخدام وسائل نقلهم الخاصة، وكذلك نقص الأمن الذي يضمن للموظفين العاملين بمصلحة المتابعة بقباضات الضرائب الوقوع بالمخاطر كالاغتداء أو الضرب أو الإغراء أثناء قيامهم بمهمة التحصيل.

ب- قلة الإمكانيات البشرية:

ويظهر هذا النقص في جانبين هما:²

*الجانب الكمي:

إن ضعف الرقابة المستخدمة من طرف الرقابة الجبائية نظرا لقلة اليد العاملة المخصصة مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات التي هي في حاجة للمراقبة الجبائية

¹ طورش بتاتة: مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في الحقوق، قسم القانون الخاص، جامعة قسنطينة، دفعة 2012، ص ص 70-71.

² يونس أحمد بطريق، حامد دراز وآخرون: مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، مصر، 1978، ص 160.

***جانب التأهيل (الكفاءة) :**

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 لهم إعاقة كبيرة من ناحية الدراسة المعمقة للوثائق المحاسبية، مما جعلهم محل سخرية أمام بعض المكلفين الذين يحترفون الغش الضريبي.

II-3- الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي:

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الجبائي ومدى استقرار التشريع الجبائي ويمكن إجمال هذه العوامل في العناصر التالية:

أ- تعقد الإجراءات الضريبية وعدم استقرارها:

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

كما أن عدم استقرار الضريبة التي تنظم الأسس الضريبية، تترك مجالا لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، ويرجع ذلك إلى التغيرات والتعديلات المستمرة التي تخضع لها التشريعات الجبائية، إذ يصعب على

المكلفين مسابرة تلك التغييرات نتيجة لنقص وسائل الإعلام الجبائية، وهو ما يؤدي بالمكلفين إلى عدم فهم محتوى هذه التعديلات، والإحساس بأنها ليست في صالحهم وبالتالي يزداد ميلهم إلى التهرب.¹

ب- الضغط الضريبي:

باعتبار أن الضريبة اقتطاع على ممتلكات المكلف فإن هذا الأخير يحس بنوع من الحرمان ومما يزيد في إثارة هذا الإحساس هو الارتفاع الكبير لنسبة الضغط الجبائي، وهذا ما يدفعه إلى ممارسة التهرب، والضغط الجبائي بالنسبة للمكلف هو مقارنة بين مجموع الاقتطاعات التي يتحملها ومجموع العائدات (المداخيل) التي يتلقاها.

من خلال هذا يمكن إعطاء العلاقة التي تربط بين الضريبة، الدخل والضغط وهذا بالمعادلة التالية:

$$\text{الضغط الجبائي} = \text{مجموع الضرائب/مجموع المداخيل.}$$

ويبقى هذا المدلول ذو طابع شخصي، لأن المكلف ليس على علم بالعبء الحقيقي الذي يتحمله، فهو يعرف فقط الضرائب المباشرة التي يدفعها للإدارة الجبائية، ويجهل بالمقابل الضرائب الغير مباشرة التي تم إدماجها في ثمن الخدمة التي تلقاها أو السلعة التي اشتراها، ومن العلاقة المذكورة نستنتج وجود علاقة طردية بين ظاهرة التهرب والضغط الجبائي إذ بزيادة معدل الضغط الجبائي يرتفع مستوى التهرب الضريبي والعكس صحيح.²

✓ أسعار الضرائب:

من الأسباب التي تدفع إلى الغش الضريبي هو ارتفاع الضرائب المباشرة مما يؤدي إلى شعور المكلف بأن الضريبة تقتطع جزءا من دخله الأمر الذي يترتب عليه عدم كفاية ما تبقى له من حاجاته الضروري، ما يدفع المكلف بها إلى التخلص منها بأية طريقة.

¹ بسمة بلور، سارة بحيح: دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة جيجل، 2014، ص21.

² بولخوخ عيسى: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية، تخصص مالية، جامعة باتنة، الجزائر، 2004، ص19.

✓ عدم المساواة في التطبيق:

قد تكون الضريبة عادة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع ولكن تعترضها صعوبات في التطبيق تحد من هذه العدالة الموجودة وهذا ما يضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة وبالتالي قد تكون من أحد أسباب الغش الضريبي.

✓ ضعف الوعي الضريبي:

يعد ضعف الوعي الضريبي من الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعف الدافع على التهرب والعكس إذا كان الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعيفا كان الباعث النفسي على التهرب الضريبي قويا وسادت كراهية للضريبة.¹

✓ الهيكل الضريبي:

النظام الضريبي الذي يركز على الضرائب النوعية وما يتطلب من تقديم مجموعة من التصريحات يقدمها المكلف بالإضافة إلى العديد من المعدلات الضريبية كل هذه العوامل عبارة عن ثغرات يستفيد منها المكلف للتهرب الضريبي.

المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي وأثاره:

سنتناول في هذا المطلب طرق الغش و أهم الآثار التي تنجم عن هذه الظاهرة:

I- طرق الغش الضريبي:

تعددت وتنوعت الطرق والأساليب أمام المكلف للتخلص من الضريبة حيث يسعى لتحقيق ذلك بشتى

الطرق المتاحة له، بناء على ذلك يتم التهرب بطريقتين هما:

- التهرب عن طريق العمليات المحاسبية.
- التهرب عن طريق العمليات القانونية والمادية.

¹ محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله: الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، القاهرة، 1999، ص301.

I-1- التهرب عن طريق العمليات المحاسبية:

يلزم القانون الجبائي المكلف بتقديم التصريحات للإدارة الجبائية، تتضمن جميع نفقاته وإيراداته السنوية التي حققها، وذلك في آجال محددة قانوناً، على أن يدعم هذه التصريحات بالوثائق التي تثبت ذلك من فواتير و سجلات محاسبية.

والتهرب عن طريق العمليات المحاسبية ينحصر في تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات:

أ- تضخيم التكاليف:

تعد هذه الطريقة من الطرق الأكثر استعمالاً في التهرب الضريبي التي يلجأ إليها المكلفون لتحقيق غايتهم 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 تكون مبررة بوثائق رسمية.
- أن يتم تسجيلها خلال السنة التي تحملتها فيها المؤسسة (خلال الدورة).

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 الاهتلاك بطرق مخالفة للقوانين، كاهتلاك استثمارات قديمة سبق اهتلاكها، وهذا من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة، وتتمثل طرق تضخيم التكاليف فيما يلي:

✓ **المستخدمون الوهميون** : يقوم المكلف بتشكيل ملفات أجور ورواتب لمستخدمين 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

¹ رشيد وناي: دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرة لنيل شهادة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر، 2002، ص41.

لكن وظائفهم ثانوية، ويتم تسجيلهم على أنهم إطارات أو مسيروون لتضخيم رواتبهم، مثل تسجيل عون إداري في وظيفة رئيس مصلحة مثلا.

✓ **الأعباء العامة غير المبررة:** 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 بالأثاث 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.

ب- تخفيض الإيرادات:

تعتبر طريقة التقليل أو التجاهل لبعض الإيرادات في التسجيل المحاسبي من بين الطرق التقليدية، التي يلجأ إليها المكلف لتقليل 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

- 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 للأعمال غير التجارية كالمهن الحرة مثل الأطباء، المحامون.
- تسجيل المبيعات أقل بكثير من قيمتها الحقيقية وذلك بعد اتفاق ودي يبرمه مع الزبون، ومثال 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 المادة 169- 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2014، ص 84.

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

I-2- التهرب عن طريق العمليات المادية

ويقصد 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 التهرب إلى:¹

أ- الإخفاء 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 يعمد المكلف لإخفاء جزء من البضائع المستوردة للتخلص من دفع الرسوم الجمركية.

ب- الإخفاء 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 الجبائية كالمناطق النائية والريفية، وبيع منتجات هذه الأخيرة في أسواق غير شرعية وبدون فواتير مما يخلق اقتصاد غير شرعي في غياب الرقابة الفعالة لمصالح الإدارة الجبائية.

II-3- التهرب عن طريق العمليات القانونية

يعد الغش عن طريق العمليات القانونية أكثر تنظيما مقارنة بالتهرب عن طريق العمليات المادية، ويتمثل هذا النوع من التهرب 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 مجالا للشك، وبذلك تتحقق غاية المكلف

¹ عيسى بولخوخ: مرجع سبق ذكره، ص ص 15-16.

المتمثلة في الإفلات من الالتزام الضريبي، حيث أن المكلف يستعين بمجموعة من المستشارين القانونيين والمختصين في ابتكار طرق أكثر مردودية بأقل تكلفة وأكثر ربح، ومن بين هذه الطرق:¹

أ- التهرب عن التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:

- قد يكون التلاعب المتعمد في تصنيف الحالات القانونية عاملا من عوامل التهرب 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 على العقد الأول.
 - توزيع الشركة للأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.

ب - الغش عن طريق عمليات وهمية:

يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالبا 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 بعيدا.²

II - آثار التهرب الضريبي :

إن لظاهرة التهرب الضريبي آثار سلبية عديدة، حيث تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة، وبالتالي الإضرار بالخزينة العامة، ولذلك سنستعرض مختلف آثاره الاقتصادية والمالية والاجتماعية

II-1- الآثار الاقتصادية:

تعتبر الضريبة وسيلة لتمويل الأنشطة الاقتصادية، ولذلك فالتملص من دفعها ينعكس سلبا على اقتصاد الدول ومن بين هذه الآثار ما يلي:

¹ مصطفى عوادي، نصر رحال: مرجع سبق ذكره، ص ص 52-53.

² حميد بوزيدة: مرجع سبق ذكره، ص ص 45-46.

أ- التأثير على المنافسة الاقتصادية:

يعمل التهرب الضريبي على الإخلال بقواعد المنافسة، حيث تكون المؤسسات التي تمارس التهرب 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 جوا من المنافسة غير المشروعة.¹

ب- إعاقة النمو الاقتصادي:

يشكل التهرب الضريبي عائقا أمام تحقيق النمو الاقتصادي، إذ أن أثر إعاقة المنافسة الاقتصادية، يؤدي إلى كبح التطور والنمو الاقتصادي، كما أن نقص لإيرادات الدولة بسبب التهرب 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 البطالة، كما تؤدي زيادة الغش الضريبي إلى تخفيض الاستهلاك، والتأثير السلبي على سوق العمل، وبذلك فإن التهرب الضريبي يعتبر من أبرز مظاهر الفساد الاقتصادي.²

ج - التأثير على توجيه النشاط الاقتصادي:

يؤدي التهرب 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 اتجاه التهرب الضريبي، مدى توفر طرق التهرب من الضريبة، ومدى إمكانية الإفلات من قبضة الرقابة الجبائية، وهو ما يوجه النشاط الاقتصادي إلى وجهة قد لا تخدم سياسة الدولة في توظيفها للضريبة، وبذلك يصبح التهرب الضريبي سببا في التخلف والركود الاقتصادي.³

¹ عيسى بولخوخ: مرجع سبق ذكره، ص 34.

² عبد الغني بوشري: مرجع سبق ذكره، ص 81.

³ حميد بوزيدة: مرجع سبق ذكره، ص 51.

د- ندرة الأموال:

إن الغش الضريبي يخلق ندرة رؤوس الأموال لأن المكلف يعمل على إخفاء الأرباح ورؤوس الأموال التي يكتسبها عن أعين الرقابة الجبائية، فالتخلص 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 الإطلاع لدى المؤسسات البنكية.¹

II-2- الآثار المالية:

وتتمثل فيما يلي:²

- الخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها حصيلتها المعتبرة من المداخل المتوقعة من وراء الحصائل الضريبية مما يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتجها الدولة لسد الفراغ المالي الكبير الذي يسببه التهرب الضريبي في الخزينة العامة.
- اختلال توازن ميزانية الدولة
- ضياع حقوق الخزينة العامة.
- عجز الدولة أمام الأعباء والكوارث الاستثنائية.
- إضعاف الإيرادات العامة.
- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها.
- إضافة إلى ذلك أنه يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدي.

¹ مصطفى عوادي، نصر رحال: مرجع سبق ذكره، ص 99.

² حميد بوزيدة: المرجع نفسه، ص 50.

II-3- الآثار الاجتماعية:

تتمثل فيما يلي:

أ- تعميق الفوارق الاجتماعية:

لا تجد الدولة أمام الخسائر الناتجة عن الغش الضريبي 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 مما يؤدي إلى انتشار الرشوة وظهور الطبقة الاجتماعية.¹

ب- 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 وتلقى على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب الغش الضريبي، مما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين الذين قد يتابعون جبائياً.²

ج- 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 بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع وبذلك فإن الغش الضريبي عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية.³

المبحث الثاني: عموميات حول الرسم على القيمة المضافة

يعتبر الرسم على القيمة المضافة أحد أهم عناصر إصلاح النظام الجبائي الجزائري، المدرجة عن طريق المادة 65 من قانون المالية لسنة 1991، وتأخر تطبيقها حتى الفاتح أبريل 1992 بعد نشر المعدلات عن طريق قانون المالية لسنة 1992 يعد إدخال الرسم على القيمة المضافة على النظام الجبائي الجزائري ثورة

¹ مصطفى عوادي: نصر رجال: مرجع سبق ذكره، ص 96.

² عبد الغني بوشري: مرجع سبق ذكره، ص 82.

³ مصطفى عوادي، نصر رجال: مرجع سبق ذكره، ص 97.

حقيقية على جباية رقم الأعمال السارية المفعول في ذلك الوقت بإدماج آليات الحسم الخاصة بالرسم على القيمة المضافة وكذا الرسم على تقديم الخدمات ، ولاسيما مع توسيع نطاق تطبيق الرسم ليشمل عمليات البيع بالجملة وغيرها ، وسنحاول من خلال هذا المبحث اعطاء نظرة عن الرسم على القيمة المضافة من خلال مجال تطبيقه ، قواعد التأسيس إلخ.

المطلب الأول: الرسم على القيمة المضافة TVA

I- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

يعرف الرسم على القيمة المضافة بعدة أشكال نذكر منها:

- إن هذا الرسم (TVA) و حسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، وتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاك الوسيطة للسلع و الخدمات، كما أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليحملها المستهلك النهائي¹
 - يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي و التجاري و الحرفي أو الحر²
 - تعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة يتحملها المستهلك غير أنها تحصل بصفة منتظمة كلما تمت معاملة خاضعة للرسم "
- من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعرفها كمالي : "يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق الإجمالي أو الاستهلاك الإجمالي ويطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا "

I-1- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة :

أ- العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا³:

إن الرسم على القيمة المضافة مستحق وجوبا على :

¹ محمد حمر العين: ترشيح الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر- باتنة، 2011، ص 17.

² الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، 2015، ص9.

³ الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص 11-14.

• عمليات البيع و الأشغال العقارية و كذا تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي و التجاري أو الحرفي التي تتم في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.

• عمليات الاستيراد.

كما يطبق هذا الرسم مهما كان :

• الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في انجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.

• الشكل أو الطبيعة القانونية لتدخل هؤلاء الأشخاص.

كما تدرج العمليات والخدمات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، لزوما في المادة 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و التي تضم:

✓ العمليات الخاصة بالمنقولات:

* المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون.

* العمليات المنجزة وفق شروط البيع بالجملة التي يقوم بها المستوردون.

* العمليات التي يقوم بها تجار الجملة.

* المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات و المكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية و كذا التحف الفنية الأصلية و الأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات.

* عمليات البيع بالتجزئة.

* عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى و كذا نشاطات التجارة المتعددة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.

يقصد بالتجارة المتعددة عملية شراء و إعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة و التي يتوفر على الشروط الآتية :

- يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة و هذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع.

- يجب أن يكون المحل مهينا بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.

* عمليات البيع الخاصة بالكحول و الخمور و المشروبات الأخرى المشابهة لرسم المرور المنصوص عليه في المادة 2 من قانون الضرائب غير المباشرة.

✓ العمليات الخاصة بالعقارات :

* الأشغال العقارية.

* عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء و بيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية.

* بيع العقارات و المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه ملاك باسمهم وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها.

* العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع أملاك العقارات أو المحلات التجارية.

* عمليات بناء و بيع العمارات المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية و كذا عمليات بناء السكنات الاجتماعية.

● التسليمات لأنفسهم الخاصة بـ :

* عمليات تثبيت القيم المنقولة.

* الأملاك غير تلك المثبتة على أن تستعمل لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة.

● أداء الخدمات : تخص العمليات غير تلك الخاصة بتسليم الأملاك المنقولة و المادية مثل :

* عمليات نقل الأشخاص أو السلع.

* مبيعات المواد الغذائية و المشروبات التي تستهلك في عين المكان (المطاعم، حلويات، قاعات الشاي الخمارات...)

* الأشغال الشكلية.

* عمليات الإيجار و أداء الخدمات و أشغال الدراسات و البحث و جميع العمليات غير مبيعات والأشغال العقارية.

* الحفلات الفنية، الألعاب و التسليات.

* العمليات المتعلقة بالهاتف و التليكس.

* العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون و الشركات.

* العمليات المنجزة ما بين الوحدات و المحلات من نفس المؤسسة.

ب- العمليات الخاضعة للضريبة اختياريًا:¹

يشار إلى العمليات الخاضعة للضريبة اختياريًا و كفاءات الاختيار في المادة (3) من قانون الرسوم على رقم الأعمال، يمنح الاختيار للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم اعتبارًا لقيامهم بتسليمات موجهة :

• للتصدير.

• للشركات البترولية.

• للمكلفين بالرسم الآخرين.

• للمؤسسات التي تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء.

I-2- الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة :

يخضع للرسم على القيمة المضافة :

أ-المنتجون: يقصد بلفظ المنتج:

•الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسة أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتجات ويتعهد بالتصنيع أو التحويل بصفقتهم صناعًا أو مقاولين.

•الأشخاص أو الشركات التي تحمل فعلا صفة الصانع للقيام في مصنعها أو حتى خارجها بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتجات أو توضيها التجاري النهائي.

•الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير، القيام بالعمليات المشار إليها في الفقرتين 1 و2 أعلاه.

ب-تجار الجملة: يقصد بعبارة تجار الجملة، التجار الذين يبيعون إما لتجار آخرين بغية إعادة البيع بنفس شروط السعر أو الكمية لمؤسسات، مستثمرات أو جماعات عمومية أو خاصة.

ج- تجار التجزئة: يخضع التجار الذين يمارسون تجارة التجزئة.

د-الشركات الفرعية: تعد شركة، فرعية كل شركة تكون في تبعية لشركة أخرى أو تحت إدارتها بحكم أنها تقوم باستغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة.

I-3-الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:

يتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة طبقا للمادة 14 من قانون الرسم على القيمة المضافة

من:

¹ المرجع السابق ، ص ص 14-15.

- بالنسبة للمبيعات من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة:

يتكون الحدث المنشئ للرسم من تحصيل الثمن كلياً أو جزئياً بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية وفي غياب التحصيل، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

- بالنسبة للأشغال العقارية، من قبض الثمن كلياً أو جزئياً.

- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية، يتكون الحدث المنشئ من التسليم.

- بالنسبة للواردات، من إدخال البضاعة عند الجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

- بالنسبة للصادرات من المنتجات الخاضعة للضريبة، من تقديمها للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

- بالنسبة للخدمات عموماً، بقبض الثمن جزئياً أو كلياً. وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب التسلية بمختلف أنواعها، يمكن أن يتكون الحدث المنشئ للرسم، إن تعذر القبض، من تسليم التذكرة.

II - معدلات الرسم على القيمة المضافة:

تحدد حالياً معدلات الرسم على القيمة المضافة ب:¹

● 7% (معدل منخفض): يطبق على المنتجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي، الاجتماعي والثقافي.

● 17% (معدل عادي): يطبق على العمليات، والخدمات والمنتجات الغير خاضعة للمعدل المنخفض بـ 7%.

المطلب الثاني: عمليات الحسم (الخصم) لرسم على القيمة المضافة:

I - الحق في الحسم مجال تطبيقه:

I-1 - الحق في الحسم :

يتميز الرسم على القيمة المضافة بإمكانية خصم الرسم الذي مس المشتريات وتعتبر عملية الخصم من المبادئ الأساسية للرسم على القيمة المضافة حيث ينص القانون الخاص بالرسم على القيمة المضافة " يكون

¹ المرجع السابق، ص 23.

الرسم على القيمة المضافة المذكور في الفواتير أو البيانات أو وثائق الاستيراد ، والممثل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة ، قابلاً للحسم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية¹.

إن الهدف من تطبيق هذه الطريقة هو إخضاع المستهلك النهائي للرسم وكذلك لتفادي ازدواجية الرسم.

يتوقف نظام الخصومات المتعلق بالرسم على القيمة المضافة على أساس أن الرسم الذي أثقل عناصر سعر التكلفة لعملية خاضعة للضريبة يخصم من الرسم المطبق من هذه العملية ، في حالة ما إذا كان الرسم المستحق بعنوان شهر أو فصل أقل من الرسم القابل للخصم يؤجل المبلغ المتبقي من الرسم إلى الأشهر أو الفصول الموالية².

I-2- مجال تطبيق الحق في الحسم :

يعتبر الحق في الحسم ميزة رئيسية للرسم على القيمة المضافة، كما أنه يقتصر على الخاضعين الذين يقومون بعمليات أو خدمات خاضعة للضريبة غير أنه، يمدد هذا الحق للأشخاص الذين يقومون بعمليات تصدير معفاة أو البيع بالإعفاء من الرسم ، كما أن هذا الحق في الحسم الذي لا يستفيد به سوى الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، يخص أيضا الرسم الذي أقل السلع و المواد الأولية و المصاريف العامة وكذا الإستثمارات المنقولة و العقارية (إنشاء محلات و مستودعات و سيارات وآلات ومعدات.... إلخ) غير أنه من الضروري أن يرتبط الرسم المخصوم، بالعمليات الخاصة بالنشاط المهني الخاضع للضريبة.³

II- الإلتزامات المرتبطة بالحق في الحسم وآلية عمل الحسم:

II-1- الإلتزامات المرتبطة بالحق في الحسم:

على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يسلم أو أن يرسل قبل عشرون (20) يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة إختصاصه، كشف مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق من جهة وتفاصيل عملياته الخاضعة للضريبة مدعم بوثيقة تتضمن بالنسبة لكل مورد المعلومات الآتية⁴:

- رقم التعريف الجبائي،
- اللقب والإسم و عنوان الشركة،

¹ المادة 29 من قانون الرسم على القيمة المضافة، 2014، ص 411 .

² المرجع نفسه، ص 27.

³ المرجع السابق، ص 27-28 .

⁴ المرجع نفسه، ص 30.

- العنوان ،
- رقم القيد في السجل التجاري ،
- تاريخ وبيان الفاتورة،
- مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها ،
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة للمسدد.

II-2- آلية عمل الحسم :

تكون آلية الخصم للرسم على القيمة المضافة بالطريقة التالية :

في كل صفقة، يستحق الرسم على القيمة المضافة المحسوب بئمن الملك أو الخدمة، للمعدل الخاص به، و الذي يعتبر خصم للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل كلفة مختلف العناصر المكونة للسعر.

المبحث الثالث: طرق التهرب من الرسم على القيمة المضافة

إن التهرب من الرسم على القيمة المضافة يأخذ أشكال عديدة كما أنها متفاوتة الخطورة ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى مختلف الطرق وسبل التهرب من الرسم على القيمة المضافة والتي تم تحديدها من قبل السلطات الضريبية مع العلم أن قائمة هذه الأعمال الاحتمالية ليست شاملة وهذا بسبب الغش الذي يعتبر حرفة يمارسها المكلف كما أنها في تجديد مستمر تتغير وفقا للإطار القانوني الذي شكلته الإدارة الضريبية لمحاربة هذه الظاهرة ، فقد يكون التهرب متعلق بإخضاع العمليات أو بآليات الاسترجاع أو التهرب المتعلق بالفوترة.

المطلب الأول: التهرب المتعلق بإخضاع العمليات.

إن التهرب أو الغش الضريبي المتعلق بإخضاع العمليات قد تكون عن طريق مجال الإخضاع أو عن طريق مخالفة قواعد تحديد الرسم المستحق.¹

II- التهرب في مجال الإخضاع :

بموجب المادة 01 من الرسم على رقم الأعمال و الرسوم الماثلة والتي تطرقنا إليها في المبحث الثاني من هذا الفصل فإن التهرب متعلق بمجال التطبيق يشمل العمليات الخاضعة للرسم ، كما يتعلق التهرب في هذه الحالة كذلك بالعمليات المعفاة التي نصت عليها المادة 02 من ق.ر.ق.أ.و.رم ، كذلك العمليات الخاضعة وجوبا أو إختياريا ، وفي كثيرا من الأحيان تمارس عمليات الغش الضريبي في هذا المجال

¹ Nadia NAAMANI: LA FRAUDE À LA TVA ET LES ACTIONS DE LUTTE, Stagiaire à l'IEDF- ENI, 2004, p25.

فالمكلف يعتمد لعدم فرض الضريبة على مختلف المعاملات وبالتالي عدم التصريح بها وهذه الممارسة للغش الضريبي نصت عليها المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية إذ نجد:

- ممارسة نشاط غير مصرح به.

- إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها.

- تسليم فواتير وسندات أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية، نقل قيود حسابية خاطئة أو وهمية، عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري،

- كل مناورة تهدف إلى تنظيم إفساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه، قد يذكر أيضا

ممارسة احتيالية أخرى يمكن تطبيقها من قبل المكلف للتهرب من الدفع أو حتى التصريح بها.

وكما تم الذكر سابقا فإنه توجد هنالك عمليات ملغاة من الرسم على القيمة المضافة وهذا طبقا للمادة 8

و 9 من ق.ر.ر.أ بالنسبة للعمليات التي تتم في الداخل والمادة 10 و 11 من ق.ر.ر.أ بالنسبة لعمليات

الاستيراد والمادة 13 من ق.ر.ر.أ بالنسبة لعمليات التصدير.

وفي هذه السياق يمكن للمناورات أن ترقى إلى أفعال متعمدة في سبيل التهرب من الرسم على القيمة

المضافة.

إذ تجدر بنا الإشارة إلى أن التهرب في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة وصل إلى مستوى خطير

جدا حتى أصبحت عملية الغش لبعض المكلفين احتيالية للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة والحد من

منها وهذا باستخدام أي وسيلة ممكنة وبالإضافة إلى تلك المذكورة سابقا في المادة 36 من قانون الإجراءات

الجبائية نذكر:

-إنشاء فواتير شراء وهمية باسم عملاء غير موجودين أو الأشخاص الذين يعملون في النشاط التجاري

ولكن دون الحفاظ على أي علاقة مع الأشخاص أو الشركة التي أصدرت الفاتورة.

-إنشاء شركات وهمية .

-تزوير الفواتير الفعلية إذ يواجه أعوان إدارة الضرائب دائرة فواتير وهمية بها مبالغ كبيرة جدا والجزء

الأكبر معفى من الضرائب ومكافحة هذا النوع من التهرب يتطلب التعاون بين موظفي الضرائب والجمارك

وغيرها من الخدمات بما في ذلك الدرك والشرطة وذلك لضمان مراقبة فعالة بشكل دائم.

- اعتماد الممارسات الاحتيالية والمعروفة باسم "عدم التوطين" أو عن طريق استخدام اسم مستعار أو

معلومات كاذبة أو عن طريق استخدام التزوير لخداع شخص أو كيان (عون أو إدارة الضرائب) كل هذا

دفع بإدارة الضرائب إلى إتخاذ الإجراءات اللازمة في سبيل الحد أو حتى التخفيف من هذه الظاهرة وسيتم ذكر هذه السبل في المبحث الثاني من الفصل الثاني.

II - التهرب بمخالفة قواعد التحصيل :

يتم تحديد الرسم على القيمة المضافة المستحق الدفع انطلاقاً من مجموعة من القواعد وهذا حسب المادة 15 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

والتهرب أو الغش الضريبي المتعلق بتحديد الرسم المستحق يتمثل فيما يلي¹:

- عدم الامتثال للحدث المنشأ للضريبة وتاريخ الاستحقاق.

- انتهاك قواعد التقدير.

- المعدل المستخدم لا يمثل المعدل الأنسب الرسم على القيمة المضافة.

ومع ذلك تبقى هذه المخالفات أقل شدة مقارنة مع تلك المتعلقة بمجال التطبيق لأنها تتسبب في تأخير

الدفع أو عدم دفع جزء منه فقط على عكس الغش المتعلق بمجال التطبيق الذي يخفي مباشرة من مادة الإخضاع .

• بالنسبة لعدم الامتثال للحدث المنشأ للضريبة أو تاريخ الاستحقاق يعد الغش الممارس من قبل المكلفين في هذه الحالة يهدف إلى تأخير دفع الضريبة المستحقة وبالتالي الحصول على القليل من الوقت لذلك فإن المناورات لا يكون لها تأثير خطير على خزينة الدولة.

• أما بالنسبة لقواعد التقدير فيكون الغش عن طريق إخفاء مبالغ خاضعة للرسم وذلك باستخدام طرق مثالية من المكلفين الذين يملكون البراعة في ذلك بطرق بسيطة أو معقدة من خلال التقليل من الوعاء الضريبي أو إخفاء العائدات بأية وسيلة ومن بين هذه الوسائل نذكر:

- عدم الأخذ بعين الاعتبار لبغض النفقات التي يجب إدخالها في سعر البيع، مثل تكاليف النقل والتعبئة والتغليف.... إلخ .

- لا تأخذ بعين الاعتبار الحقوق والضرائب المدرجة في قيمة السعر مثل حقوق المستهلك والجمارك..... إلخ

- النقل غير المشروع لجزء من المبيعات لشركة أخرى التي هي في بداية نشاطها و غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة

¹Nadia NAAMANI, Ibid, p 28

• إن تعدد معدلات الرسم على القيمة المضافة سمح بإدخال قدر من العدالة من خلال تحقيق التوازن بين عبء الضريبة وفقا لطبيعته الاستهلاكية (7% مخفض، 17% العادي) ولكن هذا تنوع لديه عيب إذ أن المكلف يسعى إلى تطبيق المعدل المخفض 7% في حين كان يجب تطبيق معدل 17% وهو ما يسبب خسارة كبيرة لخزينة الدولة.

المطلب الثاني: التهرب الخاص بآليات استرجاع الرسم على القيمة المضافة :

يمارس الحق في الخصم من الرسم على القيمة المضافة التي أنقل سعر الشراء أو سعر التكلفة للعمليات المخولة لها الحق بالطريقة العادية (الرسم على القيمة المضافة TVA على المشتريات) غير أنه يمكن أن يمارس هذا الحق عن طريق الاسترجاع لكل أو جزء من الرسوم القابلة للخصم والذي لا يمكن تحصيله.

ولهذا يسمح في بعض الحالات، استرجاع الرسم المحسوم طبيعيا في حالة عدم إمكانية خصم هذا الأخير تماما على الرسم على القيمة المضافة المترتبة عن العمليات الخاضعة للضريبة والمحققة من طرف شخص خاضع للضريبة (الرسم على القيمة المضافة على المبيعات). وهذا ما يتيح الفرصة أمام المكلفين للتهرب من الرسم على القيمة المضافة من خلال عملية الاسترجاع إما عن طريق تضخيم قيمة الرسم المسترجع أو عدم احترام قاعدة الحصص النسبية.

I- تضخيم قيمة الرسم المسترجع :

في هذا الصدد إن أول محاولات الغش الضريبي تشمل تضخيم مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم من أجل تخفيض قيمة الرسم المستحق لخزينة الدولة وذلك باستخدام مناورات احتيالية مختلفة مثل الخصم المزدوج وخصم من السلع والخدمات المستثناة من الحق في الخصم ويأتي بيان ذلك فيما يلي:¹

I-1- الخصم المزدوج :

ويكون ذلك بخصم نفس المبلغ مرتين في حين أن هذه المبالغ قابلة للاسترجاع ولكن لمرة واحدة ولكن المكلف يقوم بعمليات الغش وهذا بمضاعفته لقيمة المبالغ المسترجعة.

I-2- الخصم من السلع والخدمات المستثناة من الحق في الخصم :

إذ أن المكلف قد يحاول خداع مصلحة الضرائب عن طريق اقتطاعات من السلع والخدمات المستثناة من هذا الحق التي تنص عليها المادة 41 من الرسم على رقم الأعمال وهي:

¹ المرجع السابق، ص 32.

- السلع والخدمات والمواد والعقارات والمحلات غير المستعملة لحاجيات استغلال النشاط الخاضع لهذا الرسم.
 - السيارات السياحية وعربات نقل الأشخاص التي لا تشكل الأداة الرئيسية لاستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.
 - المنتجات والخدمات المقدمة كهدايا وتبرعات.
 - الخدمات وقطع الغيار واللوازم المستعملة لتصليح الأملاك، المستثناة من الحق في الخصم.
 - العمليات التي تنجزها الملاهي وقاعات الموسيقى والمراقص، وبصفة عامة، كل العمليات التي تنجزها مؤسسات الرقص والتي تقدم فيها مواد للاستهلاك بأسعار مرتفعة.
 - بائعو الأملاك وما شابههم، وكذا أنشطة تجارة التجزئة.
 - المستفيدون من الصفقات.
 - الوكلاء بالعمولة والسماسة.
 - مستغلو سيارات الأجرة.
 - العروض المسرحية والبالاي والحفلات الموسيقية والسيرك والعروض والمنوعات والألعاب والعروض المسلية بمختلف أنواعها.
 - التظاهرات الرياضية بكل أنواعها.
 - المواد والسلع والمنتجات المعاد بيعهما ضمن شروط الجملة.
- ومن خلال هذه النقاط يقوم المكلف المتهرب بالبحث عن إمكانية الغش بصورة ذكية حتى لا يتم اكتشاف ذلك من قبل أعوان الضرائب وهذا ما يؤدي إلى تقليل ونقص في المبالغ المستحقة لخزينة الدولة.
- II - عدم احترام قاعدة الحصاة النسبية :**

طبقاً لأحكام المادة 39 من قانون الرسم على رقم الأعمال فإنه " يخفض مبلغ الرسم القابل للخصم، بالنسبة للمدينين بالضريبة، الذين يدفعون الرسم على القيمة المضافة على كافة عملياتهم حسب نسبة ناتجة من العلاقة بين:

- بسط الكسر، من جهة أي رقم الأعمال خارج الرسوم الخاضع للرسم على القيمة المضافة ورقم الأعمال المتعلق بالصادرات من المنتجات الخاضعة لهذا الرسم، والتسليمات المتممة بالإعفاء من دفع ذلك الرسم؛
- وبين القاسم المشترك من جهة أخرى، أي المبالغ المشار إليها في الفقرة السابقة، زائد رقم الأعمال الناتج عن الأعمال المعفاة أو الخارجة عن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، وتجبر النسبة التي يتم

الحصول عليها إلى الوحدة الآتية بعدها مباشرة، إذ أن هذه النسبة تطبق بالنسبة للمؤسسات التي تحقق عمليات خاضعة لـ TVA و أخرى غير خاضعة ومنه فنسبة الخصم ليست 100% ولكن نسبة محددة حسب العلاقة السابقة، وتكون أرقام الأعمال المعتمدة لتقرير نسبة الخصم المحددة أعلاه، بالنسبة لكل مؤسسة، تلك التي حققتها المؤسسة على مجموع أنشطتها غير أنه، تستطيع الإدارة بصفة استثنائية، أن ترخص للمدينين بالضريبة، الذين يغطون قطاعات مختلفة الأنشطة، بتحديد نسبة خصم متميزة لكل قطاع نشاط أو تلزمهم بذلك.

في هذه الحالة، يعتبر كل قطاع نشاط، كمؤسسة متميزة بالنسبة لتطبيق هذه الأحكام على المؤسسات المدينة بالضريبة، أن تصرح وفقا لهذه الشروط بالتغيرات التي تؤدي إلى إنشاء قطاع معفى من الرسوم. وفي هذه الحالة ومن خلال ما سبق فإن المكلف يسعى إلى سوء تقدير النسبة أو عدم الامتثال لهذه النسبة أصلا وهذا كي لا تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة كما أن سوء تقدير النسبة وعدم الامتثال لها نسيه بالمناورات التدليسية التي يقوم بها المكلف من أجل الاستفادة من خصم الرسم على القيمة المضافة.

المطلب الثالث: التهرب المتعلق بمختلف التزامات المكلفين بالرسم على القيمة المضافة :

بالإضافة إلى طرق التهرب على الرسم على القيمة المضافة فإنه توجد طرق أخرى متعلقة بمختلف التزامات المكلف التي تتمثل في عدم احترام مستلزمات التصريح والدفع وكذا التهرب المتعلق بالفوترة.

I- عدم احترام مستلزمات التصريح والدفع :

طبقا لأحكام المادة 51 من ق.ر.رع : " يجب على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يكتتب خلال ثلاثين يوما (30) من بدء عملياته، لدى مفتشيه الضرائب التي يتبع لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة، يذكر فيه على وجه الخصوص:

- اسمه ولقبه وعنوانه، ما إذا تعلق الأمر بشركة عنوانها،
- رقم التعريف الإحصائي للمؤسسة،
- طبيعة العمليات التي تجعله خاضعا للرسم على القيمة المضافة،
- موقع المؤسسة أو المؤسسات التي يستغله،
- موقع المؤسسة أو مؤسسات التصنيع، وكذلك إسمه وعنوانه، إذا كان ينتج بواسطة الغير،
- وقع محل أو محلات البيع التي يملكها،
- طبيعة السلع أو المواد أو الأشياء التي ينتجها أو يتاجر فيها،

- عنون أو مقر الشركات، وكذلك اسمه ولقب وعنوان الأشخاص الذين يكون إزائهم في إحدى الحالات المذكورة في المادة 6.

وعلى الرغم من وضوح وصراحة هذه المادة إلا أن المكلف يتماطل أو يتهرب من عملية التصريح ونفس الشيء بالنسبة لعملية الدفع ولهذا فإن مصلحة الضرائب بالإضافة إلى الإجراءات السابقة فرض عقوبات وغرامات وهذا لتخفيف من حدة هذه الظاهرة والتقليل منها.

II- التهرب المتعلق بالفوترة :

يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ظنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال¹.

خلاصة :

إن ظاهرة التهرب و الغش الضريبي تهدف للتملص من أداء الواجب الضريبي كما لاحظنا أن هذه الظاهرة تحمل أضرار على مستوى الخزينة العمومية ومنه فهي تضر بالاقتصاد الوطني و كما يظهر كذلك أن التهرب من الرسم على القيمة المضافة والذي كان واسع النطاق مع وجود ثغرات سمحت للمكلف بالعمل على التهرب و الغش بطرق مختلفة ولهذا السبب فإنه ينبغي الوقوف أمام هذه الظاهرة و العمل على الحد منها وكذا محاربتها من أجل ضمان مداخل مستقرة لخزينة الدولة وكذلك ضمان حياة أفضل لأفراد المجتمع وهو ما سنتناوله بنوع من التفصيل في الفصل الموالي من هذا العمل .

¹ قرموش ليندة: جريمة التهرب في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص حقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة،

الفصل الثاني: قياس التمرد من الرسم على القيمة المضافة و الطرق المتبعة للحد منه

المبحث الأول: تقدير التمرد من الرسم على القيمة المضافة

المبحث الثاني: الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية

المبحث الثالث: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التمرد

الضريبي

تمهيد:

إن المكلف بالضريبة كثيرا ما يلجأ إلى حيل وتصرفات من أجل التخلص من دفع الضريبة فالتهرب الضريبي جريمة تعرفها معظم المجتمعات باعتبارها وجدت بتواجد الضريبة نفسها، وهي من أهم انشغالات المشرع لأنها تهدد وجود النظام الضريبي وتقلل من أهميته.

وبما أن التهرب أصبح حديث الساعة ونظرا لخطورة الظاهرة والآثار السلبية المترتبة عنها يتوجب على إدارة الضرائب قياس التهرب وهذا من أجل وضع مختلف الإجراءات للحد منه أو حتى التقليل من الظاهرة، والرسم على القيمة المضافة يعتبر من أكثر الضرائب التي يتهرب المكلف من دفعها.

ومن خلال هذا الفصل نحاول الوقوف على أبرز النقاط المتعلقة بظاهرة التهرب من الرسم على القيمة المضافة حيث نتطرق في المبحث الأول إلى تقدير التهرب من الرسم على القيمة المضافة في الجزائر ونتطرق بعد ذلك إلى مختلف الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية للحد منه في المبحث الثاني ثم إلى الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي في المبحث الثالث.

المبحث الأول: تقدير التهرب من الرسم على القيمة المضافة

إن السبب الرئيسي لقلق واضعي السياسة الضريبية ومديري الضرائب لا يكمن في وجود التهرب الضريبي، وإنما في المدى الذي يصل إليه، لهذا كان قياس حجم التهرب الضريبي مفيدا وضروريا لما يمنحه لواضعي السياسة الجبائية من فكرة شاملة عن مدى إمكانية الاعتماد على تحليلهم للسياسة وفعالية وصفاتهم السياسية، غير أن القياس المباشر للتهرب صعب في ذاته من جهة، لأن طبيعته غير المشروعة تتطلب السرية، ومن جهة أخرى مشكلة المفاهيم التي تجعل من الصعب تعريفه وبالتالي تعيين حدوده و وسائل تقييمه، لكن من الممكن تحليل الآثار التي يتركها التهرب الضريبي ومناهج قياسه إلى حد ما، وبالتالي فإن مناهج القياس تعددت بتعدد آثار التهرب الضريبي، إلا أن المتفق عليه هو تقييم التهرب باستخدام الطرق التالية: الاعتماد على معطيات الاقتصاد الكلي، التقييم بعدم الالتزام الضريبي، الإعتماد على نتائج الرقابة الجبائية والتي سنتناولها بنوع من التفصيل في هذا المبحث.

المطلب الأول : الاعتماد على معطيات الاقتصاد الكلي

تبقى تقديرات أو معطيات الاقتصاد الكلي من بين الوسائل الناجعة المستخدمة لتقدير وقياس التهرب الضريبي فمعطيات الاقتصاد الكلي تضم النشاط السري والذي عموما غير مبلغ للإدارات الضريبية ، و من ثم يمثل انتهاكا للقوانين الجبائية.

ولما كانت تقديرات الاقتصاد الكلي تستند إلى بيانات إجمالي الناتج القومي، فإنها تتضمن بعض المغالاة في الدخل غير المبلغ عنه، لأنها تشمل دخلا لا يخضع قانونا للضريبة مع استبعادها في نفس الوقت للدخل غير المبلغ عنه، أو المبلغ عنه بقيمة أقل من قيمته مما يشكل نقصا في التقدير، لا بد من تصحيحه ويضم هذا التقييم عدة مناهج من بينها:¹

- المنهج النقدي؛

- منهج سوق العمل.

I: المنهج النقدي: نشأ هذا المنهج من محاولات قياس حجم الاقتصاد السري، وله ثلاث أشكال:

¹ غضبان مريم: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة ألكلي

محند أوالحاج -البويرة، الجزائر، 2015، ص25.

I-1- النسبة الثابتة: يفترض هذا الشكل أن هناك كتلة نقدية متداولة كانت ستضل ثابتة لولا الاقتصاد السري، الذي سبقته فترة معينة لم يكن فيها الاقتصاد كلياً، هذه الأخيرة تتخذ معياراً لقياس نسبتها النقدية، و مقارنتها بالنسبة في الفترة المراد دراستها، فإذا كانت أعلى من هذه الفترة افتراض أن هذه النقود الزائدة هي نتيجة للاقتصاد السري. وقد تعرض هذا المنهج للنقد لأنه ليست ثمة سبب واضح لبقاء الكتلة النقدية ثابتة على مدى فترات طويلة، ولأن النتائج تتأثر للغاية باختيارات الفقرة الأولى، كما أنه يعتمد على افتراضات غير واقعية، تتمثل في أن سرعة تداول النقود في الاقتصاد السري هي ذات سرعتها في الاقتصاد المشروع، أي نفسها، فضلاً على أن الواقع الاقتصادي للبلدان الصناعية يشير أن نسبة العملة تتخفف مع الزمن، مما يجعل نهج النسبة الثابتة يؤدي إلى نتائج وهمية، كعدم وجود سوق سوداء في كثير من السنوات.

I-2- فئات العملة: وهي أن التداول النقدي في الاقتصاد الكلي مرتبط بأوراق نقدية معينة، حيث يستند تقييم حجم الاقتصاد السري إلى التغيير في حجم هذه الأوراق.

I-3- معادلة العملة: يفترض هنا النشاط السري نتيجة مباشرة لارتفاع الضرائب وما العملة إلا وسيلة لإجراء مثل هذه المعاملات وتخزين الثروة المتراكمة، والفكرة الرئيسية لهذا الشكل هو تحديد طلب مواز لمعادلة العملة يسمح للمرء بقياس أثر التغيرات الضريبية على هذا المطلب ووضع تقديرات لحيازة العملة، وتحسب سرعة التداول النقدي بقسمة إجمالي الناتج الوطني على نسبة النقود المشروعة أما حجم الاقتصاد السري فيحسب بضرب النقود غير المشروعة في هذه السرعة، ويستخرج مقدار التهرب من ضريبة الدخل بافتراض الدخول في الاقتصاد السري كانت ستخضع للضريبة بنفس متوسط السعر الذي يخضع له الدخل في الاقتصاد النظامي المشروع، ولكنه يعاب عليه أنه يفترض تساوي سرعة النقود المشروعة وغير المشروعة، وهو تقديم ييخس من قيمة التهرب لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار إلا التهرب المرتبط باستخدام العملة أو النشاط السري مثل ادعاء وجود الإعفاءات أو المغالاة في الاقتطاع.

II - منهج سوق العمل: نشأ هذا المنهج في إيطاليا في فترة الخمسينات، أين انخفض المعدل الرسمي للقوى العاملة مقارنة بالمعدلات غير الرسمية التي تثبت العكس، الفرق الشاسع بين المعدلين يبين أن نسبة كبيرة من اليد العاملة تدر دخلاً معتبراً في إطار النشاطات غير المعلن عنها، والمنهج يقوم أساساً على استقصاء حجم اليد العاملة غير المعلن عنها، ومتوسط إنتاجها، ومنها حجم الاقتصاد غير المحسوب ما يؤخذ عليه أن الدخل يحسب مستنداً على عامل إنتاجي واحد "القوة العاملة"، مهملاً أهم عامل في الدورة

الإنتاجية وتحصيل الدخل المتمثل في رؤوس الأموال، فضلا عن اعتماده على افتراضات قابلة للنفي بشأن إنتاجية العمل في القطاعين الرسمي وغير الرسمي.

المطلب الثاني: التقييم بعدم الالتزام الضريبي

إن قياس ظاهرة التهرب الضريبي انطلاقا من الدراسات التحليلية للإقرارات الضريبية المتفاوتة حسب

المحور المرتكز عليه لذلك جاءت مناهجه عديدة ومختلفة والتي تلخص فيما يلي:¹

I- المنهج المباشر: ويقوم على طريقتين مختلفتين، فالأولى تعتمد على الإعفاءات الخاصة المقدمة للمكلفين لتحديد المداخل الخاضعة للضريبة أما الثانية فتعتمد على المراجعات الخاصة من خلال استقصاء عينة عشوائية من دافعي الضرائب.

I-1- طريقة الإعفاءات الخاصة (المسح):

تقوم هذه الطريقة على استغلال المعلومات التي تتضمنها الإقرارات الضريبية هذا من جهة ومن جهة أخرى تقوم على أساس الإعفاءات من بعض الغرامات والعقوبات التي تمنحها الحكومة لصالح دافعي الضرائب بغرض تشجيعهم بالتصريح بدخلهم ورقم أعمالهم الحقيقية وعلى أساس تلك التصريحات تتم عملية المقارنة ومن ثم يمكن قياس حجم التهرب من خلال الفرق المستخرج، رغم كل هذا تبقى طريقة الإعفاءات عاجز عن الوصول للهدف المنشود مادام لا تقيس إلا جزءا من الضريبة المتهرب منها

I-2- طريقة المراجعات الخاصة:

ظهرت هذه الطريقة في الإدارات الأمريكية، أين سطرت برنامجا لقياس الالتزام الضريبي، عن طريق مراجعات تفصيلية لتصريحات الضريبة، غالبا ما يقوم بها أشخاص ذووا خبرة، لعينة عشوائية تؤخذ من مجموعة من دافعي الضرائب الذين قدموا تصريحاتهم الضريبية والتي على أساسها يمكن تحديد مقدار الضريبة التي يتحملها المكلفون إذا التزموا بدقة بالقوانين الضريبية، وما يعاب على هذه الطريقة أن عينات برنامج المراجعة مأخوذة من التصريحات الضريبية ولا تشمل من لم يتقدموا بتصريحاتهم لدى المصالح الضريبية سواء كان دخله مستمدا من نشاط مشروع أو غير مشروع

¹ بولوخ عيسي، مرجع سبق ذكره، ص 41-42.

II- المنهج غير المباشر:

يضم هذا المنهج عدة طرق والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:¹

II-1- طريقة الضريبة القانونية المحتملة : تأتي هذه الطريقة مخالفة لسابقتها لأنها لا تسعى إلى تقييم

الدخل المتهرب من الضريبة المتهرب منها وهذا بالتسليم بصحة أرقام الدخل الوطني الرسمية كقاعدة لحساب الضريبة، أما الضريبة المتهرب منها فتعرف بأنها الفارق بين الضريبة القانونية المحتملة وإمكانيتها المتحققة، أي ما جمع فعلا وما كان يمكن جمعه لو دفعت كل الاستحقاقات الضريبية مع الأخذ بعين الاعتبار تقدير الدخل الوطني حسب الإعفاءات والتسهيلات حتى يمكن مقارنته بالوعاء الضريبي، وللحصول على مقدار الضريبة المتهرب منها يتم طرح الضريبة المحصلة من الضريبة القانونية المحتملة.

وما يعاب على هذه الطريقة أنه يفترض صحة التقدير الرسمي للدخل الوطني إذ لا يقيس المتهرب من الضريبة الذي أغفل إدراجه في التقدير الرسمي الإجمالي الناتج الوطني.

إن هذه الطريقة تهتم بقياس الالتزام أكثر من قياسها للتهرب الضريبي لأنها زيادة على عدم التمييز بين الغش الضريبي والتجنب الضريبي، تدرج ضرائب جمعت عنوة ودون سبب إما لعدم كفاءة الإدارة أو لجهل دافعي الضرائب فضلا على أنه مقارنة الضريبة المحتملة قانونا بالضريبة المجموعة لا المقدر، يعني أن التقدير يشمل مقدار النقص من الإيراد أثناء مرحلة الجمع، وعليه فإن المبلغ المقدر يظل تهربا ما لم يجمع حتى ولو أعلن عن المقدار الحقيقي للدخل وقدرت الضريبة الصحيحة.

II-2- طريقة الاستقصاء: تقوم هذه الطريقة بحساب المداخل الحقيقية لدافعي الضريبة عن طريق

الاستقصاء ومقارنتها مع الدخول المصرح بها إلى المصالح الضريبية فعلا، وتكمن صعوبة هذه الطريقة في كيفية اختيار العينة الإحصائية كما أن طبيعة المتهربين تطرح مشكلة الثقة في المعلومات المستقاة لديهم.

II-3- طريقة المدخل المادي: تقوم هذه الطريقة على أساس المبدأ التالي: اختيار مدخل مادي ما وليكن

الكهرباء مثلا، ومع افتراض وجود علاقة ثابتة بينه وبين الناتج الوطني، حيث يتم تقدير الناتج الوطني اعتمادا على حجم الاخرجات واستهلاك هذا المدخل ثم تتم عملية المقارنة بين الناتج الوطني المقدر والمعلن والفرق بينهما يقاس عليه حجم الغش الضريبي، وما يعاب على هذه الطريقة هو قيامها على افتراض وجود نسبة ثابتة بين الدخل والناتج الوطني غير أنه يمكن أن تحدث زيادة في الناتج الوطني دون أن تكون هناك

¹ المرجع السابق، ص 43-44.

زيادة في الدخل وقد يحدث العكس إذ تزيد نسبة الاستهلاك نتيجة التبذير مثلا وبالتالي، لا يمكن القياس عليه في مثل هذه الحالة.¹

المطلب الثالث: قياس التهرب عن طريق التحقيق و المراقبة الجبائية

إن هذا المنهج المتبع في تقدير التهرب الضريبي يعتبر أكثر استعمالا في الجزائر و هو يمثل أساس في إيجاد الفرق بين الدخل المصرح به وذلك بالمراقبة و التحقيق في صحة التصريحات الجبائية ، ويساعد تعدد أنواع التحقيقات من التوصل إلي التوصل إلى نتيجة أحسن كالتحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق... إلخ فبالنسبة للتحقيق في المحاسبة فعلى جميع عمليات مراقبة التي تخص التسجيلات المحاسبية و مقارنتها بالتصريحات الجبائية للتأكد من صحتها ومصداقيتها و في هذا الإطار يقوم الأعوان المحققة بتعديل التصريحات بمختلف الوسائل لعل أهمها هو الإطلاع وطلب التوضيحات و يحسب الغش الجبائي بتقدير الفرق بين المعدل و المبلغ المصرح .

أما التحقيق المعمق في مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات للدخل و التأكد من انسجامها مع وضعية الممول وكذا نمط المعيشة أي مراقبة الظاهر الخارجي والتحقق بمقارنة الموجودات المتوفرة أي الموجودة عند الممول و الموجودات المستعملة أي النفقات التي تحملها الممول و منه التهرب الضريبي يمثل الفرق بين القيمتين.²

إنطلاقا من ماسبق يمكن حساب نسبة التهرب بالعلاقة التالية :

النتيجة (رقم الأعمال) المبالغ المخفية

نسبية التهرب الضريبي =

النتيجة (رقم الأعمال) المصرح به

في الأخير ما يمكن استنتاجه هو أنه مهما تعددت مناهج القياس والتقدير لحجم التهرب والغش الضريبي سواء بالإعتماد على معطيات الاقتصاد السري ، تقييم الإلتزام الضريبي أو نتائج الرقابة الجبائية تبقى غير كاملة، فكل واحد منها يؤكد جانبا مختلفا من جوانب الغش والتهرب الضريبي ومهما يكن من أمر

¹ gabriel addent: histoire de limpot , dare alhoda, livre 2 ,wilaya algérie, p 66.

² <http://www.alikil.com/vb/showthread.phpt> التهرب الضريبي، منتديات الإكليل أبداع و تميز، منتدى التعليم العالي والبحث

يبقى تقييم أو قياس الظاهرة إشكالا إلى حد الساعة بالرغم من ما وصل إليه الإحصاء وجهاز المعلومات بحجة من أن عالم الضريبة عالم سري لا يكشف إراديا على من يدفعها أو على من يراقبها.

المبحث الثاني : الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية

باننتشار وتنامي ظاهرة التهرب الضريبي، عمدت الإدارة الجبائية إلى تقوية وعصرنة جهازها التنظيمي و الإداري من خلال مجموعة من التعديلات في إطار محاربتها لهذه الظاهرة، ويتم بيان ذلك فيما يلي:

المطلب الأول : تقوية الإطار التنظيمي و التشريعي

I- قانون الإجراءات الجبائية وما حمله من تعديلات:

إن النظام الضريبي الجزائري في سلسلة من الإصلاحات منذ التسعينات إلى يومنا، وهو في محاولة دائمة إلى تبسيط وإزالة الغموض في النصوص القانونية الضريبية، مع معالجة الثغرات التي يتسم بها التشريع، فهذا الجانب الإيجابي للإصلاحات الذي يقابله جانب سلبي لها يتمثل في عدم استقرار القوانين الذي يدفع المكلف للتهرب، وحرمان الخزينة العمومية من إيراداتها، كما تصعب على الموظفين كذلك أداء وظائفهم على أكمل وجه، و يقال كل إصلاح جبائي يجر في بدايته الخسائر فالنظام الضريبي الجزائري من خلال الإصلاحات الضريبية المتعددة التي أعطت وجهها جديدا للتشريعات الجبائية من خلال مختلف قوانين المالية تمثلت في محاولة التبسيط كل سنة ، مثل ما هو الحال في الإصلاح الذي جاء في مجال نظام التقدير الجزافي، حيث قام المشرع بفرض الضريبة الجزافية الوحيدة¹ (IFU) مند سنة 2007 ، و هي ضريبة جمعت بين عدد من الضرائب بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجزافي، وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، (IRG) والرسم على القيمة المضافة (TVA). ، الرسم على النشاط المهني (TAP) ، لأنه في السابق أي قبل سنة 2007 ، كان المكلف يدفع الضريبة على الدخل الإجمالي إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان سكناه، أما الضريبة الجزافية إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان نشاطه، ولكن الآن أصبح المكلف الخاضع لنظام التقدير الجزافي، يدفع ضريبة واحدة وهي الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) إلى مصلحة واحدة التابعة لنشاطه فقط، وهكذا قد قام المشرع بتجنيب المكلف دفع الضريبة مرتين، وفي مواعيد مختلفة ومصالحتين مختلفتين، لكن إيجابية هذا الإصلاح ليس على

¹ المادة 282 من قانون الضرائب المباشرة المحدثه بالمادة 02 من قانون المالية لسنة 2007 المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة، DGI، 2016، ص5.

المكلف فقط، بل تعود إيجابيته كذلك إلى موظفي الضرائب، من حيث المتابعة الجيدة للملفات الجبائية للمكلفين.

كما يسمح القانون للإدارة الجبائية باستخدام وسائل قانونية في الحقيقة تتمثل في حقوق وصلاحيات تمارس من خلالها التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها وهذا عن طريق العناصر الخاضعة للضريبة وبالتالي تحديد مبلغ الضريبة مع ضمان تحصيلها.

I-1- حق الاطلاع: الاطلاع وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية بواسطة هذا الحق يمكن لهم الاطلاع على الوثائق والمستندات والملفات الخاصة بالمكلف بالضريبة الذي هو بصدد التحقيق بحيث تعتبر هذه الوثائق المرجع الرئيسي والمساعد في تمكين أعوان الإدارة الجبائية للقيام بمهمة التحقيق، ومن جهة أخرى فالمشرع الجبائي بين مجال تطبيق هذا الحق، كما جاء في قانون الإجراءات الجبائية" يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات"¹

- حق الاطلاع لدى المؤسسات العمومية.

- حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة.

- حق الاطلاع لدى البنوك.

I-2- حق الرقابة: إن من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية هو حق الرقابة للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتبية، فالرقابة تسمح للإدارة الجبائية بأن تتأكد أن جميع المكلفين قد سدوا ما عليهم، وهذا من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي فحق الرقابة هو عبارة عن مجموع العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية، المتضمن صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية.

II - تقوية إطار محاربة التهرب (العقوبات):

فرض العقوبات الرادعة وسيلة ضرورية ومتممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير والإخلال بالواجب وترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة وأفرادها وتتمثل في العقوبات الجبائية والغرامات المالية ولهذا إن القوانين الجبائية تضمنت العقوبات وبصدد الجزاء سوف نبين عل التوالي الأشخاص الخاضعين له أولاً ثم نتطرق بعدها إلى نوعية العقوبات المطبقة عليهم.

¹المادة 25 من قانون المالية رقم 21/01 المتضمن قانون المالية 2002، ص 9 .

II-1-الأشخاص الخاضعين للعقوبات: ويمكن التطرق إليهم فيما يلي:¹

- المكلف بالضريبة الذي يحاول التملص منها كلياً أو جزئياً
- الشريك في الجريمة التهرب الضريبي
- الشخص المعنوي: إذا كان الشخص الطبيعي يخضع للمساءلة الجنائية و الجبائية على ما يقوم به من أفعال مخالفة للقانون الجبائي، إلا أن المشكل الذي يطرح هو فيما إذا يجوز مساءلة الشخص المعنوي جنائياً.

II-2-العقوبات: إن القانون الجبائي ينص على نوعين من العقوبات عقوبات جزائية وأخرى جبائية، فالعقوبات الجزائية تنتوع إلى عقوبات أصلية وتبعية تتمثل الأولى في الحبس والغرامات والثانية تبعية تتمثل في الحكم بمزاولة مهنة الخبراء و المستشارين الجبائيين والمحاسبين وعند الاقتضاء صور قرار بغلق المؤسسة.

أ-العقوبات الجبائية: نجد أن مختلف القوانين الجبائية نوعين من الإجراءات جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها، وجزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعين من طرفها،

والإجراءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة وقد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساساً في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة وهي تختلف من قانون لآخر مضمونا ومقدار².

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

- النقص في تقديم التصريح³.
- التأخير في تقديم التصريح⁴.

¹ قرموش ليندة، مرجع سبق ذكره، ص 53.

² قرموش ليندة: المرجع نفسه، ص 54.

³ المادة 193 -1 من قانون الضرائب والرسم المماثلة، 2014، ص 102.

⁴ المادة 192 -1 من ق. ض. م. ر. م، 2014، ص 101.

- عدم التصريح¹.

ونشير إلى أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 10% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج) أو ما يعادلها وترفع إلى 20% إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ².

ج-الغرامات الجبائية: هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر غالبا بنسبة معينة مما لم يؤدي من الضريبة، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة "الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية"

✓ **بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة :** تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية³:

-عدم تقديم تصريح بالوجود وتحدد بمبلغ 30.000 دج

-عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة وتحدد بمبلغ 5.000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية والتقدير الإداري.

-عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم وتتراوح الغرامة ما بين 1.000 دج و 30.000 دج

✓ **بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة:** هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية⁴:

• **غرامة ثابتة:** تتراوح ما بين 5.000 دج و 25.000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام

الخاصة بالضرائب غير المباشرة

• **غرامة نسبية:**تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25.000 دج .

أما الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للغرامة نذكر من بينها⁵:

-رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظها وتتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1.000 دج و 10.000 دج .

- في كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية يكون حددها الأدنى 500 دج .

- في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح ما بين 1.000 دج و 3.000 دج.

¹ المادة 194 -3 من ق.ض.م.ر.م، ص 103.

² المادة 193 -2 من ق.ض.م.ر.م، ص 102.

³ المادة 194-1 و 3 و المادة 304 من ق.ض.م.ر.م، ص ص 103 - 150 .

⁴ المادة 523، 524-أ/1 من قانون الضرائب غير مباشرة، 2012، ص ص 295 - 296.

⁵ المادة 527، 538، من ق.ض.غ.م، ص ص 297 - 301.

- عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامهم وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 100.000 دج¹

✓ **بالنسبة لقانون التسجيل:** في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج، بينما عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5.000 و 20.000 دج.²

✓ **بالنسبة لقانون الطابع:** في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوى الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج، أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج³

✓ **بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال:** كل مخالفة لأحكام هذا القانون تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 2500 دج وفي حالة استعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج.⁴

كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 دج و 10.000 دج⁵.

د- العقوبات الجزائية: إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية، وكثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب الضريبي مثل المادة 418 ق.إج، التي تجعل من تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضرائب والرسوم من قبيل الجرائم الماسة بحسن سير الاقتصاد الوطني و المادة 42-2 الخاصة بتعريف الشريك و المادة 53 والمتعلقة بالظروف المخففة، و المادة 599 من ق.إ.الجزائية تنفرع إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية وهي :

✓ **العقوبات الأصلية:** تنص عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة وهي تتمثل في الحبس والغرامة، والملاحظ في القوانين الجبائية أنها انفتحت جميعها على مايلي:

¹ المادة 537 من ق.ض.غ.م، 2012، ص 301 .

² المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، 2016، ص 26 .

³ المادة 35 من ق الطابع ، ص 10 .

⁴ المادة 114 من ق ر.ر.أ، ص 43 .

⁵ المادة 122 من ق.ر.ر.أ، ص 43 .

عقوبة الحبس في الجرح من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية قدرها 5.000 إلى 20.000 دج فيما يتعلق المواد 303 ق.ض.م و 532 ق.ض.غ.م و 119 ق.ت و 117 ق.ر.ر.أ و 34 ق.ط. وهذا في حالة التملص أو محاولة التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الرسوم المفروضة وقد أجمعت كل المواد باستثناء المادة 117 ق.ر.ر.أ أنه لتطبيق الحكم لا بد أن تكون حالة الإخفاء تتجاوز 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج .

إلا أن القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 وبموجب المادة 28 منه عدل المادة 303 من ق.ض.م وأصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعائي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً:

1- غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج.

2- بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 50.000 إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج.

3- بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات أو بغرامة من 100.000 إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000 دج.

4- بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج ولا يتجاوز 3.000.000 دج.

5- بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج.

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

-تحديد الإقامة.

-المنع من الإقامة.

-الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.

-المصادرة الجزئية للأموال.

-حل الشخص الاعتباري.

-غلق المؤسسة أو المحل مؤقتاً.¹

¹ المادة 146 من ق.إ.ج، ص 44 .

- نشر الحكم وتعليقه وذلك على نفقة المحكوم عليه، ويكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود.¹
المطلب الثاني: عصرنة الإدارة الجبائية:

I-إعادة الهيكلة للمديرية العامة للضرائب:

بهدف مواكبة التطورات الحديثة، والتحكم بشكل فعال في تسيير المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي، وتبعا لمخطط عصرنه الإدارة الجبائية، الذي انتهجته المديرية العامة للضرائب، ومن أجل الوصول إلى وضع نظام جبائي فعال ومتكيف مع المحيط الاقتصادي والاجتماعي، قامت هذه الأخيرة بوضع مشاريع إنشاء هياكل جديدة ابتدأت منذ سنة 2002 .

I-1-مديريات كبريات المؤسسات (DGE): أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002. والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 05-494 المؤرخ في 26-12-2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني، ومكلفة بتسيير كل المهام معا وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات. وتتكون من 05 مديريات فرعية هي:²

-المديرية الفرعية لجباية المحروقات.

-المديرية الفرعية للتسيير.

-المديرية الفرعية للرقابة والقوائم.

-المديرية الفرعية للمنازعات.

-المديرية الفرعية للوسائل.

والمكلفين الخاضعون لهذه المديرية هم :

-الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا والعاملة في ميدان المحروقات، وكذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه أحكام القانون رقم 86 - 14 المؤرخ في 19 أوت 1986 والمتعلق بأعمال التنقيب والمحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب ، المعدل والمتمم، وكذا النشاطات الملحقة بها.

-شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركة رؤوس الأموال

¹ المادة 09 من ق.ع، ص 7 .

² المادة 03 من المرسوم التنفيذي 02-303 المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي 05-494 المؤرخ في 25/12/2005 .

المنصوص عليها في المادة (136) من قانون الضرائب المباشرة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار جزائري (100.000.000) دج

-تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار جزائري (100.000.000) دج.

-الشركات المقيمة في الجزائر والعضو في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر .

أ -أهداف إنشاء كبريات المؤسسات :يسمح تجميع ملفات هذه المؤسسات من أن تتحكم المديرية العامة للضرائب (DGE) بسرعة في الحصة الأضخم من الإيرادات الجبائية ، عن طريق تحسين نجاعتها وفعاليتها في مجال تسيير أهم الملفات الجبائية وكذا متابعتها من أجل التقليل من الغش الضريبي.

ب- مهام مديريات كبريات المؤسسات: وتكلف مديرية كبريات المؤسسات بالمهام التالية¹ :

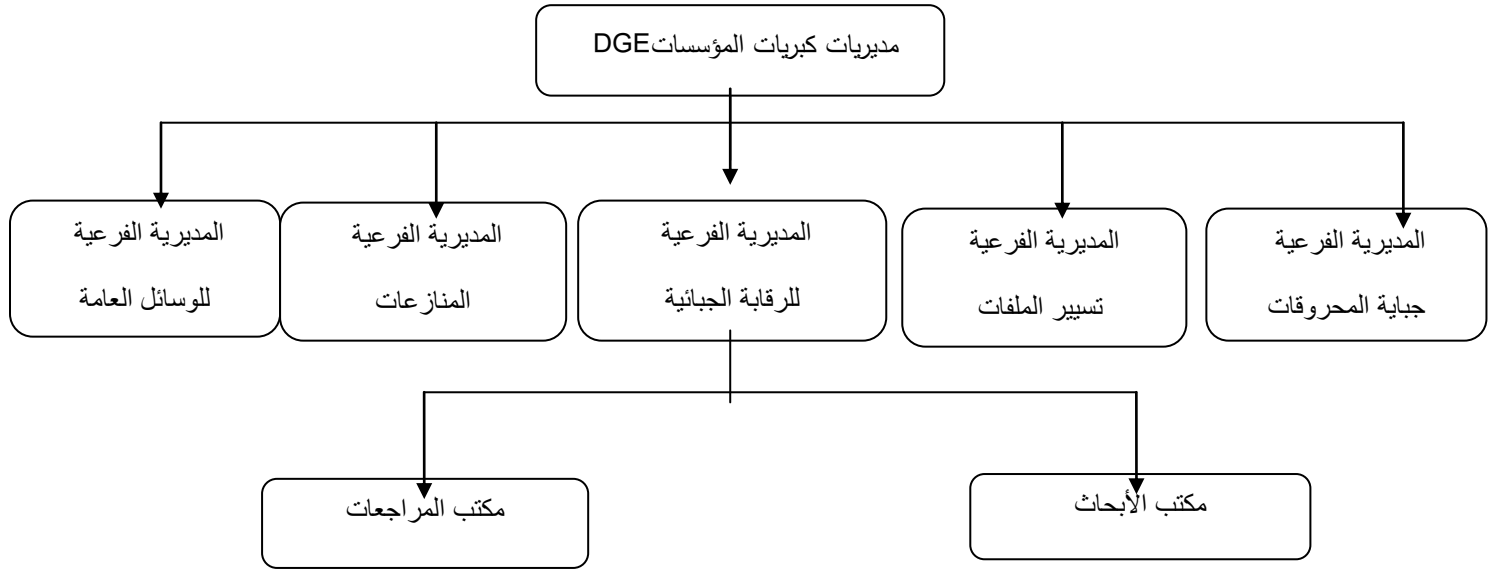
- في مجال الوعاء: ونذكر منها
- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.
- البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها واستغلالها .
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين وتقييم نتائجها.
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض للضريبة وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع ومعاينة ذلك والمصادقة عليها.

✓ في مجال التحصيل:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم.
- المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية وتسديد الرسم على القيمة المضافة.

¹المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، الجريدة الرسمية المؤرخة في 24/09/2006 العدد 59.

الشكل رقم (01) : الهيكل التنظيمي لمديريات كبريات المؤسسات



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002، جريدة رسمية عدد64 سنة 2002 .

I-2- مراكز الضرائب: هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية

للضرائب، ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركزة الإحصائيات، وبرمجة المراقبة الجبائية والأعمال التنزاعية التي تتجاوز سلطة رئيسها.

أ- دور مراكز الضرائب: إن إنشاء مراكز الضرائب يستجيب إلى ضرورة تحسين عملية التسيير ومراقبة

المكلفين ذوي الأهمية المتوسطة والذين لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات حيث تقوم بأعمال الترقيم

ومتابعة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة وأعمال التحصيل لهذه الفئة من المكلفين¹

ب- أصناف مراكز الضرائب: تبعا لمعيار عدد الملفات قسمت مراكز الضرائب إلى ثلاث أصناف هي:

- الصنف: 1 لعدد الملفات أكثر من 8000 ملف .

- الصنف: 2 لعدد الملفات أكثر من 4000 إلى 8000 ملف .

- الصنف: 3 أقل من 4000 ملف .

ج - صلاحيات مراكز الضرائب: تختص مراكز الضرائب بمتابعة المكلفين (شركات وأشخاص طبيعيين)

المستعملين بالنظام الحقيقي لفرض الضريبة (باستثناء الذين يتبعون مديرية كبريات المؤسسات) وكذلك المهنة

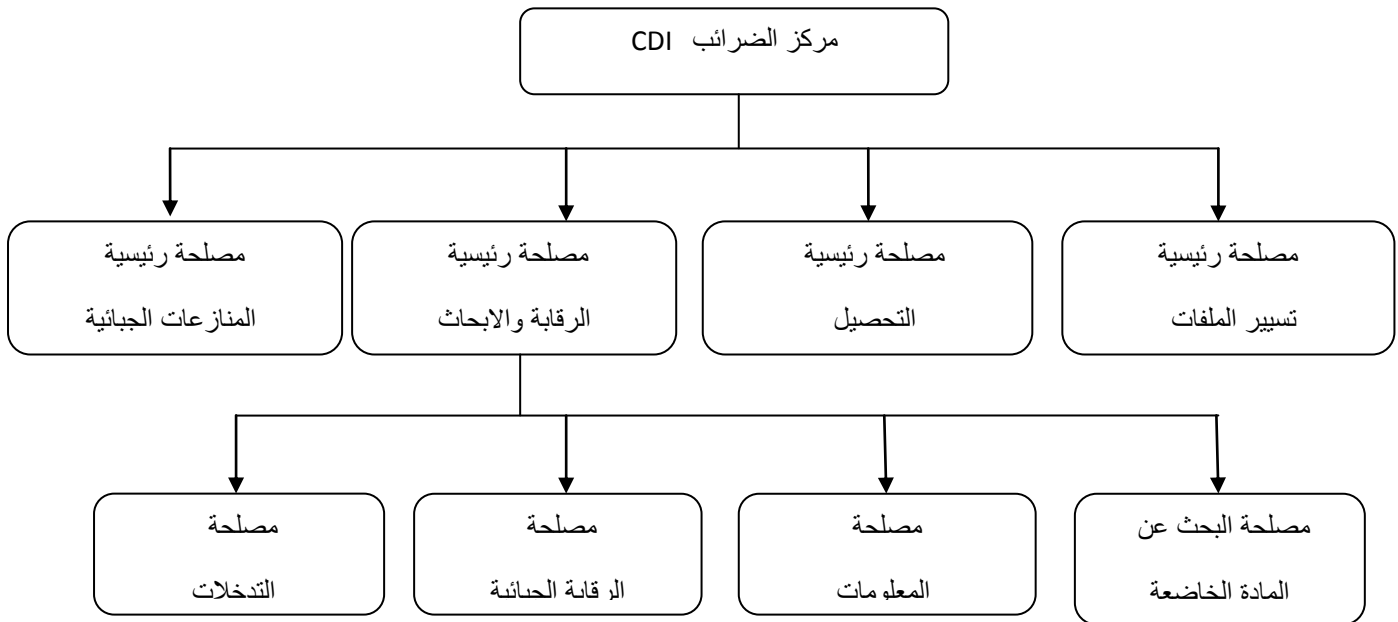
الحرّة، والاختصاص الإقليمي يكون على مستوى الولاية ماعدا في التجمعات الحضرية الكبرى أو عدد

¹ ، المادة 20:المرجع السابق.

الملفات يتجاوز 12000 ملف حيث يتم إنشاء في هذه الحالة عدة مراكز ضرائب ويمكن لها أن تقوم بإنشاء مراكز تسيير تابعة لها بهدف تجنب تعدد مراكز الضرائب الصغيرة الحجم في منطقة واحدة.

د- الضرائب المسيرة من قبل مراكز الضرائب: مراكز الضرائب تسيير مجمل الضرائب المتعلقة بمجالها الإقليمي على أساس ملف واحد لكل مكلف، يجمع كل المعلومات المتعلقة بالمكلف، باستثناء الرسم العقاري الذي يبقى إلى غاية إنشاء مصالح عقارية مختصة تسيير من قبل مفتشيات خاصة، وفي هذا الإطار شرع إقامة نظام تصريحي وحيد ومركز لمجمل الأعمال لكل المؤسسات لدى المقر أو المركز الرئيسي للمؤسسة، وبالنسبة للمكلفين الصغار يرخص لهم بإيداع تصريحتهم الفصلية بتواريخ محددة لتسهيل استلامها. ويمكن أن نضيف أن في حالة كون المقر الجبائي لصاحب المؤسسة يقع في خارج اختصاص مركز الضرائب، فإن هذا الأخير يعمل على فرض ضريبة مؤقتة بخصوص الضريبة على أرباح الشركات على أساس نتيجة النشاط أو دخل مسيري الشركات الذي يجب أن يفرض بشكل نهائي من قبل مركز الضرائب لمقر سكن المسير. الشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:

الشكل رقم: (02) الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: المرسوم التنفيذي 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، ص 22

I-3-المراكز الجوارية للضرائب:

هي من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري، المراكز الجوارية للضرائب وهي بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر.

فهي تتابع ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزافية بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجباية العقارية، المعادن النفيسة، الكحول، التبغ، وكذا الجباية المحلية الفلاحية¹

أ- مهام المراكز الجوارية للضرائب:

- تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها.
- تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها وتشغلها.
- تراقب التصريحات و تنظم التدخلات.
- تدرس الشكاوى و تعالجه

وبالإضافة إلى الهيكلة الجديدة لمديرية الضرائب توجد مديرية تلعب درا هاما في عملية الحد من

التهرب الضريبي وهي:

I-4- مديرية الأبحاث والمراجعات DRV: بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998، أنشئت مديرية البحث والمراجعات، وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، وكان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998.²

أ- مهام مديرية الأبحاث والمراجعات:

في إطار البحث والتحقيق واعتمادا على صلاحيات مديرية البحث والمراجعة فهي مكلفة بعدة مهام نذكر منها بما يلي:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الجبائي.
- جعل الرقابة أكثر شفافية بالأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب، وتحسين مردودية الجباية العامة.

إن الهدف الرئيسي لمديرية الأبحاث والمراجعات هو الحد وسد منافذ التهرب الضريبي.

¹ المادة 22 المرجع السابق.

² لابد لزرق: ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تسييرالمالية العامة، تلمسان، الجزائر، 2012، ص132 .

II-التنسيق بين الإجراءات المتخذة و خلق ملف التهرب:

من الوسائل الوقائية كذلك لمعالجة التهرب الضريبي التنسيق بين إدارة الضرائب والإدارات الأخرى التي لها علاقة بالتهرب الضريبي خاصة إدارة الجمارك، و التجارة و غيرها، وكذي من خلال خلق ملف التهرب خاص بالمكلفين المتهربين من الضريبة ويكون ذلك عن طريق بطاقة معلومات.

II -1- التنسيق بين إدارة الضرائب و الإدارات الأخرى

إن الإدارة الجبائية مهما كانت كفاءتها، لا تستطيع أن تكون فعالة في تطبيق أحكام القوانين الضريبية المختلفة على أكمل وجه دون اللجوء إلى التعاون بينها وبين الإدارات الأخرى في الدولة خاصة مصالح الجمارك، والمصالح التابعة لوزارة التجارة، فالجمارك تلعب دورا هاما من خلال كشفها لكل ما يتعلق بالاستيراد والتصدير وتزويد المصالح الضريبية بحجم المشتريات حتى تمكنها من حساب رقم المبيعات الحقيقي الذي يحققه المكلفون، وكذلك منعهم من تهريب أموالهم خارج الوطن، أما بالنسبة لمصلحة التحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة فيبين أهمية التعاون معها عن طريق تدخلاتها المستمرة في الحياة التجارية للكشف عن حجم العمليات بدون فوترة.

وطبقا للمرسوم رقم 97-290 المؤرخ في 1997/07/27 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التنسيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية و وزارة التجارة قام بتوحيد النشاط بين الإدارات الثلاثة عن طريق التنسيق على المستوى المركزي والمحلي، بإنشاء كل من لجنة تنسيق وزارية مشتركة، ولجان تنسيق ولائية، و فرق مختلطة للرقابة المشتركة بين مصالح الضرائب والجمارك التابعة لوزارة المالية، ومصالح التحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة كالاتي:¹

أ- على المستوى المركزي:

• لجنة التنسيق الوزارية المشتركة (Comité interministériel de coordination)

تم إنشاء لجنة التنسيق الوزارية المشتركة بين المديريات العامة للجمارك، الضرائب والمفتشية المركزية للتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش، وتتشكل من أعضاء دائمين ممثلين في كل من مدير العمليات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب، مدير مكافحة الغش بالمديرية العامة للجمارك والمفتش المركزي للتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش، وأعضاء إضافيين لهم رتبة نائب مدير بالإدارة المركزية التابع لها أو رتبة تعادلها. كما يتولى رئاسة اللجنة الوزارية المشتركة ممثل كل مصلحة من مصالح الإدارة المركزية التي تتشكل منها، وتكون مدة الرئاسة سنة وبالتناوب بينهم تبعا لترتيب الآتي: الضرائب، الجمارك، التجارة، كما تجتمع اللجنة

¹ طورش بتاتة: مرجع سبق ذكره، ص 127.

مرة واحدة على الأقل كل شهرين باستدعاء من رئيسها، أو تجتمع في جلسة غير عادية بطلب صريح من أحد أعضائها الدائمين

ب- على المستوى المحلي:

• لجان التنسيق الولائية (Comité de coordination de wilaya)

ثم إنشاء لجان التنسيق الولائية على مستوى كل ولاية بين المديرية الولائية للضرائب، الجمارك والتجارة، تتشكل من أعضاء دائمين ممثلين من طرف المدير الولائي للضرائب، رئيس قطاع مكافحة الغش أو رئيس مفتشية قسم الجمارك بالولاية، المديرية الولائي للمنافسة والأسعار، أما الأعضاء الإضافيين يتكونون من الموظفين الذين لهم على الأقل رتبة نائب مدير ولائي أو ما يعادلها في المديرية الولائية المعنية. يتولى رئاستها بالتناوب ولمدة سنة بين الأعضاء الدائمين السابق ذكرهم، ضرائب جمارك وتجارة بهذا الترتيب، كما تجتمع لجنة التنسيق الولائية مرة واحدة على الأقل كل شهرين، ويمكنها أن تجتمع في جلسة غير عادية بناء على طلب صريح من أحد أعضائها الثلاثة الدائمين.

• الفرق المختلطة للرقابة (Les Brigades Mixtes de contrôle)

لقد تم إنشاء الفرق المختلطة للرقابة تحت سلطة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب، يكمن دورها الأساسي في تنفيذ مقررات وبرامج المراقبة والتدخلات التي أعدتها لجان التنسيق الولائية. تتشكل هذه الفرق المختلطة من ممثلي إدارات الضرائب، الجمارك والتجارة، ويتم اختيارهم من بين موظفين لهم على الأقل رتبة مفتش رئيسي وثلاث (03) سنوات من الأقدمية.¹ تتدخل الفرق المختلطة للرقابة بناء على برنامج عمل تضبطه لجنة التنسيق الولائية كل ثلاثة 03 أشهر، والفرق بدورها تقوم بتقديم عرض عن مدى إنجاز برامج التدخلات الموكلة إليها إلى رئيس لجنة التنسيق الولائية كل ثلاثة (03) أشهر.

خلال الفترة الفاصلة بين تدخلات الفرق المختلطة للرقابة، يلزم الموظفون الذين تتشكل منهم الفرق بتأدية المهام العادية للإدارات التي ينتمون إليها عند الانتهاء من مهامهم داخل الفرق المختلطة. الفرق المختلطة للرقابة مهمتها على الخصوص هي القيام بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعية والمعنوية، الذين ينجزون عمليات استيراد وتسويق بالجملة أو التجزئة، وبصفة عامة لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية، وهذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية السارية المفعول، وخاصة لكشف أي تهرب أو محاولة تهرب ضريبي.

¹ المادة 13: من المرسوم التنفيذي 97-290 المؤرخ في 27/07/1997.

كما يتمتع أعضاء الفرق المختلطة للرقابة في إطار ممارسة صلاحياتهم، الإطلاع على كل المعلومات التي في حوزة المصالح الإدارية الثلاث التي يمثلونها، كما يجب على كل عضو فيها بإتمام إجراءات الرقابة والتسوية في حالة كشف تهرب ضريبي¹

II-2- تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في بطاقة معلوماتية

إنه بموجب التعلية بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 1997/07/27 الصادرة عن وزارة المالية ووزارة التجارة، يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي و التجاري. فهذه البطاقة عبارة عن بنك المعلومات المتعلقة بالمتهربين ضريبيا، يحتوي على كل من اسم لقب عنوان المتهربين، رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخها، نوع العقوبة، الديون الضريبية... الخ، وتقوم بإنجاز هذه البطاقة والإشراف عليها المديرية العامة للضرائب².

فكل طلب لتسجيل متهربين جدد يكون بناء على استمارة، تقدم فيها كل المعلومات المتحصل عليها الخاصة بالمتهربين من طرف إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة، وترسل إلى مديرية التنظيم والإعلام الآلي على مستوى المديرية العامة للضرائب. كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم في هذه البطاقة للمتهربين من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية.

في حالة تسوية المكلف لوضعيته الجبائية يمكنه طلب إلغاء تسجيله من هذه البطاقة، ولكن الإلغاء لا يتم إلا بعد مرور مدة سنتين (02) من تسوية الوضعية، ويتم الإلغاء بطلب من أحد الإدارات الثلاث السالفة الذكر، بناء على ملاء استمارة هذه البطاقة تقوم بتمكين إدارة الضرائب والإدارات الأخرى من متابعة المتهربين على أحسن وجه، وعليهم بالمقابل القيام بصفة مستمرة، كل إدارة على حدى أو عن طريق الفرق المختلطة للرقابة بعملية الرقابة على الأشخاص المسجلين في هذه البطاقة.

المبحث الثالث: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

المطلب الأول: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

إن النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح، ومن أجل التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، منح المشرع الجزائر عدة حقوق وصلاحيات لإدارة الضرائب كحق الرقابة الجبائية وهذا لحمايتها من التهرب الضريبي، وكوسيلة لاكتشاف الأخطاء والانحرافات المتعلقة بها هذا

¹ المادة 16 المرجع السابق،.

² طورش بتاتة: مرجع سبق ذكره، ص 186.

من جهة، ومن جهة أخرى منح للمكلف جملة من الحقوق لحمايته من كل تعسف في تطبيق القوانين والإجراءات من قبل أعوان الإدارة الجبائية .

لهذا فقد حصر المشرع الرقابة الجبائية ضمن نطاق دقيق وواضح، وإجراءات محكمة، وهذا ما سنتطرق إليه لكن قبل معرفة أشكالها يجب أولاً أن نعرج إلى مفهومها وأهدافها ومرجعيتها القانونية.

I - مفهوم الرقابة الجبائية:

تعددت تعاريف الرقابة الجبائية واختلفت، وعليه يمكننا أن نورد بعضاً منها:

تعريف 1 : " الرقابة الجبائية هي الفحص المنتظر والشامل لجميع سجلات ووثائق المؤسسة لغرض تحقيق مجموعة من الأهداف".¹

تعريف 2: وتعرف بأنها " التحقق من شمول الوعاء الضريبي للمكلف لكافة العناصر الخاضعة للضريبة".²

تعريف 3: عرفتها المادة 18-01 من قانون الإجراءات الجبائية " الرقابة الجبائية هي مراقبة الإدارة الجبائية للتصريحات والمستندات المستعملة لغرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي لها صفة التاجر التي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها".³

من خلال ماسبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها: "فحص التصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".

II - أهداف الرقابة الجبائية

وتتمثل فيما يلي:

¹ عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002، ص 46.

² حامد عبد المجيد دراز: النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص 222.

³ المادة 18-1 من ق.إ.ج، ص 9.

II-1- الأهداف المالية والاقتصادية:

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

II-2- الأهداف الإدارية: يمكن تحديدها في النقاط التالية:²

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء وكشف يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجم عن ذلك.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب الغش الضريبي.

II-3- الأهداف القانونية:

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا فهي تركز على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية انحرافات أو يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.³

II-4- الأهداف الاجتماعية: تتمثل فيما يلي:⁴

- 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 اساسي للاقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

III - المرجعية القانونية للرقابة الجبائية :

وتنقسم إلى حقوق وصلاحيات ممنوحة للإدارة الجبائية وأخرى ممنوحة للمكلف وتتمثل هذه الحقوق فيما يلي:

¹ عبد الغني بوشري: مرجع سبق ذكره ، ص 89.

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

³ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام: المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار الميسرة، الأردن، 2000، ص 166.

⁴ منور أوسرير، محمد حمو: المرجع نفسه، ص 203.

III-1- حقوق الإدارة الجبائية:

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الحقوق للقيام بواجباتها على أحسن وجه، نوجزها فيما يلي:

- حق الإطلاع.
- حق إجراء التحقيق.
- حق المعاينة (الزيارة) والحجز.
- حق الرقابة.
- حق استدراك الأخطاء (الاسترداد).

III-2- الالتزامات والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة:

نص القانون الجبائي على التزامات من قبل المكلفين بالضريبة، وعلى المقابل نص على ضمانات لحمايتهم من التجاوزات المرتكبة من الإدارة الجبائية.

أ- التزامات المكلف بالضريبة:

يخضع لنوعين من الالتزامات، جبائية و محاسبية.

✓ الالتزامات المحاسبية:

ألزم القانون التجاري المكلف مسك دفاتر محاسبية ، لتكون محاسبته منتظمة، كاملة، متسلسلة، صحيحة، ومقنعة و تتمثل هذه الدفاتر فيما يلي:

- دفتر اليومية.¹

- دفتر الجرد.²

- حفظ الدفاتر وسندات المراسلات إذ ألزم المشرع الجزائري المكلف الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية

والسندات والوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات طبقا للمادة 12 من القانون التجاري.³

✓ الالتزامات الجبائية:

تتمثل هذه الالتزامات فيما يلي:

¹ المادة 09 من القانون التجاري الجزائري، 2007، ص04.

² المادة 10 من القانون التجاري الجزائري، 2007، ص04.

³ المادة 12 من القانون التجاري الجزائري، 2007، ص05.

- **التصريح بالوجود:** يترتب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة الجزافية الوحيدة، أو الضريبة على الدخل الإجمالي، أو الضريبة على أرباح الشركات، أن يقدم خلال يقدم 30 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.¹
- **التصريح الشهري أو الثلاثي:** ألزم المشرع الجبائي كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يسلم أو يرسل تصريحه قبل العشرين (20) يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب التابع له مقر إقامته، مبينا فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق، وتفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة، وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت (50G).
- وبالنسبة للمكلفين الخاضعين للنظام المبسط والتابعين لنظام التصريح المراقب، اكتتاب تصريحهم والتسديد الفصلي للرسم المستحق في العشرين (20) يوم الأولى من الشهر الموالي للثلاثي المدني وتقديمه لقباضة الضرائب التابع لها.²
- **التصريح السنوي بالمداخل والحواصل:** يقوم المكلف بالضريبة 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 المؤسسة.³
- **التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة:** يلزم المكلفون بالتصريح خلال عشرة (10) أيام عند التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط.
- أما في حالة الوفاة فيقدم ذوي حقوق المتوفى التصريح بالمداخل الخاضعة للضريبة في أجل ستة (6) أشهر ابتداء من تاريخ الوفاة.⁴
- **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.⁵

¹ المادة 183 من ق.ض.م.ر.م، ص 97.

² المادة 78 من ق.ض.م.ر.م، ص 42.

³ رضا خلاصي: النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2006، ص 56.

⁴ المادة 195 من ق.ض.م.ر.م، ص 105.

⁵ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 57.

ب- الضمانات الممنوحة للمكلف:

منح القانون الجبائي للمكلف عدة ضمانات متعلقة بالتحقيق، حيث يجب على الأعوان المحققين

احترامها ، يمكن تلخيص هذه الضمانات فيما يلي:

- الإعلام المسبق (الإشعار) وأجل التحضير.

- حق الاستعانة بوكيل أو مستشار.

- عدم إعادة الرقابة.

- محدودية فترة الرقابة في عين المكان.

- الإبلاغ بنتائج الرقابة.

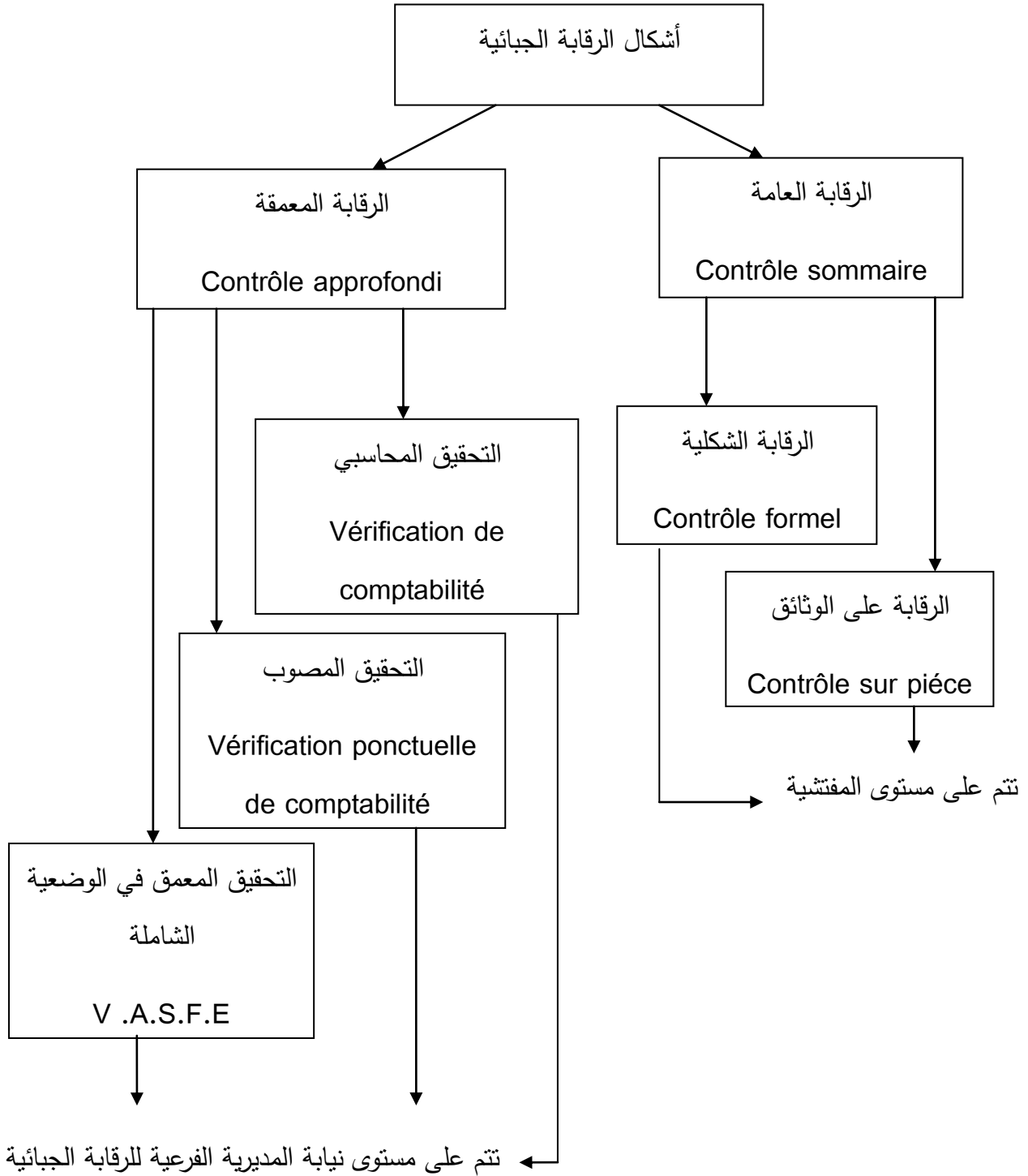
- حق الرد.

- حق الطعن.

VI- أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري:

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا حسب التدرج، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(03): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: المديرية الولائية للضرائب -جيجل-

IV-1- الرقابة العامة:

يمكن التمييز هنا بين نوعين من الرقابة هما:

أ- الرقابة الشكلية:

الرقابة الشكلية هي أول ما تخضع له التصريحات الجبائية للمكلف، تتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وهي تعمل على تصحيح الأخطاء المادية وتدارك النقائص المرتكبة من المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى التحقق من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر المتدخلة في تحديد الوعاء الضريبي.¹

ب- الرقابة على الوثائق:

الرقابة على الوثائق هي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية وذلك على مستوى مكاتبها، حيث تطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية من طرف المكلف، ليقوم أعوان الضرائب بفحص دقيق للتصريحات ومقارنتها بالمعلومات والمعطيات التي بحوزتها في الملف الجبائي، ومن قبل مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها.²

وفي حالة وجود بعض النقاط الغامضة يمكن للمفتش أن يقوم باستدعاء المكلفين من أجل تقديم توضيحات شفوية، إذا تبين أن استدعاءهم ضروري.

IV-2- الرقابة المعمقة (الخارجية):

يقوم بهذا النوع من الرقابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وهي تتضمن الوسائل التالية:

أ- التحقيق المحاسبي:

يقصد بالتحقيق المحاسبي مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.³

أما المشرع الجبائي فقد عرفه بأنه "مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة".⁴

¹ طورش بتاتة: مرجع سبق ذكره، ص ص 114-115.

² المادة 45 من ق.إ.ج، ص 22.

³ طورش بتاتة: المرجع نفسه، ص 118.

⁴ المادة 20-1 من ق.إ.ج، ص 10.

ب- التحقيق المصوب:

التحقيق المصوب عبارة عن تدقيق المحاسبة يغطي نوع واحد أو عدة أنواع من الضرائب بالنسبة لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة من العمليات أو البيانات المحاسبية التي تكون خلال فترة أقل عن السنة الجبائي¹.

حيث لا يمكن إجراء التدقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف المدقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار². التدقيق المحاسبي والتدقيق المصوب لهم نفس الإجراءات باستثناء النقاط المذكورة في الفقرتين 4 و 5 من المادة 20-2 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وهذه الاختلافات نخلصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (2) مقارنة بين التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب

نوع الاختلاف	التحقيق المحاسبي	التحقيق المصوب
من ناحية شمولية الضرائب	يشمل جميع أنواع الضرائب لأربع سنوات الماضية	يقتصر على نوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها لمدة تقل عن سنة جبائية
من ناحية المدة الزمنية لمراقبة المضمون	تختلف باختلاف رقم الأعمال: - ثلاث أشهر بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات التي لا يتجاوز رقم أعمالها 1.000.000 دج، والمؤسسات الأخرى التي لا يتجاوزها رقم أعمالها 2.000.000 دج - ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي	لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان أكثر من شهرين (02)

¹ المادة 20 مكرر-1 من ق.إ.ج ، ص11.

² المادة 20 مكرر-3 من ق.إ.ج ، ص12.

	5.000.000 دج و 10.000.000 دج - تسعة أشهر عندما يتجاوز رقم الأعمال 10.000.000 دج.	
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.

ت- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

عرف على أنه "مجموع العمليات التي تهدف إلى تدقيق صحة التصريحات المداخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، ذلك بمقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة"¹.

حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، ومن خلاله يقوم بتدقيق مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية، والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف الجبائي من جهة أخرى.²

المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية

إن المشرع حدد مجموعة من القواعد و الإجراءات التي تحدد الخطوات المتبعة في عملية التحقيق من طرف فرق التحقيق وهذا من أجل الحد من عملية التهرب الجبائي واسترجاع أقصى حق ممكن لخزينة الدولة وتختلف الرقابة الجبائية باختلاف الطرق المستعملة في التحقيق وبصفة عامة تنقسم هذه الإجراءات إلى:

I- إجراءات التحقيق المحاسبي:

¹ عوادي مصطفى: الرقابة الجبائية، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص 80.

² المادة 21-1 من ق.إ.ج، ص 13.

كون التحقيق الجبائي أمر مهم فإنه يتم وفق المراحل الآتية:

I-1- الأعمال الأولية لعملية التحقيق المحاسبي:

تعتبر هذه الأعمال بمثابة تهيئة الأرضية المناسبة للقيام بعملية التحقيق وهي تتمثل فيما يلي:

- إعداد برامج التحقيق الجبائي.

- تحديد معايير اختيار ملفات التحقيق.

- دراسة الملفات.

أ- إعداد برامج التحقيق الجبائي:

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل تدقيق تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها

علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية

للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعني بالتشاور معها، ويحدد القائمة النهائية بالأخذ

بعين الاعتبار معايير الانتقاء وتوجيهات المصالح المركزية، ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة، وبعد

فحص وتحليل مختلف اقتراحات التسجيل في برنامج تدقيق المحاسبة أو تدقيق المعمق، تقوم بعد ذلك الإدارة

المركزية (مديرية الأبحاث والمراجعات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي، كما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب

في أي لحظة تسجيل مكلف ما في تدقيق المحاسبة أو التدقيق معمق للوضعية الشخصية خارج البرنامج،

بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسله إلى المصالح المعني، ثم تقوم بإعادته إلى

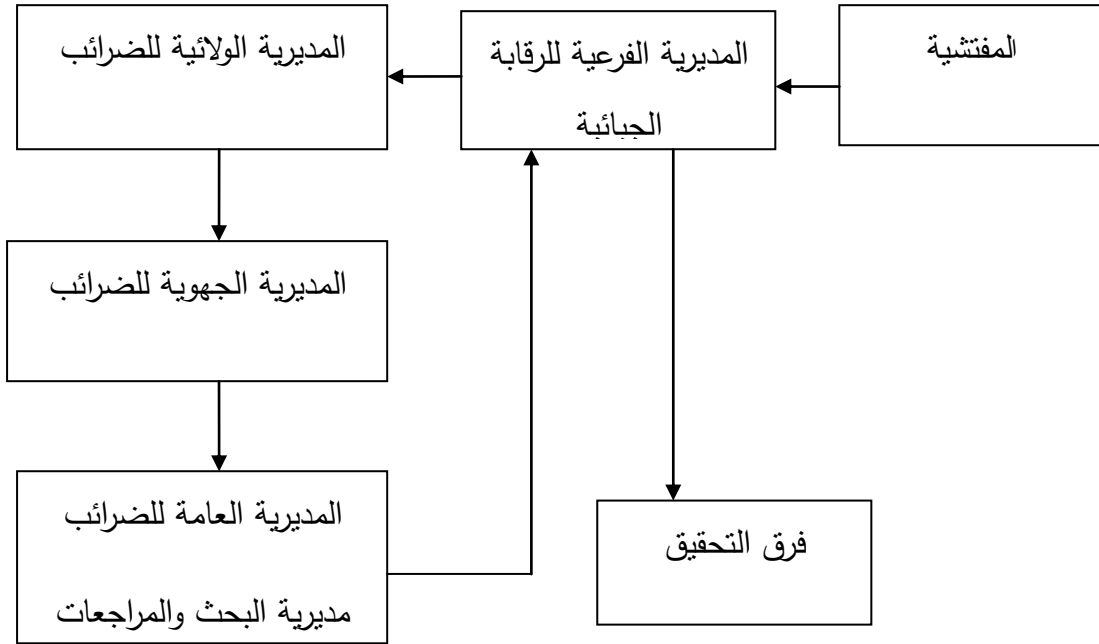
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به، حيث يقوم المدير الفرعي للرقابة الجبائية بتوزيع المهام

على فرق التحقيق المتكونة من محققين¹، والمخطط التالي يلخص لنا مراحل البرمجة:

¹ سميرة بوعكاز: مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم

التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص105.

الشكل رقم (04): مراحل برمجة الملفات التي ستخضع للتحقيق المحاسبي



المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ب-معايير انتقاء المكلفين:

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

- الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة (المهن الحرة، مؤدي الخدمات، نشاطات البيع بالجملة...الخ).

- الأنشطة المحترقة وغير تنافسية مع السلع المستوردة.

- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند التدقيق في المكتب، ولكن لم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء تدقيق في عين المكان¹.

ج-دراسة الملفات:

✓ **الملف الجبائي:** هو إجباري على كل مكلف بالضريبة ويحتوي على مختلف تصريحاته السنوية لكل أنواع الضرائب الخاضع لها، ويفتح في مقر نشاطه باسم المؤسسة.

✓ **الملف الشخصي:** هو خاص على الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف وهو كذلك إجباري ويفتح في الإدارة الجبائية التابعة لمقر سكن المكلف سواء كان الشخص طبيعي أو معنوي .

¹ سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 105.

- حيث يقوم المكلف من التأكد بأن الملف يحتوي على كل التصريحات السنوية وأنها أودعت في تواريفها القانونية المحددة وفحص التصريحات الجبائية السنوية ويقوم المحقق بالتأكد بناء على كشوفات فرض الضريبة أو الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف غير متقدمة (4سنوات) ، ويمكن له التأكد من ذلك عن طريق الطلب من المكلف تقديم نسخ في الإنذارات والجدول والتدقيق من أن جميع الضرائب والرسوم الغير متقدمة قد تم تدقيقها، ويجب عليه أيضا أن يفحص الملف الشخصي بخصوص الضريبة على الدخل لمكلف مستغل مؤسسة فردية أو الشركاء الأساسيين في الشركات ومسيرى الشركة المعنية.

- وبعدها يقوم المحقق بتجميع كشوفات رقم الأعمال المتعلقة بالفترة المدقق فيها، في شكل جدول يحتوي على المعلومات لكل سنة والمتعلقة بتغييرات رقم الأعمال، ورقم الأعمال المعفي، كذلك الرسم على القيمة المضافة المسترجع والرسم على القيمة المضافة المستحق وعليه أن يتحقق من أن لكل كشوفات رقم الأعمال المكتتبه قد تم معايشتها فعلا، كما عليه بمقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتبه بخصوص الضرائب المباشرة، فإذا لاحظ المدقق فرقا بين الحدث المنشأ للضريبة و التحصيلات التي تمت عليه أن يجري إعداد تأسيس لأرقام الأعمال لكل سنة على حدى.

- عليه أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للتحقيق قبل البدء في أعمال التحقيق، (كيفية تصنيع المنتج، والآلات المستخدمة في التصنيع، التكنولوجيا المستخدمة للتوليف بين مختلف المواد المستخدمة ، الأرباح العادية للنشاط).

I-2- الانطلاق في عمليات التحقيق الجبائي:

أ-الإشعار بالتحقيق:

ويتم عن طريق إرسال إشعار بإجراء التدقيق مع وصل استلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتحقيق، ويمنح له أجل أدنى للتحضير (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.¹

ب-التحقيق بعين المكان:

يعتبر أول لقاء بين المحقق والمكلف، هذا اللقاء في غاية الأهمية لأنه يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة كما يسمح بإقامة العديد من الملاحظات و الاستنتاجات.²

¹ المادة 20-4 من ق.إ.ج ، ص10.

² سميرة بوعكاز: المرجع نفسه، ص 109.

ج-الفحص المحاسبي: ويكون عبر مرحلتين:

✓ فحص المحاسبة من حيث الشكل:

حتى تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية:¹

- المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة.
- المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة.
- المحاسبة يجب أن تكون مقنعة.

✓ فحص المحاسبة من حيث المضمون:

وهو يهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، حيث يتم مراقبة ما يلي:²

- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية.
- مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير.

I-3- نتائج التحقيق الجبائي:

تعتبر النتائج آخر مرحلة في التحقيق المحاسبي بعد الفحص الدقيق للمحاسبة وكشف كل النقائص والتجاوزات، يقوم المحقق باستخلاص النتائج وإبداء رأيه إما بالقبول أو الرفض.

أ-قبول المحاسبة:

يمكن تصنيفها إلى صنفين هما:³

✓ قبول صريح: وهنا يتم الحكم على أن المحاسبة منتظمة وتامة ومثبتة ودقيقة محاسبيا وهذا عند مطابقتها واستفائها للشروط الشكلية والموضوعية، وبذلك يقوم المراقب بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق من دون إجراء أي تقويمات.

✓ قبول نسبي: أي يكون هناك ارتيابات، من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وهنا يتم إخضاعه إلى إجراءات التقويم الثنائي، من خلال الاتفاق بين المحقق و المكلف بالضريبة، مع مراعاة التزام المكلف بتقديم تصريحاته في آجالها القانونية.

¹ مصطفى عوادي: مرجع سبق ذكره، ص 61.

² سميرة بوعكاز: المرجع السابق، ص 113.

³ عبد الغني بوشري: مرجع سبق ذكره، ص 134.

ب- رفض المحاسبة:

حسب المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو المحاسبي، إلا في الحالات التالية:

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات.

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة و متكررة في عمليات المحاسبة.¹

I-4- إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة:

بعد أن يتم رفض المحاسبة من قبل العون المدقق، يلجأ إلى إعادة حساب رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وتختلف طرق إعادة الحساب حسب نوع ونشاط المؤسسة، حيث أن المدقق يقوم باختيار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة، ومن بين هذه الطرق نجد:²

- إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي.

- إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق الإيرادات.

- إعادة تشكيل رقم الأعمال على أساس الفوترة.

I-5- نهاية التحقيق:

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المحقق، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج تحقيق المحاسبة وهذا منى خلال المراحل التالية:

أ- الإبلاغ الأولي:

يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً جيداً ومصاغاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصي مع وصل الاستلام بذلك، إضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل أسس الضريبة³، أي يقوم المدقق من خلال هذا الإبلاغ بتبيان جميع التعديلات والتقويمات التي قام بها، وقد حدد المشرع

¹ المادة 43 من ق.إ.ج ، ص21.

² سميرة بوعكاز: المرجع السابق، ص 115-116.

³ المرجع نفسه، ص116.

الجبائي مدة أربعين (40) يوما لتلقي رد المكلف على إبلاغ الأولي¹ والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف.

ب-الإبلاغ النهائي:

عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما:²

- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية (بعد 40 يوما) المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، و يعتبر قبولاً ضمناً من قبل المكلف.
- المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونياً، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التدقيق، أو اعتراضاته عن الأسس المعدلة، بعد دراسة هذه الملاحظات، والاعتراضات من طرف المحققين، يقررون قبولها أو رفضها في هذه الحالة يتم إعلام المكلف، وذلك عن طريق الإبلاغ النهائي والذي يجب أن يكون مفصلاً بشكل جيد، أما في حالة الرد الإيجابي للمكلف أي قبوله بالتعديلات والأسس الجديدة للضريبة فإنه يعد قبولاً صريحاً ويصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف بالضريبة.

ج-كتابة التقرير النهائي:

يجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام، والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج التدقيق، من خلال مجموعة من الوثائق التي يجب وبشكل إلزامي أن تكون ملحقة بنسخ لتقرير التحقيق موجهة إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية البحث والمراجعات، ومفتشية الوعاء للمقاطعة، مثل: حالة مقارنة الميزانيات، كشف المحاسبية، نسخة من الإشعار بالتقويم، نسخة من ردود المكلف، الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب، الحقوق والعقوبات المثبتة.³

II - إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (V.A.S.F.E)

II-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 إقليمياً من أجل دراستها، وتعد مديرية الضرائب الولائية قائمة نهائية والتي ترسلها إلى رئيس مكتب

¹ المادة 20-6 من ق.إ.ج، ص 11.

² سميرة بوعكاز، المرجع السابق، ص 117.

³ المرجع نفسه، ص 117.

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من أجل تنفيذها، وترسل نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، وهي بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية للمصادقة عليها.¹

فالأشخاص الخاضعين لـ VASFE يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة، منها:²

- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخل المكتتبه في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.

- عندما تقوم المفتشية بالتدقيق المعمق لبعض الملفات التي بحوزتها تحصل على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك.

- خلال القيام بعملية التدقيق المحاسبي تقوم باستغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء، الأرباح الموزعة...) تظهر منها فوارق معتبرة بين الدخول المصرحة من طرف الشركاء والدخول الحقيقية المحققة.

- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة.

II-2- التحضير للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يقوم رئيس مكتب المراقبة الجبائية بعد استلامه لقائمة الأشخاص الخاضعين للمراقبة، بتوزيع وتقسيم المهام بين رؤساء الفرق والتي تتكون من محققين اثنين لكل عملية مراقبة، والذين يقومان بما يلي:³

أ- سحب وفحص الملف الجبائي:

يقوم المحقق بإلقاء نظرة على وضعية المكلف وطبيعة المداخل والمصاريف المحسومة من الدخل

الإجمالي، وفحص الملف الجبائي يسمح بما يلي:

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب (الخضع المراقبة الجبائية).
- تقييم السلوك العدي للمكلف اتجاه التزاماته الجبائية (وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل، تاريخ إيداع التصريحات....)
- معرفة طبيعة المداخل، والذمة المالية للمكلف، والقروض والسلفيات.

¹ مصطفى عوادي: مرجع سبق ذكره، ص 81.

² سميرة بوعكاز: المرجع السابق، ص 120.

³ عبد الغني بوشري: مرجع سبق ذكره، ص 143-144.

- فحص عدم التجانس بين المداخل المصرح بها أو التي فرضت عليها ضريبة، ووضعية الممتلكات وعناصر نمط معيشة المكلف.

- التعرف على المؤسسات والهيئات التي لها علاقة مع المكلف.

ب- البحث عن المعلومة:

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 إرسال كشوفات ربط وبطاقات معلومات.

II- 3- مباشرة عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

أ- إرسال إشعار بالتحقيق:

وذلك من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، و منحه أجل قدر ب15 يوم ابتداء من تاريخ الاستلام.¹

ب- كشوفات الربط وبطاقة المعلومات:

إن كشوفات الربط وبطاقة المعلومات عبارة عن استمارة طلب معلومات، تهدف إلى مراقبة وتكملة الحصول على المعلومات من مصادر خارجية تساعد المحقق في أداء مهمته كالمحافظ العقاري (لمعرفة نوعية وقيمة العقارات التي يمتلكها المكلف بالضريبة، وكذلك تاريخ اكتسابها)، البنوك ومختلف المؤسسات المالية.²

ج- طلبات التوضيحات والتبريرات:

وبحصول المحقق على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها وتحليلها، ومقارنتها مع التصريحات المقدمة بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة، يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو عدة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات، وهذا لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات و المدقق ملزم بأن يوضح للمكلف بأن لديه مهلة 30يوماً للرد على هذه الطلبات.³

¹ المادة 21-3 من ق.إ.ج ، ص13.

² مصطفى عوادي: مرجع سبق ذكره، ص 86.

³ المادة 21-4 من ق.إ.ج ، ص13.

د-إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة :

إن إعادة تكوين المداخيل المحققة من قبل المكلف، هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية وعناصر مسار الحياة، وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة، وفي هذا الإطار يقوم المحقق بعملية التقييم لممتلكات ونفقات المكلف تحت المراقبة، وهذه العملية يمكن أن تتم بطرق مختلفة بسبب غياب وثائق الإثبات أو وجودها دون إمكانية الاستعلام منها المبلغ الحقيقي.

هـ-الإبلاغ بالنتائج الأولية:

عندما يقوم المحقق بتحديد أسس فرض الضريبة لشخص طبيعي، يجب أن يعلم المكلف بالضريبة بالنتائج و ذلك حتى في غياب إعادة التقييم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلاً بقدر كاف و معللاً، كما يتعين أيضاً إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة تقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوماً لتبليغ ملاحظاته أو قبوله، و قبل انقضاء أجل الرد يجب على العون المحقق أن يمد المكلف بالضريبة بكلّ التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك.¹

ويجب أن يحتوي أساساً هذا الإبلاغ على ما يلي²:

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي (عدم التصريح، تصريح خارج الآجال ...).
- عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستغلة.

- طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.

و-تحرير الإشعار (التقرير) النهائي:

بعد انقضاء أجل الرد فالمحقق ملزم بإعداد التقرير النهائي للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية

الجبائية، الذي يحمل جميع الملاحظات المسجلة والمعلومات والنتائج التي خلص إليها.

المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية

السياسة الجبائية كغيرها من السياسات الأخرى لا يمكن تركها من غير متابعة ومراقبة، إذ يجب تقييمها

وتعديلها أن لزم الأمر بعد تحديد واكتشاف الانحرافات غير المقصودة وغير المرغوبة وتصحيحها طبقاً

¹ المادة 21-5 من ق.إ.ج ، ص14-15.

² سميرة بوعكاز: مرجع سبق ذكره، ص131.

للاتجاه الذي تم تحديده لها من طرف الدولة، وهو ما يعني تتبع فعاليتها ومدى تلاؤمها مع الخط الذي تسيطر عليها من خلال مقاييس ومعايير معينة تمكن من معرفة وقياس أداء هذه السياسة.

I - مفهوم فعالية الرقابة الجبائية:

قبل تعريفنا لفعالية الرقابة الجبائية يجب علينا تعريف الفعالية، كما يلي:

I-1- تعريف الفعالية:

تعريف 01: يعرف كل من Kahn و Katz الفعالية كما يلي : " إن الفعالية تعني القدرة على البقاء

والاستثمار والتحكم في البيئة."¹

تعريف 02: كما عرفها كل من باشتمان و اتريني على اعتبارها على أنها: "هي قدرة المنظمة على تحقيق

أهدافها التشغيلية."²

I-2- تعريف فعالية الرقابة الجبائية

تعريف 01: " تتمثل الفعالية الجبائية في التوفيق بين العدالة الجبائية والفعالية الاقتصادية."³

تعريف 02: وتعرف كذلك "بأنها الضريبة المثلى هي الضريبة الوحيدة التي تكون عادلة حيث أنها تدفع من

طرف الجميع ويصعب تجنبها ولها أثر واضح إلى جانب كونها بسيطة وذات مردودية جيدة يمكن تطبيقها

بأقل تكلفة وبأقل الإجراءات وإدارة ضريبية بسيطة ووعاء وحيد."⁴

ومنه نستنتج أن فعالية الرقابة الجبائية تعني مدى قدرة النظام الضريبي على تحقيق الأهداف المالية

الاقتصادية والاجتماعية بشكل متناسق، لأن هذه الأهداف قد تتعارض فيما بينها، ونتيجة تعارض هذه

الأهداف يجب على المشرع الضريبي أن يراعي كل من مصلحة الدولة ومصلحة المكلف ومصلحة المجتمع

حيث أن:⁵

✓ **مصلحة الدولة:** تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة،

وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية.

¹ عبد السلام أبو قحف: اقتصاديات الإدارة والاستثمار، الدارالجامعية، بيروت، 1993، ص 109.

² صالح بن نوار: فعالية التنظيم في المؤسسات الاقتصادية، مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة، قسنطينة، الجزائر، 2006، ص 196.

³ سميرة بوعكاز: المرجع السابق، ص 188.

⁴ المرجع نفسه، ص 188.

⁵ نجاة نوي: فعالية الرقابة في الجزائر (1999-2003)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر،

2004، ص 104.

- ✓ **مصلحة المكلف:** تتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقاً أمام طموحاته والعوائد التي يحققها من استثماراته، كما تتحقق مصلحة المكلف من خلال ما يوفره فرض الضريبة من مساعدة للمكلف على تأدية أعماله عن طريق حمايته من المنافسة الخارجية.
- ✓ **مصلحة المجتمع:** تتحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب على فرض الضريبة مثل استخدام حصيلة الضريبة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق وتوفير الإنارة العمومية والتعليم والصحة أي تحقيق رفاهية المجتمع بالإضافة إلى الحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب فيها في المجتمع.

I-3- خصائص الفعالية:

ترتكز فعالية النظام الضريبي على الخصائص التالية:¹

- ✓ **الفعالية الاقتصادية:** وذلك من خلال الاستخدام العقلاني للموارد المتاحة وتجنب جميع أشكال التبذير.
- ✓ **البساطة:** يجب أن يكون النظام الضريبي بسيطاً وبأقل تكلفة ممكنة.
- ✓ **الحساسية:** يجب على النظام الضريبي أن يستجيب بسهولة لمختلف التغيرات على مستوى الاقتصاد الكلي.

- ✓ **الشفافية:** حتى يتمكن المكلف من معرفة واجباته الضريبية دون أي تعقد.
- ✓ **العدالة:** يجب مراعاة العدالة في المعاملة الضريبية لجميع فئات المجتمع.

II - كيفية تفعيل الرقابة الجبائية

يعبر النظام الضريبي الأمثل عن حالة انسجام بين الإدارة الضريبية والمكلف والتشريعات الضريبية وهذا من خلال قانون ضريبة جيدة ومكلف ملتزم وعلاقة وثيقة وشفافة بين المكلف والإدارة، ولكن في كثير من الأحيان لا تتسجم هذه المكونات مع بعضها فتظهر المشاكل تضعف من درجة الالتزام الجبائي فتعكس على فعالية التدقيق الجبائي وهو ما يعبر عن وضع لا يستجيب أو ينصاع فيه المكلف لقانون الضريبة. ولمعالجة عدم الفاعلية والالتزام الضريبي يجب على الإدارة الجبائية أن تسعى لوضع نظام ضريبي منسجم ومحكم خال من التعقيدات والغموض، وهذا بقيامها بمجموعة من التعديلات والتغيرات اللازمة للرفع من هذه الفاعلية، والتي يمكن ذكرها كالتالي:

¹ ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص مالية، جامعة الجزائر، 2002، ص ص84-85.

II-1- على مستوى التشريع الجبائي:

لإقامة نظام جبائي محكم لا بد من:

أ- تبسيط النظام الجبائي واستقرار القوانين:

وجب على الإدارة الجبائية وضع تعديلات جديدة وهادفة، تتسم بالبساطة والوضوح والمرونة، لإن

الصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها، نذكر منها:

✓ إلغاء التعقيدات والمتمثلة في تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها، حتى تسهل على المكلف والإدارة معا

تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها لأنها تمنع التهرب منها ولو جزئيا.¹

✓ ضرورة إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب توكل لها مهمة مراجعة التشريع الضريبي قصد تحديد

ثم معالجة مختلف الثغرات التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري.²

✓ إضافة إلى إصدار نص تشريعي يحمي أعوان الإدارة الجبائية من المخاطر التي تصدقهم أثناء تأدية مهامهم.

✓ التخفيف من حجم الحذف، الإضافة والإلغاء التي تطرأ على القوانين الجبائية.

ب- تحقيق العدالة الجبائية:

تعتبر أهم قاعدة من قواعد الضريبة وذلك عن طريق توزيع العبء الضريبي على كافة أفراد المجتمع،

فغياب العدالة والمساواة يؤدي إلى الشعور بالظلم لدى المكلف، ويتخذ سببا ودافعا للتهرب من التزاماته تجاه

الإدارة الجبائية، وقصد تحقيق عدالة ضريبية والتقليل من حدة التفاوت الطبقي ينبغي أن توزع الأعباء

الضريبية على المكلفين حسب قدرهم على الدفع حيث يرى البعض أن العدالة تعني أن يدفع الأشخاص

المتشابهين الإمكانيات نفس القدر من الضرائب عدالة أفقية وأن يدفع المكلفين مبالغ تتصاعد بتصاعد حجم

إمكانياتهم عدالة رأسية.

II-2- على مستوى الإدارة الجبائية :

إن التنظيم الجبائي المحكم لا يتأتى إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع وعلى هذا الأساس فإن

¹ حامد عبد المجيد دراز: المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2000، ص 272.

² عبد العزيز قناتل: أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر (2003-2008)، مذكرة لنيل شهادة

ماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2009، ص 117.

فاعلية النظام الجبائي المحكم تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري، لهذا أصبح إصلاح الإدارة الجبائية ضرورة وأمرًا ملحا من أجل سد كل المنافذ التي يستغلها المكلف للتهرب من القيام بالتزاماته وهذا الإصلاح والتعديل يشمل مستويين:

أ- الجانب البشري:

يجب على الإدارة الجبائية اتخاذ الإجراءات التالية:¹

- اختيار وانتقاء أكفأ الموظفين والأعوان حيث يجب أن يكونوا على علم بكل المعايير والقواعد المتعارف عليها في علم المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى تحليهم بالأخلاق المهنية كالإخلاص والحماسة في العمل، وذلك لتقديم رأيهم وبشكل محايد عن عدالة البيانات المالية وذلك كخطوة أولى من أجل الحد من التهرب الضريبي.
- تأهيل وتدريب أعوان الرقابة الجبائية، من خلال إرسالهم إلى الدورات الأجنبية التي تقام في مختلف دول العالم.
- توفير العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة عن طريق فتح هياكل وتنظيم تربية دورية لتكوين أعوان الإدارة وذلك للوصول إلى كفاءة الأداء والفعالية في تحقيق الأهداف وتحسين جودة الخدمة العمومية.
- تنظيم ملتقيات تهدف إلى إعلام الأعوان الموظفين بالتغيرات الجبائية الجديدة.

ب- الجانب المادي:

وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:²

- ضرورة تعميم وتزويد جميع الإدارات الضريبية بالتجهيزات الضرورية واللازمة خاصة جهاز الإعلام الآلي لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف المكلفين، وتسهيل الكشف عن الوضعيات الاحتمالية.
- اتخاذ إجراءات لتجديد المقرات الإدارية وتشبيد أو بناء مقرات جديدة لضرورة تحسين العمل، فنقصها يؤثر سلبا على مردودية الإدارة الجبائية.
- توفير وسائل النقل لأعوان الرقابة الجبائية للقيام بالمهام الموكلة على أحسن وجه.

II-3- على مستوى المكلف بالضريبة:

من أهم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية ما يلي:

¹ عبد العزيز قتال: مرجع سبق ذكره، ص ص 118-119.

² المرجع نفسه، ص 120.

أ-توعية المكلف بالضريبة وإعلامه:

إن توعية المكلف بالضريبة تأتي كمرحلة ابتدائية منذ بداية تعامله مع الإدارة الجبائية، و باعتبار أن العلاقة بينهما علاقة حقوق والتزامات، فمن التزامات الإدارة إعلام المكلف بكل التغييرات والمستجدات الموجودة في التشريع الجبائي وعن كل الإجراءات الجبائية كمواعيد التصريح والدفع وكيفية ملء الإقرارات والتصاريح وصياغة الوثائق الخاصة وتحضير مستندات وهذا باستغلال كل الوسائل العصرية للإعلام والإتصال أو برمجة حصص وندوات تخص المجال الجبائي أو وسائل مكتوبة كالمجلات أو كتيبات تشرح بعض الإجراءات الخاصة بالضريبة إضافة إلى ذلك إجراء أيام دراسية وملتقيات تشرح النصوص القانونية التطبيقية للضريبة¹.

ب-إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف بالضريبة:

إن سوء معاملة الإدارة الجبائية وإخلالها بالتزاماتها اتجاه المكلف ستؤدي إلى توتر العلاقة بينهما، ولتحسين هذه العلاقة وجب القيام بما يلي:²

- إنشاء مكتب للعلاقات العامة يقدم مساعدات للمكلفين، عن طريق إرشادهم للتفسيرات الصحيحة والواضحة لمختلف الأحكام الجبائية وإلى طرق حساب الضرائب ومواعيد دفعها.
- 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 ودليل منهجي حول مرجع نوعية الخدمات.
- تحديد خمس مؤشرات موجزة تسمح بحساب شروط الدخول والتكفل، نوعية الخدمة المقدمة، احترام الآجال 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 غازي عنابة: مرجع سبق ذكره ، ص185.

² التوأمة بين المديرية العامة للضرائب و المديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية: رسالة المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، العدد 59، 2012 ، ص07.

خلاصة:

لعب النظام الرقابي الجبائي دورا إيجابيا إلى حد ما في الحد من تنامي ظاهرة التهرب من الرسم على القيمة المضافة، إلا أن المعايير الموضوعية من قبل الإدارة الجبائية غير كافية نظرا للعدد المحدد للموارد البشرية المؤهلة والوسائل المادية الموضوعية لأعوان الإدارة الجبائية من أجل القيام بمهام الرقابة الجبائية لكل ملفات المكلفين في نفس الوقت على أحسن وجه، بالإضافة إلى العدد الكبير للمكلفين والتفقد الكبير لملفات المكلفين، والذي يعد عملا صعبا على المحققين، لذلك بات من الضروري على الإدارة الجبائية البحث عن تفعيل النظم الضريبية الوطنية بواسطة آليات الرقابة الجبائية بوضعها لعدد من الأحكام و التشريعات سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي، وعصرنة أجهزتها الإدارية بإعادة هيكلتها لمختلف مديرياتها ووضع قواعد تسيير متناسقة عصرية وإقامة تقاليد عريقة للتحكم الجيد في مصالحها، إضافة إلى ذلك يجب عليها أن تعتمد على مناهج قياسية وتقنيات تساعد في قياس حجم التهرب من الرسم على القيمة المضافة ، لاستعادة الحقوق المهربة، والرفع من قدرة الأداء لمحاربهه والتقليل من آثاره.

الفصل الثالث : لتهرب من الرسم على القيمة المضافة على مستوى ولاية جيجل

المبحث الأول: : واقع التهرب من الرسم على القيمة المضافة

بولاية جيجل

المبحث الثاني: دراسة القياسية للعوامل المؤثر على التهرب

من الرسم على قيمة المضافة لولاية جيجل

المبحث الثالث:نيل تفعيل دور الإدارة الجبائية في الحد من

التهرب من الرسم على القيمة المضافة

تمهيد:

تتمينا لما قدّم في الفصول النظرية عن ظاهرة التهرب الضريبي من الرسم على القيمة المضافة وآليات مكافحته قمنا بدراسة ميدانية على مستوى المديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل من أجل إعطاء نظرة عن حجم الأموال التي منعت الدولة من الاستفادة منها، وكمدخل لذلك سنوضح أولاً قياس نسبة التهرب من هذه الضريبة في المبحث الأول، أما في المبحث الثاني سنحاول تفسير ظاهرة التهرب من الرسم على القيمة المضافة بالولاية وتبيان العوامل المؤثرة فيها وهذا من خلال دراسة قياسية نستغلّ فيها أدوات التحليل الإحصائي، وأخيراً قمنا بتوضيح دور الإدارة الجبائية في الحد من التهرب من الرسم على القيمة المضافة مع إعطاء مجموعة من الاقتراحات للتخفيف من هذه الظاهرة.

المبحث الأول: واقع التهرب من الرسم على القيمة المضافة بولاية جيجل

نحاول من خلال هذا المبحث عرض واقع التهرب من الرسم على القيمة المضافة بولاية جيجل وتوضيح حجم الأموال المهربة، وكمدخل لذلك سنتناول باختصار في المطلب الأول لمحة عن مكان التهرب أي بالمديرية الولائية للضرائب والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية جيجل، أما في المطلب الثاني سنوضح مكانة الرسم على القيمة المضافة من الإيرادات الإجمالية للولاية، وأخيرا سنتطرق إلى قياس نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة بالولاية.

المطلب الأول: لمحة عن المديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل

I - نشأة وتعريف المديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل:

نشأت مديرية الضرائب لولاية جيجل سنة 1974م طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 نتيجة إعادة هيكلة المصالح الخارجية للوزارة المالية، تضم عدة فروع من بينها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية نتناولها لاحقا بالتفصيل نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في الحفاظ على أموال الدولة. ومديرية الضرائب هي هيئة تنظيمية ومؤسسة إدارية مالية، مقرها متواجد حاليا " بحي بوالربيع الجوهر العقابي جيجل"، تقوم بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية كما تهدف إلى تنشيط الاقتصاد الوطني، تنظيمه وتوجيهه وتحصيل مداخيل هامة لخزينة الدولة.

II - تعريف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

هي هيئة إدارية تابعة للمديرية الولائية للضرائب، تلعب دور الوسيط بين المكلف بالضريبة ومديرية الضرائب، تتمثل وظيفتها الأساسية في مكافحة الغش الضريبي، وهذا من خلال مراقبة سير الأنشطة التجارية والصناعية، والتحقق من صحة أرقام الأعمال المصرح بها من طرف المكلفين، أي أنها تتكفل بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، وهي تشرف على أربعة (04) مكاتب نوجزها كالتالي:¹

II-1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: وهو الذي يعمل على شكل فرق، ويكلف بالمهام التالية:

✓ تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعنى بوعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.

¹ من المادة 74 إلى المادة 78، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 2009/02/21، وزارة المالية، الأمانة العامة للحكومة، المدير العام للوظيفة العمومية، ص 11-13.

✓ تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية.

II-2- مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف بالمهام التالية:

- ✓ تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.
- ✓ التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة
- ✓ مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

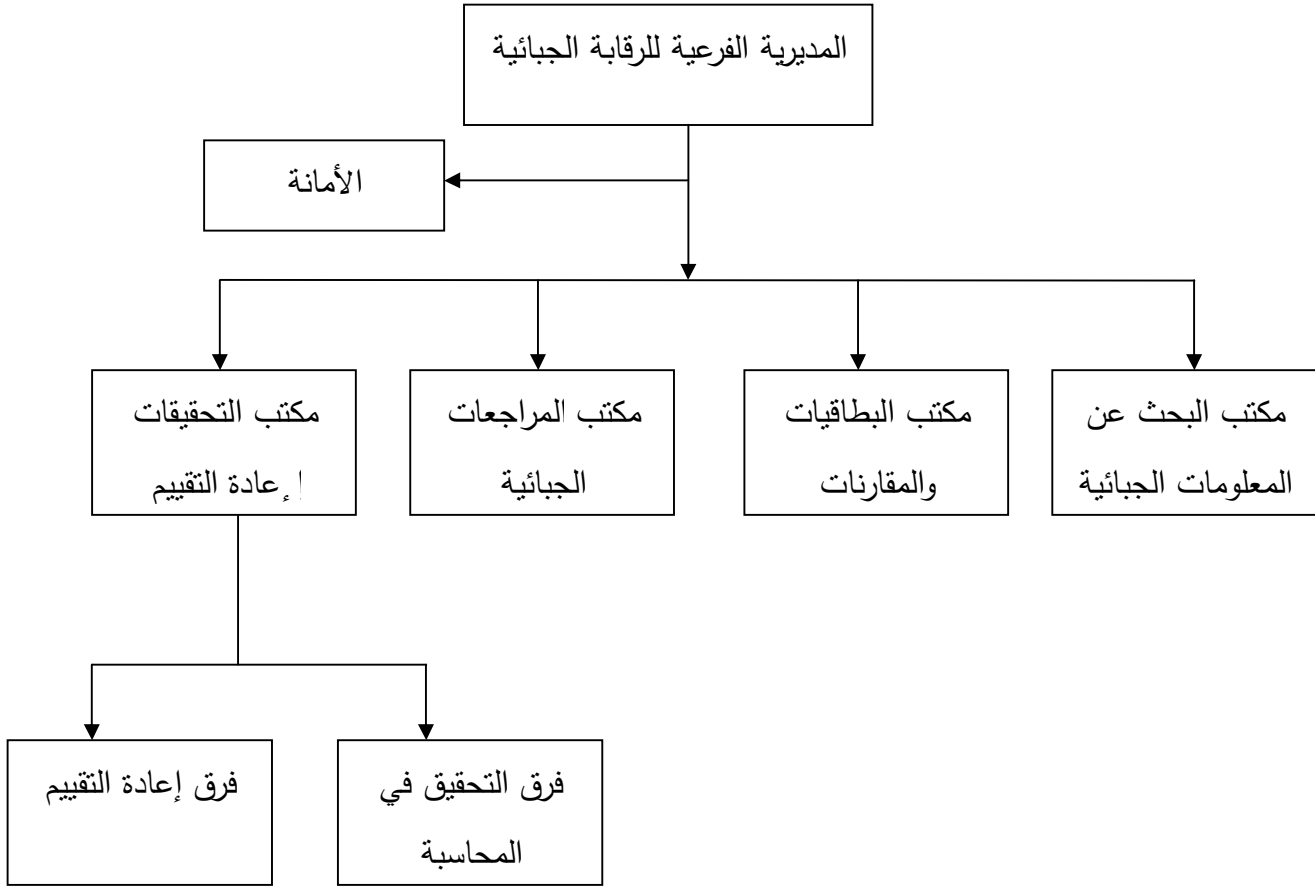
II-3- مكتب المراجعات الجبائية: يعمل في شكل فرق، ويكلف:

- ✓ بمتابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة
 - ✓ إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
 - ✓ تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- ## II-4- مكتب التحقيقات وإعادة التقييم: يعمل في شكل فرق، ويكلف:
- ✓ باستلام واستغلال عقود الملكية بالمقابل أو مجانا.
 - ✓ متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.
 - ✓ المشاركة في أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.
- وهو يحتوي على فرقتين:

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

يتم تجسيدها في الشكل التالي:

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية



المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية الولائية للضرائب

المطلب الثاني: مكانة الرسم على القيمة المضافة من الإيرادات الإجمالية للولاية للفترة (2013-2015)

يكتسي الرسم على القيمة المضافة أهمية بالغة حيث يعتبر من بين أهم الضرائب والرسوم التي تشكل الإيرادات الجبائية لولاية جيجل، ويمكن توضيح ذلك من خلال:¹

I-نسبة الرسم على القيمة المضافة من إجمالي الديون الجبائية المستحقة (Constatations)

- (Droit exigibles) :

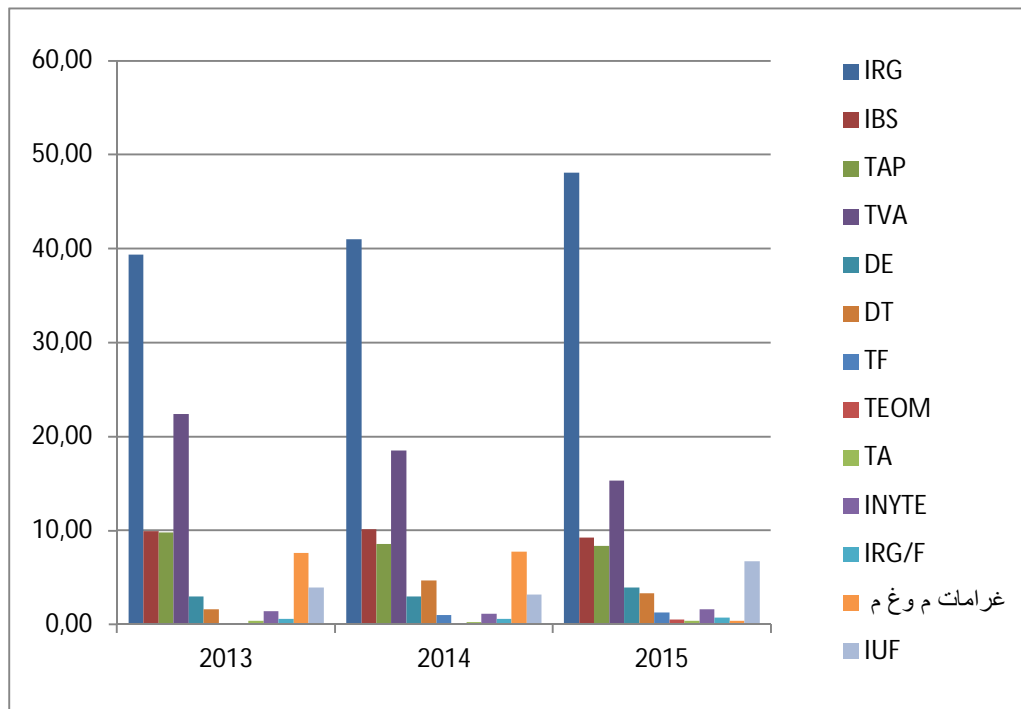
الجدول رقم (03): مكانة الرسم على القيمة المضافة من إجمالي الديون الجبائية المستحقة

نوع الضريبة	الفترة 2013		الفترة 2014		الفترة 2015	
	مبلغ الديون الجبائية	% النسبة	مبلغ الديون الجبائية	% النسبة	مبلغ الديون الجبائية	% النسبة
IRG	4 543 186 983,00	% 39,36	6 093 056 254,00	% 40,99	5 343 749 977,00	%48,06
IBS	1 142 835 156,00	%9,90	1 504 059 974,00	% 10,12	1 028 533 866,00	%9,25
TAP	1 126 854 447,00	%9,76	1 275 449 813,00	%8,58	932 578 914,00	%8,39
TVA	2 587 379 045,00	%22,42	2 754 454 389,00	%18,53	1 706 255 214,00	%15,35
حقوق التسجيل	345 224 503,00	% 2,99	444 884 424,00	% 2,99	435 606 313,00	%3,92
حقوق الطابع	189 597 107,00	% 1,64	697 982 861,00	% 4,70	369 163 154,00	%3,32
الرسم العقاري T.F	6 528 612,00	% 0,06	148 767 263,00	% 1,00	145 089 048,00	%1,30
الرسم على القمامة T.E.O.M	2 127 500,00	% 0,02	19 914 299,00	% 0,13	60 455 500,00	%0,54
الرسم على السكن	41 606 560,00	% 0,36	41 623 123,00	% 0,28	44 215 278,00	%0,40
قسمة السيارات	163 227 000,00	% 1,41	172 970 300,00	% 1,16	180 313 300,00	%1,62
IRG/F	66 036 821,00	% 0,57	89 167 177,00	% 0,60	79 705 255,00	%0,72
غرامات مباشرة وغير مباشرة	875 434 123,00	% 7,59	1 151 078 319,00	% 7,74	42 000 039,00	%0,38
IFU	451 367 492,00	% 3,91	472 698 785,00	% 3,18	750 604 836,00	%6,75
المجموع	349,00 541 405 11	% 100	981,00 14 866 106	% 100	694,00011 118 27	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات المقدمة من مكتب الإحصائيات (الملحق رقم 01)

¹ مقابلة مع السيد بوقطة محفوظ: مفتش للضرائب، مكتب الإحصائيات، بتاريخ 2016/04/10، على الساعة 10:00.

الشكل رقم (06): الرسم البياني لمكانة الرسم على القيمة المضافة من إجمالي الديون الجبائية المستحقة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات المقدمة من مكتب الإحصائيات

من خلال المعطيات الواردة في الجدول والتمثيل البياني أعلاه نلاحظ أن نسبة الرسم على القيمة المضافة تحتل المرتبة الثانية مقارنة مع الضرائب والرسم الأخرى وهذا بعد ضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ما يبين هيمنته ووزنه المهم في تمويل الخزينة، وقد عرفت هذه النسبة انخفاضا من سنة لأخرى حيث كانت نسبته تمثل 22,42% سنة 2013 و15,35% سنة 2015 أي بمتوسط 18,76% بالنسبة للسنوات الثلاث، وهذا راجع إلى ارتباط الرسم على القيمة المضافة بحجم النشاط الاقتصادي حيث كلما زاد حجم النشاط الاقتصادي زاد مبلغ الضريبة والعكس صحيح، إضافة إلى أن أغلب العمليات والأنشطة خاضعة لهذا الرسم.

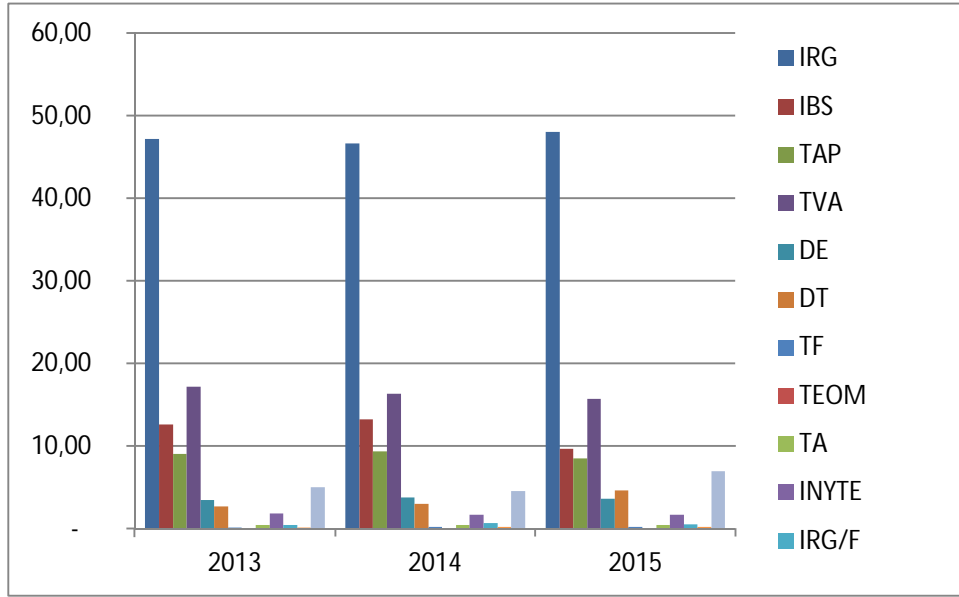
II- نسبة الرسم على القيمة المضافة من إجمالي الديون المحصلة (Droit recouvrés):

الجدول رقم (04): مكانة الرسم على القيمة المضافة من إجمالي الديون المحصلة

نوع الضريبة	الفترة 2013		الفترة 2014		الفترة 2015	
	مبلغ التحصيلات	النسبة %	مبلغ التحصيلات	% النسبة	مبلغ التحصيلات	% النسبة
IRG	4 279 861 466,31	47,13	205,00 0 4 823 73	46,63	5 206 103 010,00	48,04
IBS	1 146 520 806,67	12,63	1 371 644 844,43	13,26	1 045 768 579,41	9,65
TAP	823 343 470,85	9,07	969 082 859,17	9,37	919 272 837,38	8,48
TVA	1 556 734 479,00	17,14	1 688 268 864,00	16,32	1 697 466 297,00	15,66
حقوق التسجيل	316 551 809,79	3,49	388 440 739,41	3,75	392 791 066,50	3,62
حقوق الطابع	242 072 621,18	2,67	306 367 682,49	2,96	500 585 374,00	4,62
الرسم العقاري T.F	8 133 051,33	0,09	20 950 959,50	0,20	23 075 127,06	0,21
الرسم على القمامة T.E.O.M	1 397 584,00	0,02	3 863 366,11	0,04	5 065 769,00	0,05
الرسم على السكن	41 606 560,00	0,46	41 623 123,00	0,40	44 215 278,00	0,41
قسمة السيارات	163 227 000,00	1,80	172 970 300,00	1,67	180 313 300,00	1,66
IRG/F	38 381 368,51	0,42	67 449 733,00	0,65	52 619 039,00	0,49
غرامات مباشرة وغير مباشرة	11 840 287,10	0,13	18 153 359,18	0,18	19 714 602,00	0,18
IFU	451 367 492,00	4,97	472 698 785,00	4,57	750 604 836,00	6,93
المجموع	9 081 037 996,74	100	820,29 10 345 244	100	115,35 10 837 595	100

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات المقدمة من مكتب الإحصائيات (الملحق رقم 01)

الشكل رقم (07): الرسم البياني لمكانة الرسم على القيمة المضافة من إجمالي الديون المحصلة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات المقدمة من مكتب الإحصائيات

من خلال المبالغ المبينة في الجدول والتمثيل البياني نلاحظ أن قيمة الرسم على القيمة المضافة في تزايد مستمر، حيث تتأرجح نسبة هذا الرسم من إجمالي الضرائب والرسوم المحصلة بين 17,14% سنة 2013 و 15,66% سنة 2015، بمتوسط بلغ 16,4% للسنوات الثلاث المدروسة وهذا راجع لارتباطه بحجم النشاط الاقتصادي كما أشرنا سابقا.

وهذا بغض النظر دائما عن الضريبة على الدخل الإجمالي التي تعرف ارتفاعا متزايد من سنة لأخرى بمتوسط 47,22% للسنوات الثلاث ويعود ذلك لاقطاعها من المصدر وكذا إلى تنوعها وتعدد مصادرها.

المطلب الثالث: قياس نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة للفترة (2008-2015)

I- حجم التهرب من الرسم على القيمة المضافة اعتمادا على نتائج الرقابة الجبائية:¹

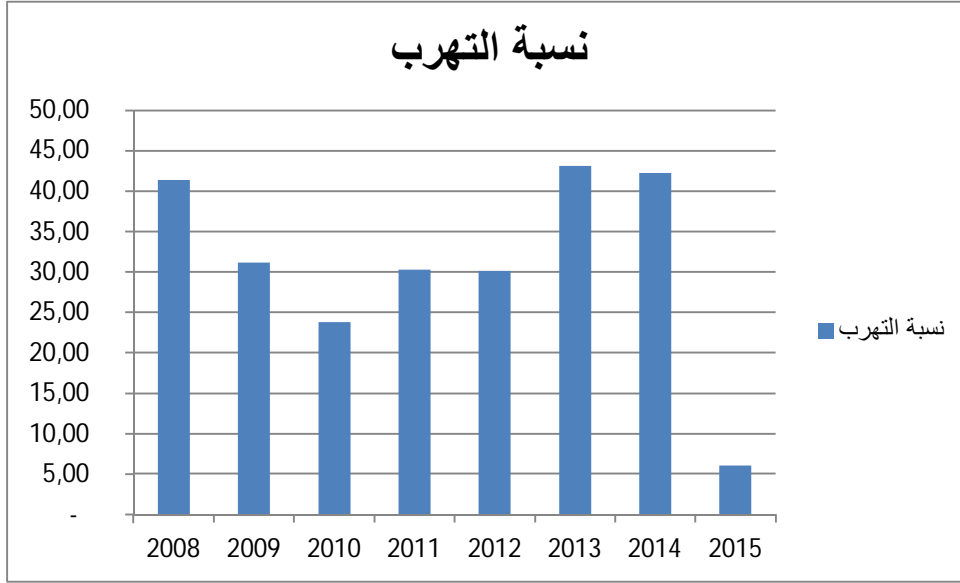
الجدول رقم (05): قياس نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة للفترة (2008-2015)

السنة	إجمالي الديون الجبائية constatation TVA ل	الرسم على القيمة المضافة الناتج عن عمليات الرقابة	نسبة التهرب %	TVA المصرح بها في وثيقة التصريح G50
2008	1 488 827 218,00	616 422 846,00	41,40	872 404 372,00
2009	1 493 833 326,00	465 624 514,00	31,17	1 028 208 812,00
2010	1 580 990 989,00	376 377 138,00	23,81	1 204 613 851,00
2011	1 661 129 449,00	503 482 029,00	30,31	1 157 647 420,00
2012	1 849 242 571,00	557 103 718,00	30,13	1 292 138 853,00
2013	2 587 279 045,00	1 114 562 089,00	43,08	1 472 716 956,00
2014	2 754 454 389,00	1 163 865 521,00	42,25	1 590 588 868,00
2015	1 706 255 214,00	103 511 727,00	6,07	1 602 743 487,00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات مكتب الإحصائيات

¹ مقابلة مع السيد بوالشعير أحمد: رئيس مكتب الإحصائيات، بتاريخ 2016/04/12، على الساعة 11:00.

الشكل رقم (08): قياس نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة للفترة 2008-2015



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

من خلال المعطيات الواردة في الجدول والتمثيل البياني أعلاه نلاحظ أن نسبة التهرب من الرسم على

القيمة المضافة، حيث عرفت سنة 2013 أكبر نسبة والتي قدرت ب 43,08%، تليها سنة 2014 ب

42,25%، أما سنة 2015 فعرفت انخفاضا كبيرا قدر ب 6,07% وهذا رغم المجهودات المكثفة التي قامت

بها الإدارة الجبائية.

II - قياس حجم التهرب من الرسم على القيمة المضافة بالاعتماد على نتائج الرقابة الجبائية (VC/VP/CSP)¹:

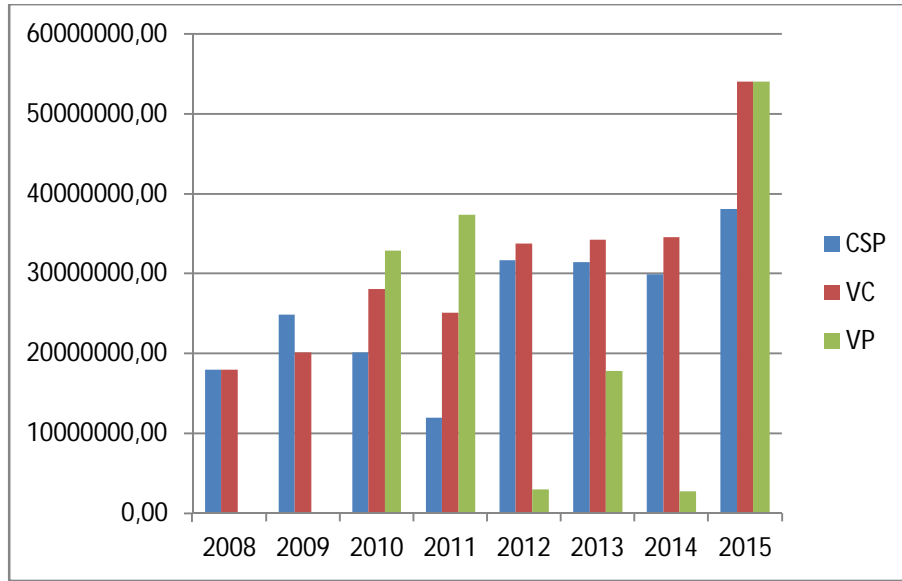
الجدول رقم (06): قياس نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة

ما يجب تحصيله فعلا							السنوات
النسبة %	التحقيق المصوب VP	النسبة %	التحقيق المحاسبي VC	النسبة %	الرقابة على الوثائق CSP	التصريحات G50	
0	0	0,02064	18005979,00	0,0206	17952138,00	872404372,00	2008
0	0	0,01958	20131586,00	0,0242	24881006,00	1028208812,00	2009
0,02726	32837858,00	0,02328	28038927,00	0,0167	20147905,00	1204613811,00	2010
0,03224	37326643,00	0,02169	25107565,00	0,0104	12014789,00	1157647420,00	2011
0,00234	3024860,00	0,02613	33767449,00	0,0245	31698745,00	1292138853,00	2012
0,01211	17829097,00	0,02327	34264977,00	0,0214	31444863,00	1472716965,00	2013
0,00184	2783627,00	0,02287	34522272,00	0,0198	29933057,00	1509588868,00	2014
0,03368	53983064,00	0,03368	53983064,00	0,0238	38099349,00	1602743487,00	2015

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (الملحق رقم 02)

¹ مقابلة مع السيد بلحاجي نور الدين: مدير فرعي للرقابة الجبائية، والسيد عيروج أحسن: رئيس مكتب إعادة التقييم، بتاريخ 2016/04/13، على الساعة 14:00.

الشكل رقم (09): قياس نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

من خلال الجدول والتمثيل البياني نلاحظ أن نسبة الرسم على القيمة المضافة الناتجة عن التحقيق في المحاسبية في ارتفاع متزايد خلال الفترة المدروسة حيث كانت أكبر نتيجة سنة 2015 قدرت ب 3,36% وهذا يعود لفعاليته في استرجاع الحقوق وإلى استعماله بكثرة من بين أشكال الرقابة الجبائية الأخرى.

وبالنسبة للتحقيق على الوثائق والذي يعرف هو الآخر ارتفاعا مستمرا، حيث تمثل سنة 2015 أكبر نسبة لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة والتي قدرت ب 2,4% بالتقريب وأقل نسبة كانت سنة 2011 حيث قدرت ب 1,03% وهذا راجع لارتباطه برقم أعمال الأشخاص الخاضعين للرسم.

أما التحقيق المصوب فكانت بدايته سنة 2010 حيث عرفت النسبة ارتفاعا إلى غاية 2011، لينخفض بعدها سنة 2012 و 2014 ب 0,234% و 0,184% على التوالي وهذا لقلة عدد المحققين المكلفين بالتحقيق، ليشهد سنة 2015 ارتفاعا محسوسا بلغ 3,36% والتي كانت مساوية لنسبة التحقيق المحاسبي وهذا للجهود المبذولة من طرف الإدارة الجبائية بزيادتها لعدد المحققين المكلفين بعملية المراقبة.

المبحث الثاني: دراسة قياسية للعوامل المؤثرة على التهرب من الرسم على القيمة المضافة

بولاية جيجل

من خلال المبحث السابق تبين لنا أن نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة كانت نسبة معتبرة مقارنة مع الضرائب والرسوم الأخرى ولذلك ارتأينا تفسير هذه الظاهرة وتبيان العوامل المؤثرة عليها بالاعتماد على نموذج إحصائي بين تأثير مجموعة من المتغيرات على نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة .

المطلب الأول: اختيار المتغيرات

I-معدل التهرب TF (taux de fraude):

و هو المتغير التابع إذ يقيس معدل التهرب نسبة الأساس الخاضع لرقم الأعمال غير المصرح به الى الأساس الفعلي (الإجمالي) المحقق مثلا رقم أعمال للمؤسسة تم التصريح فقط بنسبة 40% ومنه معدل التهرب في هذه الحالة هو 60 %

الأساس الخاضع لرسم على القيمة المضافة غير المصرح به

_____ = (TF) معدل التهرب

الأساس الفعلي الخاضع للرسم

رقم الأعمال غير المصرح به

_____ =

رقم الأعمال الإجمالي (الفعلي)

رقم الأعمال الإجمالي - رقم الأعمال المصرح به

_____ =

رقم الأعمال الإجمالي

بالنسبة لرقم الأعمال الإجمالي أو الفعلي بالنسبة للمؤسسة فتم قياسه إستادا إلي نتائج الرقابة الجبائية التي عملت بآلياتها وتقنياتها على إعادة تشكيل رقم الأعمال بالنسبة للمكلفين بالضريبة وتم الإعتماد على رقم الأعمال السنوي المعاد تشكيله

رقم الأعمال المصرح به = رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف في وثيقة G50 وهو رقم

أعمال سنوي

II - طبيعة النشاط (Nature d'activité):NA

تم إتخاذه كأول متغير مستقل أي المؤثر على معدل التهرب بحيث أن إختلاف طبيعة النشاط من مؤسسة خدمتية ،تجارية أو إنتاجية يمكن أن يكون له تأثير على نسبة التهرب من الأساس الخاضع لرسم على القيمة المضافة ،كذلك فإختلاف الأنشطة يؤدي إلي إختلاف طريقة الرقابة على هاته الأنشطة فالمؤسسات الخدمتية صعبة الرقابة لهذا حاولنا تقسيم طبيعة النشاط إلى خدماتي و غير خدماتي فالمتغير NA متغير نوعي (variable qualitative) يأخذ القيمة (1) في حالة أن المؤسسة خدمتية و القيمة (0) في الحالة العكسية .

III - الطابع القانوني للمؤسسة FJ (Forme juridique):

ثم إختياره كثنائي متغير مستقل حيث يمكن أن يكون للطابع القانوني للمؤسسة تأثير في عملية التهرب من الرسم على القيمة المضافة فهو متغير نوعي (variable qualitative) يأخذ القيمة (1) في حالة أن المؤسسة فردية (شخص طبيعي) و القيمة (0) في حالة المؤسسة رأس مال .

IV - عمر المؤسسة Age:

تم اختيار عمر المؤسسة كثالث متغير مستقل وهو متغير كمي لأنه يمكن له أن يكون له تأثير حيث أن المؤسسة الحديثة تعمد إلى التهرب لأنها لا تعرف القوانين وليس لها خبرة وغير متحكمة في التسيير بعد كما يمكن أن يكون العكس ويثبت تأثير ذلك من خلال هذه الدراسة.

IIIV - نتيجة السنة السابقة للمؤسسة RR:

كما تم اختيار نتيجة السنة السابقة للمؤسسة كرابع متغير مستقل لهذه الدراسة القياسية لمعدل التهرب من الرسم على القيمة المضافة إذ أنه يمكن أن يكون له تأثير، فكلما كانت نتيجة السنة السابقة ضعيفة عمدت المؤسسة للتهرب بحيث أنها تفتقر للأموال من أجل تسديد المستحقات من الضرائب والرسوم ويتم التأكد من ذلك من خلال هذه الدراسة.

المطلب الثاني: عرض النموذج ونتائج SPSS

I- النموذج المقدر:

سيتم من خلال هذا النموذج المقترح دراسة تأثير كلا من طبيعة نشاط المؤسسة، والطابع القانوني لها.

وكذا العمر ونتيجة السنة السابقة للمؤسسة من خلال التهرب من الرسم على القيمة المضافة

I-1- إختيار العينة:

تتشكل عينة الدراسة من 80 مؤسسة إقتصادية خضعت لعملية التحقيق في المحاسبة على مستوى ولاية

جيجل لسنتي 2014 - 2015 و بالتالي فقاعة البيانات مستنبطة من المعلومات المقدمة من قبل فرقتي

التحقيق التابعة لولاية جيجل (فرقة التحقيق (1) جيجل، فرقة التحقيق (2) الميلية)

I-2- تمثيل العلاقة:

على افتراض أن العلاقة بين المتغير التابع TF و المتغيرات المستقلة هي علاقة خطية فيمكن تمثيلها

بنموذج الإنحدار المتعدد الآتي يمكن تمثيلها بالعلاقة التالية:

$$TF = \hat{\alpha}_0 + \hat{\alpha}_1 NA + \hat{\alpha}_2 FJ + \hat{\alpha}_3 Age + \hat{\alpha}_4 RR$$

حيث يمثل:

NA: طبيعة نشاط المؤسسة

FJ: الطابع القانوني للمؤسسة

Age: عمر المؤسسة

RR: نتيجة المؤسسة للسنة السابقة

وباستخدام البرنامج SPSS19 سوق يتم تقدير النموذج و منه التأكد من تأثير كل المتغيرات المستقلة على المتغير التابع .

-1- عرض نتائج الانحدار: II

من خلال عرض نتائج الانحدار لمعدل التهرب من الرسم على القيمة المضافة مقارنة مع طبيعة النشاط NA، الطابع القانوني FJ، عمر المؤسسة Age، نتيجة السنة السابقة RR وباستخدام طريقة المربعات الصغرى نحاول فهم العلاقة بين هذه المتغيرات بالنموذج التالي:

بدرجة ثقة 95 % (درجة الخطأ = 5 % α)

$$TF=0.109+0.138NA+0.001FJ-0.008Age+0.0005RR$$

II -2- تقييم جودة الانحدار:

II -2-1- تقييم الإحصائي¹:

أ- معامل التحديد R^2 :

$$R^2 = 47.6\%$$

انطلاقا من نتائج هذا النموذج نلاحظ أن:

وهذا يعني أن 47.6% من التغير في معدل التهرب من الرسم على القيمة المضافة يفسر بالتغير في طبيعة نشاط المؤسسة NA، الطابع القانوني FJ، عمر المؤسسة Age، ونتيجة السنة السابقة للمؤسسة RR.

ب - الاختبارات الإحصائية

ب-1- اختبار فيشر Le teste de ficher:

يقوم هذا الإختبار بالتحقق أن النموذج في مجمله مقبول أي أن المتغيرات المستقلة لها تأثير على متغير التابع ومنه هذا الإختبار يقوم على التأكد من :

- أن جميع المعاملات $a_0.a_1.a_2.a_3.a_4$ معدومة و منه المتغيرات المستقلة ليس لها تأثير على نسبة التهرب (المتغير التابع) و منه رفض النموذج إجمالا.

لمزيد من التفصيل حول نتائج الدراسة أنظر الملحق رقم (04) ¹

- أنه يوجد على الأقل معامل $a_4.a_3.a_2.a_1.a_0$ غير معدوم ومنه تأثير متغير مستقل واحد على الأقل على نسبة التهرب .

ويمكن تلخيص ذلك بالفرضيتين التاليتين للاختبار

$$\left\{ \begin{array}{ll} H_0 : (a_0=a_1=a_2=a_3=a_4=0) & \text{النموذج مرفوض} \\ H_1 : (a_0 \neq 0 \vee a_1 \neq 0 \vee a_2 \neq 0 \vee a_3 \neq 0 \vee a_4 \neq 0) & \text{النموذج مقبول} \end{array} \right.$$

يقدم R^2 نظرة مجملية لتفسير الظاهرة ولكن ماهي درجة الثقة التي نعطيها لهذا المعامل هل أن هذه النتيجة هي ناتجة عن العينة المدروسة فقط بتعبير أجز هل أن تغير العينة سيغير النتائج لتبيان ذلك نقوم باختبار fischer ويكون ذلك بمقارنة F_{obs} والتي تمثل نتيجة الانحدار (Erreur standard a l'estimation) و F_c وهي النتيجة المحسوبة والمقروءة من الجدول الإحصائي لـ فيشر .

و لقبول هذا يجب أن يكون $F_{obs} > F_c$ مع وضع الفرضين التاليين:

$$\left\{ \begin{array}{ll} H_0 : (a_0=a_1=a_2=a_3=a_4=0) & \text{غياب الارتباط، النموذج مرفوض} \\ H_1 : (a_0 \neq 0 \vee a_1 \neq 0 \vee a_2 \neq 0 \vee a_3 \neq 0 \vee a_4 \neq 0) & \text{وجود ارتباط، النموذج مقبول} \end{array} \right.$$

ويتم التأكد من الإختبار بمقارنة $F_{obs} > F_c$

حيث أن: $F_{obs} = 2.751$

$$F_c = F_{(K-1, N-K, 1-\alpha)}$$

حيث: $K=5$ (عدد المتغيرات بما فيها الثابت)

$$N=80 \text{ (حجم العينة)}$$

$$\alpha = 0.05 \text{ (درجة الخطأ)}$$

قاعدة القرار:

إذا كان يوجد على الأقل معامل غير معدوم اي يوجد على الأقل متغيرله تأثير على نسبة التهرب ومنه قبول النموذج

$$F_c = F_c(4, 75, 0.95) = 2.49$$

ومن الجدول الاحصائي لـ فيشر

$$F_{obs} > F_c \quad \text{نلاحظ أن}$$

وبهذا فإنه يتم قبول النموذج وبذلك صحة الفرضية H_1 أي يوجد متغير على الاقل من المتغيرات السابقة الذكر لها تأثير على معدل التهرب ، ولكن ما هو المتغير أو المتغيرات ؟
لذلك نلجأ لاختبار student لكل متغير على حدى.

ب-2- اختبار ستيودنت Letest de student:

يبين إختبار student مدى تأثير كل متغير على المتغير التابع بحيث أنه يسمح بتحديد المتغيرات التي لها تأثير والتي ليس لها تأثير ، هذه الأخيرة التي يجب حذفها من النموذج ويقوم إختبار student على الفرضيتين التاليتين :

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0 (a_i = 0) \quad \text{ليس للمتغير تأثير ومنه حذفه من النموذج} \\ H_1 (a_i \neq 0) \quad \text{للمتغير تأثير ومنه إبقاؤه في النموذج أي ضمن المتغيرات المستقلة المفسرة للظاهرة} \end{array} \right.$$

ويمكن التأكد من الإختبار بمقارنة T_c, T_{obs}

$$T_c = T(N-K, 1-a/2) = T(80-5, 1-0.05/2) = T(75, 0.975)$$

ومن خلال قراءة الجدول الاحصائي لـ ستيودنت $T_c = 1.990$

$$|T_{obs}| > T_c \quad \text{وقاعدة القرار هي:}$$

الجدول رقم (07): اختبار ستيودنت لجموع المتغيرات

المتغيرات	T_{obs}	T_c	القرار
NA	2.559	1.990	مقبول $ T_{obs} > T_c$
FJ	0.011	1.990	مرفوض $ T_{obs} < T_c$
Age	-2.377	1.990	مقبول $ T_{obs} > T_c$
RR	0.921	1.990	مرفوض $ T_{obs} < T_c$

المصدر: من إعداد الطالبتين انطلاقا من نتائج spss19 و جدول ستيودنت

ملاحظة:

انطلاقا من الجدول السابق نلاحظ أن كلا من الطابع القانوني FJ ونتيجة السنة السابقة للمؤسسة RR متغيرين مرفوضين وهذا لعدم وجود دلالة لكليهما أي عدم وجود ارتباط لهما مع معدل التهرب وبهذا يتم إعادة صياغة النموذج بحذف المتغيرين السابقين والإبقاء على طبيعة نشاط المؤسسة (NA) وعمر المؤسسة Age ليصبح النموذج المقدر كالتالي :

$$TF = \hat{\alpha}_0 + \hat{\alpha}_1 NA + \hat{\alpha}_2 Age$$

II -3- عرض نتائج الانحدار المعدل (المصحح)

وبهذا بعد إعادة صياغة النموذج المقدر نتحصل على:

$$TF = 0.116 + 0.136NA - 0.007Age$$

II -4- تقييم جودة الانحدار:

II -4-1- التقييم الاحصائي:

أ- معامل التحديد R^2 :

انطلاقا من نتائج هذا النموذج نلاحظ أن $R^2 = 45.8\%$ وهذا يعني أن 45.8% من التغير في معدل التهرب من الرسم على القيمة المضافة يفسر بالتغير في طبيعة نشاط المؤسسة NA وعمرها Age.

ب- الإختبارات الإحصائية :

ب-1- اختبار فيشر Le test de fisher:

أي ماهي درجة الثقة التي نمنحها ل R^2 ، هل النموذج مقبول أم أن هذه النتيجة ل 45.8% ناتجة عن العينة المدروسة فقط كما ذكرنا سابقا للتأكد من الإختبار نقوم بمقارنة F_{obs} و F_c وهي النتيجة المحسوبة والمقروء من الجدول الاحصائي ل فيشر حيث أنه لقبول هذا الانحراف يجب أن يكون $F_{obs} > F_c$ مع وضع الفرضيتين التاليتين:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0 : (a_0=a_1=a_2=0) \\ H_1 : (a_0 \neq 0 \vee a_1 \neq 0 \vee a_2 \neq 0) \end{array} \right.$$

النموذج مرفوض

النموذج مقبول أي يوجد على الأقل متغير له تأثير على نسبة التهرب

الملاحظ من نتيجة الاختبار

$$F_{obs} = 5.156$$

$$F_c = F_{(K-1, N-K, 1-2)}$$

حيث: $k = 3$ (عدد المتغيرات)

$N = 80$ (حجم العينة)

$\alpha = 5\%$ (درجة الخطأ)

$$F_c = F_{(2, 77, 0.95)} = 2.5$$

من الجدول الاحصائي لـ فيشر

نلاحظ أن: $F_{obs} > F_c$

وبالتالي فإنه يتم قبول النموذج وبذلك صحة الفرضية H_1 أي يوجد متغير على الأقل من المتغيرات السابقة الذكر لها تأثير على معدل التهرب.

ب-2- اختبار ستيودنت Le test de student:

يقوم اختبار student على الفرضيتين التاليتين :

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0 : a_i = 0 \\ H_1 : a_i \neq 0 \end{array} \right.$$

أي ليس للمتغير تأثير ومنه حذفه من النموذج

للمتغير تأثير ومنه إبقاؤه في النموذج

قاعدة القرار: بمقارنة $T_{obs} = a_i / S_{ai}$ ب T_c حيث أنه إذا كان $|T_{obs}| > T_c$ فإن المعامل غير

$$T_c = T_{(N-K, 1-\alpha/2)}$$

معدوم و المتغير له تأثير

حيث أن: $K = 3$ (عدد المتغيرات)

$N = 80$ (حجم العينة)

$$\alpha = 5\% \text{ (درجة الخطأ)}$$

$$T_c = T_{(80-3, 1-0.05/2)} = T_{(77, 0.975)}$$

$$T_c = 1.990$$

من خلال قراءة الجدول الاحصائي لـ ستودنت

$$T_{obs} = a_i / S_{ai}$$

ويتم استخلاص S_{ai} من نتائج spss المبينة في الملحق رقم (06) نلخص نتائج المقارنة بين T_{obs} و T_c لكل من المتغيرين (Age, NA) في الجدول التالي :

الجدول رقم (08): اختبار ستودنت

المتغيرات	a_i	S_{ai}	$T_{obs} = a_i / S_{ai}$	T_c	المقارنة	القرار
الثابت	0.116	0.057	2.048	1.990	$ T_{obs} > T_c$	للمتغير تأثير على TF
NA	0.136	0.053	2.550	1.990	$ T_{obs} > T_c$	للمتغير تأثير على TF
AGE	-0.007	0.003	-2.287	1.990	$ T_{obs} > T_c$	للمتغير تأثير على TF

المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من نتائج spss

ومنه تستخلص أن لكل من طبيعة نشاط المؤسسة NA وكذا عمر المؤسسة Age تأثير على نسبة التهرب.

ب-3 - إختبار دوربن وتسون (Le test de Durbin Weston (DW):

من بين فرضيات نموذج الإنحدار المتعدد غياب الإرتباط الذاتي (*Absence d'autocorrelation*)

وللتحقق من هذه الفرضية نلجأ لإختبار Durbin Weston و هو كالاتي :

الجدول رقم (09): اختبار تورين وتسون

DW_{obs}	$4 - D_L$	$4 - D_U$	D_U	D_L	0
<i>Décision</i>	<i>Auto-corrélation positive</i>	<i>Incertitude</i>	<i>Absence d'auto-corrélation</i>	<i>Incertitude</i>	<i>Auto-corrélation négative</i>

N= 80

$\alpha=5\%$

DU = 1.72

DL = 1.56

ومنه يصبح الجدول كالأتي

الجدول رقم (10): اختبار تورين وتسون

DW_{obs}	0	$D_L=1.56$	$D_U=1.72$	$4-D_U=2.28$	$4-D_L=2.44$
Décision	Auto-corrélation positive	Incertitude	Absence d'auto-corrélation	Incertitude	Auto-corrélation négative

$N= 80$ $\alpha=5 \%$ / $DU = 1.72$ $DL =1.56$

حسب نتائج SPSS

$$DW = 2.146 \in [DU, 4-DU] = [1.72, 2.28]$$

ومنه غياب الارتباط الذاتي وبهذا الإختبار محقق وبذلك فالنموذج مقبول إحصائيا .

II -5- التقييم الاقتصادي:

$$TF = 0.116 + 0.136 NA - 0.007 Age$$

من خلال معادلة الانحدار

نلاحظ أن:

1- المتعامل الثابت: $a_0 = +0.116$

أي مهما يكن عمر المؤسسة و النشاط معدومين فنسبة التهرب تقدر ب 0.116 أي 11.6 % و هو ما يعني أنه توجد عوامل أخرى تؤثر على نسبة التهرب .

2- المعامل: $a_1 = + 0.136$

وهو معامل موجب مايعني أن لطبيعة النشاط تأثير إيجابي على نسبة التهرب و بإعتبار أن هذا المتغير هو متغير نوعي يأخذ القيمة (1) في حالة المؤسسة الخدماتية و (0) في حال المؤسسة الإنتاجية و التجارية فذلك يدل أنه إذا كانت المؤسسة خدماتية فنسبة التهرب تكون أكبر وهو ما يوافق التفسير النظري أو الإقتصادي .

3- المعامل: $a_2 = -0.007$

وهو سلبي أي أن زيادة عمر المؤسسة يخفض من نسبة التهرب وهو موافق للواقع فكلما كانت المؤسسة تنشط لفترة طويلة فهي تبحث عن التسير الحسن و تتحكم في الأحكام الجبائية و التشريعات وبذلك فالمعامل السلبي (العلاقة العكسية) موافق للتفسير النظري الإقتصادي.
من خلال ماسبق يمكننا القول أن النموذج مقبول إقتصاديا .

المطلب الثالث: نتائج الدراسة

بعد تقييم جودة النموذج من خلال الدراسة الإحصائية و الإقتصادية يمكن القول أن هذا النموذج مقبول إقتصاديا كما أنه صالح لتنبؤ بدرجة ثقة 95 % أي إحتمال للخطأ يقدر ب 5 %
من خلال نتائج الانحدار:

$$R^2 = 45.8 \%$$

هذا يدل على أن 45.80% من التغير في التهرب من الرسم على القيمة المضافة يعود إلي طبيعة نشاط المؤسسة و عمرها والنسبة المتبقية تعود لعوامل قد تكون متعلقة بالمكلف كالعامل النفسي والديني أو متعلقة بالإدارة الجبائية كضعف الإمكانيات مثلا .

$$TF = 0.116 + 0.136NA - 0.007Age$$

ومن خلال معادلة الإنحدار

$$a_0 = 0.116$$

وما يعني أنه في حالة ما إذا كانت المتغيرات المستقلة معدومة فنسبة التهرب تقدر ب 11.6% ومنه في حالة ما إذا كانت المؤسسة حديثة في السوق (العمر = 0) وتنشط في القطاع التجاري أو الإنتاجي (من غير الخدمات فنسبة التهرب تقدر في هذه الحالة ب 11.6 %

$$a_1 = 0.136$$

تفسر هذه النتيجة أن طبيعة النشاط الممارس من قبل المكلف بالضريبة له علاقة بعملية التهرب إذ يتضح أنه إذا كانت المؤسسة ذات الطابع أخدماتي سوف يؤدي ذلك إلى الزيادة في معدل التهرب من

الرسم على القيمة المضافة بـ 13.6 % ويعود ذلك لصعوبة عملية الرقابة الجبائية فيما يخص هذا النوع من المؤسسات .

$$d - a_2 = -0.007$$

أي أنه كلما زاد عمر المؤسسة إنخفضت نسبة التهرب و العكس ما يعني أن المؤسسات الحديثة تعتمد للتهرب بشكل أكبر من المؤسسات القديمة أو ذات العمر الكبير ويفسر ذلك أن المؤسسات ذات العمر الكبير لا تتهرب من دفع الضريبة بل و بحكم خبرتها وإطلاعها الجيد على القوانين الجبائية فإنها تبحث عن التسيير الحسن لها وفي حالة ما إذا عمدت إلى التهرب فهي تستعمل جميع الثغرات أين يستحيل للإدارة الجبائية إكتشافها .

كذلك نستخلص أن زيادة عمر المؤسسة بنسبة واحدة يؤدي إلى إنخفاض نسبة التهرب بـ 0.7%.

• التنبؤ من خلال النموذج :

يمكن إستخدام النموذج المقدر من أجل التنبؤ بمعدل التهرب لأي مؤسسة وذلك بتعويض عمر المؤسسة وكذا إدراج القيمة (1) إذا كانت المؤسسة ذات الطابع الخدماتي و القيمة (0) إذا كانت المؤسسة تمارس نشاطات أخرى في المعادلة التالية:

$$TF = 0.116 + 0.136NA - 0.007Age$$

المبحث الثالث: سبل تفعيل دور الإدارة الجبائية في الحد من التهرب من الرسم على القيمة المضافة

تهدف الرقابة الجبائية إلى كشف الغش الضريبي بإتباع آليات وإجراءات، لهذا سنحاول في هذا المبحث إبراز دور مديرية الضرائب لولاية جيجل في مكافحة التهرب من الرسم على القيمة المضافة وذلك من خلال تكثيف عمليات الرقابة، كما سنحاول كذلك تقديم مجموعة من الاقتراحات للحد من التهرب من هذه الضريبة

المطلب الأول: دور الإدارة الجبائية في الحد من التهرب من الرسم على القيمة المضافة للفترة

(2013-2008):

I - تكثيف الجهود وزيادة نواتج الرقابة:¹

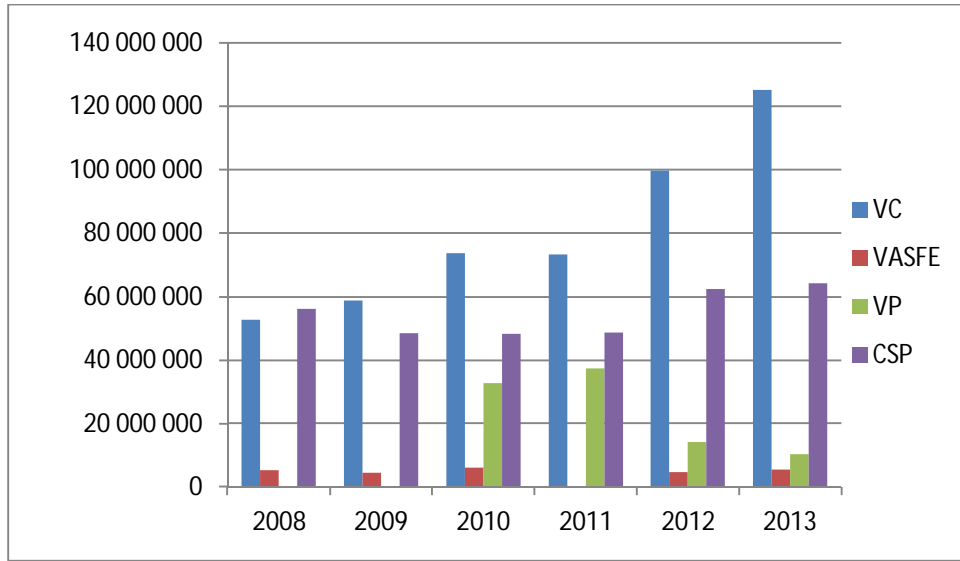
¹ مقابلة مع السيد بلحاجي نور الدين: مدير فرعي للرقابة الجبائية، بتاريخ 2016/04/18، على الساعة 10:00.

الجدول رقم (11): دور الإدارة الجبائية في الحد من التهرب من الرسم على القيمة المضافة

أشكال التحقيقات	2008		2009		2010		2011		2012		2013	
	عدد الملفات المراقبة	النواتج المالية	عدد الملفات المراقبة	النواتج المالية	عدد الملفات المراقبة	النواتج المالية	عدد الملفات المراقبة	النواتج المالية	عدد الملفات المراقبة	النواتج المالية	عدد الملفات المراقبة	النواتج المالية
التحقيق المحاسبي VC	58	52 654 145	52	58 797 271	44	73 723 042	38	73 419 443	36	99 730 908	57	125 224 762
التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة VASFE	4	5 231 703	4	4 508 143	5	6 105 994	0	0	4	4 662 123	6	5 487 152
التحقيق المصوب VP	0	0	0	0	19	32 837 858	13	37 326 643	13	14 107 868	10	10 402 126
الرقابة الجبائية على الوثائق CSP	343	56 248 042	317	48 564 419	314	48 211 341	617	48 661 681	290	62 488 378	303	64 336 872
المجموع	1 030	141 732 942	991	146 940 164	852	191 698 572	975	204 782 592	801	223 644 421	1 024	278 324 082

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

الشكل رقم (10): التمثيل البياني لدور الإدارة الجبائية في الحد من التهرب من الرسم على القيمة المضافة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تعمل إدارة الضرائب جاهدة على محاربة التهرب من الرسم على القيمة المضافة وهذا بزيادة نواتج الرقابة الجبائية ويظهر ذلك جليا من خلال معطيات الجدول السابق حيث نلاحظ أن نواتج الرقابة الجبائية في تزايد مستمر خلال الفترة (2008 - 2013)، حيث نلاحظ أن النواتج المحققة في التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق تمثل الناتج الأكبر في السنتين الأخيرتين 2012 و 2013 وهذا راجع لكون أن التحقيق المحاسبي شامل لكل أنشطة المكلفين خاصة على الرسم على القيمة المضافة، وإلى ارتفاع رقم أعمال الأشخاص الخاضعين بالنسبة للرقابة على الوثائق، على عكس التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فنلاحظ أن النواتج المالية لهما الناتجة عن الرقابة الجبائية منخفضة يعود ذلك إلى كون أن التحقيق المصوب عملية استعجالية وسريعة اتجاه بعض العمليات وإلى كون أن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يخص الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) حيث تكشف الإدارة عن وجود فروق بين ما تم التصريح به والمداخيل المحققة فعلا.

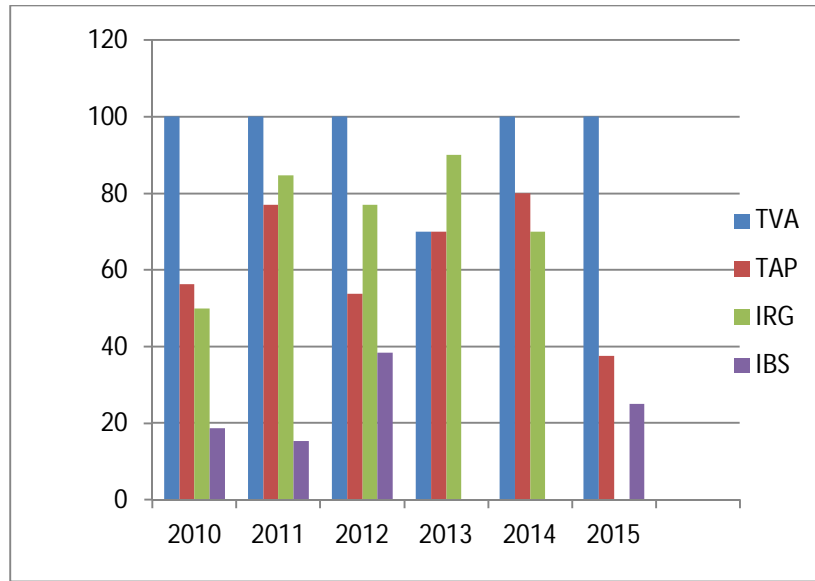
2- تكثيف الرقابة بزيادة عدد الملفات المستهدفة للرسم على القيمة المضافة:¹

الجدول رقم (12): عدد الملفات المستهدفة للرسم على القيمة المضافة في التحقيق المصوب

السنة	عدد الملفات المبرمجة في التحقيق المصوب	الرسم على القيمة المضافة (TVA)		الرسم على النشاط المهني (TAP)		الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG)		الضريبة على أرباح الشركات (IBS)	
		النسبة %	عدد الملفات	النسبة %	عدد الملفات	النسبة %	عدد الملفات	النسبة %	عدد الملفات
2010	16	100%	16	56%	9	50%	8	19%	3
2011	13	100%	13	77%	10	85%	11	15%	2
2012	13	100%	13	54%	7	77%	10	38%	5
2013	10	70%	7	70%	7	90%	9	0%	0
2014	10	100%	10	80%	8	70%	7	0%	0
2015	8	100%	8	38%	3	0%	0	25%	2

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

الشكل رقم (11): التمثيل البياني لعدد الملفات المستهدفة للرسم على القيمة المضافة في التحقيق المصوب



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

من خلال المعطيات الواردة في الجدول والتمثيل البياني نلاحظ أن عدد الملفات المبرمجة في التحقيق

المصوب أغلبيتها تستهدف الرسم على القيمة المضافة حيث تمثل نسبتها ب 100% في معظم سنوات

التحقيق وهذا ما يبين لنا أن الإدارة الجبائية تستهدف الرسم على القيمة المضافة في معظم ملفاتها بغرض

التقليص والتخفيف من حجم التهرب من هذا الرسم ماعدا سنة 2013 التي كانت بنسبة 70% لكن هذا لا

¹ مقابلة مع السيد عيروج أحسن: رئيس مكتب إعادة التقييم، بتاريخ 2016/04/18، على الساعة 11:00.

ينقص من وزنها وأهميتها، مقارنة بالضرائب الأخرى، ثم تليها الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) بمتوسط 74,4%، ثم ضريبة الرسم على النشاط المهني (TAP) بمتوسط 62,5% للسنوات الستة، أما الضريبة على أرباح الشركات (IBS) فكانت تمثل النسبة المنخفضة من حيث عدد الملفات المستهدفة بمتوسط قدر ب 24,25%.

المطلب الثاني: اقتراحات مقدمة للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب موضوع التهرب الضريبي توصلنا إلى الاقتراحات التالية:

- إصلاح شامل للإدارة الضريبية، وفقا للمعايير الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير الخاصة بالجزائر، لأن النظم الضريبية المستوردة من الدول المتقدمة في بعض الأحيان لا تصلح للتطبيق في الدول النامية كالجزائر، لأنها تحتاج فعالية عالية لتطبيقه.
- الشروع في تشييد منشآت إدارية جديدة من أجل تعزيز الهيكل الضريبي، وإعطاء أحسن صورة للإدارة الضريبية.
- يجب تنظيم الإدارة الضريبية عن طريق توضيح السلطات، والتحديد الدقيق للمسؤوليات
- ضرورة تزويد الإدارة الضريبية بالإعلام الآلي، عن طريق إنشاء شبكة معلوماتية ذات صلة بكافة الإدارات العمومية لتمكينها من رفع مستوى خدماتها، والمتابعة الجيدة للمكلفين، وسرعة التنفيذ وبرمجة الرقابة الجبائية، ونحن نلح على ذلك لأن الإعلام الآلي هو العلاج الفعال ضد التهرب الضريبي
- تبسيط الإجراءات بتقليص دراسة الملفات والسرعة في الفصل في الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين أمام المدير الولائي ولجان الطعن.
- تعميم بطاقة التقييم الجبائي التي تسمح بمتابعة مختلف نشاطات المكلف على المستوى الوطني.
- القضاء على جميع النشاطات التي تغذي ظاهرة التهرب الضريبي، منها الاقتصاد الموازي، والمنافسة غير المشروعة، وتكثيف المراقبة في المناطق المعروفة فيها بإمكانيات كبيرة للتهرب، وكذلك في المناطق المعزولة.
- إعداد برنامج وطني لمكافحة الرشوة داخل الإدارة الضريبية وتطهيرها من العراقل والبيروقراطية بصفة خاصة ومختلف الإدارات العمومية الأخرى

- تعميم التعامل بالشيكات من أجل ضبط مختلف المعاملات التجارية، وكذلك إلزام أطراف العلاقات التجارية على التعامل بالفواتير، واستعمال كل الطرق للوقوف ضد الفواتير المزورة، من أجل تنظيم التعاملات التجارية التي تسهل على إدارة الضرائب تأسيس الضريبة ومراقبتها.
- تكثيف الرقابة الجبائية بكل أنواعها، وضع كل الإمكانيات التي بحوزة الإدارة بين أيدي المراقبين والمحققين، من أجل تقدير سليم للأوعية الضريبية، وسلامة ربطها والكشف عن حقيقة المركز المالي للمكلف.
- تقرير امتيازات وحوافز مهنية للمراقبين والمحققين الذي يتوصلون للكشف عن التهرب الضريبي، تشجيعهم على العمل بنزاهة، وعدم التعرض للإغراء.
- فتح مراكز تكوين في المجال الجبائي على المستوى الجهوي، والمستوى الولائي، من أجل تكوين ورسكلة أعوان الضرائب، خاصة مع التغييرات المستمرة للتشريع الجبائي.
- تكثيف التعاون بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات العمومية، من أجل تزويدها بكل المعلومات والتوضيحات اللازمة حول نشاط المكلفين قصد مكافحة التهرب الضريبي.
- ضرورة توحيد القوانين الجبائية (قانون ضرائب مباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون ضرائب غير مباشرة، قانون التسجيل، قانون الطابع) في قانون واحد يسهل على المكلف بالضريبة وأعوان الضرائب الإلمام به، وكذلك الجهاز القضائي، كما يسهل الأمر على المشرع عند القيام بتعديلات تفادي الثغرات والتناقضات بين النصوص القانونية في مختلف القوانين الجبائية، وخاصة المتعاملين الاقتصاديين الذين يحتاجون لممارسة أنشطتهم إلى إطار قانوني مستقر.
- عقد اتفاقيات دولية لمكافحة التهرب الضريبي كالاتفاقية الجبائية مع الجمهورية الفرنسية المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 2002/04/07 المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي.

خلاصة:

إن مكافحة التهرب من الرسم على القيمة المضافة ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة في إستعمال الطرق الإحتيالية ولمجابهة هذه الظاهرة يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه التصرفات، والتي قد تنشأ نتيجة الوضعية الإقتصادية المزرية وعدم مرونة و إستقرار القوانين، والضغط الجبائي المرتفع والنفسية المتردية وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه.

كما يمكن القول أن و بالرغم من المجهودات المبذولة من طرف الإدارة الضريبة سواء من حيث الطرق المستعملة أو الغرامات المفروضة على المكلفين، إلا أن النتائج المحققة ضعيفة مقارنة مع حجم التهرب، لذلك يجب رسم سياسة جبائية قادرة على تقدير حجم التهرب الجبائي وكذا وقعه على الاقتصاد الوطني و السعي للحد منه.

الخلاصة

خاتمة عامة:

رغم أن الجزائر عمدت إلى إنتهاج جملة من السبل والتي من شأنها التخفيف من حدة التهرب الضريبي إذ أن هذا الأخير يضر بكل من الإذخار و الإستثمار فهو يؤدي إلى إضعاف هذه المتغيرات الإقتصادية مما يقلل من التنمية الإقتصادية وكبح أهم محفز فيها و المتمثل في المنافسة إذ تنقص حدتها بين المؤسسات التي تدفع الضريبة والتي لا تلتزم بذلك ، كما أن ظاهرة التهرب من الرسم على القيمة المضافة هي حقيقة واقعية تعاني منها دول العالم، فلا تكاد تخلو الأنشطة الاقتصادية من وجوده ، خاصة في ظل النظام الاقتصادي الحر و الانفتاح على الأسواق الخارجية، فهناك مؤشرات قوية تدل على أن هذه الظاهرة في تزايد مستمر، حيث أوضحت الجزائر وباقي الدول أمام ضرورة القيام بإصلاحات جبائية لمحاربتها ومحاولة التخفيف من حدته .

و في هذا الإطار جاءت هذه الدراسة بهدف تفسير ظاهرة التهرب من الرسم على القيمة المضافة مع تبيان أهم العوامل المؤثرة فيها كذلك الوقوف على حجم الأموال المهربة التي منعت الدولة من الإستفادة منها وهو ما يسمح بوضع السبل الكفيلة بتفعيل تدخل الإدارة الجبائية في الحد من هذه الظاهرة .

وعلى ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية :

✓ التهرب الضريبي هو تخلص المكلف كليا أو جزئيا من أداء الضريبة وذلك بمخالفة القوانين المتمثلة في عدم الإمتثال للتشريع الضريبي ،وهذا ما يضيع للدولة حقها من الإستفادة في تمويل نفقاتها، وبذلك نشبت صحة الفرضية الأولى .

✓ يعتبر التهرب من الرسم على القيمة المضافة ظاهرة خطيرة كونها تعرقل تطبيق السياسة المالية والاقتصادية، حيث أصبحت تهدد الموارد المالية التي تستعملها الدولة لتمويل مشاريعها، وهذا بسبب إتباع المكلفين طرق وأشكال احتيالية عديدة للتخلص من دفع الضريبة فنجد مثلا إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم وكذا تضخيم الرسم القابل للخصم وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية .

✓ تعددت الطرق و الوسائل المستعملة لتقدير حجم الأموال المهربة من الرسم على القيمة المضافة فنجد طريقة الإقتصاد الكلي و نتائج الرقابة الجبائية كذلك، فهذه الأخيرة التي تبقى عاجزة في الحد من ظاهرة

التهرب بحيث تعاني من عدة مشاكل كالبرمجة القليلة لملفات التحقيق مقارنة بعدد المكلفين وضعف الإمكانيات البشرية في غياب العناصر المؤهلة و القدرة على القيام بها أوكل إليها بدرجة عالية من الجودة و كذا النقص الفادح في الإمكانيات المادية الضرورية للقيام بالمهام على أحسن وجه وفي أوقاتها المحددة، فبالرغم من مساهمة الرقابة في زيادة الموارد المالية إلا أنها مازالت بعيدة كل البعد عن الطموحات و الأهداف المسطرة و بالتالي لا تعتبر وسيلة فعالة في قياس حجم التهرب ومنه نفي صحة الفرضية الثالث .

✓ هناك عدة عوامل تؤثر على نسبة التهرب، تشريعية، إدارية، إجتماعية و إقتصادية حيث

نستخلص من خلال الدراسة القياسية التي أجريناها ما يلي:

- 45% من التغير في نسبة التهرب تفسر بالتغير في كلا من عمر المؤسسة وطبيعة نشاطها إذ هناك علاقة عكسية بين عمر المؤسسة ونسبة التهرب، كذلك المؤسسات الخدمائية ترتفع فيها نسبة التهرب أكثر منها في المؤسسات التجارية والإنتاجية .

- إذا كانت المؤسسة حديثة (العمر معدوم) وتزاول نشاطا تجاريا أو إنتاجيا تقدر نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة ب 11.6 % .

- إذا كانت المؤسسة خدمتية سيؤدي ذلك إلى زيادة نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة ب 13.6 % ويعود ذلك لصعوبة عملية الرقابة الجبائية فيما يخص هذا النوع من المؤسسات .

- زيادة عمر المؤسسة بسنة واحدة سيؤدي إلى تخفيض نسبة التهرب ب 0.7 % وهو ما يعني أن المؤسسات حديثة النشأة تعتمد للتهرب بشكل أكبر من المؤسسات التي تنشط منذ سنوات . وعلى ضوء ما سبق نثبت صحة الفرضية الرابعة .

✓ تعددت الطرق المستعملة من طرف الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب من الرسم على القيمة المضافة ولكن تتميز في مجملها بنقص الفعالية وعجزها عن الحد منها وهو ما يثبت صحة الفرضية الأخيرة.

✓ هناك مبالغ معتبرة مسترجعة من الرقابة الجبائية تزيد من موارد الخزينة العمومية فمثلا في 2013 كانت تقدر بي 278.324.082 دج بالنسبة لولاية جيجل.

✓ تتراوح نسبة الملفات المستهدفة لعملية التحقيق المصوب الخاضعة للرسم على القيمة المضافة بين 70% و 100 % من إجمالي الملفات المستهدفة بالولاية.

✓ رغم أن الإدارة الجبائية عمدت إلى انتهاج جملة من السبل الردعية والوقائية والتي من شأنها تفعيل

أكبر للرقابة الجبائية في الحد من التهرب من الرسم على القيمة المضافة، إلا أنه صادفتها الكثير من الصعوبات والعقبات التي يمكن أن تحد من دور المحققين خاصة أن النظام الجبائي الجزائري لم يهيأ للإدارة

الجبائية للتأقلم مع النصوص الجديدة والتعديلات على اعتبار أن أي تحول اقتصادي يتطلب توفير عدد هائل من الإطارات المكونة تكوينا سليما إضافة إلى توفير الوسائل الحديثة لإدارة عصرية، تمكنها من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات من جانب المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب وبالسعة المطلوبة .

وعلى ضوء ما سبق نقدم الإقتراحات التالية:

✓ ضرورة تحديد معايير واضحة و شفافة و موضوعية لانتقاء المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية.

✓ سن قوانين وتشريعات قانونية تتماشى مع التطورات الحاصلة وفرض العقوبات والجزاءات للمكلفين المتهربين من الرسم على القيمة المضافة.

✓ البحث عن المعلومة الضريبية ووضعها تحت تصرف الإدارة، وتسهيل التداول بالتصريحات الشهرية للرسم على القيمة المضافة المدفوعة لتثبيت عمليات الرقابة الجبائية.

✓ تشجيع التنسيق بين مختلف الإدارات والهيئات والمصالح الجبائية من أجل تبادل المعلومات سواء كانت دولية أو وطنية، وتوفير الكثير من الجهد والوقت في استغلال المعلومات.

✓ تطبيق نظام المعلوماتية (الإعلام الآلي)، واستخدام برامج متطورة لتسهيل عملية الرقابة الجبائية.

✓ وضع نظم رقابية فعالة تمتاز بالدقة وسعة اكتشاف المخالفات المرتكبة مع إقرار عقوبات شديدة على المكلفين المتهربين لردعهم ومعهم من ارتكابها مجددا.

✓ التنسيق بين الإدارة الجبائية و مختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل

المعلومات من حيث جمعها واستغلالها.

✓ إعادة النظر في النظام الضريبي وذلك بجعله أكثر ليونة حتى يتسنى للمكلف بالضريبة دفع مستحقاته دون اللجوء إلى الغش والتهرب الضريبي.

أما عن الصعوبات التي وجهتنا خلال القيام بهذا البحث نذكر منها:

✓ قلة المراجع وعدم تقديم إدارة الضرائب للمعلومات الكافية محتجة في ذلك بالسرية

✓ الوقت الذي يعتبر من القيود التي حالت بيننا و بين جمع المعلومات الخاصة بالبحث وبين الدراسة

بالإضافة إلى أن مجال الجبائية مجال واسع لا حدود له

✓ تهرب بعض المسؤولين من تقديم المعلومات لنا محتجين في ذلك بضيق الوقت ووجود مشاكل.

✓ 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.

وقد عالجت هذه الدراسة جانب مهم حاولنا من خلاله إبراز دور الإدارة الجبائية في الحد من التهرب من الرسم على القيمة المضافة وسبل تفعيل دورها على أمل أن تفتح هذه الدراسة المجال لبحوث أخرى للتعلم أكثر في الموضوع كالتركيز مثلا على طرق قياس التهرب من الرسم على القيمة المضافة، ودراسة العوامل الأخرى المؤثرة على هذه الظاهرة .

قائمة المراجع

أولا : قائمة المراجع باللغة العربية

أ - الكتب :

- 1-حامد عبد المجيد دراز : المالية العامة، ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،2000.
- 2-حامد عبد المجيد دراز : النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 1999.
- 3-حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005.
- 4-رضا خلاصي: النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2006.
- 5-صالح بن نوار: فعالية التنظيم في المؤسسات الاقتصادية، مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة، قسنطينة، الجزائر، 2006.
- 6-صبح لغوش: الضرائب في الدولة العربية، دار الفتح، تونس، 1999.
- 7-عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 8-عبد السلام أبو قحف: اقتصاديات الإدارة والاستثمار،الدار الجامعية، بيروت، 1993.
- 9-عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية ، 2002.
- 10-عوادي مصطفى: الرقابة الجبائية، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009 .
- 11-عواضة حسين، المالية العامة، بيروت، 1996.
- 12-عواضة حسين، قطيش عبد الرؤوف، المالية العامة، الضرائب والرسوم، دار النهضة العربية، لبنان، 1973.
- 13-غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الآفاق،الأردن، 1998.

- 14- محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله: الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، القاهرة، 1999.
- 15- محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام: المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار الميسرة، الأردن، 2000.
- 16- مصطفى عوادي، نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2011.
- 17- منور أوسرير، محمد حمو: محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009.
- 18- يونس أحمد بطريق، المالية العامة الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 19- يونس أحمد بطريق، حامد دراز وآخرون: مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، مصر، 1978.
- ب- قائمة الرسائل و الأطروحات**
- 1- بسمة بلور، سارة بحبوح، دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة جيجل، 2014.
- 2- بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية، تخصص مالية، جامعة باتنة، الجزائر، 2004.
- 3- رشيد وناي: دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التخصص محاسبة، جامعة الجزائر، 2002.
- 4- سميرة بوعكاز: مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2015.
- 5- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة مقدمة ماجستير في الحقوق، قسم القانون الخاص، جامعة قسنطينة، 2012.

- 6- عبد العزيز قتال: أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر (2003-2008)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2009.
- 7- عبد الغني بوشري: فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهريب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص نفود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011.
- 8- غضبان مريم: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أوالحاج -البويرة، 2015.
- 9- قرموش ليندة: جريمة التهرب في التشريع الجزائر، تخصص حقوق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014.
- 10- لابد لزرق: ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، تلمسان، 2012.
- 11- محمد حمر العين: ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة اعمال، جامعة الحاج لخضر - باتنة، 2011.
- 12- محمد فلاح: الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر، 1997.
- 13- ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص مالية، جامعة الجزائر، 2002.
- 14- نجاة نوي: فعالية الرقابة في الجزائر (1999-2003)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

ج- القوانين :

- 1- القانون التجاري الجزائري.
- 2- قانون الإجراءات الجبائية 2015.

- 3- قانون الضرائب الغير المباشرة 2014 .
- 4- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2014.
- 5- قانون الطابع .
- 6- قانون العقوبات .
- 7- قانون المالية 2007 المتعلقة بالضريبة الجزائرية الوحيدة .
- 8- قانون المالية رقم 21/01 المتضمن قانون المالية 2006 الصادر في الجريدة الرسمية رقم في 2002/12/22.
- 9- من قانون الرسم على القيمة المضافة 2014.
- د- منشورات ومراسيم المديرية العامة للضرائب :
- 1- التوأمة بين المديرية العامة للضرائب و المديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية: رسالة المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، العدد 59، 2012.
- 2- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب،مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، 2015.
- 3- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2011.
- 4- قانون الإجراءات الجبائية، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2016.
- 5- المرسوم التنفيذي 97- 290 المؤرخ في 1997/07/27.
- 6- المرسوم التنفيذي 02-303 المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي 05-494 المؤرخ في 2005/12/25.
- 7- المرسوم التنفيذي رقم 02/303 المؤرخ في 2002/09/28 ،جريدة رسمية عدد64 سنة 2002 .
- 8- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، من الجريدة الرسمية المؤرخة في 2006/09/24 العدد 59.
- 9- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2010.

ه- المواقع الإلكترونية :

التهرب الضريبي ، منتديات الإكليل أبداع وتميز ، <http://www.alikil.com/vb/showthread.phpt>.
منتدى التعليم العالي و البحث العلمي.

و – المقابلات:

- 1- بوالشعير أحمد رئيس مكتب الإحصائيات .
- 2- صبرينة كحلات ، محققة في المحاسبة في فرقة التحقيق 01 جيجل .
- 3- عيروج أحسن، رئيس مكتب إعادة التقييم .
- 4- محفوظ بوقطة، مفتش الضرائب في مكتب الإحصائيات .
- 5- بلحاجي نورالدين، المدير الفرعي للرقابة الجبائية.
- 6- خدروش عزالدين، مفتش قسم محقق في فرقة التحقيق 02 الميلية .

ثانيا : قائمة المراجع باللغة الفرنسية

A-Livres :

gabriel addent :histoire de limpot, livre 2.dare alhoda.

B- mémoire:

Nadia NAAMANI:LA FRAUDE À LA TVA ET LES ACTIONS DE LUTTE, Stagiaire
à l'IEDF– ENI.2004.

الملاحق

MINISTERE DES FINANCES
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 D.L.W DE : JIJEL CODE _WIL : 18000000
 RECETTE DES IMPOTS DE : CONSOLIDEE

(01) 2013

SITUATION DE L'APUREMENT DES PRODUITS CONSTATES
 DANS LES ECRITURES DE LA RECETTE DES IMPOTS

AU 31/12/2013

(EN DINARS)

NOMBRE DES COMPTES	N° L.L	N° L	DESIGNATION DES PRODUITS	ANNEE	D.E.B. DE L'EXERCICE	CONSTAT. DE LA PERIODE	PRISE EN CHARGE TOTALE	ANNULATION		RECOURSEMENTS		RESTE A RECOURV. D'="D-D"-"D"	OUI/RENT RECOURV. %		
								ANTERIEUR A'	DE LA PERIODE B'	TOTAL D'="A'+B"	ANTERIEUR A"			DE LA PERIODE B"	TOTAL D'="A"+B"
201.101	100	101	IMPOTS SUR REVENUS GLOBAL	2013	0	3380866382	3380866382	0	3500	3500	0	3380862882	3380862882	0	100%
			* IRG Salaires	2013	0	828441600	828441600	0	939022	939022	0	57668334	57668334	769834244	7%
			* IRG autres catégories	2012	766549555	0	766549555	10074981	2905203	12980184	311765944	0	311765944	441803427	42%
			* IRG Ret. à la source sur les Rev. Cédences, dépôts.	2011	532486767	0	532486767	4584735	0	4584735	22994262	0	22994262	504907770	5%
			* IRG autres retenues à la source	2010(an)	2686023232	0	2686023232	11544149	0	11544149	19548768	0	19548768	2511030315	5%
			TOTAL I.R.G.		3985059554	4520734898	8505794452	130103865	3979543	134083408	354308074	37499826314	4104135288	4267575756	50%
	102		PRODUITS IMPOTS SUR BENEFICE SOCIETES (I.B.S.)												
		A	* IBS Ret./Source/Rev. Société non installée en Algérie	D.C.	0	2333136	2333136	0	0	0	0	2333136	2333136	0	100%
			* IBS autres retenues à la source	D.C.	0	1075577645	1075577645	0	0	0	0	1075577645	1075577645	0	100%
		B	* IBS perçu par voie de rôles	2013	0	79419096	79419096	0	33332	33332	0	38013275	38013275	41372489	48%
				2012	29947593	0	29947593	72563	248841	321404	18442316	0	18442316	11183873	63%
				2011	11412295	0	11412295	5000	0	5000	5051331	0	5051331	6555964	44%
				2010(an)	111031001	0	111031001	14134985	0	14134985	7103103	0	7103103	89792913	19%
			TOTAL I.B.S.		152390889	1157329877	1309720766	14212548	282173	14494721	30596750	1115924056	1146520806	148705239	89%
			TOTAL DU COMPTE 201.001		4137450443	5678064775	9815515218	146316413	4261716	148578129	384905724	4865750370	5250656094	4416280995	53%

1011 507 2021

NUMERO DES COMPTES	N° L.L G D.G.L	N° S L D.G.L	DESIGNATION DES PRODUITS	ANNEE	R.A.B.L DEBUT DE L'EXERCICE A	CONSTAT. DE LA PERIODE B	PRISE EN CHARGE TOTALE D-A+B	ANNULATION			RECOURVEMENTS			RESTE A RECOURV. D"-B-D-D"	SOURCE RECOUV. %
								ANTERIEUR A'	DE LA PERIODE B'	TOTAL D"-A+B'	ANTERIEUR A''	DE LA PERIODE B''	TOTAL		
201.111		A B C	* I.D.P. * Redevances * Rôles	D.C. D.C.	0 0 0	0 0 0	0 0 0	0 0 0	0 0 0	0 0 0	0 0 0	0 0 0	0 0 0	#DIV/0! #DIV/0! #DIV/0!	
311.001			TOTAL DU COMPTE 201.011 COMPTES D'AFFECTATION SPECIALE * Fonds de compensation (Taxe compensatoire R.A.R.) * Fonds national de logement		1705068 0	0 0	1705068 0	0 0	0 0	0 0	0 0	0 0	1705068 0	0% #DIV/0!	
302041		A	* Fonds Aff. Ent. Aud-Visuel et redevance R.T.A.	D.C.	0	14600	14600	0	0	0	0	0	0	100%	
302042		B	* Rôles		0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!	
302037		A	* Fonds des contributions promotion touristique	D.C.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!	
302038		B	* Rôles		0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!	
302065		A	* Fonds spécial de l'environnement	D.C.	40287301	16961000	57248301	7045000	4937566	0	7045000	4858928	9796494	29%	
302069		A	* Fonds spéci. de solida. nationale	D.C.	0	3686800	3686800	0	0	0	0	3585200	3686800	100%	
302088		B	* Rôles		20017626	0	20017626	452458	0	0	452458	0	19565168	2%	
302097		A	* Fonds de réhabilitation du parc immobilier de la W. Alger.	D.C.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!	
302098		B	* Rôles		0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!	
302099		A	* Fonds de réhabilitation du parc immobilier de la W. Oran.	D.C.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!	
302099		B	* Rôles		0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!	
302099		A	* Fonds de réhabilitation du parc immobilier de la W. Annaba.	D.C.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!	
302099		B	* Rôles		0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!	
302099		A	* Fonds de réhabilitation du parc immobilier de la W. Constantine.	D.C.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!	
302099		B	* Rôles		0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!	
412.002			TOTAL DU COMPTE 311.001		6200995	20662400	82672395	7497458	5039166	0	7497458	8458728	13497894	25%	
431.007			* T.U.G.P.S. Commune (R.A.R)	Rôles	1582179	0	1582179	0	0	0	0	0	0	0%	
431.015			* Caisse Sociale	Titres	4216007	0	4216007	0	0	0	0	0	0	0%	
500.004			* R.A.R directs après 4 ^e année * Condamnations pécuniaires		0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!	
500.008			* T.U.G.P. à répartition (F.G.A)	Titres	0	4200	4200	0	0	0	0	4200	4200	100%	
				Rôles	117367	0	117367	0	0	0	0	0	117367	0%	

(10) 29/02/21

NUMERO DES COMPTES	N° LL D.G.L.	N° SL D.G.L.	DESIGNATION DES PRODUITS	ANNEE	R.A.R. DEBUT DE L'EXERCICE A	CONSTAT. DE LA PERIODE B	PRISE EN CHARGE TOTALE D=A+B	ANNULATION			RECOURVEMENTS			RESTE A RECOURV. D"-D-P-D"	COURT RECOUV. %	
								ANTERIEUR A'	DE LA PERIODE B'	TOTAL D"-A+B'	ANTERIEUR A"	DE LA PERIODE B"	TOTAL D"-A+B"			
500.019	1		* Produit de la T.O.B.A		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!	
	2		* T.U.G.P.S.C.N.E.P.		915305	0	915305	0	0	0	0	0	0	915305	0%	
			TOTAL DU COMPTE 500.019		915305	0	915305	0	0	0	0	0	0	915305	0%	
500.020	1	A	* T.V.A.	D.C.	0	1473003533	1473003533	0	286568	0	286568	0	1472716965	1472716965	100%	
	2	B	Rôles		5851066559	1114375512	6965442071	245009595	11523096	0	256532691	58799176	25218337	84017513	6624891867	5%
		A	* T.S.A.	D.C.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!
		B	Tiendre gradué		1223202	0	1223202	0	0	0	0	0	0	0	1223202	0%
		C	* Péralités de recouvrement		0	6115586	6115586	0	0	0	0	0	6115586	6115586	0	100%
		D	* Vignette automobile		0	97035694	97035694	24528	2872636	0	2897164	0	94138530	94138530	0	100%
		E	TOTAL DU COMPTE 500.020		0	163227000	163227000	0	0	0	0	1338100	161888900	163227000	0	100%
500.026			IMPTS DIRECTS ET TAXES ASSIMILES		5852289761	283575725	8706047086	245034123	14682300	259716423	60137276	1760078318	1820215394	6626115069	24%	
	A		* Tasse sur l'activité professionnelle (T.A.I.C. et T.A.N.C.)	D.C.	0	782191699	782191699	0	865011	0	865011	0	781326688	781326688	0	100%
	B		TOTAL A		2484309651	444552124	2928861775	95690440	3333925	99024365	29679459	12233850	41913309	2787924101	5%	
			* Tasse Foncière + Taxe d'assainissement	Rôles	904529039	6640612	911169651	35463356	63604	35526960	7476996	759527	8236523	867406168	5%	
			TOTAL B		904529039	6640612	911169651	35463356	63604	35526960	7476996	759527	8236523	867406168	5%	
	C		* Versements Forfaitaires	D.C.	0	3775	3775	0	0	0	0	0	3775	3775	0	0%
			TOTAL C		103451916	0	103451916	2594883	0	2594883	100314	0	100314	100756719	3%	
	D		* R.A.R. / ex B.I.C./B.N.C./I.C.R.T.A.P. (91 et antérieurs)	Rôles	103451916	3775	103455691	2594883	0	2594883	100314	3775	104089	100756719	3%	
			TOTAL D		7514660	0	7514660	36352	0	36352	0	0	0	7478308	0%	
	E		* Impôt sur le patrimoine		2774781	89418	2864199	222712	0	222712	89418	0	89418	2552069	11%	
			TOTAL E		2774781	89418	2864199	222712	0	222712	89418	0	89418	2552069	11%	
	F		* I.U.T.P. R.A.R. 1991 et antérieurs		25518	0	25518	0	0	0	0	0	0	25518	0%	
	G		* D.F.A.R.P. pêche R.A.R. 1991 et antérieurs	Rôles	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!
	H		* C.U.A. R.A.R. 1991 et antérieurs		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!
	I		* Impôt sur le revenu de la promotion immobilière		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!
	K		* Tasse d'emplacement d'ouvrages météorologiques		156794358	2115500	158909858	1251013	0	1251013	1233399	164185	1397584	156261261	2%	
	L		* Tasse d'Habitation		0	41606560	41606560	0	0	0	0	0	41606560	41606560	0	100%
			TOTAL BRUT DU COMPTE 500026		3659399923	1277199688	4936599611	135238756	4262540	139521296	38579586	836094585	874674171	3922404144	21%	
			TOTAL GENERAL		26018088765	11568339397	37586428162	612441654	34350500	646792154	535319613	8028236202	8563555815	28376080193	25%	

10/09/2023

NUMERO DES COMPTES	N° I-L G D.G.L.	N° S L D.G.L.	DESIGNATION DES PRODUITS	ANNEE	I.L.A.R. DEBUT DE L'EXERCICE A.	CONSTAT. DE LA PERIODE B.	PRISE EN CHARGE TOTALE D=A+B	ANNULATION			RECOURVEMENTS			RESTE A RECOURV. D"-D.P./P"	OUBIEN RECOURV. %
								ANTERIEUR A'	DE LA PERIODE B'	TOTAL D"-A'+B'	ANTERIEUR A"	DE LA PERIODE B"	TOTAL D"-A"+B"		
201.107		D	Produit Domiciliation Bancaire		0	2718414	2718414	0	0	0	2718414	0	0	100%	
201.101			IRG/ BIC		0	90982577	90982577	0	10000	0	90972577	0	0	100%	
			IRG/ BNC		0	65562916	65562916	0	0	0	65562916	0	0	100%	
311.001	302079		* Fonds National eau potable		0	170	170	0	0	0	170	0	0	100%	
	301071		* Fonds Zoo Sanitaire		0	276843	276843	0	0	0	276843	0	0	100%	
	302090		* Fonds Formation Continue		8882873	8882873	8882873	0	0	0	8882873	0	0	100%	
	302091		* Fonds Promotion Apprentissage		12657357	54224860	6682217	5261850	8435192	2592417	34387609	27232758	0	59%	
			TOTAL 311.001		21540230	54501873	76042103	14144723	8435192	26229430	34664622	27232758	0	64%	
500.020		P	* Droits de Timbre Registre Comm		0	16984000	16984000	0	0	0	16984000	0	0	100%	
		H	* Taxe Chambre Commerce (tpf)		9899779	532500	10432279	855050	318972	526567	845539	8728690	0	16%	
		M1	* Taxe d'incitation au Desstockage		13088250	9392880	22481130	0	0	0	4247880	18233250	0	19%	
		M3	* Taxe compte pollution atmosph		8895920	4410000	13305920	0	0	0	1688939	2048939	11256981	0	15%
		M4	* Taxe complementaires eaux usées		990000	990000	1980000	270000	0	0	990000	990000	720000	0	64%
		N1	* Taxe Trans Veh 1er Année M.S		0	297540000	297540000	0	0	0	297540000	297540000	0	100%	
		O	* Redevance P.C chambre agricole		0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!	
			TOTAL 500.020		32873949	329849380	362723329	1125050	678972	321977386	322656358	38938921	0	89%	
500.026		M	* IRG Locatif	DC	0	24822452	24822452	0	54900	0	24767552	0	0	100%	
		M	* IRG Locatif	Roles	168542254	41214369	209756623	747717	8129028	5484788	13613816	195388340	0	7%	
			TOTAL 500.026		168542254	66036821	234579075	747717	8129028	30252340	38381368	195388340	0	17%	
500.028		2	* Taxes Superficiaries		0	5500	5500	0	0	0	5500	0	0	100%	
		3	* Redevances d'extraction		4041947	30275689	34317636	402147	0	25845226	25845226	8070263	0	76%	
		4	* IBM		29742684	38403998	68146682	0	0	0	6373355	67392208	61407474	0	10%
		5	* Pénalités Contrôle et Vérification		2152050	2714575	4866625	201073	419832	210587	630419	4035133	0	17%	
		6	* Redevances d'extraction (Adjudic)		0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!	
			TOTAL 500.028		35936681	71399762	107336443	603220	6793187	26427166	33220353	73512870	0	32%	
500.029		A	* IFU (05 %)		419933565	205668993	625604558	3666584	11041855	104298626	115340481	505333839	0	19%	
		B	* IFU (12 %)		701044557	244243499	945288056	6679800	9972821	118906618	128879439	807225445	0	15%	
			* IFU Minimum		7698984	1455000	9153984	50000	60570	435613	496183	8607801	0	6%	
			TOTAL 500.029		1128679106	451367492	1580046598	10396384	21075246	223640857	244716103	1321367085	0	16%	
			TOTAL GENERAL		27405660985	12700758632	40106419617	639458748	37992176	677450924	8816017288	9396448526	30032520167	0	25%

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

DIRECTION REGIONALE CONSTANTINE
DIRECTION DES IM JIJEL

(02) 09, 0000

RESULTATS

(I) BASES

CODE WIL	CODE REGION	N° ORDRE	PERIODE CONTROLEE	CHIFFRE D'AFFAIRE			RESULTATS (Personne Morale ou Personne Physique)		
				Déclaration	Rehaussement	pourcentage	Déclaration	Rehaussement	Pourcentage
18	25	1	2011 à 2014	98 290 490	537 340	0,55%	7 022 880	2 812 820	40,05%
18	25	2	2011 à 2014	162 758 260	0	0,00%	13 838 770	3 512 680	25,38%
18	25	3	2011 à 2014	137 643 300	1 843 220	1,34%	4 662 260	2 574 860	55,23%
18	25	4	2011 à 2014	0	0	#DIV/0!	3 737 110	2 927 640	78,34%
18	25	5	2011 à 2014	140 402 410	11 180 600	7,96%	15 518 920	2 625 920	16,92%
18	25	6	2011 à 2014	48 960 500	0	0,00%	2 955 600	3 625 890	122,68%
18	25	7	2011 à 2014	0	0	#DIV/0!	2 475 430	18 413 580	743,85%
18	25	8	2011 à 2014	210 332 980	14 001 640	6,66%	19 763 780	5 633 670	28,51%
18	25	9	2011 à 2014	383 016 020	20 254 080	5,29%	23 447 500	6 867 990	29,29%
18	25	10	2011 à 2014	0	0	#DIV/0!	702 080	2 979 420	424,37%
18	25	11	2011 à 2014	333 719 730	0	0,00%	20 445 640	7 525 920	36,81%
18	25	12	2011 à 2014	188 440 240	3 701 930	1,96%	18 120 910	1 518 430	8,38%
18	25	13	2011 à 2014	0	0	#DIV/0!	191 360	8 805 130	4601,34%
18	25	14	2011 à 2014	64 597 470	0	0,00%	4 277 630	1 867 780	43,66%
18	25	15	2011 à 2014	133 245 400	0	0,00%	11 099 730	5 287 470	47,64%
18	25	16	2011 à 2014	29 937 650	1 341 110	4,48%	11 377 770	2 590 970	22,77%
18	25	17	2011 à 2014	0	0	#DIV/0!	30 000	6 216 530	20721,77%
18	25	18	2011 à 2014	107 548 060	6 997 740	6,51%	6 061 900	6 047 010	99,75%
18	25	19	2011 à 2014	18 317 320	7 032 860	38,39%	2 672 420	1 082 640	40,51%
18	25	20	2011 à 2014	156 689 290	0	0,00%	5 836 310	2 455 880	42,08%
18	25	21	2011 à 2014	125 359 460	1 959 270	1,56%	7 089 000	1 423 030	20,07%
18	25	22	2011 à 2014	95 703 300	305 000	0,32%	6 550 630	477 100	7,28%
18	25	23	2011 à 2014	42 988 510	1 188 600	2,76%	2 439 010	1 923 520	78,86%
18	25	24	2011 à 2014	79 049 360	953 200	1,21%	5 450 740	2 513 260	46,11%
18	25	25	2011 à 2014	82 062 880	8 821 070	10,75%	5 948 650	11 973 010	201,27%

02) 59/55/1

18	25	26	2010 à 2013	1 824 951 710	38 820 420	2,13%	102 534 169	2 321 190	2,26%
18	25	27	2011 à 2014	66 619 070	8 823 900	13,25%	2 028 013	0	0,00%
18	25	28	2011 à 2014	6 716 150	34 559 760	514,58%	2 150 180	455 900	21,20%
18	25	29	2011 à 2014	87 631 660	993 290	1,13%	9 395 020	1 097 810	11,69%
18	25	30	2011 à 2014	296 116 790	0	0,00%	20 127 560	0	0,00%
18	25	31	2011 à 2014	65 222 160	1 483 550	2,27%	2 659 690	1 715 710	64,51%
18	25	32	2011 à 2014	31 841 070	9 192 970	28,87%	-963 860	0	0,00%
18	25	33	2011 à 2014	340 654 510	712 790	0,21%	18 847 010	4 394 390	23,32%
18	25	34	2011 à 2014	461 825 210	0	0,00%	41 826 910	2 655 140	6,35%
18	25	35	2011 à 2014	55 128 530	12 668 550	22,98%	5 567 810	2 739 910	49,21%
18	25	36	2011 à 2014	71 724 100	0	0,00%	6 022 360	751 990	12,49%
18	25	37	2011 à 2014	151 173 530	0	0,00%	3 522 190	8 216 540	233,28%
18	25	38	2011 à 2014	49 614 833	7 818 258	15,76%	2 752 297		0,00%
18	25	39	2011 à 2014	85 611 050	3 368 610	3,93%	578 380	844 800	146,06%
18	25	40	2011 à 2014	37 641 120	7 257 130	19,28%	1 257 819	311 020	24,73%
				6 271 534 123	205 816 888	3,28%	420 021 578	139 186 550	33,14%
				1 412 889 103	1 225 101 290	86,71%	69 528 126	105 270 037	151,41%
				7 684 423 226	1 430 918 178	18,62%	489 549 704	244 456 587	49,93%

102) 5919-121

5 667 188	22 825 514	1 253 276	2 426 301	0	0	534 291	8 132 473	40 839 043
300 832	171 335			20 800	0	0	114 401	607 368
0	691 194	0	144 536	0	0	0	188 919	1 024 649
216 629	25 485	0	219 562	0	0	0	67 976	529 652
1 229 173	0	0	0	0	0	0	307 292	1 536 465
352 985	29 671	0	440 433	0	0	0	121 980	945 069
1 042 452	183 859	0	0	0	0	0	274 517	1 500 828
0	14 256	0	1 538 040	0	0	0	381 393	1 933 689
778 636	0	0	929 302	0	0	0	411 674	2 119 612
474 302	253 371	0	950 680	0	0	0	398 062	2 076 415
202 432	0	0	263 197	0	0	0	95 121	560 750
76 717	26 537	0	2 720 710	0	0	0	670 311	3 494 275
350 369	109 362	0	138 087	0	0	0	79 791	677 609
1 184 098	67 372	211 200	0	0	0	63 360	365 067	1 891 097
248 349	145 143	0	62 204	98 699	0	0	80 049	634 444
25 944 048	28 012 128	1 464 476	40 403 033	119 499	0	154 554	22 716 798	119 412 187
28 039 016	29 186 882	3 686 064	27 785 080	0	394 243	0	21 671 977	110 763 262
53 983 064	57 199 010	5 150 540	68 188 113	119 499	394 243	154 554	44 388 775	230 175 449

MINISTERE DES FINANCES
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 D.R.I DE : CONSTANTINE . CODE_REG : R 25
 D.I.W DE : JIJEL . CODE_WIL : 1800 D 00

الملاحق رقم (03)

SITUATION TRIMESTRIELLE DES CONSTATATIONS GENERALES (SERIE N° 35)
 ARRETEE AU 31/12/2013 CONSOLIDEE

(EN DINARS)

COMPTES	LI G DGI	N° S L DGI	NATURE DES IMPOTS ET TAXES	MODE	CONSTATATIONS			AMORTISSEMENTS	CONSTAT. NETTES	
					PRINCIPAL	PENALITES	CONSTAT. BRUTE			
201 001	100		IMPOTS SUR REVENUS GLOBAL							
			* IRG salaires	D.C.	3380866382	0	3380866382	3600	3380862882	
		101	A	* IRG autres catégories						
				* IRG Ret. à la source sur les Rev. Créances, dépôts	D.C.	0	0	0	0	0
				* IRG Ret. à la source des bénéfices distribués	D.C.	0	0	0	0	0
				* IRG autres retenues à la source	D.C.	311426916	0	311426916	131818	311295098
			B	* IRG perçu par voie de rôles	Rôles	481293403	347148197	828441600	133945090	694493610
			G1	* IRG BIC (20% libératoire)	D.C.	90982677	0	90982677	10000	90972677
			G2	* IRG BNC (20% libératoire)	D.C.	65562916	0	65562916	0	65562916
				TOTAL I.R.G.		4330132194	347148197	4677260391	134093408	4543186983
		102	A	IMPOTS SUR BENEFICE SOCIETES (I.B.S)						
				* IBS Ret/Source/Rev société non installée en Algérie	D.C.	2333136	0	2333136	0	2333136
				* IBS autres retenues à la source	D.C.	1075577646	0	1075577646	0	1075577646
				B	* IBS perçu par voie de rôles	Rôles	66476040	12944056	79419096	14494721
		TOTAL I.B.S.		1144386821	12944056	1157329877	14494721	1142835156		
		TOTAL DU COMPTE 201.001		5474618015	360092253	5834610266	148588129	5686022139		
201 002	200		PRODUIT DE L'ENREGISTREMENT ET TIMBRE PRODUIT DE L'ENREGISTREMENT							
			* Mutation à titre onéreux							
			* Immeuble	D.C.	173374083	0	173374083	0	173374083	
			* Fonds de commerce	D.C.	0	0	0	0	0	
			* Meubles	D.C.	7229052	0	7229052	0	7229052	
			* Parts sociales	D.C.	1105760	0	1105760	0	1105760	
			* Sociétés et créances	D.C.	1974000	0	1974000	0	1974000	
			* Autres (partage, échanges, ect.)	D.C.	42694927	0	42694927	0	42694927	
			* Droit fixe sur demande d'enregis./ du produit pharmaceutique	D.C.	0	0	0	0	0	
			* Recettes diverses	D.C.	1032659	0	1032659	0	1032659	
			Mutation à titre gratuit :							
			* Donations	D.C.	39423144	0	39423144	0	39423144	
			* Successions	D.C.	8745294	0	8745294	0	8745294	
			* Pénalités	Rôles	0	1144388	1144388	0	1144388	
	* Recouvrant par voie de rôles :	Rôles	63636763	14197548	77733311	9232305	68501006			
		S/TOTAL 200		339114672	16341936	354456808	9232305	346224503		

(103) 09, 02/11

(EN DINARS)

N° DES COMPTES	LI G DGI	N° S L DGI	NATURE DES IMPOTS ET TAXES	MODE	CONSTATATIONS			ANNULATIONS	CONSTAT NETTES
					PRINCIPAL	PENALITES	CONSTAT. BRUTE		
201									
PRODUIT DU TIMBRE :									
			* Produit de la dette	D.C.	76757876	0	76757876	0	76757876
			* Produit du timbre de dimension	D.C.	26600	0	26600	0	26600
			* Produit du timbre sur état	D.C.	17711312	0	17711312	0	17711312
			* Produit du timbre sur document administratif	D.C.	24321439	0	24321439	0	24321439
			* Taxe sur les transac./véhiculo/occas/ eng.roulants T.P.	D.C.	61661100	0	61661100	0	61661100
			* Registre de commerce	D.C.	0	0	0	0	0
			* Taxe sur les titres de voyages internationaux	D.C.	1803600	0	1803600	0	1803600
			* Enseignes lumineuses	D.C.	0	0	0	0	0
			* Bateaux de plaisance et autres	D.C.	683000	0	683000	15000	668000
			* Divers	D.C.	328320	0	328320	0	328320
			* Pénalités du timbre	Rôles	0	206053	206053	0	206053
			* Pénalités et Duplicata / vignettes	Titres	0	6399800	6399800	0	6399800
			* Recouvrement par voie de rôles :	Rôles	721644	1188186	1909730	2198522	-286792
SITOTAL 201					184014690	7794039	191808629	2211522	189697107
TOTAL DU COMPTE 201.002					523129462	23136976	645265437	11443827	634821610
201.003									
PRODUITS DES TAXES SUR LES AFFAIRES									
303	A		* T.I.C.	D.C.	0	0	0	0	0
	B		* Rôles	Rôles	0	0	0	0	0
304	A		* Droit de circulation sur vin et alcools	D.C.	0	0	0	0	0
	B		* Rôles	Rôles	0	0	0	0	0
305	A		* T.P.P.	D.C.	0	0	0	0	0
	B		* Rôles	Rôles	0	0	0	0	0
TOTAL DU COMPTE 201.003					0	0	0	0	0
201.004									
PRODUITS DES CONTRIBUTIONS INDIRECTES									
400	A		* Droit d'essai et de garantie	D.C.	0	0	0	0	0
	B		* Rôles	Rôles	0	0	0	0	0
401	A		* Pénalités d'assiette sur T.I.C et T.C.A.	D.C.	0	0	0	0	0
	B		* Rôles	Rôles	0	918521578	918521578	43087455	876434123
TOTAL DU COMPTE 201.004					0	918521578	918521578	43087455	876434123
201.007									
PRODUITS DIVERS DU BUDGET									
1			* Amendes et condamnations pécuniaires.	Rôles	0	0	0	0	0
2			* Recettes diverses	D.C.	21319688	622600	21942188	574528	21367660
3			* Taxe domiciliation bancaire	D.C.	2718414	0	2718414	0	2718414
TOTAL DU COMPTE 201.007					24038102	622600	24660602	574528	24086074
311.001									
COMPTES D'AFFECTATION SPECIALE									
302041			* Fonds de compensation	D.C.	0	0	0	0	0
302050			* Fonds national de logement	Rôles	0	0	0	0	0
302051	A		* Fonds aff.Ent.audio-visuel et redevance R.T.A.	D.C.	14600	0	14600	0	14600
	B		* Rôles	Rôles	0	0	0	0	0
302057	A		* Fonds des contributions promotion touristique	D.C.	0	0	0	0	0
	B		* Rôles	Rôles	0	0	0	0	0
302066	A		* Fonds spécial de l'environnement	D.C.	0	0	0	0	0
	B		* Titres	Titres	16961000	0	16961000	7045000	9916000
302069	A		* Fonds spécial de solidarité nationale	D.C.	3686800	0	3686800	0	3686800
	B		* Titres	Titres	0	0	0	452458	-452458
302071			* Fonds spécial zoo sanitaire	D.C.	276843	0	276843	0	276843
302079			* Redev.concession gestion,prod,trans,distr eau	D.C.	170	0	170	0	170
302088	A		* Fonds de réhabilitation du parc immobilier de la wilaya d'Alger	D.C.	0	0	0	0	0
	B		* Rôles	Rôles	0	0	0	0	0
302090			* Fonds de promotion de formation professionnelle continue	Titres	0	0	0	5882873	-8882873
302091			* Fonds de promotion de l'apprentissage	Titres	54224860	0	54224860	5261650	48963010
302097	A		* Fonds de réhabilitation du parc immobilier de la wilaya d'Oran	D.C.	0	0	0	0	0
	B		* Rôles	Rôles	0	0	0	0	0

N° DES COMPTES	LI G DGI	S L DGI	NATURE DES IMPOTS ET TAXES	MODE	CONSTATATIONS			ANNULATIONS	CONSTAT. NETTES		
					PRINCIPAL	PENALITES	CONSTAT. BRUT				
302088	A	A	* Fonds de réhabilitation du parc immobilier de la wilaya de Annaba	D.C.	0	0	0	0	0		
			B	* Rôles	Rôles	0	0	0	0	0	
302099	A	A	* Fonds de réhabilitation du parc immobilier de la wilaya de Constantine	D.C.	0	0	0	0	0		
			B	* Rôles	Rôles	0	0	0	0	0	
302101			*Taxe ventes energie électrique et du gaz	D.C.	0	0	0	0	0		
TOTAL DU COMPTE 311.001						76164273	0	76164273	21642181	53622092	
431 007			* Caisse sociale	Titres	0	0	0	0	0		
500 004			* Conda. pécun. à répartir (F.G.A.)	Titres	4200	0	4200	0	4200		
500 006			* Amendes et condamnations pécuniaires.	Rôles	251921805	0	251921805	36373038	215548767		
500 019			TOTAL DU COMPTE 500.019		0	0	0	0	0		
500 020	1	A	* T.V.A	D.C.	1473003633	0	1473003633	266668	1472716965		
			B	* Rôles	Rôles	1114376612	0	1114376612	266632691	857842621	
	2	A	* T.S.A.	D.C.	0	0	0	0	0		
			B	* Rôles	Rôles	0	0	0	0	0	
	3	A	* Droit de timbre (G.A.A.A.)	D.C.	6115686	0	6115686	0	6115686		
			B	* Rôles	Rôles	0	0	0	0	0	
	4	B	* Pénalité de retard	Rôles	0	97036694	97036694	2897164	94136530		
	5	A	* Vignette automobile	D.C.	163227000	0	163227000	0	163227000		
	6	B	*Taxe chambre commerce et industrie	Rôles	532500	0	532500	868050	-325550		
	7	M1	*Taxe incitation déstockag déchets industriels	Rôles	9392880	0	9392880	0	9392880		
	8	M3	*Taxe complémentaire sur la pollution atmosphérique d'origine industrielle	Rôles	4410000	0	4410000	0	4410000		
	9	M4	*Produit de la taxe complémentaire sur les eaux usées industrielles	Rôles	990000	0	990000	270000	720000		
10	P	*Produit du droit de timbre sur le registre de commerce	D.C.	16984000	0	16984000	0	16984000			
11	N1	*Prod Taxe Transaction Vehicules titre 1er année mise en circulation	D.C.	297540000	0	297540000	0	297540000			
12	D	*Redevance au profit des chabres d'agriculture	D.C.	0	0	0	0	0			
TOTAL DU COMPTE 500.020						3086671011	97036694	3183606705	260844473	2922762232	
500 026	L.A.	A	* Taxe sur l'activité professionnelle (TAIC et TANC)	D.C.	782191699	0	782191699	866011	781326688		
			B	* Rôles	Rôles	256269217	189292907	44652124	99024366	345527759	
	TOTAL A						1037450916	189292907	1226743623	99889376	1126654447
	L.B.	B	* Taxe foncière + taxe d'assainissement	Rôles	6612666	16066	6628632	36626960	-2898348		
	L.C.	A	* Versements forfaitaires.	D.C.	3775	0	3775	0	3775		
			B	* Rôles	Rôles	0	0	0	2694883	-2694883	
	TOTAL C						3775	0	3775	2694883	-2691108
	L.E.	B	* Impôt sur le patrimoine	Rôles	89418	0	89418	222712	-133294		
	I	B	* Impôt sur le revenu de la		0	0	0	0	0		
			promotion immobilière	Rôles	0	0	0	0	0		
	L.K.		*Taxe d'enlèvement ordures ménagère	Rôles	2127500	0	2127500	1261013	876487		
	L.L.		*Taxe d'habitation	D.C.	41606660	0	41606660	0	41606660		
L.M		*IRG des revenus fonciers	D.C.	24822462	0	24822462	64500	24767662			
			Rôles	35240051	5974318	41214369	764467	40469902			
TOTAL M						60062603	5974318	66036821	809367	65227454	
TOTAL BRUT DU COMPTE 500.026						1147963226	196283281	1343236609	140294311	1202942198	
500 028	L.2		*Taxe superficielle sur produits miniers	D.C.	6600	0	6600	0	6600		
			*Redevance d'extraction sur produits minières	D.C.	30276689	0	30276689	402147	29873542		
			*L.B.M	D.C.	33766616	4637382	38403998	0	38403998		
			*Pénalité de contrôle et de vérification	Rôles	0	2714574	2714574	201073	2513501		
			*Produit des adjudications titres minier	D.C.	0	0	0	0	0		
TOTAL DU COMPTE 500.028						64047805	7361966	71399761	603220	70796541	
500 029	A		* I F U 6%	Rôles	201672092	3651434	206223526	4730238	200493288		
			* I F U 12%	Rôles	243314301	1374666	244688966	9183172	235506794		
			* I F U .MINIM	Rôles	1455000	0	1455000	50000	1405000		
TOTAL DU COMPTE 500.029						449536393	5026099	461367492	13963410	437404062	
TOTAL GENERAL						11093689294	1607069336	12700758630	677414572	12023344058	

الملحق رقم (04)

Variables introduites/supprimées^b

Modèle	Variabes introduites	Variabes supprimées	Méthode
1	RR, NA, FJ, AGE	.	Entrée

a. Toutes variables requises saisies.

b. Variable dépendante : TF

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Durbin-Watson
1	,69 ^a	,476	,455	,2277948	2,104

a. Valeurs prédites : (constantes), RR, NA, FJ, AGE

b. Variable dépendante : TF

ANOVA^b

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,571	4	,143	2,751	,034 ^a
	Résidu	3,840	74	,052		
	Total	4,411	78			

a. Valeurs prédites : (constantes), RR, NA, FJ, AGE

b. Variable dépendante : TF

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,109	,071		1,537	,129
	NA	,138	,054	,281	2,559	,013
	FJ	,001	,065	,001	,011	,991
	AGE	-,008	,003	-,270	-2,377	,020
	RR	5,001E-9	,000	,102	,921	,360

المحتوى، رقم (104)

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	,109	,071		1,537	,129
NA	,138	,054	,281	2,559	,013
FJ	,001	,065	,001	,011	,991
AGE	-,008	,003	-,270	-2,377	,020
RR	5,001E-9	,000	,102	,921	,360

a. Variable dépendante : TF

Statistiques des résidus^a

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	-,105435	,294789	,104400	,0855605	79
Résidu	-,2074590	,8357316	,0000000	,2218771	79
Erreur Prévision	-2,452	2,225	,000	1,000	79
Erreur Résidu	-,911	3,669	,000	,974	79

a. Variable dépendante : TF

Annexe n¹ Résultat N^e: 2

المدرحتي، رقم (101)

Variables introduites/supprimées^b

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	AGE, NA ^a		Entrée

a. Toutes variables requises saisies.

b. Variable dépendante : TF

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Durbin-Watson
1	,677 ^a	,458	,432	,2260534	2,148

a. Valeurs prédites : (constantes), AGE, NA

b. Variable dépendante : TF

ANOVA^b

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,527	2	,263	5,156	,008 ^a
	Résidu	3,884	76	,051		
	Total	4,411	78			

a. Valeurs prédites : (constantes), AGE, NA

b. Variable dépendante : TF

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,116	,057		2,048	,044
	NA	,136	,053	,277	2,550	,013
	AGE	-.007	,003	-.249	-2,287	,025

الملاحق، رقم (01)

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	,116	,057		2,048	,044
NA	,136	,053	,277	2,550	,013
AGE	-,007	,003	-,249	-2,287	,025

a. Variable dépendante : TF

Statistiques des résidus^a

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	-,091284	,244384	,104400	,0821933	79
Résidu	-,2073900	,8296037	,0000000	,2231464	79
Erreur Prévision	-2,381	1,703	,000	1,000	79
Erreur Résidu	-,917	3,670	,000	,987	79

a. Variable dépendante : TF

توزيع فيشر (تابع)
 Table V (suite)
 (06) رقم التحقق
 المراجعة رقم

Table V (suite)

Distribution de Fisher-Snedecor

$\alpha = 0,05$

v ₁	Nombre de degrés de liberté du numérateur (v ₁)									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	161,448	199,510	215,999	227,987	237,987	246,987	255,987	264,987	273,987	282,987
2	19,000	16,000	14,000	12,000	11,000	10,000	9,000	8,000	7,000	6,000
3	16,000	13,000	11,000	9,000	8,000	7,000	6,000	5,000	4,000	3,000
4	14,000	11,000	9,000	7,000	6,000	5,000	4,000	3,000	2,000	1,000
5	13,000	10,000	8,000	6,000	5,000	4,000	3,000	2,000	1,000	0,500
6	12,000	9,000	7,000	5,000	4,000	3,000	2,000	1,000	0,500	0,250
7	11,000	8,000	6,000	4,000	3,000	2,000	1,000	0,500	0,250	0,125
8	10,000	7,000	5,000	3,000	2,000	1,000	0,500	0,250	0,125	0,062
9	9,000	6,000	4,000	2,000	1,000	0,500	0,250	0,125	0,062	0,031
10	8,000	5,000	3,000	1,000	0,500	0,250	0,125	0,062	0,031	0,016
11	7,000	4,000	2,000	0,500	0,250	0,125	0,062	0,031	0,016	0,008
12	6,000	3,000	1,000	0,250	0,125	0,062	0,031	0,016	0,008	0,004
13	5,000	2,000	0,500	0,125	0,062	0,031	0,016	0,008	0,004	0,002
14	4,000	1,000	0,250	0,062	0,031	0,016	0,008	0,004	0,002	0,001
15	3,000	0,500	0,125	0,031	0,016	0,008	0,004	0,002	0,001	0,000
16	2,000	0,250	0,062	0,016	0,008	0,004	0,002	0,001	0,000	0,000
17	1,000	0,125	0,031	0,008	0,004	0,002	0,001	0,000	0,000	0,000
18	0,500	0,062	0,016	0,004	0,002	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000
19	0,250	0,031	0,008	0,002	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
20	0,125	0,016	0,004	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
21	0,062	0,008	0,002	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
22	0,031	0,004	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
23	0,016	0,002	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
24	0,008	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
25	0,004	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
26	0,002	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
27	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
28	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
29	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
30	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
31	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
32	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
33	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
34	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
35	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
36	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
37	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
38	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
39	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
40	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
41	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
42	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
43	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
44	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
45	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
46	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
47	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
48	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
49	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
50	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000

CENTI
8, Bd d

LIBRARY
Membres

08 -

$F_{\alpha} = C-D$

Table V
Distribution de Fisher-Snedecor

$\alpha = 0.10$

v	Nombre de degrés de liberté du numérateur (v ₁)																	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	15	20	30	50	100	200	500	∞
1	79.9	49.5	53.6	55.8	57.2	58.2	58.9	59.4	59.9	60.2	61.2	61.7	62.3	62.7	63.0	63.2	63.3	63.3
2	6.53	9.00	9.16	9.24	9.29	9.33	9.35	9.37	9.38	9.39	9.42	9.44	9.46	9.47	9.48	9.49	9.49	9.49
3	5.04	5.46	5.39	5.34	5.31	5.28	5.27	5.25	5.24	5.23	5.20	5.18	5.17	5.15	5.14	5.14	5.14	5.14
4	4.54	4.32	4.19	4.11	4.05	4.01	3.98	3.95	3.94	3.92	3.87	3.84	3.82	3.80	3.78	3.77	3.76	3.76
5	4.06	3.78	3.62	3.52	3.45	3.40	3.37	3.34	3.32	3.30	3.24	3.21	3.17	3.15	3.13	3.12	3.11	3.10
6	3.78	3.46	3.29	3.18	3.11	3.05	3.01	2.98	2.96	2.94	2.87	2.84	2.80	2.77	2.75	2.73	2.71	2.71
7	3.59	3.26	3.07	2.96	2.89	2.83	2.78	2.75	2.72	2.70	2.63	2.59	2.56	2.52	2.50	2.48	2.48	2.47
8	3.46	3.11	2.92	2.81	2.73	2.67	2.62	2.59	2.56	2.54	2.46	2.42	2.38	2.35	2.33	2.31	2.30	2.29
9	3.36	3.01	2.81	2.69	2.61	2.55	2.51	2.47	2.44	2.42	2.34	2.30	2.25	2.22	2.19	2.17	2.17	2.16
10	3.28	2.92	2.73	2.61	2.52	2.46	2.41	2.38	2.35	2.32	2.24	2.20	2.16	2.12	2.09	2.07	2.06	2.06
11	3.23	2.86	2.66	2.54	2.45	2.39	2.34	2.30	2.27	2.25	2.17	2.12	2.08	2.04	2.00	1.99	1.98	1.97
12	3.18	2.81	2.61	2.48	2.39	2.33	2.28	2.24	2.21	2.19	2.10	2.06	2.01	1.97	1.94	1.92	1.91	1.90
13	3.14	2.76	2.56	2.43	2.35	2.28	2.23	2.20	2.16	2.14	2.05	2.01	1.96	1.91	1.87	1.86	1.85	1.85
14	3.10	2.71	2.52	2.39	2.31	2.24	2.19	2.15	2.12	2.10	2.01	1.96	1.91	1.87	1.83	1.82	1.80	1.80
15	3.07	2.70	2.49	2.36	2.27	2.21	2.16	2.12	2.09	2.06	1.97	1.92	1.87	1.83	1.79	1.77	1.76	1.76
16	3.05	2.67	2.46	2.33	2.24	2.18	2.13	2.09	2.06	2.03	1.94	1.89	1.84	1.79	1.76	1.74	1.73	1.72
17	3.03	2.65	2.44	2.31	2.22	2.15	2.10	2.06	2.03	2.00	1.91	1.86	1.81	1.76	1.73	1.71	1.69	1.69
18	3.01	2.62	2.42	2.29	2.20	2.13	2.08	2.04	2.00	1.98	1.89	1.84	1.78	1.74	1.70	1.68	1.67	1.66
19	2.99	2.61	2.40	2.27	2.18	2.11	2.06	2.02	1.98	1.96	1.86	1.81	1.76	1.71	1.67	1.65	1.64	1.63
20	2.97	2.59	2.38	2.25	2.16	2.09	2.04	2.00	1.96	1.94	1.85	1.79	1.74	1.69	1.65	1.63	1.62	1.61
22	2.95	2.56	2.35	2.22	2.13	2.06	2.01	1.97	1.93	1.90	1.81	1.76	1.70	1.65	1.61	1.59	1.58	1.57
24	2.93	2.54	2.33	2.19	2.10	2.03	1.98	1.94	1.91	1.88	1.78	1.73	1.67	1.62	1.58	1.56	1.54	1.53
26	2.91	2.52	2.31	2.17	2.08	2.01	1.96	1.92	1.88	1.86	1.76	1.71	1.65	1.59	1.55	1.53	1.51	1.50
28	2.89	2.50	2.29	2.15	2.06	2.00	1.95	1.91	1.87	1.84	1.74	1.69	1.63	1.57	1.53	1.51	1.49	1.48
30	2.88	2.49	2.28	2.14	2.05	1.98	1.93	1.89	1.85	1.82	1.72	1.67	1.61	1.55	1.51	1.48	1.47	1.46
40	2.83	2.44	2.22	2.09	2.00	1.93	1.87	1.83	1.79	1.76	1.66	1.61	1.55	1.49	1.45	1.42	1.40	1.39
50	2.81	2.42	2.20	2.07	1.98	1.91	1.85	1.81	1.77	1.74	1.64	1.59	1.53	1.47	1.43	1.40	1.38	1.37
60	2.79	2.40	2.18	2.05	1.96	1.89	1.83	1.79	1.75	1.72	1.62	1.57	1.51	1.45	1.41	1.38	1.36	1.35
80	2.77	2.37	2.15	2.02	1.93	1.86	1.80	1.76	1.72	1.69	1.59	1.54	1.48	1.43	1.39	1.36	1.34	1.33
100	2.76	2.36	2.14	2.00	1.91	1.84	1.78	1.74	1.70	1.67	1.57	1.52	1.46	1.41	1.37	1.34	1.32	1.31

F_{α}

الملاحق، رقم (107)

t Table

cum. prob	$t_{.50}$	$t_{.75}$	$t_{.80}$	$t_{.85}$	$t_{.90}$	$t_{.95}$	$t_{.975}$	$t_{.99}$	$t_{.995}$	$t_{.999}$	$t_{.9995}$
one-tail	0.50	0.25	0.20	0.15	0.10	0.05	0.025	0.01	0.005	0.001	0.0005
two-tails	1.00	0.50	0.40	0.30	0.20	0.10	0.05	0.02	0.01	0.002	0.001
df											
1	0.000	1.000	1.378	1.963	3.078	6.314	12.71	31.82	63.66	318.31	638.62
2	0.000	0.816	1.061	1.386	1.886	2.920	4.303	6.965	9.925	22.327	31.599
3	0.000	0.765	0.978	1.250	1.638	2.353	3.182	4.541	5.841	10.215	12.924
4	0.000	0.741	0.941	1.190	1.533	2.132	2.776	3.747	4.604	7.173	8.610
5	0.000	0.727	0.920	1.156	1.476	2.015	2.571	3.365	4.032	5.893	6.869
6	0.000	0.718	0.906	1.134	1.440	1.943	2.447	3.143	3.707	5.208	5.959
7	0.000	0.711	0.896	1.119	1.415	1.895	2.365	2.998	3.499	4.785	5.408
8	0.000	0.706	0.889	1.106	1.397	1.860	2.306	2.896	3.355	4.501	5.041
9	0.000	0.703	0.883	1.100	1.383	1.833	2.262	2.821	3.250	4.297	4.781
10	0.000	0.700	0.879	1.093	1.372	1.812	2.228	2.764	3.169	4.144	4.587
11	0.000	0.697	0.876	1.088	1.363	1.796	2.201	2.718	3.106	4.025	4.437
12	0.000	0.695	0.873	1.083	1.356	1.782	2.179	2.681	3.055	3.930	4.318
13	0.000	0.694	0.870	1.079	1.350	1.771	2.160	2.650	3.012	3.852	4.221
14	0.000	0.692	0.868	1.076	1.345	1.761	2.145	2.624	2.977	3.787	4.140
15	0.000	0.691	0.866	1.074	1.341	1.753	2.131	2.602	2.947	3.733	4.073
16	0.000	0.690	0.865	1.071	1.337	1.746	2.120	2.583	2.921	3.686	4.015
17	0.000	0.689	0.863	1.069	1.333	1.740	2.110	2.567	2.898	3.646	3.965
18	0.000	0.688	0.862	1.067	1.330	1.734	2.101	2.552	2.878	3.610	3.922
19	0.000	0.688	0.861	1.066	1.328	1.729	2.093	2.539	2.861	3.579	3.883
20	0.000	0.687	0.860	1.064	1.325	1.725	2.086	2.528	2.845	3.552	3.850
21	0.000	0.686	0.859	1.063	1.323	1.721	2.080	2.518	2.831	3.527	3.819
22	0.000	0.686	0.858	1.061	1.321	1.717	2.074	2.508	2.819	3.505	3.792
23	0.000	0.685	0.858	1.060	1.319	1.714	2.069	2.500	2.807	3.485	3.768
24	0.000	0.685	0.857	1.059	1.318	1.711	2.064	2.492	2.797	3.467	3.745
25	0.000	0.684	0.856	1.058	1.316	1.708	2.060	2.485	2.787	3.450	3.725
26	0.000	0.684	0.856	1.058	1.315	1.708	2.056	2.479	2.779	3.435	3.707
27	0.000	0.684	0.855	1.057	1.314	1.703	2.052	2.473	2.771	3.421	3.690
28	0.000	0.683	0.855	1.056	1.313	1.701	2.048	2.467	2.763	3.408	3.674
29	0.000	0.683	0.854	1.055	1.311	1.699	2.045	2.462	2.756	3.396	3.659
30	0.000	0.683	0.854	1.055	1.310	1.697	2.042	2.457	2.750	3.386	3.646
40	0.000	0.681	0.851	1.050	1.303	1.684	2.021	2.423	2.704	3.307	3.551
60	0.000	0.679	0.848	1.045	1.298	1.671	2.000	2.390	2.660	3.232	3.460
80	0.000	0.678	0.846	1.043	1.292	1.664	1.990	2.374	2.639	3.195	3.416
100	0.000	0.677	0.845	1.042	1.290	1.660	1.984	2.364	2.626	3.174	3.390
1000	0.000	0.675	0.842	1.037	1.282	1.646	1.962	2.330	2.581	3.098	3.300
z	0.000	0.674	0.842	1.036	1.282	1.645	1.960	2.326	2.576	3.090	3.291
	0%	50%	60%	70%	80%	90%	95%	98%	99%	99.5%	99.9%
	Confidence Level										

الخلاصة

ملخص:

يتمحور موضوع هذه الدراسة حول واقع التهرب من الرسم على القيمة المضافة بولاية جيجل ودور الإدارة الجبائية في الحد منه ، و من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من البحث قمنا بالتطرق إلى مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي ،أسبابه ،أشكاله و أثاره وكذا تم عرض مختلف الطرق التهرب من الرسم على القيمة المضافة ،بالإضافة إلى طرق قياسه و مختلف الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة الجبائية للحد منه ، أما الجانب التطبيقي فقد تم بالإعتماد على الدراسة التحليلية وكذا القياسية للمعلومات المقدمة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية جيجل .

و أهم ما تم التوصل إليه من خلال هذه الدراسة أن للإدارة الجبائية دور هام في محاولة الحد من التهرب من الرسم على القيمة المضافة كما أن طبيعة نشاط المؤسسة وعمرها من بين أهم العوامل التي تؤثر على معدل التهرب من الرسم على القيمة المضافة على مستوى ولاية جيجل .

الكلمات المفتاحية: التهرب من الرسم على القيمة المضافة ،الرقابة الجبائية ، قياس التهرب، دور الإدارة الجبائية ، التجنب الضريبي ،ولاية جيجل

Résumé :

Cette étude s'articule autour de la réalité de l'évasion fiscale de la TVA à Jijel et le rôle de l'administration fiscale pour la rédimé s'appuyant sur le rôle de l'administration fiscale, et afin d'atteindre les objectifs souhaités de la recherche, nous nous référons à des concepts généraux sur l'évasion fiscale, ses causes, ses aspects et ses effets, ainsi que les différentes méthodes d'évasion de la TVA en outre les moyens de mesure et les différentes procédures prises par l'administration fiscale afin de cette évasion réduire. Le volet pratique s'applique à une étude analytique des informations fournies par la sous-direction du contrôle fiscal de Jijel.

Et surtout, ce qui a été atteint par le biais de cette étude que l'administration fiscale a un rôle important pour tenter de réduire la fraude fiscale de la TVA , parmi les facteurs les plus importants qui influent sur le taux de fraude, et que la nature de l'activité de l'entreprise et son âge sont au niveau de la wilaya de Jijel.

Mots clés : fraude à la TVA, évasion fiscale, contrôle fiscal, wilaya de Jijel
le rôle l'administration fiscale.