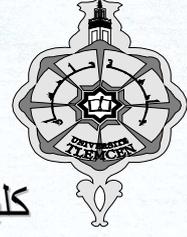




الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة تلمسان
كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير والعلوم التجارية



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية
تخصص: نقود مالية وبنوك

فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب
الضريبي في الجزائر
(1999-2009)

تحت إشراف:

الأستاذ الدكتور: بونوة شعيب

من إعداد الطالب:

بوشري عبد الغني

أعضاء اللجنة المناقشة:

رئيساً	جامعة تلمسان	أستاذ التعليم العالي	أ.د. بن بوزيان محمد
مشرفاً	جامعة تلمسان	أستاذ التعليم العالي	أ.د. بونوة شعيب
ممتحناً	جامعة تلمسان	أستاذ محاضر	د. بودلال علي
ممتحناً	جامعة تلمسان	أستاذة محاضرة	د. غازي نورية
ممتحناً	جامعة تلمسان	أستاذة محاضرة	د. ثابت أول وسيلة

السنة الجامعية: 2010/2011

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى: " وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله
والمؤمنون ". الآية 22 سورة الإسراء.

إلى من قال فيهما الرحمن "وبالوالدين إحساناً " ووصى بهما
الحبيب وخير الأنام محمد رسول الله صلى الله عليه وسلم.
إلى من قاسموني متعة ومشاق هذا العمل الوالدين الطاهرين
بارك الله في عمرهما.

إلى إخواني وأخواتي وأعمامي وعماتي وأولادهم، إلى كل من
يحمل لقب بوشري داخل الوطن وخارجه، إلى كل الأحباب
والأصدقاء، إلى كل من قدم يد المساعدة والنصح من قريب أو
بعيد، إلى أصدقائي الذين سهروا معي لإتمام هذا العمل كلاً
باسمه وإلى كل من عرفه قلبي ونسيه قلبي سواء من قريب أو
بعيد أهدي ثمرة هذا الجهد. والله الموفق.

عبد الغني بوشري

كلمة شكر وتقدير

لله الحمد والشكر أولاً وأخيراً

ثم أتقدم بخالص الشكر والتقدير والعرفان إلى أستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور: بونوة شعيب على ما أسداه لي من نصائح وتوجيهات وإرشادات خلال إعداد هذه المذكرة فهو بذلك مدين لي بفضل لا ينسى كما أتوجه بجزيل الشكر إلى الأساتذة الأفاضل الذين تكرموا بقراءة هذه المذكرة وأثروها بمناقشاتهم القيمة.

كما أتوجه بجزيل الشكر إلى أستاذي الدكتور بن عبد الفتاح دحمان على ما تكرم به علي من وقت في تصحيح هذه المذكرة، والدكتور يوسفات علي على توجيهاته وإرشاداته القيمة، والدكتور بوعزة عبد القادر على ما أفاداني به من نصائح وإرشادات وتوجيهات حول الموضوع.

كما أتوجه بخالص الشكر إلى السيد معلاش عبد الرزاق: رئيس مصلحة ما بعد التدرج، وإلى كل موظفي مكتبة العلوم الاقتصادية بجامعة تلمسان . كما أتقدم بجزيل الشكر إلى السيد:رامي محرز رئيس المديرية الفرعية لمحاربة التهريب الضريبي بالمديرية العامة للضرائب نظراً للمعلومات التي قدمها لي حول البحث، وإلى السيد مراد ديدون رئيس المديرية الفرعية للبرمجة والإحصائيات بالمديرية العامة للضرائب على ما أفادني به من إحصائيات حول الرقابة الجبائية.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
I	الإهداء
II	شكر وتقدير
III	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
XIV	قائمة الأشكال
IV X	قائمة الملاحق
XIV	قائمة المصطلحات
أ	المقدمة العامة
ب	إشكالية البحث
ب	فرضيات البحث
ت	أهمية البحث
ث	مبررات ودوافع اختيار الموضوع
ث	أهداف البحث
ث	حدود البحث
ح	المنهج والأدوات المستخدمة في البحث.
ح	الدراسات السابقة للموضوع
خ	مساهمة البحث.
خ	خطة وهيكل البحث.
	الفصل التمهيدي : الضريبة والنظام الضريبي في الجزائر
1	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة.
3	المطلب الأول: ماهية الضريبة.
3	الفرع الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها .

6	الفرع الثاني: القواعد العامة التي تحكم الضريبة
8	المطلب الثاني: التصنيفات المختلفة للضريبة
8	الفرع الأول: التصنيف القائم على طبيعة الضريبة
9	الفرع الثاني: التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق
10	-الفرع الثالث: التصنيف الاقتصادي للضريبة.
12	المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة
12	الفرع الأول: تقدير الوعاء الضريبي
14	الفرع الثاني: تحصيل الضريبة
16	المبحث الثاني: النظام الضريبي
16	المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي وأهدافه
16	الفرع الأول: مفهوم النظام الضريبي
18	الفرع الثاني: أهداف النظام الضريبي
20	المطلب الثاني: الأسس القانونية والتنظيمية للنظام الضريبي.
20	الفرع الأول: السياسة الضريبية
22	الفرع الثاني: التشريع الضريبي
23	الفرع الثالث: الإدارة الجبائية
25	المطلب الثالث: محددات النظام الضريبي وأثرها على هيكل النظام الضريبي
25	الفرع الأول: الواقع السياسي وأثره على هيكل النظام الضريبي
26	الفرع الثاني: الواقع الاقتصادي وأثره على هيكل النظام الضريبي
27	المبحث الثالث: الإصلاح الجبائي في الجزائر
27	المطلب الأول: ملامح النظام الضريبي السابق ودوافع إصلاحه
27	الفرع الأول: ملامح النظام الضريبي السابق.
30	الفرع الثاني: أسباب ودوافع الإصلاح الجبائي في الجزائر
32	المطلب الثاني: إصلاح التشريع الجبائي
32	الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي .
35	الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

36	الفرع الثالث: الرسم على القيمة المضافة
37	المطلب الثاني: إصلاح الإدارة الجبائية
40	خلاصة
41	الفصل الأول: التهرب الضريبي في الجزائر
42	مقدمة الفصل
43	المبحث الأول: التهرب الضريبي، أسبابه وإشكاليته.
43	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي .
44	الفرع الأول: التهرب الضريبي المشروع
47	الفرع الثاني : التهرب الضريبي غير المشروع
50	الفرع الثالث: التهرب الضريبي الدولي
52	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي .
52	الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالمكلف
54	الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالضريبة والنظام الضريبي
57	الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالإدارة الجنائية
58	المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وكيفية قياسه
58	المطلب الأول: طرق التهرب والغش الضريبي
58	الفرع الأول: التهرب عن طريق العمليات المحاسبية
62	الفرع الثاني: التهرب عن طريق العمليات القانونية والمادية
64	المطلب الثاني: قياس التهرب والغش الضريبي .
65	الفرع الأول: طريقة الاقتصاد السري
69	الفرع الثاني: طريقة تقدير عدم الالتزام الضريبي
72	المبحث الثالث: واقع التهرب الضريبي في الجزائر و آثاره
72	المطلب الأول: واقع التهرب الضريبي في الجزائر
73	الفرع الأول: التحصيل الجبائي في الجزائر

74	الفرع الثاني:توزيع التهرب الضريبي حسب القطاعات
75	الفرع الثالث : قضايا التهرب الضريبي والمبالغ المسترجعة
78	المطلب الثاني :آثار التهرب الضريبي
78	الفرع الأول :الآثار المالية
80	الفرع الثاني :الآثار الاقتصادية.
81	الفرع الثالث :الآثار الاجتماعية
84	خلاصة.
84	الفصل الثاني :الرقابة الجبائية في الجزائر.
86	مقدمة الفصل
87	المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية وأهدافها.
87	المطلب الأول:مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها
87	الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية
89	الفرع الثاني:أهداف الرقابة الجبائية
91	المطلب الثاني :أسباب الرقابة الجبائية
91	الفرع الأول :أسباب وجود الرقابة الجبائية
92	الفرع الثاني :مبادئ الرقابة الجبائية
95	المبحث الثاني :الإطار القانوني للرقابة الجبائية
95	المطلب الأول :حقوق الإدارة الجنائية
95	الفرع الأول:حق الاطلاع
97	الفرع الثاني :حق المعاينة
98	الفرع الثالث:حق استدراك الأخطاء
98	الفرع الرابع : حق الرقابة والتحقيق
99	المطلب الثاني:واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم
99	الفرع الأول:واجبات المكلفين بالضريبة
103	الفرع الثاني:حقوق المكلفين بالضريبة.

107	المبحث الثالث: الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية وإشكالها
107	المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية ووظائفها
107	الفرع الأول: على المستوى المركزي.
112	الفرع الثاني: على المستوى الجهوي
114	الفرع الثالث: على المستوى الولائي
117	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
117	الفرع الأول: الرقابة المختصرة
118	الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق
119	الفرع الثالث: الرقابة المعمقة
122	خلاصة الفصل
123	الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في إكتشاف التهرب الضريبي
124	مقدمة الفصل
125	المبحث الأول: دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي
125	المطلب الأول: إجراءات التحقيق المحاسبي للكشف عن التهرب الضريبي
125	الفرع الأول: التحضير للتحقيق
125	الفرع الثاني: الشروع في التحقيق
125	المطلب الثاني: نتائج التحقيق المحاسبي
134	الفرع الأول: قبول المحاسبة
135	الفرع الثاني: رفض المحاسبة
136	المطلب الثالث: إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة
136	الفرع الأول: إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق العناصر المادية
138	الفرع الثاني: إعادة تشكيل رقم الأعمال على أساس الفاتورة
138	الفرع الثالث: تبليغ نتائج التحقيق
141	المبحث الثاني: دور التحقيق المعمق في الكشف عن التهرب الضريبي
141	المطلب الأول: إجراءات التحقيق المعمق للكشف عن التهرب الضريبي
141	الفرع الأول: برمجة واختيار الملفات

143	الفرع الثاني: التحضير للتحقيق المعمق
146	المطلب الثاني: إعادة التقييم وتبليغ النتائج
146	الفرع الأول: إعادة تقويم الأسس الخاضعة للضريبة
152	الفرع الثاني: تبليغ النتائج
154	المبحث الثالث : دراسة حالة الرقابة الجبائية
154	المطلب الأول: دراسة حالة التحقيق المحاسبي
154	الفرع الأول: موضوع التحقيق
156	الفرع الثاني: نتائج التحقيق
161	الفرع الثالث : التبليغ النهائي
161	المطلب الثاني: دراسة حالة خاصة بالمراقبة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة
162	الفرع الأول: الإجراءات العملية الأولية
163	الفرع الثاني : المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة
164	الفرع الثالث: نتائج التحقيق المعمق
168	الفصل الرابع :تقييم فاعلية الرقابة الجبائية
169	مقدمة
170	المبحث الأول : المبحث الأول: اثر الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
170	المطلب الأول: اثر التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي
170	الفرع الأول: على مستوى المديرية الولائية للضرائب DWI/DRI
170	الفرع الثاني: على مستوى مصالح البحث والتحقيقات SRV
175	الفرع الثالث: التحقيق المحاسبي لمديرية المؤسسات الكبرى DGE
176	المطلب الثاني: اثر التحقيق المعمق في مكافحة التهرب الضريبي
176	الفرع الأول :على مستوى المديرية الولائية والجهوية للضرائب DWI/DRI
170	الفرع الثاني :على مستوى مصالح البحث والتحقيقات
181	المطلب الثالث: أنواع أخرى للرقابة الجبائية
181	الفرع الأول: الرقابة على الوثائق

182	المطلب الثاني: الرقابة عن طريق الفرق المختلطة
184	المطلب الثالث: الرقابة على المعاملات العقارية
187	المبحث الثاني: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية
187	المطلب الأول: المشاكل المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية
187	الفرع الأول: ضعف برمجة الملفات
188	الفرع الثاني: تعدد الهياكل المختصة بالرقابة الجبائية
190	الفرع الثالث: توزيع الملفات حسب نوع النشاط ونوع التحقيق
192	المطلب الثاني الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية
192	الفرع الأول : غموض وعدم استقرار التشريعات الجبائية
193	الفرع الثاني : تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية
194	الفرع الثالث : نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية
195	الفرع الرابع : نقص الإمكانيات والوسائل المادية
196	المطلب الثالث: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط الخارجي
196	الفرع الأول: نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة
197	الفرع الثاني : اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي
198	الفرع الثالث : عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى
199	المبحث الثالث: الإجراءات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية
199	المطلب الأول: إجراءات تحسين نظام الرقابة الجبائية
199	الفرع الأول: تبسيط وتخفيف النظام الجبائي
200	الفرع الثاني: إنشاء التحقيق المصوب أو التحقيق الظرفي
201	الفرع الثالث: عصرنة الإدارة الجبائية
202	المطلب الثاني: إجراءات دعم مكافحة التهرب الضريبي
202	الفرع الأول : تقوية نظام الرقابة الجبائية لمحاربة الغش والتهرب الضريبي
203	الفرع الثاني : إنشاء ملف وطني للمدانين بالغش الضريبي
204	الفرع الثالث: العقوبات المفروضة على الغش الضريبي
206	المطلب الثالث: تطوير تحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة

207	الفرع الاول: التنسيق مع الهيئة القضائية
207	الفرع الثاني : التعاون و التنسيق الدولي
208	الفرع الثالث: تحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة
213	الخاتمة العامة
221	قائمة المراجع
230	الملاحق
250	ملخص

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
13	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي	01
49	أوجه التشابه والاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي	02
56	معدل الضغط الضريبي في الجزائر وبعض الدول الأخرى	03
60	معدلات الإهلاك المطبقة في الجزائر	04
62	مثال عن حالة التهرب بتخفيض الإيرادات	05
73	تطور نتائج التحصيل الجبائي في الجزائر 1992-1998	06
74	حجم التهرب الضريبي لبعض الأنشطة الاقتصادية لسنة 1983	07
76	تطور عدد قضايا التهرب و المبالغ المسترجعة منها	08
77	عدد الأشخاص المدانين بالغش إلى غاية 1998/12/31	09
147	إعادة تقييم العناصر العينية	10
150	إعادة التقسيم من خلال موازنة الخزينة	11
151	إعادة التقييم من خلال الميزان النقدي	12
156	رقم الأعمال على مستوى جدول حسابات النتائج	13
157	رقم الأعمال على مستوى تصريحات (G50)	14
157	رقم الأعمال المقبوض لسنة 2006	15
158	رقم الأعمال المقبوض لسنة 2007	16
159	رقم الأعمال المقبوض لسنة 2008	17
159	رقم الأعمال المقبوض لسنة 2009	18
160	الرسم على القيمة المضافة بإرجاعه	19
164	نتائج عملية المراقبة لسنة 2004	20

165	نتائج عملية المراقبة لسنة 2005	21
165	نتائج عملية المراقبة لسنة 2006	22
166	نتائج عملية المراقبة لسنة 2007	23
166	حساب قيمة التهرب والغش الضريبي	24
171	نتائج التحقيق المحاسبي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب	25
173	نتائج التحقيق المحاسبي لمصالح البحث والتحقيقات	26
175	نتائج التحقيق المحاسبي لمديرية المؤسسات الكبرى	27
177	نتائج التحقيق المعمق للمديريات الولائية للضرائب	28
179	نتائج التحقيق المعمق لمصالح البحث والتحقيقات	29
181	تطور نتائج الرقابة على الوثائق	30
183	تطور نتائج الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)	31
185	تطور نتائج الرقابة على المعاملات العقارية	32

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل-
110	الهيكل التنظيمي لمديرية الابحاث والمراجعات	01
112	هيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	02
113	الهيكل التنظيمي لمصالح البحث والمراجعات	03
115	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية	04
116	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	05
119	الهيكل العام للرقابة على الوثائق	06
142	برمجة الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية داخل هياكل الإدارة الجبائية	07
171	تطور نتائج التحقيق المحاسبي للمدرييات الولائية للضرائب	08
171	نتائج التحقيق المحاسبي لمصالح البحث والتحقيقات	09
177	نتائج التحقيق المعمق للمدرييات الولائية للضرائب	10
179	تطور نتائج التحقيق المعمق وعدد الملفات لمصالح البحث والتحقيق	11
183	تطور المبالغ وعدد الملفات للفرق المختلطة	12
186	تطور المبالغ المسترجعة وعدد الملفات للرقابة على المعاملات العقارية	13
189	توزيع نتائج الرقابة الجبائية على هياكل الادارة الجبائية	14
190	توزيع القضايا المبرمجة حسب قطاعات النشاط خلال الفترة 1999-2003	15
190	توزيع الاشخاص الطبيعيين على قطاعات النشاط لسنة 2000	16

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
231	التصريح الشهري برقم الأعمال	01
232	التصريح السنوي بالأرباح والنتائج	02
233	إشعار بالتحقيق المحاسبي	03
234	كشف المحاسبة	04
235	كشف مقارنة الميزانيات	05
236	تبليغ نتائج التحقيق المحاسبي	06
237	كشف مجموع الحسابات	07
238	نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2004-200	08
239	نتائج مصالح البحث والتحقيقات لسنة 2005	09
240	نتائج الرقابة الجبائية لسنة 2006	10
241	نتائج الرقابة الجبائية لسنة 2007	11
243	نتائج الرقابة الجبائية لسنة 2008	12
245	مقارنة نتائج التحقيق المحاسبي لسنتي 2005-2004	13
246	نتائج مصالح البحث والتحقيقات لسنة 2006	14
247	نتائج مصالح البحث والتحقيقات لسنة 2007	15
248	وضعية الرقابة الجبائية خلال الفترة 2009-2006	16
249	إشعار بالرقابة الظرفية	17

قائمة المصطلحات

- le système fiscal	- النظام الضريبي
- la réforme fiscale	- الإصلاح الضريبي
- structure fiscale	- الهيكل الضريبي
- la politique fiscale	- السياسة الضريبية
-l'administration fiscale	-الإدارة الجبائية
-l'impôt sur le revenu global- IRG	- الضريبة على الدخل الإجمالي
-l'impôt sur les bénéfices des sociétés – IBS-	- الضريبة على أرباح الشركات
-taxe sur la valeur ajoutée- TVA-	- الرسم على القيمة المضافة
- la législation fiscale	- التشريع الضريبي
-la pression fiscale	- الضغط الضريبي
- la fraude fiscale	- التهرب الضريبي
-L évasion fiscale	- الغش الضريبي
-La contrôle fiscale	-الرقابة الجبائية
-Direction des Recherches et Vérification(D.R.V)	- مديرية الأبحاث والتدقيقات
-Direction des Grandes Entreprises(D.G.E)	- مديرية المؤسسات الكبرى
-Servise Régionale des recherche et Vérifications : (S.R.V)	-المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات
-Direction Wilaya des Impôts (D.W.I)	-المديريات الولائية للضرائب
-vérification de comptabilité VC	-التحقيق المحاسبي
- La Vérification Approfondie de Situation Fiscale Ensemble VASFE	-التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
- contrôle sur pièce	- الرقابة على الوثائق
- Contrôle des évaluations	- الرقابة على المعاملات العقارية
- l'efficacité	- الفعالية

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

تعتبر الضريبة من أهم أدوات السياسة المالية، حيث تشكل أهم مصدر لتمويل خزينة الدولة، كما تساهم في الإنعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية والتي تسعى من خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح الاقتصادي إلى تطوير أنظمتها الضريبية في ظل الانفتاح الاقتصادي والعولمة المالية ووجود التكتلات الاقتصادية، وضرورة التعامل مع المؤسسات الدولية، غير متجاهلة بذلك ظاهرة التهرب الضريبي، التي تعتبر من الظواهر الاقتصادية الخطيرة الشائعة في معظم دول العالم وفي مختلف العصور وإن كانت نسبتها في الدول النامية أعلى بكثير من الدول المتقدمة.

تسعى الجزائر كغيرها من الدول النامية إلى الخروج من التخلف وتحقيق تنمية شاملة في مختلف المجالات، وذلك من خلال عدة وسائل أهمها تطوير النظام الجبائي وتكييفه مع مقتضيات النظام الاقتصادي الحر، وتفعيل آليات الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، حيث قامت الجزائر بإنشاء لجنة وطنية لإصلاح النظام الضريبي مند سنة 1987، وقد تم إصلاح النظام الضريبي سنة 1992 من خلال إحداث تعديلات قانونية وهيكلية تهدف إلى تفعيل الرقابة الجبائية من خلال صياغتها في إطار قانوني يساعدها على تطبيق التشريعات، ويمنحها صلاحيات رقابية تمكنها من القيام بمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة، والتأكد من صحتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات الجبائية، بالإضافة إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات ومحاولة تصحيحها للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، والذي رغم خطورته الاقتصادية والإجراءات الرقابية المتخذة من طرف الدولة في سبيل القضاء عليه؛ لم يحض بما يستحقه من اهتمام سواء على المستوى التشريعي أو التنفيذي أو الفكري، إضافة إلى أنه في ازدياد وتطور مستمر، بحيث يتكيف مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الجديدة، وهو ما يجعل أموالاً طائلة تتداول من دون اقتطاع ضريبي، وبالتالي يضعف حصيلة الخزينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة للرفع من موارد الجباية العادية لتغطية نفقاتها المتزايدة في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

1 إشكالية البحث:

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الفعالة لمعالجة الانحرافات الضريبية والعمل على تصحيحها بالأسلوب الملائم لكي لا تظهر مرة أخرى في المستقبل في سبيل القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي، والذي يعتبر من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لسياستها المالية والاقتصادية، وهو ما يستدعي ضرورة انتهاج رقابة جبائية فعالة للحد من هذه الظاهرة ومحاربتها على جميع المستويات.

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

ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري؟ وما هي آثارها في مكافحة التهرب الضريبي؟

وفي ظل هذا التساؤل الرئيسي وضمن سياق الإجابة عنه يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي أهم إصلاحات النظام الضريبي الجزائري؟
- ما هي أبعاد التهرب الضريبي وكيف تتم مكافحته؟
- ما هي الطرق المستعملة للكشف عن التهرب الضريبي؟ وكيف يتم ذلك؟
- ما هي آثار الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟
- ما هي الإجراءات الكفيلة لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟

2- فرضيات الدراسة:

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

- يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي .

- تعتبر الرقابة الجبائية أداة أساسية لمحاربة التهرب الضريبي.
- إن الرقابة الجبائية لوحدها لا تكفي للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي.

3- أهمية البحث :

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الضريبي الجزائري كونه يعتبر نظاماً تصريحياً يعطي الحرية التامة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمجمل مداخيلهم وممتلكاتهم من تلقاء أنفسهم من خلال فرض الرقابة على هذه التصريحات إلا أن ظاهرة التهرب والغش الضريبي تقف حائلاً دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها، وذلك نظراً لما تخلفه من آثار سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي، حيث تؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، وما يترتب عن ذلك من اختلال في التوازن المالي للدولة، كما يؤدي التهرب والغش الضريبي إلى الإخلال بالمنافسة الاقتصادية وانتشار التفاوت بين الطبقات الاجتماعية.

4- دوافع اختيار الموضوع:

ترجع أسباب اختيارنا لهذا الموضوع إلى تبين الدور الأساسي الذي تلعبه الضريبة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، والذي يجهله الكثير من المكلفين بالضريبة، ويتضح ذلك من خلال الانتشار الواسع وغير المحدود لظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الوطني والدولي رغم الجهود المبذولة باستمرار من طرف الدولة في هذا المجال، ومن أهم الأسباب التي دفعتنا إلى البحث في هذا الموضوع ما يلي:

- الرغبة في التعرف على أسباب استفحال ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر بشكل كبير مقارنة بالدول الأخرى .
- محاولة معرفة أبعاد الرقابة الجبائية في الجزائر، وهل هي أداة وقائية أم ردعية؟
- معرفة مدى مساهمة الإصلاحات الجبائية الحديثة في مكافحة التهرب الضريبي.

- نظراً لقلّة الأبحاث في هذا الموضوع، وخاصة التي تربط موضوع الرقابة الجبائية المطبقة في النظام الضريبي بظاهرة التهرب الضريبي.

إضافة الرغبة الشخصية في الإلمام بموضوع الرقابة الجبائية بشكل عام، وما ينتج عنها من حساسية وخوف لدى المكلفين بالضريبة من مخافة الوقوع في قبضة الرقابة الجبائية رغم مسك محاسبة منتظمة من قبل محافظ حسابات معتمد، والقيام بكل الالتزامات الجبائية في آجالها المحددة، وعدم مخالفة أحكام القوانين التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

5- الهدف من البحث:

يهدف هذا البحث إلى دراسة أثر فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تعتبر ظاهرة اقتصادية خطيرة تعيق التنمية الاقتصادية وتقف حائلاً دون تحقيق أهداف السياسة الضريبية والنظام الضريبي، ومحاولة تشخيص هذه الظاهرة وإبراز انعكاساتها على الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى تقييم دور طرق وآليات الرقابة الجبائية في الحد من انتشار هذه الظاهرة، وأهم التدابير والإجراءات المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في التخفيف من حدتها .

6- حدود الدراسة:

إن معالجتنا لموضوع البحث جعلنا نرتبط بجانبين: مكاني وزماني.

الجانب المكاني يرتبط بالجزائر من خلال دراسة أثر الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، أما بالنسبة للجانب الزمني، فإن فترة الدراسة انطلقت من سنة إنشاء مديرية البحث والمراجعات التي تختص بالرقابة الجبائية على المستوى الوطني، إضافة إلى إنشاء المديرية الولائية للضرائب التي تختص بالرقابة الجبائية على المستوى الولائي وظهور أول إحصائيات خاصة بهما في سنة 1999، وقد امتدت هذه الفترة إلى غاية سنة 2009 ، وهي آخر سنة استطعنا التوصل إلى إحصائيات فيما يخص الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي لكي تكون أقرب إلى الحقيقة وأكثر تعبيراً عن الواقع.

7- المنهج المتبع:

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي ، حيث يتم استخدام المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالضريبة والنظام الضريبي والتهرب الضريبي، أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه في دراسة واقع التهرب الضريبي في الجزائر من خلال تحليل إحصائيات الرقابة الجبائية، وتقييم آثارها في مكافحة التهرب والغش الضريبي. وقد تمثلت الأدوات المستخدمة في هذه الدراسة فيما يلي :

- اعتماد المراجع والمصادر المختلفة المتعلقة بالموضوع، والمتمثلة في الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع، والقوانين والدلائل المتعلقة بالنظام الضريبي والرقابة الجبائية، بالإضافة إلى الاستعانة ببعض المجلات والملتقيات والتقارير والتصريحات الخاصة بموضوع التهرب الضريبي في الجزائر.
- اعتماد المعطيات والمعلومات الإحصائية والبيانية الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية .
- استخدام أسلوب التحليل والتعليق على مختلف الجداول والأشكال .

8- صعوبات البحث:

من أهم الصعوبات التي اعترضتني أثناء عملية البحث وربما كلفتني جهداً معنوياً ومادياً ووقتاً ثميناً هي صعوبة الحصول على الإحصائيات والمعلومات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي في الجزائر على مستوى المديرية العامة للضرائب ومعظم المديريات والهياكل الجهوية التابعة لها بحجة الحفاظ على السر المهني، وعدم توفر الإحصائيات، ولولا تشجيع الأستاذ المشرف "بارك الله فيه وسدد خطاه" لكنت أن أفشل في الحصول عليها، بالإضافة إلى ندرة البحوث والدراسات التي تتناول دراسة إحصائية وتطبيقية لواقع التهرب الضريبي في الجزائر وانعكاساته على الاقتصاد الوطني وعدم وجود مراجع مختصة بالرقابة الجبائية أو التهرب الضريبي في الجزائر.

9- الدراسات السابقة:

يعتبر هذا البحث تكملة وتعميقاً لبعض الدراسات التي سبقته في بعض الجوانب المرتبطة بالضريبة والتهرب الضريبي، وفعالية الرقابة الجبائية، ومن أهم الدراسات التي كانت تصب في سياق البحث نجد:

1- مذكرة ماجستير للطالب: قريش محمد، ظاهرة التهرب والغش الضريبي وآثارها على إيرادات الدولة "دراسة حالة ولاية تلمسان"، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2008-2009، جامعة تلمسان، وقد كانت إشكالية الدراسة تدور حول طرق وأشكال التهرب والغش الضريبي وآثارها على إيرادات الدولة من خلال دراسة حالة ولاية تلمسان، وقد تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول:

- الفصل الأول يتناول تحديد مختلف المصطلحات والمفاهيم المتعلقة بالضريبة والنظام الضريبي.
- الفصل الثاني يتعلق بتحديد مفهوم التهرب والغش الضريبي وعرض مختلف صورهما وأشكالهما وأهم الأسباب المؤدية إليهما.
- الفصل الثالث يتعلق بالآثار المترتبة عن التهرب والغش الضريبي، والطرق المستعملة لمكافحته.
- الفصل الرابع يتعلق بدراسة حالة ميدانية لظاهرة التهرب الضريبي بولاية تلمسان.

2- مذكرة ماجستير للطالب محمد طالبي، "الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1995-1999"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، مذكرة مقدمة بكلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2001-2002، وقد كانت إشكالية الدراسة تدور حول تحديد مكانة الرقابة الجبائية ومعرفة أساليب عملها وأدواتها داخل النظام الجبائي بعد الإصلاحات التي مر بها وآفاقها المستقبلية، وقد تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول:

- الفصل الأول : تم فيه تقديم النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات الجبائية.
- الفصل الثاني : تم من خلاله تحديد مفهوم الرقابة الجبائية و أسبابها.
- الفصل الثالث : تم فيه إبراز أساليب الرقابة الجبائية و أشكالها.
- الفصل الرابع : خصص للآفاق المستقبلية للرقابة الجبائية في الجزائر.

10- مساهمة الدراسة:

- هذا البحث عبارة عن تكملة وتعميق للبحوث التي سبق ذكرها إلا أن له مساهمة تختلف عن البحوث الأخرى تتمثل فيما يلي:
- أن هذا البحث يربط ظاهرة التهرب الضريبي بالرقابة الجبائية المطبقة في النظام الضريبي من خلال تبين الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي.
 - يبين هذا البحث جميع أنواع الرقابة الجبائية المطبقة في الجزائر بالإضافة إلى احتوائه على جميع الإحصائيات الخاصة بهذه الأنواع إلى غاية سنة 2009 .
 - يبين هذا البحث الإجراءات العملية التي يتم من خلالها اكتشاف التهرب والغش الضريبي وكيفية تقدير مبالغ التهرب الضريبي عن طريق مختلف أنواع الرقابة الجبائية.
 - يبين هذا البحث الإجراءات الجديدة التي يتم اتخاذها لتحسين الرقابة الجبائية والنظام الضريبي وتفعيل آلياتهما في مكافحة التهرب الضريبي.

11- تقسيم الدراسة:

سوف يتم تقسيم البحث إلى فصل تمهيدي لتتوير القارئ من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالضريبة والنظام الضريبي، وأربعة فصول أساسية في محاولة للإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكالية المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة، وسيتم التطرق إلى محتوى هذه الفصول باختصار فيما يلي:

الفصل التمهيدي: الضريبة والنظام الضريبي في الجزائر

يتم من خلال التطرق إلى الإطار النظري والمفاهيم الأساسية للضريبة ثم نتطرق بعد ذلك إلى النظام الضريبي الذي يحكمها من خلال تحديد مفهومه العام وأهدافه المختلفة والأسس القانونية والتنظيمية المكونة له، ثم نتطرق بعد ذلك إلى الإصلاحات الجبائية التي انتهجتها الجزائر لتطوير نظامها الضريبي والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وأخيراً نقوم بدراسة النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات.

الفصل الأول: التهرب الضريبي في الجزائر:

نتطرق من خلال هذا الفصل إلى ظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها الداء الذي نسعى إلى علاجه ومكافحته، وذلك من خلال تشخيصها لمعرفة أهم أسبابها وآثارها، مع إظهار المناهج المقترحة لقياسها، وفي الأخير نقوم بدراسة واقع التهرب الضريبي في الجزائر

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية في الجزائر

يتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى مفهوم الرقابة الجبائية والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ثم نتطرق بعد ذلك إلى الأسس القانونية والتنظيمية والتشريعات المنظمة لها وفي الأخير نقوم بدراسة دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري من خلال التعرف على مختلف الآليات الرقابية المستعملة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في اكتشاف التهرب الضريبي

يتم في هذا الفصل دراسة طريقتي التحقيق المحاسبي الخاص بالأشخاص المعنويين والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة الخاص بدخول الأشخاص الطبيعيين وتوضيح كيفية اكتشاف مراقبي الإدارة الجبائية لطرق الغش والتهرب الضريبي التي يستعملها المكلف للتهرب من دفع الضريبة من خلال الاستعانة بدراسة حالة ميدانية لتوضيح الإجراءات العملية التي يتبعها المراقب في عملية المراقبة الجبائية .

الفصل الرابع : تقييم فعالية الرقابة الجبائية

وفيه سيتم تقييم مدى فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، عن طريق عرض الإحصائيات والجدول الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية ومحاولة تحليلها لمعرفة المشاكل والصعوبات التي تعيق فعاليتها، ثم يتم التطرق بعد ذلك إلى الإجراءات الجديدة التي تقوم بها الحكومة من أجل تفعيل آليات الرقابة الجبائية وإيجاد حلول للمشاكل التي تعيقها في سبيل القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي.

الفصل التمهيدي :

**الضريبة والنظام الضريبي
في الجزائر**

مقدمة الفصل:

إن النظام الضريبي هو نظام قديم قدم التاريخ، وقد ازدهر وتطور بتطور العصور و الأزمنة، وزيادة الأنشطة الاقتصادية وتوسعها، حيث كانت الدولة تستعين بالضريبة كمجرد أداة مالية تمكنها من الحصول على موارد تكفي لتمويل الإنفاق العام، كما كان النظام الضريبي يهدف إلى ضمان وفرة في الحصيلة الضريبية وتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي .

وفي ظل التغيرات والتحولات الجذرية الاقتصادية منها والسياسية والاجتماعية التي اجتاحت الجزائر في الآونة الأخيرة والتي مست الدولة في الصميم على غرار الكثير من الدول النامية، والتي تهدف في مجملها إلى تحقيق جملة من الأهداف والغايات لعل أهمها الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، وتحقيق التنمية في مختلف المجالات كان لزاماً على الدولة تكييف نظامها الضريبي مع النظرة الاقتصادية الجديدة، وذلك بإدخال تعديلات على نظامها الضريبي ومحاولة إصلاحه وترشيده من خلال إنشاء ضرائب جديدة أكثر استجابة لمتطلبات التنمية الاقتصادية وتحقيقاً لأهدافها الأخرى، وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة.
- المبحث الثاني: أسس النظام الضريبي ومحدداته.
- المبحث الثالث: النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات الجبائية .

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة

تعتبر الضريبة من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة للدولة لتغطية نفقاتها وتحقيق النمو الاقتصادي، ولقد تطور مفهوم الضريبة تبعاً لتطور مفهوم الدولة ووظائفها حيث أصبحت لها أهمية بالغة في تمويل إيرادات ميزانية الدولة وتوجيه نشاطها الاقتصادي بالإضافة إلى استخدامها كأداة فعالة في تنفيذ السياسات المالية والاقتصادية .

المطلب الأول: ماهية الضريبة

تعددت مفاهيم الضريبة بتعدد آراء الباحثين والمفكرين الاقتصاديين نظراً لتطور مفهوم الضريبة بتطور العصور والأنظمة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في مختلف المجتمعات.

الفرع الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها

تعرف الضريبة بمفهومها الحديث على أنها مبلغ من المال تقتطعه الدولة مباشرة وتجبيه من المكلفين بصورة جبرية ونهائية ودون مقابل، في سبيل تغطية النفقات العامة أو في سبيل تدخل الدولة فقط¹.

كما يمكن تعريفها بأنها: " فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"².

¹ حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة- الموازنة العامة- الضرائب والرسوم "دراسة مقارنة"، دار الخلود، لبنان الطبعة الأولى، سنة 1995، الصفحة 347.

² سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، النفقات العامة- الإيرادات العامة- الميزانية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية سنة 2000، الصفحة 115.

ويمكن أيضا أن نعرف الضريبة حسب Pierre bel trame بأنها: "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية، والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة بشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المرجوة من طرف السلطة العمومية"¹.

من خلال التعريفات السابقة نخلص إلى أن الضريبة عبارة عن اقتطاع نقدي إجباري ونهائي دون مقابل، يتم وفقاً لقواعد قانونية، تقتطعه الدولة أو إحدى هيئاتها العمومية مباشرة من أموال الأشخاص بحسب المقدرة التكاليفية لهم من أجل تغطية الحاجات العامة للمجتمع، وتتميز الضريبة بالخصائص التالية:

أولاً- الضريبة المعاصرة أداء نقدي:

وهذا يعني أن الضريبة تشكل اقتطاعاً مالياً من ثروة المكلف بها وليست كما كانت في السابق أداءً عينياً يتحدد في كمية المحاصيل الزراعية أو ساعات العمل مثل ما كان يستعمل في البلدان التي تعتمد بشكل أساسي على المبادلات العينية ولا تستخدم النقود إلا في حدود ضيقة، أما في الوقت الحالي فإن الضرائب النقدية تشكل القاعدة العامة للميزانية كونها تعتبر أكثر ملاءمة للاقتصاد النقدي والنظام المالي والضريبي المعاصر².

ثانياً- الضريبة تفرض جبراً:

تفرض الضريبة بصورة جبرية، حيث تتولى السلطة العمومية وضع النظام القانوني للضريبة من حيث فرضها وجبايتها وطرق تحصيلها دون اتفاق مع الكلف بها، إلا أن عنصر الجبر لا ينفي المبدأ الدستوري القاضي باختصاص السلطة التشريعية بسن القوانين الضريبية، وتجدر الإشارة إلى أن المؤسس الدستوري الجزائري ينص على أنه لا يجوز أن تحدث أو تلغى أو تعدل الضرائب إلا بمقتضى القانون، وهو ما يجعلها تأخذ صفة الجبر وتخدم مصلحة الدولة والمجتمع دون الإضرار بمصالح المكلفين بالضريبة .

¹ Pierre bel trame, la fiscalité en France, Edition Hachette livre, Paris, page12.

² فوزي عطوي، المالية العامة- النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، سنة 2003، الصفحة 50-51.

ثالثاً- الضريبة تفرض وتجبى بصورة نهائية:

يلتزم المكلف بالضريبة بدفعها بصورة نهائية دون أن تلتزم الدولة بردها أو دفع فوائد عنها وبذلك تختلف الضريبة عن القرض .

رابعاً- الضريبة تدفع بدون مقابل:

تدفع الضريبة بصورة نهائية وبدون مقابل أو منفعة خاصة لدافعها من طرف الجهة التي يدفع إليها الضريبة، وليس معنى ذلك أنه لا يستفيد منها، بل على العكس من ذلك فإنه يستفيد باعتباره عضواً في المجتمع من إنفاق حصيلة الضريبة على المرافق العمومية .

خامساً- الضريبة تدفع لتحقيق النفع العام:

إذا كانت الضريبة لا تفرض مقابل نفع خاص لدافعها كما ذكرنا من قبل، فإن الدولة تلتزم بتخصيص حصيلتها لتحقيق المنفعة العامة، فهي لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته، بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة، وهو الهدف الأساسي للضريبة.

سادساً- الضريبة تفرض تعبيراً عن سياسة الدولة التدخلية:

إن للدولة إمكانية التحكم في المجتمع عن طريق السياسات الاقتصادية التي تملكها سواء كانت هذه السياسات نقدية أو مالية، إذ أن الضريبة لم تعد أداة مالية محايدة بل أصبحت أداة تدخلية توظفها الدولة في خدمة الأغراض الاقتصادية من أجل تشجيع قيام النشاطات الاقتصادية وتوجيهها، إضافة إلى استخدامها في الأغراض الاجتماعية والصحية والتربوية.

سابعاً- الضريبة تفرض وفقاً لمقدرة المكلف:

المبدأ العام أن الضريبة تفرض وفقاً لطاقة المكلف، وذلك بعد حسم التتريلات والإعفاءات القانونية المقررة في التشريع الضريبي المطبق في الدولة، وهذا المبدأ يستجيب

بالتأكيد لمفاهيم العدالة والإنصاف، ويتجنب تحميل المكلفين أعباء تفوق مقدرتهم التكاليفية¹ وهو ما قد يدفعهم إلى التهرب من دفعها.

الفرع الثاني: القواعد العامة التي تحكم الضريبة

يقصد بالقواعد العامة مجموعة المبادئ التي يتعين على المشرع المالي الاسترشاد بها، ومراعاتها بصدد تقدير النظام الضريبي في الدولة، وهي قواعد ذات فائدة مزدوجة فهي تحقق مصلحة المكلف من جهة، ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى ويعتبر "آدم سميث" أول من نظم تلك القواعد وصاغها في كتابه "ثروة الأمم" وتتلخص هذه القواعد فيما يلي²:

أولاً- قاعدة العدالة والمساواة:

العدالة الضريبية عند "آدم سميث" أن يساهم كل أعضاء الجماعة في تحمل أعباء الدولة تبعاً لمقدرتهم النسبية، والتي تتحدد بما يحصلون عليه من دخل في ظل حماية الدولة وأن تكون متناسبة مع القدرات التكاليفية ومحصلة بصفة موحدة دون إرهاب المكلفين بها.

ثانياً- قاعدة اليقين:

تقتضي هذه القاعدة أن تكون الضريبة التي يلتزم المكلف بدفعها محددة على سبيل اليقين دون غموض، حيث يكون ميعاد وطريقة دفعها واضح المعالم، وفي هذا الصدد وجب على الدولة إعلام جميع المكلفين الخاضعين للضريبة بالمعلومات الكافية لكي يتمكنوا من معرفة حقوقهم وواجباتهم الجبائية.

ثالثاً- قاعدة الملائمة في التحصيل:

ينصرف هذا المبدأ إلى ضرورة أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة وإجراءات التحصيل ملائمة للمكلف، وذلك بتيسير إجراءات وعاء ومقدار الضريبة ودفعها بأقل مشقة لتجنب إرهاب المكلفين بها واللجوء إلى التهرب منها، ويتجلى ذلك في النظام الضريبي

¹ فوزي عطوي، المالية العامة-النظم الضريبية وموازنة الدولة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 60.
² سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، النفقات العامة- الإيرادات العامة- الميزانية العامة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 125.

الجزائري من خلال الضرائب على الأجور والمرتبات التي تقطع من الأجر في آخر الشهر بعد دفع المرتب وهو الوقت المناسب للموظفين¹.

رابعاً- قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل:

ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب أعباء ومصاريف ذات تكلفة كبيرة، ولهذا ينبغي على الدولة أن تعتمد على التقنيات المثلى للتحكم في مختلف التكاليف، ومراعاة هذه القاعدة تضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه للحصول عليه².

بالإضافة إلى القواعد الأساسية التقليدية للضرائب هناك قواعد ترتبط بالرقابة الجبائية نخترها فيما يلي:

- يجب أن يكون النظام الضريبي مكيفاً مع المجتمع الذي يطبق عليه، كما أن الفن الضريبي يجب أن يعد بطريقة تحقق الهدف الذي تسعى إليه الدولة مع تجنب الآثار المالية والاقتصادية السيئة التي تترتب عنها³.
- تفترض العدالة الضريبية أن كل المادة الخاضعة للضريبة المحددة قانونياً يجب أن تدركها الضريبة، وهو ما يتطلب وجود آليات رقابية تسهر على التأكد من شمولية الضريبة لمجمل الوعاء الضريبي وهو ما يضعها أمام مشكلة التهرب الضريبي.
- إن السلطات التابعة للإدارة الجبائية المختصة بفرض وتحصيل الضريبة بما لها من صلاحيات قانونية تمكنها من أداء المهام المخولة لها يجب أن يقابلها قواعد و ضمانات تحمي حقوق المكلفين بالضريبة ضد التعسف وتضمن احترام التطبيق العادل للقوانين.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مطبعة دار هومة، الجزائر، سنة 2003، الصفحة 92 .

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة، الجزائر، الطبعة الرابعة، سنة 2008، الصفحة 30 .

³ أمير يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة- النظرية العامة وفقاً للتطورات الراهنة، دار هومة، الجزائر، سنة 2005، الصفحة 99-100.

المطلب الثاني: التصنيفات المختلفة للضرائب:

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنية باختلاف الزمان والمكان، إذ أن الأنظمة الضريبية الحديثة لا تقتصر على نوع واحد من أنواع الضرائب، وإنما تختار مزيجاً متكاملًا من الضرائب المتنوعة تصاغ في شكل صور تنظيمية وفنية تتلاءم مع الأهداف التي تسعى السياسة الضريبية إلى تحقيقها، وقد صنف علماء المالية الضرائب إلى عدة تصنيفات أهمها :

الفرع الأول : التصنيف القائم على طبيعة الضريبة

يتم تقسيم الضرائب وفق هذا التصنيف إلى قسمين، ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، حيث يُجمع الكتاب الاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب الدخل والثروة، ويمكن تعريف الضرائب المباشرة على أنها " كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات، والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم إسمية تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية"¹، أما الضرائب غير المباشرة فهي الضرائب على التداول والضرائب على الإنفاق حيث تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤداة وبالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من طرف الشخص الذي يود استهلاكها، وبالرغم من أهمية هذا التقسيم إلا أنه ليس هو المعيار الوحيد، بل توجد عدة معايير للفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة نذكر منها :

أولاً- معيار التحصيل:

يقوم هذا المعيار على أساس علاقة الإدارة الجبائية بالمكلف بالضريبة من حيث طريقة التحصيل، فإذا كانت الإدارة الجبائية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناءً على كشوف أو جداول خاصة بالمكلفين ويتم تحصيلها سنوياً؛ تكون الضريبة مباشرة مثل الضرائب على الدخل ورأس المال، أما إذا كانت الضرائب تفرض من دون علاقة مباشرة

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، مرجع سبق ذكره، الصفحة 62-63.

مع المكلف أو يتم تحصيلها نظراً لواقعة اقتصادية فتعتبر ضرائب غير مباشرة مثل الضريبة على الاستهلاك .

ثانياً - معيار نقل عبء الضريبة :

وفقاً لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونياً هو الذي يتحمل عبئها بصورة مباشرة ونهائية ولا يمكنه التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية، بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف بها يمكنه نقل عبئها إلى شخص آخر، ومن النقد الموجه إلى هذا المعيار أن ظاهرة العبء الضريبي تخضع للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية المتداخلة، والتي يصعب التأكد منها فضلاً عن أن كل الضرائب قد ينتقل عبؤها وقد لا ينتقل.

وخلاصة القول أن النظرية الضريبية والمالية لم تستقر على معيار محدد للفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وأن لكل منهما مزايا وعيوب ولذلك يتم الأخذ بالمعيار المناسب لتطبيق الضريبة.

الفرع الثاني: التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق

وفقاً لهذا المعيار تتم التفرقة بين الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية من جهة والضرائب المتعددة والضريبة الوحيدة من جهة أخرى.

أولاً- الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية :

تقوم الضرائب الحقيقية على قيمة أو كمية المادة الخاضعة للضريبة كالسلع أو الدخل، أما الضرائب الشخصية فهي تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة، فبعض الضرائب تحمل بالضرورة صفة الحقيقية مثل الرسم على رقم الأعمال وذلك لأنها تستهدف حالة موضوعية مرتبطة بوجود سلعة أو ممارسة نشاط معين، أما الضرائب الشخصية فهي تتعلق بالضرائب على الدخل.

ثانياً - الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة:

عُرف الأخذ بنظام الضريبة الوحيدة منذ القدم حيث كانت الضريبة تفرض على الأراضي الزراعية باعتبارها المصدر الوحيد للإنتاج والثروة، وقد أخذ الطبيعيون بفكرة الضريبة الموحدة على الأراضي الزراعية، ومع تطور الأنشطة الاقتصادية وعدم ملاءمة الضريبة الوحيدة لذلك؛ دعت الحاجة إلى فرض ضرائب متعددة ترتبط بالنظام الضريبي السائد في الدولة من خلال المفاضلة عند إجراء التنظيم الفني للضرائب بالاعتماد على فرض عدة ضرائب يتخذ كل منها وعاءً ضريبياً خاصاً بها¹، ويتميز نظام الضريبة المتعددة بفرض معدلات ضريبية معتدلة لا يشعر الأفراد بثقل عبئها ومن ثم فلا يفكرون بالتهرب منها، وبالرغم من ذلك وإن كان هذا النظام أكثر تماشياً مع التطور الاقتصادي، إلا أن المغالاة في التعدد الضريبي قد تؤدي إلى صعوبات ومشاكل عديدة بالنسبة للمكلفين بها والإدارة الجبائية على حد سواء.

الفرع الثالث: التصنيف الاقتصادي للضريبة

إن الهدف من هذا التصنيف هو مراعاة الطابع الاقتصادي للضريبة، والذي يجعل منها أداة للتنمية الاقتصادية، ويضم هذا التصنيف ثلاث فئات من الضرائب هي:

أولاً - الضرائب على الدخل:

يعتبر الدخل الوعاء الأساسي للضريبة لكونه يمتاز بطبيعة متجددة ومتكررة، وهو عبارة عن إيراد نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يتم الحصول عليه بصفة دورية، وتحتل الضرائب على الدخل أهمية كبرى في الأنظمة الضريبية الحديثة لكونها تشمل جميع الأنشطة الاقتصادية المختلفة من خلال فرض ضريبة وحيدة إجمالية على مجموعة الدخول التي تتحقق سواء من رأس المال أو العمل أو هما معاً²، كما أنها تراعي الأوضاع المالية

¹ محمد حمو ومنور أوسريز، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الطبعة الأولى، سنة 2009، الصفحة 29.

² سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، النفقات العامة- الإيرادات العامة- موازنة الدولة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 140.

والاجتماعية للمكلف، بالإضافة إلى أنها تمثل مصدراً ثابتاً ودائماً للايرادات العامة للدولة تستخدمها لتحقيق العدالة الاجتماعية والحد من الفوارق الاجتماعية.

ثانياً- الضرائب على رأس المال:

تُفرض هذه الضريبة على رأس المال وتُدفع من الدخل المحقق، وتتميز بأنها تتخذ رأس المال نفسه وعاء للضريبة، إلا أن سعرها يكون منخفضاً بحيث يكفي الدخل الناتج عن رأس المال للوفاء بدين الضريبة دون حاجة للتصرف في جزء منه ويتم تقسيمها إلى ثلاثة أنواع وهي :

1- الضرائب على تملك رأس المال:

تفرض هذه الضريبة على رأس المال الذي يملكه الفرد بغض النظر عن شكله أو مصدره وكيفية استخدامه، وتصيب رأس المال حتى ولو كان مدخراً.

2- الضرائب على نمو رأس المال:

وتفرض على الزيادات التي تطرأ على قيمة رأس المال مثل: زيادة ثمن العقار إذا فتحت الأشغال العامة شارعاً رئيسياً أدى إلى ارتفاع أسعار العقارات المجاورة له، وبذلك يترتب عليها فرض الضريبة¹.

3- الضرائب على الأموال المكتسبة:

وهي الضرائب التي تفرض على جميع الحقوق والأموال المنقولة وغير المنقولة التي تؤول إلى الغير عن طريق الإرث أو الوصية أو الهبة أو أي طريقة أخرى بدون مقابل.

ثالثاً- الضرائب على الإنفاق:

وهي نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة، وتفرض على إنفاق الدخل لأغراض الاستهلاك أو على إنفاقه لأغراض الاستثمار، وتحتل الضرائب على الإنفاق

¹ علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، سنة 2008، الصفحة 202 .

مكانة بارزة في الأنظمة الضريبية المختلفة نظراً لغازارة الحصيلة الضريبية الناتجة عنها إضافة إلى سهولة جبايتها وتماشيتها مع العدالة الضريبية، كما أنها تؤدي إلى الحد من الإنفاق وتشمل الضرائب على الإنفاق عدة أشكال أهمها :

1- الضريبة المتدرجة:

تقوم بإخضاع الضريبة في جميع المراحل التي يمر بها الإنتاج دون التمييز بين ذلك ابتداءً من مرحلة إعداد السلعة ووصولاً إلى مرحلة تجارة التجزئة¹.

2 - الضريبة على القيمة المضافة :

يقصد بالقيمة المضافة تلك الإضافات المتتالية على قيمة السلعة أو الخدمة، وتعد أكثر غزارة في التحصيل، حيث تفرض على الاستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري والحرفي، وتفرض في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، إذ أنها لا تمس إلا القيمة المضافة ويتحملها المستهلك النهائي .

المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالجانب الفني للاقتطاع الضريبي مجموعة العمليات التي تمكن من إنشاء الضريبة وربطها وتحصيلها من خلال المعالجة النقدية للضريبة، وكيفية تحديد وعائها والأسس التي يتم الاعتماد عليها في ذلك، ثم تحديد كيفية حساب قيمة الضريبة وطريقة تحصيلها لصالح الخزينة العمومية.

الفرع الأول : تقدير الوعاء الضريبي

يقصد بالوعاء الضريبي المنبع الذي تغترف منه الدولة مؤونها لاقتطاع الضريبة، أو المادة التي تخضع للضريبة، ويتم تقديره من خلال تحديد العنصر الاقتصادي الذي تسقط عليه الضريبة ويتم ذلك بطريقتين:

¹ يونس أحمد البطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، سنة 1972، الصفحة 26.

أولاً- التقدير بواسطة الإدارة الجبائية:

وفقاً لهذه الطريقة تقوم الإدارة الجبائية بتقدير المادة الخاضعة للضريبة بطريقة مباشرة عن طريق المظاهر الخارجية أو عن طريق التقدير الجزافي.

1- أسلوب المظاهر الخارجية:

تتمثل هذه الطريقة في اعتماد الإدارة الجبائية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية المتعلقة بالمكلف والتي يكون من السهل عليها تقديرها، كأن يتم تقدير دخل المكلف على أساس قيمة الإيجار، أو تقدير أرباح العمل التجاري أو الصناعي بالاعتماد على نوع التجارة أو النشاط أو عدد العمال، وتمتاز هذه الطريقة بالبساطة وقلة النفقات وضعف إمكانية التهرب من دفعها، ويعاب عليها أن هناك ثروات ليست لها مظاهر خارجية يمكن أن تقدر على أساسها، كما أن هذه المظاهر الخارجية في حد ذاتها لا تعبر دائماً وبدقة عن مقدار الوعاء الضريبي .

2- التقدير الجزافي:

حسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة تقديراً جزافياً على أساس بعض القرائن التي يحددها المشرع، حيث تقوم الإدارة بتقدير متوسط أو معدل تقريبي للمادة الضريبية باللجوء إلى عنصر من عناصر المادة الضريبية، فمثلاً عند تقدير الأرباح الصناعية أو التجارية جزافياً تأخذ الإدارة في الاعتبار رقم أعمال المؤسسة، كما يمكن أن تتخذ هذه القرائن صورة اتفاقية بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، وغالباً ما يتم ذلك عن طريق مناقشة المكلف والاتفاق معه على مبلغ معين يمثل مقدار دخله، ويمتاز هذا النظام بالبساطة وعدم التعقيد وخاصة في الحالات التي يصعب فيها على المكلفين تقدير حجم مادتهم الخاضعة للضريبة، ويعاب عليه كثرة الخلافات حول التقدير الجزافي الذي تحدده الإدارة الجبائية، وعادة ما يتم رفضه من طرف المكلفين بالضريبة بحجة المغالاة في تقدير وعاء الضريبة .

ثانياً - التقدير بواسطة الأفراد:

يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة مباشرة إما بالتصريح وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الجبائية .

1 - تصريح المكلف بالضريبة :

حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم إقرار للإدارة الجبائية في موعد يحدده القانون، يتضمن الإقرار مكونات ثروته أو دخله مع افتراض حسن نية وأمانة المكلف بالضريبة، و تصطدم هذه الطريقة بإمكانية لجوء المكلف للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرح بها لكي تفرض عليه ضريبة أقل، ويتيح القانون الضريبي للإدارة الجبائية الحق في الرقابة على صحة المعلومات المصرح بها، وفي هذا السياق يخول القانون الضريبي الجزائري للإدارة الجبائية الحق في الإطلاع والرقابة على محاسبة المكلفين وطلب الكشوف المفصلة لدى الإدارات العمومية¹.

2 - التصريح من طرف الغير :

بموجب هذه الطريقة يتم الوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة لتقديرها من طرف شخص آخر غير المكلف بالضريبة تربطه به علاقة قانونية، أو يسمح وضعه بمعرفة مركز المكلف وحقيقة دخله كأن يقوم صاحب العمل بإقرار أجور عماله أو المؤجر بالإبلاغ عن قيمة الإيجار، وتمتاز هذه الطريقة بدقتها النسبية واقترابها من الواقع، ومن عيوبها صعوبة التقدير النسبي لبعض الدخول وخاصة المهن الحرة ومع ذلك يتم إتباع هذا الأسلوب في الكثير من دول العالم .

الفرع الثاني: تحصيل الضريبة

يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات التي تستهدف نقل قيمتها من ذمة المكلف إلى الخزانة العمومية من أجل استيفاء حقها، ويرتبط تحصيل الضريبة بالواقعة

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة – الرسم على القيمة المضافة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر سنة 2005، الصفحة 33.

المنشئة لها والسلطة المتخصصة بتحصيلها وطرق التحصيل ومواعيده وضماناته¹، ويتم الدفع نقداً أو عن طريق الشيك أو حوالة بريدية، وتتبع الإدارة الجبائية عدة طرق لتحصيل الضريبة أهمها:

1- أسلوب التوريد المباشر:

بعد تحديد دين الضريبة تعلم الإدارة الجبائية المكلف بمبلغ الضريبة المستحق عليه وميعاد دفعه، وعليه أن يقوم بالسداد للخرينة مباشرة، أو عن طريق طوابع دمغة يلصقها على الكشوف، ويستخدم أسلوب التوريد المباشر في أغلبية الضرائب المباشرة مثل الضريبة على الدخل الإجمالي.

2 - أسلوب الأقساط المقدمة :

وهي عبارة عن أقساط ومبالغ دورية يدفعها المكلف خلال السنة اعتماداً على ما تم تقديره من طرفه، أو من طرف الإدارة الجبائية بناءً على ما صرح به في السنة الماضية عن الدخل المتوقع للسنة المقبلة، حيث تلزمه الإدارة بدفع أقساط مقدّمة تتناسب مع دخله المتوقع وتقوم في آخر السنة بتسوية نهائية، وتمتاز هذه الطريقة بضمان تدفق دائم وسيولة مالية مستمرة، إلا أنها تتطلب يسراً مالياً لدى المكلف بالضريبة ليتمكن من دفعها وفقاً لهذا الأسلوب .

3 - أسلوب الحجز من المنبع :

ويعتبر من أهم الطرق في تحصيل الضريبة ويتطلب وجود طرف ثالث وسيط بين الممول والإدارة تربطه علاقة مديونية، حيث يقوم بحساب قيمة الضريبة ودفعها مباشرة إلى الخزينة، فمثلاً يلزم القانون الجبائي رب العمل بحجز الضريبة قبل أن يسلم العامل أجره وتوريدها إلى مصلحة الضرائب، ويعطى العامل صافي دخله بعد اقتطاع الضريبة.

¹ عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة - دراسة الاقتصاد العام، دار الجامعة المصرية، سنة 1984، الصفحة 123.

المبحث الثاني: أسس النظام الضريبي ومحدداته

تطور مفهوم الضريبة في ظل تطور مفهوم الدولة المعاصرة، حيث أصبحت تمثل وسيلة لتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية و السياسية من أهمها تمويل الاقتصاد الوطني وتنظيم الأنشطة الاقتصادية والتحكم فيها من خلال تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، وإعادة توزيع الدخل على أفراد المجتمع وإرساء العدالة الضريبية.

المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي وأهدافه

لكي تحقق الضريبة الأهداف المسطرة لها كان من الضروري على الدولة توفير مجموعة من القواعد القانونية والصور الفنية التي تحددها في شكل نظام ضريبي يضمن تطبيقها بشكل عادل وفقاً لمقتضيات الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي.

الفرع الأول: مفهوم النظام الضريبي

تعددت تعريفات النظام الضريبي نظراً لارتباطها بعدة معايير من أهمها طبيعة نظام الحكم ودرجة التطور الاقتصادي، وبشكل عام يوجد مفهومان للنظام الضريبي أحدهما ضيق يتمثل في: " مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل، وثانيهما واسع يتمثل في كافة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها معاً وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان معين¹، كما يمكن تعريف النظام الضريبي على أنه: " مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع"².

¹ المراسي السيد الحجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، كلية التجارة، جامعة بيروت العربية، الدار الجامعية، سنة 2001، الصفحة 6.
² خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث - جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة، الطبعة الثانية، سنة 2006 الصفحة 25.

وبشكل عام يمكن تعريف النظام الضريبي على أنه مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية ومذكرات تفسيرية، تسعى لتحقيق أهداف النظام الضريبي والسياسة الضريبية المتمثلة في توفير حصيلة ضريبية ملائمة لتمويل نفقاتها العمومية المتزايدة، واستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة أكثر ما أمكن من أجل دفع عجلة التنمية الاقتصادية، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي والعدالة الاجتماعية .

من خلال التعريفات السابقة نستنتج أن للنظام الضريبي ثلاثة مكونات رئيسية وهي كالتالي:¹

- أهداف محددة مشتقة من أهداف السياسة الضريبية السائدة الخاصة بالمجتمع والتي تختلف من مجتمع لآخر وفقاً للتطور الاقتصادي والنظام السياسي.
 - مجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضريبة والتي تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها .
 - مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية التي تمثل الطريقة التي يعمل من خلالها النظام الضريبي ومختلف أجهزته.
- ومن خلال تحليل مكونات النظام الضريبي تتضح لنا عدة ملاحظات أهمها:
- ضرورة اختيار الصور الفنية للضريبة بما يتلاءم مع ظروف وخصائص المجتمع التي تعمل في نطاقه، إضافة إلى تحديد الوزن النسبي لكل ضريبة وفقاً لمقدرتها على تحقيق الأهداف .
 - ضرورة التنسيق بين الصور الفنية التي يتم اختيارها وهو ما يعني إمكانية اختلاف النظام الضريبي باختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمر بها المجتمع.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب- سياسات - نظم - قضايا اقتصادية معاصرة، الدار الجامعية، سنة 2007 ، الصفحة 325-324 .

الفرع الثاني: أهداف النظام الضريبي

يسعى النظام الضريبي إلى تحقيق أهداف الدولة وهي نفسها أهداف السياسة الضريبية بما يتفق مع سياستها الاقتصادية ولذلك فهي تختلف من دولة لأخرى ويمكن التمييز بينها من خلال درجة النمو الاقتصادي وطبيعة أنظمة الحكم كما يلي:

أولاً- أهداف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتقدمة :

ظلت الدول الرأسمالية تتخذ موقفاً محايداً اتجاه النشاط الاقتصادي كونها تقوم على مبدأ حرية الملكية الفردية لوسائل الإنتاج بحجة أن تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي يعيق نشاط القطاع الخاص، والذي يعتبر المحرك الرئيسي للاقتصاد، ولذلك كان النظام الضريبي يكتفي بتحقيق هدفين هما :

- تحقيق وفرة مالية من خلال الحصيلة الضريبية تمكنها من إشباع حاجاتها العامة .
- إرساء عدالة في توزيع العبء الضريبي من خلال تطبيق مبادئ الضريبة، إلا أن التطور الاقتصادي المستمر وعدم كفاية الإجراءات المستعملة لتلبية الحاجيات المتزايدة الناتجة عن تطور أغراض الضريبة؛ أدى بالدول الرأسمالية إلى زيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية وهو ما أضاف دوراً جديداً للضريبة، حيث أصبحت الضريبة وسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية، وتوجيه النشاط الاقتصادي.

ثانياً- أهداف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتخلفة:

تسعى الدول المتخلفة للخروج من دائرة التخلف من خلال تطوير إمكانياتها الاقتصادية، ويتمشى نظامها الضريبي وفقاً لذلك، حيث يهدف إلى تنمية إمكانيات الادخار والاستثمار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد، والسعي إلى زيادة معدل النمو على نحو يحقق زيادة متوسط الدخل الفردي بغية الوصول إلى مستويات الدول المتقدمة، كما يهدف النظام الضريبي في هذه الدول إلى " تحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية، والذي يمكن من تنفيذ المشروعات التي تتضمنها برامج التنمية، إضافة

إلى الحد من موجات التضخم التي تصاحب عادةً عمليات التنمية بما يربطها من تعديل في هيكل توزيع الدخل الثابتة¹.

كما أن للضريبة دوراً هاماً في الدول النامية يتمثل بصفة أساسية في تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها إلى المشروعات التي تحقق أغراض التنمية، فقد تلجأ الدولة إلى الاستعانة بضرائب مختلفة لتوزيع مكاسب النمو الاقتصادي وفقاً للهيكل الذي تحدده لذلك مع مراعاة ملاءمته مع طبيعة المجتمع الموزعة عليه، كأن تقوم بذلك بغرض الحد من التفاوت في توزيع الدخل طبقاً لسياستها الخاصة، حتى ولو كان ذلك على حساب الزيادة غير المتوقعة في الدخل الوطني .

ثالثاً- أهداف النظام الضريبي في الدول الاشتراكية:

يقوم النظام الاشتراكي على مبدأ الملكية العامة لوسائل الإنتاج وتحقيق المصلحة العامة، وتتخذ النظم الاشتراكية من الضريبة أداة مرنة من أدوات التوجه الاقتصادي من ناحية، وأداة من أدوات الرقابة على الإنتاج ومقياساً لكفايته من ناحية أخرى، وبما أن وسائل الإنتاج ملكية جماعية تابعة للدولة، فإن وعاء الضريبة يعتبر مالاً جماعياً وبذلك تكتسي الضريبة أهمية ثانوية في إطار الفكر الاشتراكي على اعتبار أنها تتضمن اعترافاً ضمناً بشرعية الدخل الخاصة، حيث يرى "كارل ماركس" أن إحداث تغيير جوهري في العلاقات الاجتماعية لا يمكن أن يتحقق سوى بإجراء ثوري عام تقتصر الضريبة على أن تكون أداة لتحقيقه².

على الرغم من تعدد أهداف النظام الضريبي، إذ يختلف دوره في ظل الرأسمالية عن الاشتراكية، وفي الدول المتقدمة عن الدول المختلفة، إلا أن الهدف الأساسي والمشارك بين الأنظمة هو توفير الحصيلة الضريبية وضمان التوزيع العادل لها وللععبء الضريبي إضافة إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

¹ محمد حمو ومنور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين مطولة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 53.

² يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، الصفحة 24.

المطلب الثاني: الأسس القانونية والتنظيمية للنظام الضريبي

من خلال تعريفنا للنظام الضريبي في المبحث السابق يتضح لنا أنه يتمثل في مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية، إضافة إلى اللوائح التنفيذية التي تمثل القانون الجبائي، ومجموعة الصور الفنية المتكاملة ممثلة في الإدارة الجبائية ويسعى إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية في المجتمع.

الفرع الأول: السياسة الضريبية

اختلفت الكتابات حول مفهوم السياسة الضريبية في العصر القديم عنه في العصر الحديث، وقد اتفق معظم الاقتصاديين على تعريفها بأنها: "مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع"¹، كما يمكن تعريفها على أنها "مجموعة المبادئ التي تنظم الاقتطاع الضريبي، وتكمل الخصائص الأساسية للضريبة بهدف تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية"²، وقد تترجم السياسة الضريبية بعدة نظم ضريبية، لذا فإن اختلاف النظم الضريبية بين الدول قد لا يعني اختلاف السياسة الضريبية لهذه الدول، ومن خلال التعريفين السابقين يتضح لنا ما يلي:

- السياسة الضريبية عبارة عن مجموعة متكاملة من البرامج تسمح بوضع وتصميم انسجام بين مكوناتها للمساهمة في مواجهة التناقضات بين الأهداف المراد تحقيقها.
- يمتد نطاق السياسة الضريبية ليشمل الإيرادات الضريبية الفعلية والمحتملة والبرامج المتكاملة المرتبطة بها، حيث تشمل الحوافز الضريبية التي تمنحها الدولة لأنشطة اقتصادية معينة ترغب في تشجيعها.
- إن السياسة الضريبية ما هي إلا أداة من أدوات السياسة الاقتصادية التي تساهم في تحقيق أهداف المجتمع.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية- مدخل تحليلي مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2000، الصفحة 13.

² Jean Luc Mathieu, La Politique fiscale, Edition Economica, Paris, 1999, page 01.

كما إن للسياسة الضريبية عدة مقومات أهمها:

قدرة الأداء الجبائي:

تعتبر عن مردودية الضرائب في مجتمع معين حيث تقوم الدولة بتحمل تكاليف تمويل الخزينة بالموارد الضريبية وتلبية حاجات المجتمع من خلال إعادة توزيعها بين أفراد المجتمع في شكل خدمات .

المحيط الجبائي :

وهو البيئة التي تدرج فيها السياسة الجبائية، وتختلف من بلد لآخر باختلاف درجة النمو الاقتصادي وطبيعة النظام السائد¹.

الهيكل الجبائي:

تعكس الهياكل الضريبية في بعض الدول صورة صادقة لهيكلها الاقتصادي وتستخدم لتطبيق السياسة الضريبية المدرجة في القوانين الجبائية وتحدد بعدة عوامل أهمها :

- درجة التقدم الاقتصادي.
- فعالية النظام الجبائي في تحقيق أهداف المجتمع .
- الإيديولوجيات والتقاليد والعوامل السياسية والاجتماعية.
- كفاءة إدارة النظام الضريبي.

ترتبط السياسة الضريبية بالنظام الضريبي باعتباره الوسيلة التي من خلالها تقنن وتنفذ وتراقب هذه السياسة ، وهو بذلك الإطار والمرتكز الأساسي الذي تحقق من خلاله مختلف أهدافها التي ترسم في إطار السياسة الاقتصادية العامة، وخاصة في مجال تشجيع الاستثمارات، حيث عملت الجزائر على منح مزايا ضريبية من خلال فرض ضرائب ضعيفة على المواد والمعدات الموجهة للاستثمار، كما منح المشرع الجزائري إعفاءات جزئية وأخرى كلية لبعض أنواع الضرائب المتعلقة بالاستثمار.

¹ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، مرجع سبق ذكره، الصفحة 23 .

الفرع الثاني: القانون الضريبي

يعتبر القانون الضريبي الركيزة الأساسية التي يبنى عليها النظام الجبائي، وهو فرع من فروع القانون المالي الذي يتكفل بتنظيم الأسس والقواعد المتعلقة بتقدير الإيرادات العامة وجبايتها والعلاقات القانونية التي تنشأ عنها فيما بين السلطات الضريبية والمكلفين بالضريبة¹.

يعتبر التشريع المصدر الأساسي للقانون الضريبي كونه يتميز بالدقة والوضوح وهو ما يتفق مع خطورة القانون الضريبي فيما يتعلق بتمتع الدولة بحق الجبر والإكراه في جباية الضريبة وحماية حقوق الأفراد وحررياتهم، ويتناول التشريع الضريبي صياغة الأصول العلمية للضريبة، فهو يدرس القواعد والإجراءات التي تحكم نظام الضرائب في فترة محددة وإقليم معين، ونظراً لأهمية الضرائب كمصدر للإيرادات فقد تطلب الأمر فرضها بنص التشريع، ويتجلى ذلك من خلال نص المادة (1/61) من الدستور الجزائري " كل المواطنين متساوون في الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث ضريبة إلا بمقتضى القانون"².

أولاً- مبدأ المشروعية :

يعني أن تصدر الضريبة عن جهاز تشريعي في الدولة طبقاً للقاعدة التي تقول " لا ضريبة إلا بقانون"، حيث أن الضريبة لا يمكن أن تفرض إلا بنصوص قانونية صادرة عن السلطة التشريعية باعتبارها ممثلة لإرادة الشعب.

ثانياً- مبدأ العدالة والمساواة :

يجب أن تكون الضريبة عامة وأن يوزع العبء الضريبي العام للدولة على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته التكليفية ومستوى دخله وأن تضمن المساواة أمام الضريبة وتتوقف عدالة الضريبة على طريقة إعدادها من خلال التشريع الذي يحددها عن طريق التقسيم المهني والاجتماعي لفرض الضريبة على مداخيل العمل ورأس المال، إضافة إلى

¹ سوزي عدلي ناشد، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، سنة 2003، الصفحة 05.
² أنظر المادة 1/61 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1989 والمعدل في 28 نوفمبر سنة 1996.

تقدير الضريبة بين المكلفين ذوي المداخل البسيطة وأصحاب المداخل المرتفعة وذلك لتكريس الحد من التفاوت الاجتماعي.

ثالثاً- مبدأ العمومية في التطبيق:

يقصد بمبدأ العمومية في التطبيق فرض الضريبة على جميع الأشخاص والدخول والأموال التي تمتد إليها سلطة الدولة بصفة عامة وبدون استثناء، وهي بذلك تكرس مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي.

يرتبط التشريع الجبائي ارتباطاً وثيقاً بالنظام الاقتصادي ويحظى بأهمية كبيرة، حيث أن تحديد الضرائب أو تغيير معدلاتها أو إقرار الإعفاء منها في الجزائر يجب أن يكون منصوصاً عليه في قانون المالية، ولا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع جبائي خارج قانون المالية إلا في الحالات الاستثنائية من خلال مرسوم تنفيذي أو قرار وزاري .

الفرع الثالث: الإدارة الجبائية

تعتبر الإدارة الجبائية من أهم الأسس التي يبنى عليها النظام الضريبي، كونها تمثل الجهاز الفني والإداري الذي يناط به مسؤولية حساب الضريبة وتصفياتها وتحصيلها ومختلف الإجراءات الخاصة بها، وتختص الإدارة الجبائية بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حمايةً لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى كما تقوم باقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجة الرقي والكمال وتساعد المجتمع في تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية¹.

كما يمكن تعريفها بأنها ذلك الجهاز الفني الذي يتمتع بالشرعية القانونية والذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي ويعمل كهمزة وصل بين المكلفين بالضريبة والنظام الضريبي، حيث تسعى الدول المتقدمة إلى وسائل أكثر تطوراً وقتراباً من تطبيق العدالة الضريبية من خلال تحسين وظائف الإدارة الجبائية عن طريق تطبيق نظام الربط الذاتي والذي يعتمد بصفة أساسية على ما يقدمه المكلفون من تصريحات بمداخلهم من تلقاء أنفسهم

¹ حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، سنة 2003، الصفحة 121 .

في الوقت المحدد، وبما أن الإدارة الجبائية هي فرع من فروع الإدارة المالية فإنها تحتوى على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية والمتمثلة فيما يلي:

أولاً - وظيفة التخطيط:

يتمثل التخطيط الضريبي في تحليل الأوضاع السائدة والتنبؤ بالأوضاع المستقبلية وتحديد الأهداف التي يجب تحقيقها في مجال الإدارة الجبائية، ثم رسم السياسات والخطط والبرامج التي تساعد على تحسين الأداء ورفع الكفاءة وتنسيق الأنشطة الإدارية.

ثانياً - وظيفة التنظيم :

يعمل التنظيم في مجال الإدارة الجبائية على حصر مهام الإدارة في ظل النظام الضريبي السائد، ثم تشكيل الهيكل التنظيمي وتحديد أفراد الإدارة وتفويض كل فرد السلطات والصلاحيات التي تمكنه من أداء أعماله على الوجه الأمثل .

ثالثاً- وظيفة التوجيه :

يتضمن التوجيه إعداد النماذج المتعلقة بكافة عمليات الإدارة الجبائية وإصدار التفسيرات المتعلقة بها، ثم إيصال كل هذه التوجيهات للمسؤولين وترغيبهم للعمل بها والإشراف على تطبيقها قصد ضمان تضافر الجهود وتوحيد المعاملة بين فروع الإدارة الجبائية.

رابعاً- وظيفة الرقابة:

تسمح الرقابة في مجال الإدارة الجبائية بمراقبة وتقييم إنجازات الإدارة الجبائية وتحديد العقبات التي تعيق تحقيق أهداف التخطيط الضريبي والعمل على تجنبها واكتشاف الأخطاء والانحرافات قصد تحليلها ومعالجتها بشكل يضمن عدم تكرارها في المستقبل كما تعتبر الرقابة الجبائية أهم الوسائل للكشف عن العمليات الاحتيالية والتدليسية المتمثلة في الغش والتهرب الضريبي ومكافحته.

يؤثر حجم الإدارة الجبائية ومستوى كفاءتها في النظام الضريبي المطبق، حيث يؤدي ضعف الإدارة الجبائية وتدني مستوياتها إلى صياغة تشريع ضريبي يلقي بأعباء إدارية ثقيلة على الممولين وهو بدوره يبقى غير قادر على تحقيق أهداف السياسة الجبائية.

المطلب الثالث: محددات النظام الضريبي وأثرها على هيكله

يتحدد النظام الضريبي لمجتمع ما من خلال المعرفة الكاملة بايديولوجيات المجتمع وأوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، إضافة إلى أهداف السياسة الضريبية التي يسعى إلى تحقيقها، وتنعكس السياسات والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المختلفة على النظام الضريبي من خلال التأثير على مكوناته وهيكله وطريقة العمل التي يعمل بها وبذلك يختلف النظام الضريبي من دولة لأخرى ولنفس الدولة من فترة زمنية لأخرى.

الفرع الأول: الواقع السياسي وأثره على هيكل النظام الضريبي

يقتضي مبدأ مشروعية الضريبة بأن الضريبة لا تفرض ولا تعدل إلا بمقتضى القانون وبذلك يؤثر الواقع السياسي السائد في النظام الضريبي من خلال القوى السياسية المسيطرة في المجتمع، حيث تنعكس الاتجاهات السياسية للدولة على نظامها الضريبي عن طريق التأثير على الصور الفنية وهيكل النظام الضريبي، فإذا كان النظام السياسي في مجتمع يتخذ حكم الفرد أو الحزب الواحد فمن المتوقع أن يكون هيكل النظام الضريبي مصاغاً بطريقة تحقق الأهداف الخاصة بنظام الحكم الفردي حيث يمنح العديد من الإعفاءات والتخفيضات والمزايا الضريبية للطبقة الحاكمة، فعلى سبيل المثال حيث كانت مصر مستعمرة من طرف الحكم العثماني والبريطاني خلال القرن التاسع عشر كان نظامها الضريبي يعكس تلك الظروف حيث اقتصر على فرض الضرائب على المصريين دون الأجانب، ويتم فرض الضرائب على الدخل دون الثروات، وكان يتم نقل عبء الضرائب من كبار الملاك إلى صغارهم¹.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارنة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 31.

الفرع الثاني: الواقع الاقتصادي وأثره على هيكل النظام الضريبي

يتمتع أفراد الدول المتقدمة اقتصادياً بمستويات عالية من الدخل الفردية كما هو الحال في دول غرب أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية واليابان، إذ تحتل ضرائب الدخل والضمان الاجتماعي بكل منها موقع الصدارة وتمثل الأهمية العظمى في تمويل الخزينة وتتنخفض بها أهمية الضرائب السلعية، ففي سنة 1992 بلغت الأهمية النسبية لضرائب الدخل في كل من الولايات المتحدة الأمريكية واليابان على الترتيب النسب التالية: 75.5% و 69.2% ، فيما بلغت الأهمية النسبية للضرائب السلعية في تلك الدول: 5.4% ، 18.2% على الترتيب، أما في الدول المتخلفة والنامية فيكون للضرائب على الدخل فيها أهمية منخفضة نسبياً حيث تبلغ في كل من المغرب وتونس 27.6% ، 25% على التوالي بينما تبلغ نسبة الضرائب السلعية أهمية أكبر حيث تصل إلى 55.4% في المغرب و 52% في تونس¹،

أما المجتمعات التي يمثل نشاط المناجم والتعدين القسط الأكبر من دخلها مثل السعودية ودول الخليج العربي والجزائر وغيرها من الدول التي تحقق الضرائب على إيرادات قطاع البترول فيها بين 70 إلى 95% من إجمالي الإيرادات العامة، بينما تحتل سائر القطاعات الأخرى مكانة ضعيفة فقد تعتمد الدولة إلى فرض ضرائب على منتجات التعدين أو على دخول الشركات الأجنبية العاملة في نشاط المحروقات وذلك من أجل تشجيع نشاط الشركات الوطنية.

وخلاصة القول أن النظم الضريبية تتأثر بمجموعة من المحددات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وينعكس أثر هذه المحددات على مكونات وهيكل النظام الضريبي ورغم تعدد واختلاف الدراسات في هذا المجال والتي صنفت الهياكل الضريبية وفق اختلاف المحددات من خلال إيجاد علاقات بينها وبين مكونات وهيكل النظم الضريبية، إلا أنها تبقى علاقات احتمالية، وهو ما يؤكد أن صياغة النظام الضريبي تتم وفقاً لما يحقق الأهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للدولة، ويتفق مع سياستها الضريبية المطبقة.

¹ المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، الصفحة 11 .

المبحث الثالث: النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات

شهد العقد الحالي جملة من الإصلاحات واسعة النطاق في معظم الدول تهدف إلى الرفع من معدلات النمو الاقتصادي وإحداث توازن في الميزانية العمومية من خلال ترشيد النفقات والرفع من الموارد الضريبية من خلال انتهاج سياسة الإصلاح الجبائي، والجزائر كغيرها من الدول النامية سعت إلى إصلاح نظامها الضريبي في ظل الإصلاح الاقتصادي حيث عرف النظام الضريبي عدة تغيرات نظراً للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومن أهم جوانب الإصلاح الجبائي في الجزائر إحكام التشريع الجبائي وإعادة تنظيم الإدارة الجبائية، وتوضيح وذلك سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى ملامح النظام الضريبي السابق والأسباب والدوافع التي أدت إلى ضرورة إصلاحه وأهم الإصلاحات التي أدخلت عليه.

المطلب الأول: ملامح النظام الضريبي السابق ودافع إصلاحه

تبنت الجزائر منذ استقلالها نظاماً جبائياً مستمداً من النظام الفرنسي، ومع تغير المحددات السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة بعد الاستقلال اتضح أن هذا النظام لا يستجيب لمتطلبات الفترة الحالية، وخاصة بعد التطور الاقتصادي وتوجه الدولة من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق.

الفرع الأول: ملامح النظام الضريبي السابق

إن النظام الضريبي الذي طبق في الجزائر منذ الاستقلال هو نظام موروث عن الاستعمار، ولو أنه قد أجريت عليه بعض التغييرات، ويبرر المشرع تطبيقه لهذا النظام بحجة الفراغ القانوني وانعدام الكفاءة والخبرة الوطنية في هذا المجال آنذاك، وقد كان النظام الضريبي بشكل عام مقسم إلى ثلاثة فئات من الضرائب وهي:

أولاً- الضرائب على الدخل:

تتمثل أهم الضرائب على الدخل المطبقة على الأشخاص والمؤسسات في ظل النظام الضريبي السابق فيما يلي:

1- الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية:

تفرض هذه الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقومون بممارسة نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي من الأرباح المحققة سنوياً، ويتغير معدلها حسب طبيعة النشاط الممارس والطبيعة القانونية للشخص المعنوي حيث يتراوح بين معدل 6% للحرفيين إلى معدل 55% بالنسبة لشركات الأموال¹.

2- الضرائب على الأرباح غير التجارية:

تفرض هذه الضريبة على مداخيل الأنشطة غير التجارية أو المهن الحرة كالأطباء والمحامين، ويخضع لها كل شخص يحقق دخلاً غير خاضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية ولا يملك صفة التاجر²، حيث كانت تطبق على الأرباح السنوية التي تفوق 14.400 دج بمعدل 2.5%، ما عدا حقوق النشر والتأليف فتخضع لمعدل 10% .

ثانياً- الضرائب على رقم الأعمال :

وهي عبارة عن ضرائب تفرض على رقم الأعمال وتنقسم إلى نوعين :

1 - الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج :

يفرض هذا الرسم على عمليات الإنتاج و البيع والأشغال التي تمارسها المؤسسة، ولا تخضع السلع للرسم إلا مرة واحدة وذلك عند عملية الإستهلاك، ويتم تطبيقه وفق عشرة (10) معدلات تتراوح من 7% إلى 80% حسب طبيعة المادة الخاضعة للضريبة³.

¹ - انظر المادة رقم 11 من القانون (90-16) المؤرخ في 5 أوت 1990 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1990 .

² - انظر المادة رقم 64 من القانون رقم (83-119) المؤرخ في 18 ديسمبر 9831 والمتضمن قانون المالية لسنة 1984.

³ ناصر مراد، النظام الضريبي وإشكالية التهرب، "دراسة حالة الجزائر"، أطروحة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير جامعة الجزائر، سنة 2002، الصفحة 191 .

2 - الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات

يستحق هذا الرسم عند الحصول على الخدمات وله طابع تراكمي وهذا راجع إلى عدم وجود مبدأ الخصم أو الاسترجاع ، ومن خصائص ومبادئ هذا الرسم أنه يمثل المنشأ للحدث عند الحصول على الخدمات، وهو يطبق على كل العمليات المتعلقة بالخدمات من خلال سبعة معدلات تتراوح بين معدل 05 % كمعدل أدنى للضمان الاجتماعي، ومعدل 50 % كمعدل أقصى يطبق على الاستهلاكات¹.

ثالثاً- الرسوم المماثلة: تتمثل أهم الرسوم المطبقة فيما يلي

1- الرسم العقاري:

بموجب قانون المالية لسنة 1990 تم تأسيس ضريبة سنوية على الممتلكات العقارية المبنية وغير المبنية المملوكة للأشخاص الطبيعيين والمعويين ويخضع عادة هذه الضريبة لجدول تصاعدي بالشرائح تتراوح بين 200.000 دج كحد معفي و10 000.000 دج وتطبق عليها تسبب بين 0 % و 4 % أما العقارات فتخضع لنسب محددة حسب المناطق².

2- رسم التطهير: وهو ضريبة تجبي لصالح البلديات التي بها مصالح لرفع القمامات وتطبق وفق مبالغ ثابتة تحدد حسب عدد سكان البلديات التي تتم داخلها.

الفرع الثاني: أسباب ودوافع الإصلاح الجبائي في الجزائر

جاء الإصلاح الجبائي في الجزائر كنتيجة حتمية لمختلف السلبات والعوائق التي ميزت النظام الجبائي السابق والتي تتضح من خلال عرضنا لملامح هذا النظام، إضافة إلى التطورات التي عرفها الاقتصاد الجزائري ومن أهم الدوافع التي أدت إلى ضرورة الإصلاح الجبائي ما يلي :

¹ Said Ben Aissa, Fiscalité et parafiscalité Algérienne, Entreprise Nationale du livre, 1989, page 128.

² ناصر مراد، النظام الضريبي وإشكالية التهرب، مرجع سبق ذكره، الصفحة 191.

أولاً- تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي:

تميز النظام الضريبي السابق بالتعقد من خلال تنوع وتعدد الضرائب المكونة له إضافة إلى صعوبة حساب معدلاتها، فلو نظرنا إلى الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج نجده يصل إلى عشرة معدلات تنطلق من معدل 7 % وترتفع إلى معدل 80% كما رأينا سابقاً، كما أن الضرائب على الدخل وحدها كانت تضم تسعة معدلات، والضرائب على الإنفاق تضم أربعة معدلات والضرائب على رقم الأعمال تضم 18 معدلاً، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على تعقد النظام الضريبي الجزائري .

كما شهد القانون الضريبي الجزائري سلسلة من التغييرات في مختلف قوانين ومعدلات الضرائب، حيث كان يتم من خلال قوانين المالية وقوانين الضرائب إنشاء أو تعديل التشريعات الضريبية سنوياً ويتضح ذلك جلياً من خلال قانون المالية لسنة 1988 والذي يحتوي على 71 تعديلاً جبائياً تتوزع كما يلي¹ :

- 29 تعديلاً في مجال الرسم على الرقم الأعمال .

- 04 معدلات في مجال الضرائب المباشرة.

- 38 تعديلاً في مجال الضرائب غير المباشرة.

ثانياً- ضعف وعدم كفاءة الإدارة الجبائية :

تميزت الإدارة الجبائية في النظام الجبائي قبل الإصلاح بضعف الإمكانيات البشرية وقلة الوسائل المادية، وذلك نظراً للفتوح والتطور الاقتصادي وما ينتج عنه من ارتفاع كبير في عدد المكلفين بالضريبة والملفات المعروضة للرقابة، وهو ما لم يقابله زيادة مماثلة في عدد موظفي الإدارة الجبائية، وقد أدى ذلك إلى عدم التكافؤ بين وظائف الإدارة الجبائية وإمكانياتها البشرية، وتشير الدراسات إلى أن عدد الملفات بالنسبة للموظف الواحد وصل إلى 3000 ملف، وتقدر احتياجات الإدارة الجبائية إلى 25000 موظف²، كما أن إدارة بالغة

¹ ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، منشورات بغدادي، الجزائر، سنة 2005، الصفحة 25 .
² محمد حمو ومنور أوسريز، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 86 .

الأهمية مثل إدارة الضرائب تستلزم اكتساب موظفيها الخبرة والكفاءة في المجال الضريبي، ونظراً لهجرة الإطارات الفرنسية وقلة الكفاءات الوطنية استعملت الدولة سياسة ملء الفراغ من خلال شغل المناصب الشاغرة بموظفين قليلي الخبرة والكفاءة في ظل انعدام سياسة محكمة لتكوين الإطارات.

ثالثاً – تفشي ظاهرة التهرب الضريبي:

أدى تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره، إضافة إلى وجود ثغرات في التشريع الضريبي إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، كما أسهم في ذلك ضعف الإدارة الجبائية واعتمادها على اليد العاملة غير المؤهلة، إضافة إلى نقص الأجهزة الحديثة وعدم تمكنها من أداء دورها الرقابي للحد من الظاهرة، وهو ما جعل الخزينة تحرم من تلك الإيرادات حيث قدرت مبالغ التهريب الضريبي سنة 1989 بحوالي 50 مليار دولار سنوياً¹.

رابعاً- ارتفاع معدل الضغط الضريبي :

ارتفاع الضغط الضريبي والذي أصبح يشكل عبئاً على المكلفين بالضريبة، فإنه كان يساوي 45.5% سنة 1986 من الناتج المحلي الإجمالي، كما كان يقدر بحوالي 46% سنة 1987 وفي سنة 1987 كان الضغط الجبائي خارج المحروقات يعادل 21% من الناتج الداخلي الإجمالي².

خامساً- ضعف العدالة الضريبية :

إن النظام الجبائي الجزائري كان بعيداً عن مبدأ العدالة الضريبية، بحيث كان الاقتطاع الضريبي مقتصرًا فقط على بعض المداخل دون الأخرى، كما أن الضرائب المباشرة يغلب عليها الطابع النسبي وليس التصاعدي، ويفرض هذا المعدل على جميع مستويات الدخل وهذا ما يسمى إجحاف في حق الدخل الضعيفة، بالإضافة إلى اختلاف المعاملة الضريبية بين المؤسسات الوطنية والأجنبية، وعدم توازن النظام الضريبي نظراً

¹ Youcef Deboub, les nouveaux mécanismes économiques en Algérie, OPU, 1995, page103.

² La réforme fiscale en Algérie contribution à la réflexion, rapport de FMI, 1988, page 06.

لهيمنة الجباية البترولية على الإيرادات الضريبية وإهمال الجباية العادية، إذ أن اختلال النظام الضريبي جعله غير قادر على مسايرة المستجدات أمام تحول معظم الدول إلى نظام اقتصاد السوق.

المطلب الثاني : إصلاح التشريع الجبائي

جاء الإصلاح الجبائي سنة 1992 بعدة إصلاحات في التشريع الضريبي، ومن بين الخطوط العريضة للإصلاح الجبائي في الجزائر فصل ضريبة المداخيل للأشخاص الطبيعيين ألا وهي الضريبة على الدخل الإجمالي عن ضريبة الأشخاص المعنويين وهي الضريبة على أرباح الشركات، إضافة إلى إدخال الرسم على القيمة المضافة في إطار الضرائب غير المباشرة وإصلاح هيكل الإدارة الجبائية

الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) Impôts sur le Revenue Global

نصت المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"¹.

أولاً- مجال التطبيق :

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي كل الأشخاص الذين تعتبر الجزائر موطناً جبائياً لهم كما جاء في نص المادة التاسعة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص²:

1- ذوي محل إقامة جبائية في الجزائر أو الذين تكون مداخيلهم من مصدر جزائري حتى وإن كان مصدر تكليفهم خارج الجزائر .

¹ أنظر المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1992 (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2008).

² أنظر المادة رقم (09) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2009).

2- أعوان الدولة الذين يمارسون مهامهم بالخارج إذا كان دخلهم لم يخضع للضريبة على الدخل في الخارج .

3- الأشخاص الذين يتحصلون على أرباح خلال مساهمتهم في شركات التضامن وشركة التوصية والشركات المدنية غير المنظمة في شكل شركات أرباح .

ثانياً – المداخل الخاضعة للضريبة :

- الأرباح الصناعية و التجارية.
- الأرباح غير التجارية.
- المداخل الفلاحية .
- المداخل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات .
- ريع رؤوس الأموال المنقولة .
- الرواتب و الأجور .

ثالثاً – معدلات فرض الضريبة :

يتم تحديد معدلات فرض الضريبة على أساس الجدول التالي :

الجدول رقم (01) : الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي .

نسبة الضريبة%	قسط الدخل الخاضع للضريبة (الدينار)
0 %	لا يتجاوز 120.000
20 %	من 120.001 إلى 360.000
30 %	من 360.001 إلى 1.440.001
35 %	يفوق 1.440.001

المصدر: المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة لسنة 2009.

وقد حققت هذه الضريبة تطوراً فعلياً للنظام الضريبي نسبة إلى ما كانت عليه سابقاً حيث أنها قامت بعدة تغييرات أهمها :

- تبسيط الإجراءات الناتجة عن اندثار نظام الضريبة النوعية .
 - تحقيق الفعالية الاقتصادية الناتجة عن تسوية الضرائب لمداخيل الأشخاص الذين يمارسون نشاطات عديدة ومختلفة .
 - اندثار الضريبة التكميلية على الدخل والتي عبرت عن ازدواجية الضريبة بالنسبة للمكلف
 - فعالية التسيير في مراقبة ملف واحد بدل عدة ملفات ناتجة عن تعدد مداخيل المكلف .
- رغم ايجابيات هذه الضريبة ألا أنها لا تخلو من السلبيات المتمثلة فيما يلي:

- إن الضريبة التصاعدية تفترض تطبيقها وفق جدول تصاعدي، والمشكل الذي يطرح هو كيف يمكن إعداد جدول ضريبي يتماشى مع المبادئ الأساسية للضريبة التصاعدية والتي تكمن في تحقيق العدالة الضريبية، خاصة وأن الضرائب على الدخل التي تقتطع مباشرة من مصدر الدخل تشكل أكبر نسبة من هذه الضريبة.
- تعتمد الضريبة على الدخل الإجمالي على تصريح المكلف، ومع غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين وضعف كفاءة الإدارة الجبائية، تواجه هذه الضريبة إشكالات حول مدى صدق و صحة تصريحات المكلفين بالضريبة، مما يقلص من فعاليتها.
- قد تدفع تصاعدية الضريبة بالمكلف في حالة وقوع دخله في شريحة ذات معدل مرتفع إلى العمل على تدنية دخله لإلحاقه بشريحة ذات معدل منخفض، لذلك يجب أن يكون الانتقال في المعدل بين شريحة وأخرى بدرجة صغيرة، لتجنب تحايل المكلفين وتقليص حدة التهرب من دفع الضريبة على هذا النوع الضريبة.

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات**Impôts sur les Bénéfices des Sociétés: (IBS)**

تأسست هذه الضريبة في الجزائر بموجب القانون رقم (90-36) المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، وقد جاءت هذه الضريبة لتعويض نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، حيث تمزج في مجال تطبيقها الشركات الأجنبية مع الشركات المحلية وبالتالي تساهم في الدخول في اقتصاد السوق .

أولاً- مجال التطبيق :

- شركات رؤوس الأموال (شركات ذات أسهم – شركات ذات مسؤولية محدودة).
- الشركات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، والشركات التعاونية .
- مؤسسات وهيئات عمومية ذات طابع صناعي وتجاري .
- الشركات المنجزة للعمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانياً- معدلات فرض الضريبة:¹

- بالنسبة للأنشطة المنتجة لمواد البناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية بمعدل 19%، وبالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات معدل 25% .
- بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال خارج الرسوم فتخضع لمعدل 25%.
- الإيرادات المحصلة في إطار عقد الأعمال 20% (محررة من الضريبة) .

¹ المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري الحديث، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، منشورات الساحل، سنة 2009، الصفحة 15.

- مداخيل المؤسسات الأجنبية التي لها منشآت دائمة في الجزائر والمحقة في إطار صفقات متعلقة بتقديم الخدمات بمعدل 24% .

أن اعتماد معدل وحيد على جميع المؤسسات دون تمييز بين القطاعات أو مراعاة لحجم تلك المؤسسات سيخفض من فعالية هذه الضريبة، كما أنه قد يكون مجحفاً في حق بعض المؤسسات ذات الربحية الضعيفة مما قد يعرضها لضرائب تفوق مقدرتها التكاليفية، وهو ما يؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة، كما أن الربح الخاضع للضريبة بمعنى الوعاء الضريبي يمثل الفرق بين النواتج والتكاليف خلال الدورة المحاسبية¹، حيث يعمد المكلف عادة إلى تضخيم التكاليف للتقليل من قيمة الدخل الخاضع للضريبة للتهرب من دفعها.

الفرع الثالث: الرسم على القيمة المضافة (TVA) Taxe sur la Valeur Ajoutée

بمقتضى القانون رقم 90-39 المؤرخ في 1990/12/31 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1991 أنشئ عن طريق أحكام المادة الرسم على القيمة المضافة ودخل حيز التنفيذ بموجب القانون رقم (91-25) المؤرخ في 1991/12/18 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1992، حيث تم إدخال هذا الرسم عوضاً عن الرسم الإجمالي الوحيد على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات نتيجة لتعقدهما وعدم ملاءمتها مع الإصلاحات التي شهدتها الاقتصاد الوطني .

تخضع للرسم على القيمة المضافة وجوباً كل عمليات البيع والأشغال العقارية وكذا تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي والتجاري أو الحرفي والتي تتم في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية، إضافة إلى عمليات الاستيراد.

يطبق هذا الرسم مهما كان الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى، وتدرج العمليات أو الخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة لزوماً في المادة الثانية من قانون الرسم على رقم الأعمال والتي تتضمن :

¹ Voir Mohamed cherif Ainouche, l'essentiel de la fiscalité algérienne, édition Hiwarcom, 1992, page 251.

- العمليات الخاصة بالمنقولات.

- العمليات الخاصة بالعقارات .

- عمليات الإيجار وأداء الخدمات.

لقد أحدث الرسم على القيمة المضافة تطوراً كبيراً في النظام الضريبي الجزائري فقد اعتبر كعامل مصحح لنظام الرسم على رقم الأعمال، حيث أن وضع الرسم على القيمة المضافة يهدف إلى تطوير وإنعاش الاقتصاد الوطني عن طريق خفض تكاليف الاستثمار بتطبيق نظام الاسترجاعات المالية، وجعل المؤسسات الجزائرية في وضعية تنافسية مع المؤسسات الأجنبية .

رغم المزايا السابقة للرسم على القيمة المضافة إلا أنها تسجل بعض النقائص التالية:

- عدم عدالة هذه الضريبة حيث أنها نسبية ولا تراعي المقدرة التكاليفية للمستهلك.

يشكل ضعف الوسائل المادية والبشرية للإدارة الجبائية عائقاً لفعالية هذه الضريبة، بحيث يسمح لبعض التجار غير النزهاء التهرب من الضريبة على القيمة المضافة، من خلال تضخيم الرسوم القابلة للإسترجاع باستعمال فواتير شراء وهمية، أو بتخفيض مبالغ المبيعات عن قيمتها الحقيقية.

المطلب الثالث : إصلاح الإدارة الجبائية .

إن إصلاح التشريعات الجبائية لوحدها غير كفيلة بإصلاح النظام الجبائي دون أن تصبحها إصلاحات إدارية قاعدية تتمثل في إدخال التنظيمات الجديدة على الهيكل الإداري والعمل على توفير كل الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة لها من أجل الحفاظ على الأهداف الأساسية للإصلاح الجبائي والتكيف مع التطورات الاقتصادية .

تعتبر المديرية العامة للضرائب الهيئة المسؤولة عن وضع السياسة الضريبية تحت رقابة وزارة المالية، حيث تقوم باقتراح القوانين التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب وكذا تسيير وتحصيل الضرائب والرسوم .

أقر المرسوم التنفيذي رقم (90-190) المؤرخ في 23 جوان 1990 إنشاء إدارة جبائية على رأسها المديرية العامة للضرائب تتكون من عدة مديريات فرعية ، ثم جاء المرسوم التنفيذي رقم 91-43 المؤرخ في 19/02/1991 والمتضمن قانون الإصلاح الضريبي بالإضافة إلى سن قوانين تشريعية وتنظيمية تهدف في مجملها إلى تطوير الإدارة الجبائية، كما تم تحديد مهام المديرية العامة للضرائب و المتمثلة فيما يلي:¹

- دراسة ووضع برامج النشاطات الجبائية .
- العمل على تحسين العلاقة بين المصالح الجبائية والخاضعين للضريبة .
- تطبيق الإجراءات والقوانين المتعلقة بالنشاطات الجبائية، إضافة إلى إعداد توقعات الإيرادات الجبائية وتصفية وتحصيل الضرائب والرسوم ومعالجة المنازعات الجبائية .
- توفير وتطوير وسائل الرقابة الجبائية والحرص على تنفيذ النصوص والقوانين المتعلقة بالجباية والسير الحسن لمصالح الجباية والهيئات المرتبطة بها .
- دراسة واختيار مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمات المتعلقة بكل الضرائب والحقوق.
- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة التهرب والغش الضريبي .
- السهر على التكفل بالمنازعات الادارية والقضائية المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم.

أما على المستوى الجهوي فقد أنشأت تسعة مديريات جهوية تتكفل بالتنسيق بين المديرية الولائية والمديرية العامة للضرائب و تتوزع على النحو التالي : الجزائر – البليدة – الشلف – وهران – سطيف – قسنطينة – عنابة – ورقلة – بشار و تحتوي كل مديرية جهوية على أربعة مديريات فرعية .

¹ المرسوم التنفيذي رقم 97-09 المؤرخ في 12 يناير 1997 و المتضمن تحديد مهام مديرية الضرائب .

أما على المستوى الولائي فقد أصبح لكل ولاية مديرية مستقلة تابعة لها مع بقائها تحت الوصاية التنسيقية و التوجيهية و الرقابية للمديرية الجهوية وأصبح لكل مديرية ولائية مديرية فرعية مختصة بالرقابة الجبائية .

إن إعادة تنظيم الإدارة الذي تبنته الجزائر من 1991 كان يهدف إلى توضيح مهام إدارة الضرائب بمستوياتها المختلفة، حيث يختص المستوى المركزي بإعداد المفاهيم والتقييم والمراقبة في حين يتكفل المستوى الجهوي بالتنسيق، أما المستوى المحلي أو الولائي فيتم من خلاله تسيير الملفات الجبائية عن طريق المديرية الولائية للضرائب.

خلاصة:

تعتبر الضريبة من أهم الموارد الأساسية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل النفقات العامة، لما لها من دور في إنعاش وتوجيه الاقتصاد الوطني ودفع عجلة التنمية الاقتصادية كما يعتبر النظام الضريبي من أهم المقومات الأساسية للسياسة المالية في الدولة المعاصرة وهو عبارة عن مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية الخاصة بالقواعد والإجراءات التي تحكم نظام فرض وربط وتحصيل الضرائب، إضافة إلى اللوائح التنفيذية التي تحرص على تنفيذ ومراقبة هذه الإجراءات متمثلة في الإدارة الجبائية، وهو يتأثر بمجموعة من المحددات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وينعكس أثر هذه المحددات على مكونات وهيكل النظام الضريبي واختلافه من دولة لأخرى.

من خلال دراسة ملامح النظام الضريبي الجزائري نجد انه يعاني من التعقد وعدم الاستقرار، إضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الجبائية وهو ما دفع الدولة إلى انتهاج سياسة الإصلاح الجبائي، وقد شكل الإصلاح الجبائي في الجزائر سنة 1992 خطوة هامة تمثلت في ترشيد النظام الضريبي، وزيادة المردودية المالية لمختلف الضرائب، من خلال إنشاء ضرائب جديدة تتمثل في الضرائب على الدخل الإجمالي والضرائب على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، والتي تعتبر أكثر تلاؤماً مع متطلبات التنمية الاقتصادية وتكيفاً مع واقع المؤسسة، ورغم كل ذلك إلا أن النظام الضريبي الجزائري ما زال بعيداً كل البعد عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المنتهجة والتي محورها الأساسي يكمن في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الذي يقف عائقاً دون تحقيق النظام الضريبي للأهداف المرجوة منه .

الفصل الأول:

**التهرب الضريبي في
الجزائر**

تمهيد

لما كانت الضريبة عبارة عن اقتطاع نقدي تفرض جبراً وبصورة نهائية على دخول الأفراد فمن المتوقع أن يلجأ البعض من ضعيفي الوعي الضريبي إلى التهرب من دفعها بشتى الطرق والأساليب المشروعة وغير المشروعة وهو ما يطلق عليه بالتهرب الضريبي .

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر المشاكل التي تعاني منها مختلف الدول باختلاف مستوياتها الاقتصادية كونها تشكل عائقاً في طريق النمو الاقتصادي وتحقيق الأهداف المسطرة، حيث تعيق فعالية النظام الضريبي من خلال كبح جهود مكوناته الأساسية المتمثلة في التشريع الجبائي والإدارة الضريبية، إضافة إلى إنها تشكل عائقاً في تنفيذ السياسة الضريبية، ولقد شهدت هذه الظاهرة انتشاراً كبيراً، وازدادت حدتها في العقود الحالية وخاصة مع تحرير التجارة الخارجية واندماج الأسواق المالية والتطور الاقتصادي المعتمد على وسائل الاتصال والتكنولوجيا الحديثة، ولتشخيص هذه الظاهرة ومحاولة إيجاد حلول لها يتم من خلال هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: التهرب الضريبي وأسبابه.
- المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وكيفية قياسه.
- المبحث الثالث: واقع التهرب الضريبي في الجزائر وآثاره.

المبحث الأول: التهرب الضريبي وأسبابه

يتطلب التطبيق العادي لأغلب التشريعات الجبائية وجود تضامن بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال الوفاء بالتزاماته الضريبية اعتماداً على طريقة تقديم التصريحات الجبائية، ويبقى افتراض صحة هذه التصريحات قائماً على مدى وعي المكلف بالضريبة وقناعاته بالنظام الجبائي ومجمل الضرائب المطبقة عليه واللذان غالباً ما يؤديان به إلى التهرب من دفع الضريبة .

المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله

إن ظاهرة التهرب الضريبي ليست حديثة النشأة حيث ظهرت منذ فرض الضرائب وتنظيمها وتعددت أشكالها بزيادة أهمية الضريبة وتطور دورها في الحياة الاقتصادية، ويعرف التهرب الضريبي على أنه: "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة"¹، وهو بذلك يعني أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه أو جزء منها من خلال مخالفة القوانين الضريبية والتشريعات أو الاستفادة من ثغراتها وعدم مخالفتها وهو ما يقودنا إلى التمييز بين كل من التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع، ويتم ذلك من خلال التطرق إلى الأشكال المختلفة للتهرب الضريبي .

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، الصفحة 153.

الفرع الأول: التهرب الضريبي المشروع: LA Fraude Fiscale

ويمكن تسميته بالتجنب الضريبي و بقصد به: "تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن يكون هناك مخالفة للنصوص القانونية"¹.

كما يعرفه Andrée Margairez بأنه يتمثل في: "الاستعمال الإداري للوضعية غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية والتشريعية"²، ويعرفه J.C.Martinez على أنه: " فن تفادي الوقوع في جاذبية القانون الجبائي والاستفادة من الثغرات التي يشملها"³ حيث أن التهرب في هذه الحالة يتم دون الخروج عن النطاق الذي يحدده القانون الجبائي أي بدون أن ينتهك المتهرب القانون وإنما يستفيد من قصوره، وعدم صياغة قوانينه وانسجامها فيما بينها ويتم عن طريق الحالات الثلاثة التالية:

أولاً- تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف :

وهو أبسط طريقة للتهرب من دفع الضريبة، إذ يتم من خلال بعض السلوكات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة كلياً أو جزئياً مثل الامتناع عن القيام بالأعمال أو الأنشطة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد التخلص من دفع الضريبة المترتبة عليها فقد يلجأ المورث إلى توزيع ثروته وهو على قيد الحياة على ورثته في شكل هبات للتهرب من دفع الضريبة على الثروة أو الضريبة على التركة وبذلك يكون قد تجنب دفع الضريبة كلياً، كما يعمد المتهرب إلى التقليل من أرباحه الخاضعة للضريبة من خلال تدنية نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة⁴ وبذلك يكون التهرب جزئياً.

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، الصفحة 39.

² Andrée Margairez ,la fraude fiscale et ces succedanes, 3^{eme} edition,1977, page25.

³ J.C.Martinez, la fraude fiscale, PUF, France, 1984, page13.

⁴ Gaudment Paul Maries, précis de finance Publique, édition Montchrestien, Paris, 1970, page205.

ثانياً - تهرب ضريبي يتضمنه التشريع:

بما أن الضريبة أداة تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية فقد يتضمن المشرع تجنب الضريبة لتحقيق أهداف معينة مثل منح إعفاءات لتدعيم الاستثمار في القطاع الفلاحي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وخلق مناصب عمل والقضاء على البطالة، أو إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات بمعدل خاص بنسبة 15% عوض معدل 30% قصد تشجيع الاستثمار¹، وفي هذه الحالة لا يشكل التهرب خطراً ما دام يسعى إلى تحقيق أهداف الدولة من خلال سياستها الضريبية.

ثالثاً- تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الجبائي :

ويتحقق نتيجة وجود ثغرات قانونية ينطوي عليها التشريع الجبائي، ويرجع ذلك في الغالب إلى النقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية، حيث يستعين المتهرب بذوي الخبرة والاختصاص لاكتشاف الثغرات²، فمثلاً يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية من خلال إعطاء نشاطه صفة غير التجاري من الوجهة القانونية رغم أن نشاطه يعتبر تجارياً من الناحية الاقتصادية، كما يمكنه اللجوء إلى إنتاج سلع بمواصفات مختلفة عن المواصفات المنصوص عليها في القانون الجبائي ويتجلى التهرب الضريبي المشروع في الجزائر خاصة من خلال الصور التقليدية والأخطاء التالية:³

أ- الخطأ الناتج في التصريح الضريبي :

ويتم ذلك من خلال استغلال المكلف لبعض الأخطاء الواردة في التصريحات

كما يلي:

1- أخطاء في التصريح بالعمليات الخاضعة للضريبة .

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، الصفحة 45.

² J.Casson, les industrielles des fraude fiscale, edition du semis, 1971, page 18.

³ طالبي محمد، "الرقابة الجبائية في النظام الضريبي للفترة (1995-1999)", رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، خروبة 1997، الصفحة 54.

2- أخطاء في التصريح عندما يتوقف المكلف عن النشاط الممارس.

3- أخطاء في التصريح الشهري والثلاثي.

4- أخطاء في التصريح بالتصريح بالوجود (عند بداية النشاط).

ب- التهرب المادي والمحاسبي :

ويتم ذلك بعدم الالتزام ببعض قوانين الإدارة الجبائية، ذلك أن بعض المكلفين لا يقومون بتسجيل البعض من أرقام أعمالهم حيث أن عمليات البيع التي يقومون بها تكون غير مفوترة، أو القيام بادخال البعض من مصاريفهم الخاصة إلى الحساب الخاص بالمصاريف وبذلك يحملون الإدارة والخزينة العمومية خسائر كبيرة، ومن بين التحايلات المستعملة في هذا النوع نجد الأخطاء التالية :

1- أخطاء تخص عملية مسك الدفاتر الإلزامية المنصوص عليها في المواد من(09)

إلى (12) من القانون التجاري.

2- عدم مسك الدفاتر الثانوية المتعلقة بعمليات الشراء والبيع.

3- أخطاء في الإقفال الشهري لعمليات البيع والشراء .

4- أخطاء في التعيين على الفواتير مثل الخطأ في تاريخ العملية، ترقيم و تعيين

الزبون أو الترقيم الجبائي.

وتجدر الإشارة إلى أن التهرب في هذه الحالة يشكل خطراً على الاقتصاد لما يترتب عنه من حرمان لخزينة الدولة من هذه الإيرادات، كما أنه يشكل عائقاً في تفعيل النظام الضريبي والحيلولة دون تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الدولة، و هذا يستدعي ضرورة مراجعة التشريع الجبائي لسد هذه الثغرات.

تتشرك الحالات الثلاثة للتهرب الضريبي في توفر النية السيئة للمكلف لتجنب دفع الضريبة المترتبة عليه ومحاولة إسقاطها، وبالتالي فإن التهرب الضريبي يعد إضراراً

بأمالك الدولة، وذلك لأنه يخفض من الإيرادات العمومية المحصلة وبالتالي فهو يؤثر سلباً على الاقتصاد الوطني ككل رغم عدم مخالفته للقوانين والتشريعات الجبائية.

الفرع الثاني: التهرب الضريبي غير المشروع: L'évasion fiscale

ويسمى بالغش الضريبي وهو عبارة عن تهرب ضريبي يتم بمخالفة صريحة للقوانين والتشريعات الجبائية، ويعرفه Anadrée Barilari بأنه: "الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية من دفع الضرائب المستحقة وله نماذج متعددة ومتنوعة كالأخطاء الإدارية في التصريحات، وتخفيض الإيرادات وتضخيم النفقات"¹، كما يعرفه Habib ayad بأنه: "المخالفة المباشرة للتشريعات الجبائية مع إدراك ذلك باستخدام مختلف التدابير القانونية والمحاسبية والإجراءات المادية للتهرب من دفع الضريبة"²، وبذلك يشكل الغش الضريبي صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة وقد صنفها المشرع الجبائي الجزائري في المادة (193) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في خمسة صور أوردها على سبيل الخصوص وترك للإدارة الجبائية السلطة التقديرية في استنتاجها وهي تشمل الحالات التالية³:

- 1- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ والمنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدينين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة .
- 2- القيام عمداً بنسيان أو إجراء تقييد غير صحيح في الحسابات الخاصة بالسجلات والدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري.
- 3- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة.
- 4- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع، أو وضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

¹ Anadrée Margairez .lexique fiscal .2^{EME} EDITION, Daloz, paris, 1992, page 99.

² Habib ayad, Droit fiscal, GERP, Tunisie, 1989, page 38.

³ المادة (193) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة بموجب قانون المالية لسنة 2008).

5- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبيّنة في التصريحات المودعة.

من خلال التعريفات السابقة الذكر نستخلص أن الغش الضريبي يشمل مختلف السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل على القانون وتجنب أداء الضريبة المستحقة عليها، حيث يلجأ المكلف إلى استعمال وسائل احتيالية وتدليسية قصد التملص من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً ولكي يتحقق الغش الضريبي لا بد من توفر عنصرين أساسيين وهما :

أ - العنصر المادي :

وهو عبارة عن الفعل الذي يرتكبه المكلف من خلال تقليص أساس الإقتطاع الجبائي بصورة غير قانونية من خلال إحدى الأساليب المذكورة في المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة¹، ومن بين أهم الصور التي توضح العنصر المادي ما يلي:

1- عدم مسك محاسبة منتظمة أو اعتماد تسجيلات محاسبية غير صحيحة.

2- استعمال فواتير بيع أو شراء مزورة قصد تقليل الربح أو تضخيم التكاليف.

3- تخفيض رقم الأعمال المصرح به من أجل تقليل مبلغ الضريبة.

4- الزيادة الغير قانونية في تكاليف الاستغلال من أجل تضخيم النفقات .

ب - العنصر المعنوي :

يقصد به إرادة المكلف عن وعي وقصد ارتكاب المخالفة الصريحة للقانون الجبائي وتعتمد النية السيئة لاقتراف الغش الضريبي، وهو ما يصعب اكتشافه لدى الإدارة الجبائية بافتراض حسن نية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه ويبقى على

¹ أنظر المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة بموجب قانون المالية لسنة 2009).

أعوان الإدارة الجبائية إثبات عكس ذلك من خلال الحقوق الممنوحة لها في مجال الرقابة الجبائية نظراً لما تشكله ظاهرة الغش الجبائي من آثار سلبية على الاقتصاد الوطني .

من خلال ما سبق يمكن التمييز بين التجنب الضريبي والغش الضريبي من خلال تبيين أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بينهما كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (02): أوجه التشابه والاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي

أوجه التشابه	
<p>- كل منهما سلوك يهدف من خلاله المكلف إلى - كل منهما يشمل العنصر المعنوي التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً والمتمثل في توفر القصد ونية التهرب.</p> <p>- كل منهما ناتج عن ضعف الوعي الضريبي - كل منهما يؤدي إلى حرمان الخزينة من للمكف . الإيرادات الضريبية .</p>	
أوجه الاختلاف	
التجنب الضريبي	الغش الضريبي
<p>- غير مخالف للقانون و التشريع الضريبي</p> <p>- يشمل على العنصر المعنوي فقط</p> <p>- لا يعاقب عليه القانون</p>	<p>- يتم باستعمال أساليب مخالفة للتشريع الضريبي</p> <p>- يشتمل على العنصر المادي والعنصر المعنوي</p> <p>يعتبره القانون حنجة ويعاقب على ارتكابه</p>

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقاً من التعريفات السابقة الذكر.

الفرع الثالث: التهرب الضريبي الدولي LA fraude International

و يمكن تسميته بالتهرب الضريبي الخارجي وهو أوسع نطاقا من التهرب الوطني حيث يكون التهرب فيه غير محدوداً من خلال استطاعة الممول تهريب أمواله خارج البلاد بطريقة غير مشروعة إلى دول تفرض ضرائب منخفضة أو تمتاز بإعفاءات ضريبية، والقيام بتحويل مداخله إليها دون الخضوع إلى الاقتطاع الضريبي في البلد الأم¹، ويعتبر هذا النوع من التهرب أكثر خطورة وذلك لما يتسبب فيه من حرمان للخزينة من إيرادات الضرائب والمداخيل المحققة من طرف المؤسسات الوطنية، زيادة على تحويل رؤوس الأموال واستثمارها في الخارج من دون التصريح بها، ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية :

أولاً- الجنات الضريبية: " les paradis fiscaux "

الجنة الضريبية عبارة عن مجموعة الإجراءات الضريبية المغربية التي تخصص في دولة أو إقليم من شأنه تحقيق أهداف معينة، ويمكن تعريفها بأنها البلد الذي تكون تنظيماته النقدية والجبائية مرنة ومغرية أكثر من باقي الدول الأخرى²، حيث تعمل على جلب رؤوس الأموال الخارجية وتتميز بالخصائص التالية:³

- انعدام الضرائب أو اتخاذ معدلات ضريبية متدنية.
- مرونة القواعد والتشريعات مثل القوانين التجارية التي تتميز بتحرير التجارة.
- انعدام الاتفاقيات الجبائية وعدم التعاون مع الهيئات التي تنظم التشريعات الجبائية .
- الاستقرار السياسي والاقتصادي والسعي إلى استقطاب رجال الأعمال ورؤوس الأموال من الخارج.

¹ Andrée Margairaz, La fraude fiscale et ces succédanés, op,cit, page 30 .

² Jean-Luc Mathieu, La politique Fiscale, edition Economica, Paris,1999, page 128.

³ نوي نجا، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر"، رسالة ماجستير في علوم التسيير- فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، سنة 2004/2003 الصفحة 20 .

ثانياً- الشركات الوهمية: "LES Sociétés Ecran"

الشركات الوهمية هي عبارة عن منشآت اصطناعية تقوم بتجنب الخضوع العادي للضرائب عن طريق الاستفادة من الجنات الضريبية للحصول على تحويلات الأرباح من أعضاء المجموعة المتواجدون في بلدان يكون فيها الضغط الضريبي مرتفع، وتتم عادة بين الشركات التي لها فروع في الخارج وتقوم بتحويل أرباحها إلى هذه الدول لوجود ضغط ضريبي أقل من الضغط الضريبي في دولة المصدر¹، وتتميز هذه الشركات بما يلي:

1- عدم دفع الضرائب على جزء من الأرباح الموجهة إلى الشركات الوهمية المتواجدة في البلدان ذات الأنظمة الضريبية التفضيلية أو الجنات الضريبية.

2- إعادة استثمار الفوائد المتراكمة في بلدان أخرى، بما في ذلك الشركة الأم، وعدم دفع الضرائب على هذه الأرباح المحصل عليها من هذه العملية.

3- الأرباح المتراكمة يمكن استعمالها في صفقات مشبوهة كإسراء أسهم في بعض الشركات الاستثمارية والسعي إلى تبييض هذه الأموال في بلدان أخرى.

ازدادت حدة التهرب الضريبي الدولي تماشياً مع التطور الذي عرفته المبادلات الدولية والارتفاع الكبير في حركات رؤوس الأموال كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج أو من المناطق الحرة، إضافة إلى الشركات القابضة والتي تقوم بتسيير الأوراق المالية للشركات الموجودة في البلدان ذات الضغط الضريبي المرتفع إضافة التطور الذي شهدته وسائل الاتصال وما تشكله من تعاملات مالية وخاصة في مجال التجارة الالكترونية، ولحد من هذه الظاهرة تسعى الدول إلى عقد اتفاقيات تعاون فيما بينها في هذا المجال .

من خلال ما سبق نستنتج أن التجنب الضريبي يتم بدون مخالفة القوانين والتشريعات ونتيجة استغلال الثغرات القانونية، بينما يتم الغش الضريبي من خلال المخالفة الصريحة للقوانين والتشريعات الجبائية أما التهرب الضريبي الدولي تكون فيه إرادة المكلف متجهة

¹ حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، مرجع سبق ذكره ، الصفحة 42.

نحو تخفيف العبء الضريبي خارج حدود الوطن إلا أنه يسلك من أجل تحقيق هذا الهدف سبل مشروعة فهو يشمل العنصر المعنوي دون العنصر المادي. ولقد اختلف المفكرون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوءه تمييز التجنب الضريبي عن الغش الضريبي، حيث يرى المفكرون القانونيون أن التمييز بين التجنب الضريبي والغش الضريبي يقوم على أساس فكرة الشرعية، فالتجنب الضريبي يكون شرعياً أو قانونياً وبالتالي يكون المكلف في هذا المجال غير مسئول، أما الغش فيعتبر غير شرعي أو غير قانوني، ويرى المفكرين الاقتصاديين أن التهرب الضريبي فكرة أعم وأشمل من الغش الضريبي ووفقاً لهذا الإتجاه يعد الغش الضريبي حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي تتم بمخالفة القوانين، حيث أنهما يختلفان في الوسيلة ويشتركان في الغاية والنتيجة ألا وهي التهرب من دفع الضريبة إضافة إلى أن لهما نفس الآثار الاقتصادية والمالية على الحصيلة الجبائية وبالتالي على خزينة الدولة .

المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي

تعود أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة تتوفر فيها الشروط الملائمة والتي تساعد على انتشارها، وقد اختلف المفكرون الاقتصاديون في تحديد أسباب هذه الظاهرة، فمنهم من يرى أن السبب الأساسي لها هو الأسباب النفسية والأخلاقية للمكلف وضعف إحساسه بأهمية ووظيفة الضريبة في التنمية الاقتصادية والرقي الاجتماعي، والبعض الآخر يرجعها إلى اعتماد الدولة على نظام جبائي معقد ورفع معدلات الضرائب إضافة إلى تسلط هيئات الرقابة الجبائية وعدم كفاءة الإدارة الجبائية .

الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالمكلف

تعتبر الأسباب النفسية والاجتماعية وكذا التاريخية من أبرز الأسباب المؤدية إلى التهرب الضريبي، حيث يؤثر ضعف المستوى الخلقي وانعدام الوعي الضريبي إضافة إلى

المعتقدات الاجتماعية والتاريخية السائدة على سلوك المكلف والتي غالباً ما تقوم بدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة .

1 - الأسباب النفسية :

يتجلى مفهوم الوعي الضريبي في مدى اقتناع كل مكلف بواجباته الاجتماعية مقابل التزامه بدفع الضريبة المترتبة عليه، و تحملها بكل اقتناع و معرفته بأهميتها و دورها في الحياة الاقتصادية، حيث يرى A-Margairaz أن موقف المكلف أمام الاقتطاع الضريبي مشروط بالحالة النفسية والأخلاق الجبائية، فكلما كانت هذه النفسية ضعيفة كلما كان الميل إلى التخلص من الضريبة أقوى¹.

ومن المتوقع أنه إذا انخفض وعي الأفراد الضريبي سادت الكراهية للضريبة ونقص شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة وهو ما يدفعهم إلى التهرب من دفع الضريبة وعدم الشعور بالذنب جراء ذلك .

2- الأسباب التاريخية والاجتماعية:

يعود فرض الضريبة إلى العصور القديمة، حيث كانت تفرض على الدول المنهزمة في الحرب والدول المستعمرة وعلى المزارعين والطبقة الكادحة، ورغم تطور دور الضريبة ووظائفها في العصر الحالي إلا أن هناك اعتقادات لا تزال راسخة في الأذهان وخاصة الاعتقاد السائد بأن الضريبة تعتبر أداة لاغتصاب الشعوب وسلب خيرات وأموال الأفراد² ، ولذلك فإن التهرب من دفعها يعد نوعاً من أنواع المقاومة يدفع الأفراد للتخلص منها، إضافة إلى الاعتقاد السائد حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند إلى قواعد دينية مثل الزكاة و بذلك يجوز مخالفتها، كما يعتقد البعض أن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفاً لا أخلاقياً وأنه لا يلحق الضرر بأحد ما دامت الدولة شخصاً معنوياً وهو ما تؤكد مقولة Charli Lamp بأن "المتهرب من دفع الضريبة هو سارق

¹ A .Margairaz ,op cit , page 147.

² Belkasmî Rabeh, controle fiscale en Algérie, Evaluation et perceptives, 1997 , page12 .

شريف لأنه لا يسرق إلا الدولة والتي تعتبر شخصاً معنوياً¹، و هناك من يرى بأن أمواله التي يدفعها في شكل ضرائب تستعمل في أوجه غير مفيدة، إضافة إلى عدم حصوله على الخدمات الاجتماعية لقاء دفع الضريبة، وهو ما ينعكس سلباً على سلوكيات المجتمع تجاه الضريبة ويؤدي إلى إحساسهم بأن الضريبة لا تحقق العدالة وأنها تحد من الحرية في الكسب والتملك .

3 - الوضعية المالية للمكلف بالضريبة :

تتحكم الوضعية المالية والاقتصادية للمكلف في سلوكه تجاه الضريبة، حيث يمكن اعتبارها من أهم الأسباب التي تجعل المكلف يتهرب من دفع الضريبة، فإذا كان المكلف يتمتع بوضعية مالية جيدة فان ميله للتهرب من دفع الضريبة يكون ضعيفاً، كما يلجأ المكلف إلى التهرب كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي، وبذلك يجد نفسه مضطراً للتهرب في ظل الظروف المالية الصعبة، كما يساهم في ذلك الوضعية الاقتصادية العامة للدولة والتي يمكن أن تخلق الجو الملائم لاستفحال هذه الظاهرة جراء الإختلالات التي قد يعرفها الاقتصاد، إذ أن التهرب الضريبي في الدول المتقدمة أقل نسبة مقارنة بما هو عليه في الدول النامية والمتخلفة نظراً لهشاشة الاقتصاد في مواجهة الأزمات وانخفاض دخول الأفراد مما يجعلهم أكثر حساسية للضريبة ويدفعهم إلى التهرب من دفعها.

الفرع الثاني : الأسباب المتعلقة بالضريبة والنظام الضريبي

تعتمد الدولة على سياستها الضريبية من خلال نظامها الضريبي والذي تصيغه وفق ما يستجيب لمتطلبات التنمية ويتلاءم مع الواقع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي وهو ما يؤدي بالمكلفين إلى التهرب من دفع الضريبة نتيجة للتعقيدات التي يكتسبها النظام الجبائي وعدم استقرار التشريعات الجبائية .

¹ Bruno taddel, La fraude fiscale, Litec, Paris, 1974, page15 .

أولاً- تعقد النظام الجبائي :

يعتبر تعقد التشريعات الجبائية وصعوبة فهمها وتطبيقها من أبرز الأسباب المؤدية إلى التهرب الضريبي، " فكلما كانت الصياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحاً، و يترك مجالاً أكبر لتدخل أعوان الإدارة الجبائية في تحديد الإعفاءات والتخفيضات وهذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه وبالتالي يحاول التهرب منها"¹.

اتسم النظام الجبائي الجزائري بالتعقد والصعوبة وذلك من خلال تعدد الضرائب المكونة له واختلاف معدلاتها وطرق حسابها ومن أمثلة ذلك ما تحتوي عليه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات، إضافة إلى التنوع والاختلاف في معدلات الرسوم والضرائب التي تمس نوعاً واحداً من الدخول، حيث كانت تفرض على المهن الحرة كل من الضرائب على الأرباح غير التجارية، والرسم على رقم الأعمال، والرسم على النشاط غير التجاري، كما كان الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج يضم عشرة معدلات إلى غاية سنة 1992 وهو ما يدفع المكلفين إلى التهرب من دفع الضريبة.

ثانياً - عدم استقرار التشريعات الجبائية :

يرجع ذلك إلى التغيرات والتعديلات المستمرة التي تخضع لها التشريعات الجبائية إذ يصعب على المكلفين مسايرة تلك التغيرات نتيجة لنقص وسائل الإعلام الضريبية وهو ما يؤدي بالمكلفين إلى عدم فهم محتوى هذه التعديلات والإحساس بأنها دائماً ليست في صالحهم وبالتالي يزداد ميلهم للتهرب من دفع الضريبة ، فقانون المالية لسنة 2001 تضمن 33 إجراءً ضريبياً ما بين تعديل وإلغاء وإتمام، وقانون المالية لسنة 2002 تضمن 32 إجراءً ضريبياً، كما أن قانون المالية لسنة 2003 تضمن 68 إجراءً ضريبياً، إضافة إلى إنشاء ضرائب جديدة وإلغاء ضرائب أخرى².

¹ عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجامعة المصرية، القاهرة، سنة 1975، الصفحة 142.

² ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مجلة الباحث، عدد 02-2003، جامعة البليدة، الصفحة 30.

ثالثاً - ارتفاع مستوى الضغط الضريبي

يقصد بالضغط الضريبي التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة، ويتمثل في العلاقة التي توضح النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على الدخل المحققة من طرف كل فرد مكلف بالضريبة¹، والجدول التالي يوضح معدل الضغط الضريبي في الجزائر مقارنة ببعض الدول الأخرى.

جدول رقم(03): معدل الضغط الضريبي في الجزائر وبعض الدول الأخرى

الدول	الولايات المتحدة الأمريكية	اسبانيا	رومانيا	الكويت	مصر	الجزائر
الضغط الضريبي %	27,17	27,33	11,95	3,37	27,54	35,10

المصدر: ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، الصفحة 111.

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن معدل الضغط الجبائي في الجزائر من أكبر المعدلات ارتفاعاً مقارنة بالدول المتقدمة والدول النامية، حيث يؤدي ارتفاع الضغط الضريبي إلى زيادة التهرب، إذ أن كل زيادة في حجم الاقتطاع الضريبي تؤدي حتماً إلى التقليل من الدخل الذي يحصل عليه المكلف وهو ما يدفع به إلى التهرب من دفع الضريبة ومحاولة التخفيض من وعائها .

رابعاً- العقوبات المترتبة عن الغش الضريبي

إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يمكن أن يكون سبباً في التهرب من الضريبة، فكلما كانت درجة العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المتهرب إثر تهربه كلما زاد ابتعاده عن التهرب من دفع الضريبة، ويتجسد ذلك في

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، الصفحة 135.

الجزائر من خلال ما نصت عليه المادة (116) ثانياً من قانون المالية لسنة 2009: "في حالة استعمال طرق تدليسية تطبق زيادة 100% على مجمل الحقوق"¹.

الفرع الثالث : الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية

تعتبر الإدارة الجبائية أداة لتنفيذ النظام الضريبي و تطبيق الرقابة الجبائية على المكلفين بها، إضافة إلى كونها تعد الجهاز الفني والإداري الذي يتولى مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي، ولذا فإن مكافحة التهرب الضريبي تعتمد على مدى كفاءة وفعالية الإدارة الجبائية في القيام بمهامها ومن بين الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية ما يلي:

1- نقص ومحدودية الوسائل المادية المستعملة في الإدارة الجبائية نظراً لانعدام الأجهزة الحديثة وأجهزة الإعلام الآلي والتي تساعد في الحصول على المعلومات الجبائية، وانعدام وسائل الاتصال الحديثة التي يتم من خلالها الربط بين الهيئات الإدارية، وانعدام وسائل النقل التي يتم من خلالها الوصول إلى المكلفين إضافة إلى ضعف الرواتب والأجور وقلة الحوافز الممنوحة للموظفين .

2- كثرة الإجراءات الإدارية وتعقدها مما يعرقل إجراءاتها بالنسبة للمكلفين والإدارة في حد ذاتها وهو ما يؤدي إلى خلق شعور بالكرهية للإدارة الجبائية من طرف المكلفين.

3- ضعف الرقابة المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية نظراً لقلّة اليد العاملة المخصصة لذلك مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات التي هي في حاجة للمراقبة الجبائية.

4- انعدام الاتصال بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة مما يجعلهم بعيدين كل البعد عن التعديلات التي قد تطرأ على وضعيتهم الجبائية وربما يقومون بمخالفاتها دون العلم بذلك .

¹ أنظر المادة 116 ثانياً من قانون المالية لسنة 2009.

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وكيفية قياسه

بعد التعرف على مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله والأسباب المؤدية إليه يتم التطرق إلى الطرق التي يتخذها المكلف للتهرب من دفع الضريبة، وسعيًا منا لتجسيم هذه الظاهرة في الجزائر سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى كيفية تقدير حجم هذه الظاهرة ومختلف المناهج المستخدمة في قياسها .

المطلب الأول: طرق التهرب والغش الضريبي

تعدد أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط ومهارة المتهرب وقد أدى التفتح الاقتصادي والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات الاقتصادية إلى تطور طرق التهرب الضريبي، ومن بين أبرز الطرق المستعملة في ذلك ما يلي:

الفرع الأول: التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

تتميز معظم الأنظمة الضريبية الحديثة بأنها تصريحية حيث يتم تحديد الحقوق الواجبة الدفع من خلال التصريحات التي يكتبها المكلف وبذلك يمكنه التهرب باستعمال العمليات المحاسبية، إما عن طريق تخفيض الإيرادات أو تضخيم التكاليف.

أولاً - تضخيم التكاليف:

يعتمد النظام الضريبي على تصريحات المكلفين في تحديد وعاء الضريبة، ومن خلال ذلك يمكن للمكلف التهرب عن طريق التقليل من وعاء الضريبة بالمبالغة في تضخيم التكاليف، إلا أن التشريع الضريبي الجزائري لم يترك له الحرية التامة في ذلك

حيث أتاح للمكلف خصم هذه التكاليف وفق شروط حددها في المادة 79 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة، وتتمثل فيما يلي¹:

- أ- أن تكون لهذه التكاليف علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة .
 - ب- أن تكون مبررة بوثائق رسمية .
 - ت- أن تكون موظفة لصالح المؤسسة .
 - ث- أن تؤدي إلى تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة وأن تمارس خلال السنة المالية .
- غير أن المكلف لا يلتزم بهذه الشروط في أغلب الأحيان، ويعمد إلى مخالفتها عن طريق المبالغة في التكاليف المشروعة وذلك باستعمال التقنيات التالية:

1- تقنية الاهتلاكات :

يقصد بالاهتلاك النقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة لدى المؤسسة مع مرور الزمن، ويعتبر عبئاً من الناحية المحاسبية وبالتالي فهو يعد من نفقات الاستغلال، ويتم خصمه في شكل تكاليف وفق الشروط التالية :

- أن يكون الاهتلاكات من الأموال الثابتة للمؤسسة
- أن يتم تسجيل الإهلاك محاسبياً .
- أن لا يتجاوز مجموع الإهلاكات السنوية مبلغ شراء العناصر أو القيمة الاسمية للأصول.

وقد قام المشروع الجزائري بوضع سلم خاص بمعدلات الإهلاك وفقاً لنوع الأصول كما في الجدول التالي :

¹ انظر المادة 79 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

جدول رقم (04) معدلات الاهتلاك المطبقة في الجزائر .

معدل الإهلاك	مدة الاستخدام بالسنوات	الاستثمارات
1% - 2%	100-50	مباني صناعية
2% - 5%	50 - 25	مباني إدارية
10% - 20%	20 - 10	معدات و أدوات
20% - 25%	5 - 4	معدات نقل
10%	10	تجهيزات أخرى

المصدر : حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، الصفحة 47.

بالرغم من تحديد هذه المعدلات من طرف المشرع ونظراً لانعدام الوعي الضريبي يحاول المكلف التلاعب في معدل الاهتلاك بوسائل متعددة من خلال تطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهلك، أو برفع قيمتها كأن يقوم المكلف بحساب الاهتلاك مع إضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة، أو أن يقوم بخصم الإهلاكات على أصول ثابتة ثم التنازل عنها، ويتم توضيح طريقة التهرب بإضافة قيمة الرسم على القيمة المضافة للأصل المهلك من خلال المثال التالي :

مثال : ثمن شراء سيارة هو 600.000 دج .

قسط الاهتلاك = ثمن الشراء بدون رسوم X معدل الاهتلاك

إلا أن المكلف يقوم بإضافة الرسم على القيمة المضافة قصد الرفع من قيمة الإهلاك وفق الطريقة التالية : (600.000 X 17%) X 20% = 842.400 دج

إلا أن الطريقة الصحيحة لحساب الإهلاك هي: 600.000 X 20% = 720.000 دج

وبذلك يستفيد المتهرب من مبلغ الفرق 122.400 دج، ويقوم من خلاله بتضخيم التكاليف للتهرب من دفع الضريبة.

2- النفقات والمصاريف غير المبررة :

يلجأ المكلف إلى تسجيل التكاليف الخاصة بممتلكي أو مسيري الشركة ضمن التكاليف التي يتم خصمها من الربح الاجمالي، أو اللجوء إلى تقييد النفقات الشخصية الغير قابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة، مثل إدراج إصلاح السيارات الشخصية أو ترميم المنزل الشخصي ضمن المصاريف العامة القابلة للخصم من الربح المحقق قبل الاقتراع وبذلك يتم تضخيم التكاليف من خلال هذه المصاريف التي تعتبر غير مبررة وذلك لأنها غير خاصة بنشاط المؤسسة، وإنما هي متعلقة بالأموال الشخصية للملاك والمسيرين .

3- المستخدمين الوهميين :

يلجأ المكلف بالضريبة إلى تسجيل أجور ورواتب لعمال وهميين لا وجود لهم في أرض الواقع، من أجل تضخيم الكتلة الأجرية التي تخصم من الربح الخاضع مما يؤدي إلى تخفيض مبلغ الضريبة الواجبة الأداء، كما يمكن أن يكون المستخدمين موجودين في الحقيقة إلا أنهم يشغلون مناصب ثانوية ويتم تسجيلهم على أنهم إطارات أو مسيرين لتضخيم رواتبهم مثل تسجيل عون إداري في منصب رئيس مصلحة أو مدير تجاري .

ثانياً- تخفيض الإيرادات:

تعد هذه الطريقة من الطرق الأكثر استعمالاً لممارسة التملص من دفع الضريبة ويقوم من خلالها المكلف بتخفيض جزء من وعاء الضريبة أو التخلص من دفعها كلياً ويتم ذلك بتسجيل قيمة المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية مثل المحامين والأطباء الذين لا يقومون في الغالب بالتصريح بالعدد الحقيقي للقضايا أو المرضى وذلك لصعوبة تحديد الأتعاب الحقيقية التي يتحصلون عليها نتيجة تقديم خدماتهم، كما يمكن للتجار تخفيض إيراداتهم عن طريق البيع نقداً وبدون فواتير أو صكوك مما لا يترك أي أثر للعملية ولتوضيح ذلك نقوم بعرض المثال التالي والذي يبرز حالة التهرب التي يقوم فيها المكلف بتخفيض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة التكاليف كما في الجدول التالي:

الجدول رقم(05): مثال عن حالة التهرب بتخفيض الإيرادات

البيانات	الحالة الحقيقية	الحالة المصرح بها
المبيعات	600.000	500.000
سعر التكلفة	400.000	400.000
الربح الصافي	200.000	100.000
هامش الربح	%33	%20

المصدر: مثال تطبيقي من إعداد الطالب

ومن خلال الجدول يتضح أن المكلف قام بتخفيض قيمة مبيعاته بمبلغ 100.000 دج دون التخفيض من التكاليف وهو ما حقق له هامش ربح إضافي يقدر بـ13% ، كما توجد طرق أخرى يلجأ إليها المكلف من خلال عمليات محاسبية بالاستعانة بذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال.

الفرع الثاني : التهرب عن طريق العمليات القانونية والمادية

بخلاف التهرب عن طريق العمليات المحاسبية هناك طرق أخرى قانونية ومادية يتم من خلالها التهرب من دفع الضريبة وهي:

أولاً- التهرب عن طريق العمليات القانونية :

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالاً وتنظيماً والأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق ثغرات القانون من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف، وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبيها، حيث يستعين المتهرب الجبائي بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى نصوص قانونية، ويتجلى ذلك في إيجاد حالات قانونية تسمح

للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها¹، من خلال وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية كأن يقوم بإخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة التي تقع عليه في حالة توزيع الأرباح، أو يقوم بتمويه وضعية غير قانونية وراء وضعية قانونية مشابهة لها أقل إخضاعاً للضريبة منها²، أو تزييف حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة أساساً إلى وضعية قانونية تجعلها معفاة من الضريبة مثل تزييف وضعية النشاط الاستثماري من خلال الإدعاء بأنه نشاط في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات للاستفادة من الحوافز الضريبية والإعفاءات، ثم القيام بعد ذلك بالتنازل عن هذه الاستثمارات للتهرب من قيمة الضريبة التي تترتب عليها، وتجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة يتم اعتمادها بكثرة من طرف المتهربين من الضريبة في الوقت الحالي، وذلك لصعوبة اكتشافها من طرف مراقبي الإدارة الجبائية.

ثانياً- التهرب والغش عن طريق العمليات المادية :

يعتبر التحايل المادي أقل فعالية من التحايل القانوني ويتمثل في تغيير المكلف بطريقة غير قانونية لواقعة مادية بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بالمواد والمنتجات أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي³، وينقسم إلى قسمين:

1- الإخفاء الجزئي :

يقصد به إخفاء الأملاك بصفة جزئية من خلال عدة طرق أهمها :

- الاعتماد على الشراء أو البيع نقداً و من دون فواتير في جزء من النشاط ودون ترك أي أثر مادي للعمليات التي تم القيام بها .

¹ Tiver TG et Gest, Droit Fiscale, Édition LGP, Paris,1976, Page 28.

² Paul Marie Gaudment, OP- CIT, page 236 .

³ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 44- 45 .

- التخفيض في التصريح بكميات المواد المستعملة في الإنتاج للتقليل من كمية الإنتاج وبالتالي تخفيض المبيعات .
- التحويل المباشر للأموال العقارية والممتلكات الموروثة من غير التصريح بها .

2- الإخفاء الكلي:

يقوم المكلف بإخفاء نشاطه كلياً من خلال إنشاء وحدات أو فروع لنشاطه التجاري أو الصناعي دون التصريح بها لدى الإدارة الجبائية المختصة إقليمياً، والقيام بممارسة نشاطه سرّاً، واستعمال مختلف الطرق السابقة الذكر لبقاء نشاطه خفياً مثل البيع بدون فواتير، وتستعمل هذه الطريقة عادةً في المناطق الريفية والمعزولة وهي ناتجة عن ضعف الرقابة الجبائية ونقص الإمكانيات المادية ووسائل النقل للوصول إلى المكلفين بالضريبة وهو ما يدفعهم إلى ممارسة أنشطتهم الاقتصادية دون القيام بإجراءات فتح الملف الجبائي والتصريح بالمداخيل لدى الإدارة الجبائية.

المطلب الثاني: قياس التهرب والغش الضريبي

نظراً لتعدد أشكال التهرب والغش الضريبيين واختلاف الطرق التي يستعملها المكلف في التهرب من دفع الضريبة فإنه من الصعب تقدير حجم هذه الظاهرة حيث يرى P.M.Gaudemet: " أنه من الصعب قياس التهرب الضريبي وذلك لإمكانية إخفاء الثروة أو لأن أغلب المعاملات الاقتصادية والتجارية تأخذ الطابع السري"¹.

يتم قياس وتقدير حجم التهرب والغش الضريبي بواسطة أدوات مختلفة للقياس مثل المعادلات الرياضية المؤشرات الإحصائية البسيطة، وبشكل عام توجد طريقتان لقياس حجم التهرب الضريبي وهما يتمثلان في كل من طريقة حجم الاقتصاد السري وطريقة تقدير عدم الالتزام الضريبي وسيتم التطرق إلى مختلف مناهج هذه الطرق وأهم الانتقادات الموجهة إليها من خلال ما يلي:

¹ Paul Marie Gaudment, OP- CIT, Page 303 .

الفرع الأول: طريقة الاقتصاد السري

يشمل الاقتصاد السري مجمل النشاطات والمداخيل غير المصرح بها للإدارة الجبائية من طرف المكلفين، وغير المدرجة ضمن الحسابات الوطنية، ويعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الاقتصاد السري ومن خلاله يتم حساب حجم التهرب الضريبي كون جميع المداخيل والنشاطات الخفية لا يتم إخضاعها للضريبة وبالتالي فهي لا تدخل في الحسابات الوطنية، ويستند تقدير الاقتصاد السري على معطيات كل من الناتج الوطني الخام والعمليات النقدية وسوق العمل وعوامل الإنتاج .

أولاً-المنهج النقدي :

يقوم هذا المنهج على افتراض أن معاملات الاقتصاد السري تتم باستخدام النقود السائلة مباشرة من دون فواتير أو شيكات أو كشوفات خفية اكتشافها، ولذلك فإن كل زيادة في الطلب على النقود تعتبر زيادة لنشاط الاقتصاد السري، وتوجد ثلاثة أشكال للمنهج النقدي وهي كالاتي:

1 - متغير المعدل الثابت :

يرتكز هذا المبدأ على فرضية وجود معدل نقدي ثابت في ظل عدم وجود الاقتصاد السري، ويتطلب ذلك تحديد السنة المرجعية التي على أساسها تتم مقارنة المعدل النقدي الثابت بمختلف الأسعار النقدية للمراحل المدروسة، وبذلك فعندما يكون المعدل النقدي لسنة معينة مدروسة أكبر من السنة المرجعية تعتبر الكتلة النقدية الزائدة نتيجة نشاطات الاقتصاد السري والذي نحصل عليه من خلال العلاقة التالية¹.

$$AEST = \frac{(M2 - M1) PNB}{M2}$$

حيث يمثل AEST: حجم الاقتصاد السري .

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، الصفحة 20-21.

M_2 : الكتلة النقدية للسنة المدروسة .

M_1 : الكتلة النقدية للسنة المرجعية .

PNB/M_2 : سرعة دوران النقود خلال السنة.

ومن خلال حجم الاقتصاد السري يتم تحديد حجم التهرب الضريبي وفق العلاقة التالية :

$$VFF = \frac{(M_2 - M_1) PNB + T_m}{M_2}$$

حيث يمثل VFF : حجم التهرب الضريبي.

T_m : المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

لقي هذا المنهج جملة من الانتقادات، حيث أنه يستند إلى فرضيات هشة إذ أن المعدل النقدي لا يتصف بالثبات دائماً، كما أن النتائج المتحصل عليها تكون دائماً تابعة للسنة المرجعية المحددة باعتبارها سنة أساس وهو ما يضعف صدق نتائجها، إضافة إلى أن سرعة دوران النقود تختلف من فترة إلى أخرى في ظل الاقتصاد الحقيقي والاقتصاد السري وهو ما يجعل تقدير التهرب عن طريق هذا المنهج غير دقيق .

2 - متغير المعادلة النقدية:

يستند هذا المنهج إلى فكرة وجود علاقة تربط بين الجباية والاقتصاد السري، حيث يفترض أن الاقتصاد السري هو نتيجة مباشرة لارتفاع الضرائب، ولتحديد مقدار تأثير الجباية على الاقتصاد السري يجب العمل بمعادلة طلب العملة التي تراعي المتغير الضريبي والذي يسمح لنا بقياس أثر التغيرات الضريبية على الطلب حيث يتم وضع تقديران لحيازة العملة، أولهما حيث يكون المتغير الضريبي مساوياً للصفر، والآخر غير

ذلك، والفرق بينهما يشكل لنا العملة غير المشروعة، وذلك بافتراض أن سرعة دوران العملة الشرعية هي نفسها في الاقتصاد السري¹، ويحسب من خلال العلاقة التالية :

$$AEST = (M_3 - M_2) \cdot PNB / M_0$$

حيث يمثل كل من : ($M_3 - M_2$) : العملة غير الشرعية

M_0 : العملة الشرعية

PNB / M_0 : سرعة دوران العملة الشرعية

و بالتالي فإن تقدير حجم التهرب الضريبي يصبح كالتالي :

$$VFF = \frac{(M_3 - M_2) PNB \cdot T_m}{M_0}$$

لقي هذا المنهج انتقاداً بسبب افتراضه أن سرعة دوران العملة غير الشرعية هي نفسها في حالة العملة الشرعية، إضافة إلى أنه يأخذ بعين الاعتبار التهرب المرتبط بتوظيف العملة والاقتصاد السري ويهمل الطرق الأخرى التي يتم من خلالها التهرب الضريبي .

3 - متغير فئات العمل :

حسب هذا المقياس يرتبط الاقتصاد السري باستخدام أوراق نقدية من فئات معينة وبذلك فإن التغيير في عدد هذه الأوراق يعبر عن حجم الاقتصاد السري، إلا أن هذا المقياس يفقد أهميته عند التضخم المرتفع بحيث يمكن استخدام الأوراق الكبيرة دون أن تحدث زيادة في الاقتصاد السري².

ثانياً- منهج عوامل الإنتاج :

يتم تقدير نمو الاقتصاد السري وفقاً لهذا المنهج باختيار عامل إنتاج معين مثل

¹ نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، الصفحة 27 .
² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، مرجع سبق ذكره، الصفحة 299.

استهلاك الكهرباء على افتراض أنه أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي وبالتالي نفترض وجود علاقة مباشرة بين عامل الإنتاج وهو استهلاك الكهرباء والنتاج الوطني والذي يتم تقديره بالاعتماد على استهلاك الكهرباء، وبطرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو الكهرباء الكلي نحصل على معدل نمو الاقتصاد غير الرسمي¹، ويتم حساب التهرب الضريبي وفق العلاقة التالية :

$$VFF = PNB_n - PNB_0$$

حيث :

PNB_n : حجم الإنتاج الوطني غير الرسمي

PNB_0 : حجم الإنتاج الوطني الرسمي

ومن بين الانتقادات التي وجهت لهذا المنهج أنه لا يمكن الجزم بأن جميع الأنشطة التي تتم في الخفاء تتطلب قدراً كبيراً من الكهرباء، إضافة إلى أن هناك إمكانية استعمال مواد أخرى للطاقة مثل الغاز أو الوقود، والتي تصعب المعرفة الدقيقة لحجم استهلاكها كما أن الزيادة في استهلاك عوامل الإنتاج لا تعكس حتماً ارتفاع الاقتصاد السري فهي يمكن أن ترتبط بمتطلبات الحياة الطبيعية أو بالإسراف والتراف.

ثالثاً- منهج سوق العمل:

يعتمد هذا المنهج على تقدير العمالة غير المصرح بها عن طريق الاستقصاء حيث يتم حساب الفرق بين عدد السكان الذين يفترض أنهم جزء من قوة العمل الاقتصادي بناءً على الإحصائيات العملية المسجلة رسمياً باعتبارها قوة العمل الفعلية، ومن بين الانتقادات الموجهة لهذا المنهج كونه يعتمد على عنصر العمل فقط في حساب الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى مثل رأس المال².

¹ عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، سنة 2006، الصفحة 80.

² حمدي عبد العظيم، غسيل الأموال في مصر والعالم، القاهرة، سنة 1997، الصفحة 05.

الفرع الثاني: طريقة تقدير عدم الالتزام الضريبي

تقوم هذه الطريقة بناء على دراسة تصريحات المكلفين باعتبارها كسند قانوني وبافتراض صحة المعلومات المصرح بها، ومن أهم أشكالها ما يلي:

أولاً- منهج الضريبة القانونية المحتملة:

يقوم هذا المنهج على التسليم بصحة الناتج الوطني الرسمي ولذلك يمكن اتخاذها كأساس لحساب الضريبة التي يفترض تحصيلها وبمقارنة هذا الأخير مع حجم الضريبة المحصلة فعلاً نتحصل على مقدار التهرب الضريبي، من خلال العلاقة التالية¹:

$$INP=PFL-PFR$$

حيث يمثل كل من :

- INP : الضريبة المتهرب منها .

- PFL : الضريبة القانونية المحتملة.

- PFR : الضريبة المحققة.

و تتمثل الانتقادات التي وجهت لهذا المنهج فيما يلي :

1- أن هذا المنهج يفترض صحة التقدير الرسمي للدخل الوطني ويهمل الاقتصاد السري أو الدخل المتهرب من الضريبة والذي يتم إغفاله في التقدير الحقيقي للناتج الوطني الخام .

2- يفترض هذا المنهج توفر الوعي الضريبي بدرجة عالية لدى المكلفين بالضريبة وهو أمر يصعب تحقيقه.

3- يقيس هذا المنهج حجم الالتزام الضريبي أكثر مما يقيس حجم التهرب الضريبي.

¹ Bulletin des services Fiscaux N°08, Edité par DGI, Alger, 1994, Page 08 .

ثانياً- منهج نسبة الضريبة الثابتة:

يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة المحققة لسنة معينة، ويعتمد على كل من معياري الدخل المحلي الخام والضريبة التقديرية وتحسب هذه الأخيرة بتحديد سنة تمثيلية يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى وفق العلاقة التالية :

$$\text{الاقتطاعات الضريبية التقديرية} = \text{الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة} \times \text{نسبة الضريبة الموافقة للسنة التمثيلية}$$

وبذلك يتم الحصول على مقدار التهرب الضريبي كما يلي :

$$VFF = POES - PO_r$$

حيث: POES : يمثل مجموع الاقتطاعات الضريبية المقدرة .

PO_r : الاقتطاعات الضريبية الفعلية .

يعاب على هذا المنهج أنه يقدر حجم التهرب الضريبي الإضافي وليس التهرب الضريبي الكلي وبذلك فهو يبرز تغير الأداء الضريبي، كما أنه مبني على افتراض النسبة الثابتة بين الضريبة والناتج المحلي الخام .

ثالثاً- منهج الإعفاءات الجبائية :

تستعمل هذه الطريقة عادة في الدول التي تستخدم العفو الجبائي بصفة متكررة حيث يقدر حجم التهرب الضريبي على أساس المعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي والتي ينخفض فيها الميل إلى التهرب ويقوم المكلفين بالتصريح بالمداخل الحقيقية ثم تتم مقارنتها بالمعلومات المأخوذة قبل فترة الإعفاء الضريبي وقيمة الفرق بينهما تمثل مبلغ التهرب الضريبي، إلا أن هذا المنهج لا يقيس إلا

جزء من المداخل المصرح بها، إضافة إلى أنه ورغم الإعفاءات الضريبية الممنوحة فإن بعض المكلفين لا يثق في السياسات الضريبية ولا يصرح بمداخله الحقيقية مهما كان الأمر، وحتى في حالة الإعفاء الضريبي .

رابعاً- منهج التحقيق الجبائي :

يعتمد هذا المنهج على التحقيق الجبائي لمجموعة المكلفين الذين لديهم ملفات لدى الإدارة الجبائية، أي المكلفين الذين يصرحون بأرقام أعمالهم وأرباحهم، حيث يتم تقدير التهرب الضريبي من خلال قياس الدخل الغير مصرح به والخاضع للضريبة، ويتم الكشف عنه من خلال أنواع الرقابة الجبائية، حيث تقوم الإدارة الجبائية بالمراقبة والفحص قصد التحقق من التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، ويتم تقدير التهرب الضريبي بإجراء الفرق بين الأسس الجديدة المشكلة من طرف الادارة الجبائية والأسس المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة وهي الطريقة التي تعتمد عليها الادارة الجبائية في الجزائر لمحاولة تقدير حجم التهرب الضريبي ، وسيتم توضيح إجراءات تطبيق هذا المنهج وكيفية استخراج مبالغ التهرب الضريبي من خلال إجراءات الرقابة الجبائية بالتفصيل في الفصل الثالث .

المبحث الثالث: واقع التهرب الضريبي في الجزائر وآثاره

بعد تشخيص التهرب الضريبي من خلال معرفة أهم الطرق التي يستعملها المكلف للقيام به ومختلف المناهج التي يمكن استخدامها لقياسه، ننتقل إلى دراسة واقع التهرب الضريبي في الجزائر، والآثار الناتجة عنه في مختلف الميادين.

المطلب الأول: واقع التهرب والغش الضريبي في الجزائر

من خلال تطرقنا إلى مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله وكيفية قياسية وتقديره اتضح لنا أنه ظاهرة عالمية واسعة النطاق لا يمكن قياسها بصفة دقيقة، وذلك رغم تعدد طرق ومناهج القياس، ونظراً للعيوب والنقائص والانتقادات التي وجهت لهذه المناهج فإن الجزائر لا تعتمد عليها بدرجة كبيرة في تحديد حجم التهرب الضريبي، وإنما تعتمد على الطرق التقنية المعمول بها في مصالح الإدارة الجبائية بناءً على ما يتم تحصيله من حقوق وغرامات، كأن يتم تقدير حجم التهرب الضريبي بناءً على تقدير المبالغ المسترجعة من عدد الملفات التي تمت دراستها وتعميمها على العدد الإجمالي للملفات، إلا أن هذه النتائج وحسب تصريحات رئيس المديرية الفرعية لمحاربة التهرب الضريبي بالمديرية العامة للضرائب بالجزائر العاصمة لا تعكس الحجم الحقيقي لهذه الظاهرة، إضافة إلى تباين الأرقام المعلنة باختلاف الجهات التي تقوم بإصدارها، حيث يقدر البعض حجم التهرب الضريبي في الجزائر بين 30 و50 مليار دج سنوياً¹، حسب طرق عامة، وحسب تصريحات رئيس المديرية العامة للضرائب قُدر حجم التهرب الضريبي في الجزائر بين 50 و100 مليار دج سنوياً حسب معطيات الاقتصاد الكلي²، وتشير إحصائيات مديرية التجارة أن حجم الدخل غير الخاضعة للضريبة سنة 1994 قدر بـ22 مليار دج بسبب

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، مرجع سبق ذكره، الصفحة 302.

² A. Bouderbala, La fraude Fiscale, revue mutation N°07, éditer par la Chambre Nationale de Commerce Alger, 1994, page 28.

التهرب والغش الضريبي، إضافة إلى اكتشاف ما يزيد عن 100.000 نشاط اقتصادي وتجاري غير خاضع للضريبة¹، كما ان إدارة الضرائب أصبحت عاجزة عن مواجهة الاقتصاد الموازي والذي يوظف أكثر من 100 مليار دج سنوياً²، ورغم قلة الإحصائيات وتباينها نظراً لاعتماد الإدارة الجبائية على الوسائل التقليدية، وعدم توفر أجهزة الإعلام الآلي وانعدام التقنيات الحديثة المستعملة في جمع المعلومات وإعداد الإحصائيات، إلا أننا سنحاول تشخيص هذه الظاهرة في الجزائر قبل سنة 1999 من خلال ما تم التحصل عليه من إحصائيات من المديرية العامة للضرائب، إضافة إلى الدراسات السابقة في الموضوع بهدف التعرف على واقع هذه الظاهرة ومحاولة تشخيص الآثار الناجمة عنها.

الفرع الأول : التحصيل الجبائي في الجزائر

يسبب التهرب الضريبي آثار سلبية تتمثل في حرمان الدولة من إيرادات مالية هامة، وبذلك تؤدي زيادة التهرب الضريبي إلى تخفيض التحصيل الضريبي ولكي يتضح لنا جلياً حجم الظاهرة في الجزائر نقوم بعرض تطور الإيرادات الضريبية في الجزائر كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (06) : تطور نتائج التحصيل الجبائي في الجزائر 1992-1998 .

الوحدة : 10⁹ دج

السنوات	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
الإيرادات الضريبية	302.66	300.68	398.35	578.13	786.60	878.77	708.38

Source: Banque d'Algerie, évaluation économique et monétaire en Algérie, juillet 2005, p 71.

يتضح لنا من خلال الجدول أن مبالغ الإيرادات الضريبية في تزايد مستمر حيث تضاعفت من 302,66 مليار دينار سنة 1992 إلى 786,66 مليار دينار دج سنة

¹ عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، "دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995" أطروحة دكتوراه دولة (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 1995، الصفحة 246.

² ابراهيم ريج، مجلة الأحداث الاقتصادية، فيفري 1990، الصفحة 21.

1996، لتصل بعد ذلك إلى أقصى قيمة لها سنة 1997 بمبلغ يصل إلى 878.77 مليار دينار جزائري، وذلك نتيجة للإصلاحات الجبائية التي انتهجتها الجزائر والتي تم من خلالها تطوير الإدارة الجبائية وإصلاح التشريع الجبائي بهدف توسيع رقعة الوعاء الخاضع للضريبة من خلال فرض ضرائب جديدة وهو ما زاد من قيمة الإيرادات الجبائية للدولة، إلا أن هذه الإجراءات لم تساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: توزيع التهرب الضريبي حسب القطاعات

يشمل التهرب الضريبي في الجزائر مختلف قطاعات النشاط الاقتصادي، إلا أن حدته تختلف من نشاط إلى آخر، والجدول التالي يوضح حجم التهرب الضريبي في بعض النشاطات الاقتصادية لسنة 1983.

جدول رقم (07): حجم التهرب الضريبي لبعض الأنشطة الاقتصادية لسنة 1983.

نسبة التهرب %	رقم الأعمال			النشاط	عدد المؤسسات الخاضعة للمراقبة
	الفرق	الحقيقي	المصرح به		
20	331.545.550	1.560.359.080	1.319.813.530	التجارة	176
31.01	19.486.950	62.837.430	43.350.480	الخدمات	17
23.80	3946.379.290	4.041.721.540	95.342.250	الأشغال العمومية	164
8.80	62.582.270	709.955.270	647.372.700	النسيج	37
8	193.702.360	2.418.815.990	2.225.113.630	الصناعات المختلفة	132

المصدر: ناصر مراد الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على المؤسسة والتحريض الاستثماري رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، سنة 1997، الصفحة 198.

يتضح لنا من خلال الجدول أن ظاهرة التهرب الضريبي منتشرة في جميع القطاعات الاقتصادية، إلا أن حدتها تختلف من نشاط إلى آخر حسب درجة ميل النشاط للتهرب حيث نجد أن قطاعي الخدمات والأشغال العمومية تحتل أكبر نسبة في التهرب بمعدل بلغ 31.01% و 23.80% على الترتيب، وذلك راجع لسهولة وتعدد طرق الغش والتهرب في هذين المجالين، إضافة إلى صعوبة اكتشافه من طرف الجهات المختصة، ففي مجال الأشغال العمومية يسهل تضخيم عدة تكاليف من خلال استعمال فواتير لمختلف أنواع المواد، إضافة إلى استخدام عدة تكاليف إضافية للتخفيض من قيمة الرسم على القيمة المضافة والضرائب المباشرة بصفة عامة، ثم يليها قطاع التجارة بنسبة 20% ويتم فيه التهرب عن طريق التخفيض من قيمة المبيعات واستعمال البيع بدون فواتير أو تسجيل المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي، بينما تقل نسبة التهرب في مجال النسيج والصناعات المختلفة، حيث تبلغ نسبة التهرب في كل منهما 8.80% و 8% على الترتيب وذلك لكونها تخضع لعمليات منتظمة ومحدودة النطاق، بحيث لا يجد المكلف مجالاً واسعاً للتهرب لإمكانية اكتشافه من طرف مصالح الإدارة الجبائية، إذ أن حجم نشاطه يعتمد على مقدار ما تم شراؤه من مواد أولية، إلا أنه كثيراً ما يعتمد التصريح بحجم إنتاج أقل من إنتاجه الحقيقي أو تضخيم التكاليف للتقليل من الربح الخاضع للضريبة، رغم أن الضريبة المفروضة على هذه الأنشطة واضحة ومحددة ولا تشكل إلا نسبة ضئيلة من دخله.

الفرع الثالث : قضايا التهرب الضريبي والمبالغ المسترجعة

تقوم الإدارة الجبائية بعملية المراقبة الجبائية من خلال مراقبة تصريحات المكلفين وفحصها لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات، ونظراً لضعف الإدارة الجبائية وقلة إمكاناتها البشرية والمادية قبل الإصلاحات الجبائية فإنها لم تتمكن من القيام بوظيفة الرقابة الجبائية على أكمل وجه إلا بعد الإصلاحات الجبائية سنة 1992 ولذلك لا تتوفر إحصائيات دقيقة لدى الإدارة الجبائية إلا بعد هذا التاريخ و لتوضيح تطور قضايا التهرب الضريبي المكتشفة والمبالغ والغرامات المسترجعة من قبل مصالح الإدارة الجبائية يتم عرض الجدول التالي:

جدول رقم: (08) : تطور عدد قضايا التهرب الضريبي والمبالغ المسترجعة منها

الوحدة مليون دج

السنوات	عدد القضايا	مبالغ الحقوق الناتجة
1992	718	885
1993	865	1.419
1994	1039	2.699
1995	1559	6.017
1996	1659	8.354
1997	1286	8.753
1998	1252	10.616

Source: Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts N°04-2002 .

من خلال الجدول يتضح لنا أن عدد قضايا التهرب المكتشفة من طرف مصالح الإدارة الجبائية في ازدياد مستمر وذلك نتيجة الإصلاحات الجبائية التي انتهجتها الجزائر ومضمون البرنامج الحكومي الرامي إلى مكافحة التهرب الضريبي من خلال إنشاء المديرية العامة للضرائب والمديريات الجهوية والولائية ، وبذلك سجلت حصيلة الحقوق والغرامات تزايداً مستمراً انطلاقاً من مبلغ 885 مليون دج سنة 1992 حتى بلغت أقصى قيمة لها سنة 1998 بمبلغ قدره 10.616 مليون دينار جزائري، وهو ما يدل على زيادة عدد قضايا التهرب المكتشفة بفضل إنشاء هياكل الرقابة الجبائية ، إلا إن هذه الهياكل لم تستجب للأهداف المرجوة منها، حيث أنها في سنة 1999 لازالت تعالج ملفات

كان يفترض أن تخضع للرقابة في سنة 1995¹ وهو ما يؤكد ضعف الرقابة الجبائية المطبقة.

الجدول رقم (09) : عدد الأشخاص المدانين بالغش إلى غاية 1998/12/31

النسبة %	المجموع	تجارة	جمارك	ضرائب	المديريات الجهوية للضرائب
5	174	14	0	160	الجزائر
23,81	518	186	0	332	عنابة
3,26	71	0	0	71	بشار
30,98	674	77	54	543	البلدية
1,47	32	0	6	26	الشلف
11,44	249	14	2	233	قسنطينة
13,97	304	30	0	274	وهران
6,43	138	27	4	107	سطيف
100	2175	348	66	1761	المجموع الوطني

المصدر: المديرية الفرعية لمكافحة التهرب الضريبي، مديرية البحث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب

يتضح من خلال الجدول أن عدد المتهربين المكتشفين من طرف إدارة الضرائب يفوق عدد المتهربين بكل من مصالح التجارة والجمارك، ولذلك ينبغي على الدولة تكثيف جهود الفرق المختلطة في مكافحة التهرب الضريبي من خلال التدخل المباشر لمصالح مديرية التجارة ومديرية الجمارك لمكافحة التهرب الضريبي وتوفير كافة الإمكانيات

¹ جريدة الخبر اليومية، بتاريخ 06-03-1999.

والوسائل البشرية والمادية اللازمة لها، كما تشير إحصائيات مكاتب المنازعات الإدارية والقضائية أنه تم إحصاء حوالي 818 قضية تهرب ضريبي خلال سنة 1998¹.

رغم قلة الإحصائيات المقدمة في هذه الفترة إلا أنها تكشف حقيقة وجود ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وانتشارها بنسبة كبيرة، حيث تشمل مختلف القطاعات الاقتصادية وهو ما يضيع على الخزينة مبالغ مالية هامة.

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الدولة لتمويل نفقاتها والنهوض باقتصادها، ويشكل التهرب الضريبي عائقاً أمام التنمية الاقتصادية في جميع الدول باختلاف مستوياتها الاقتصادية، حيث تعد مشكلة التهرب الضريبي إحدى مظاهر الانحلال السياسي والاقتصادي والاجتماعي وتترتب عنه آثار سلبية في مختلف الميادين².

الفرع الأول : الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية للدولة بحيث يتسبب في حرمانها من إيرادات مالية هامة تستخدمها لتغطية نفقاتها مما يجعلها عاجزة عن تنفيذ سياستها التنموية، حيث إن نقص الأموال في الخزينة يؤدي إلى عجز الدولة جزئياً عن المشاريع النافعة³، كما يؤدي التهرب الضريبي إلى الاختلال المالي والعجز في الميزانية إضافة إلى عجز الدولة عن تلبية حاجات أفرادها الأساسية، ولتغطية هذه النفقات تلجأ الدولة إلى وسائل تمويل أخرى لها آثار سلبية على الاقتصاد كالإصدار النقدي أو اللجوء إلى الاقتراض .

¹ جريدة الوطن الجزائرية، بتاريخ 29-01-1999.

² بونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1980، الصفحة 134 .

³ أحمد جامع، المالية العامة، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، الصفحة 248.

أولاً- الإصدار النقدي:

يتم عن طريق إصدار نقود جديدة من العملة الوطنية وتترتب عليه آثار سلبية تتمثل فيما يلي :

- 1- ارتفاع المستوى العام للأسعار وظهور التضخم بمختلف أنواعه.
- 2- نقص القدرة الشرائية للموظفين وتغير نمط الاستهلاك.
- 3- إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتج المحلي.
- 4- اختلال التوازن الاقتصادي وظهور السوق السوداء.

ثانياً- الدين العام:

يعتبر الدين العام من بين وسائل التمويل ويمكن أن يكون داخلياً أو خارجياً إلا أنه يخلف آثار سلبية وخيمة من بينها:

- 1- يشكل الدين العام عبئاً على ميزان المدفوعات في حالة التسديد وتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض خاصة إذا تم استخدامه في أغراض استهلاكية¹ لا تعود بالفائدة على هذه الأجيال.
- 2- نقص الإنفاق العام الناتج عن تسديد القروض، وضعف القدرة الشرائية للأفراد.
- 3- تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة استخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد في الأجل القصير والمتوسط.
- 4- فقدان الثقة في الدولة وعزوف الهيئات المالية والأفراد عن منح القروض .

¹ حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1992، الصفحة 71.

ثالثاً - زيادة الضغط الجبائي :

قد تلجأ الدولة لتعويض النقص المالي الناتج عن التهرب الضريبي بطرق أخرى لها آثار سلبية على المكلفين الملتزمين بأداء واجباتهم الضريبية، كأن تقوم الدولة بزيادة سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة فيزداد عبؤها على المكلف الذي لا يتهرب¹ وبالتالي يزداد الضغط الضريبي على المكلفين الملتزمين، و قد تنتقل هذه الأموال في الأخير إلى المتهربين من دفعها بطريقة غير مباشرة .

الفرع الثاني : الآثار الاقتصادية

تعتبر الضريبة أداة للتحكم في النشاط الاقتصادي من خلال تمويل وتوجيه الأنشطة الاقتصادية، ويؤدي التهرب من دفعها إلى إضعاف دور الدولة في المجال الاقتصادي ويمكن تحليل الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي كما يلي :

أولاً- التأثير على المنافسة :

يقوم التهرب الضريبي بالإخلال بقواعد المنافسة حيث تكون المؤسسات المتهربة من دفع الضرائب أحسن وضعية من المؤسسات التي تلتزم بأداء واجباتها الضريبية وخاصة عندما تكون الضرائب مرتفعة، وذلك عن طريق الاستفادة من مبالغ الضرائب غير المقتطعة ومساهمتها في التمويل وتقوية مكانتها في السوق، إضافة إلى حصولها على تكاليف منخفضة تسمح لها بطرح أسعار منخفضة تمكنها من اقتناص الزبائن، وهو ما يؤدي إلى إزاحة المؤسسات الأخرى ويخلق جواً من المنافسة غير المشروعة .

ثانياً-التأثير على توجيه النشاط الاقتصادي :

يؤدي التهرب الضريبي إلى جذب عناصر الإنتاج نحو الأنشطة التي تكثر فيها هذه الظاهرة حيث يقوم المكلفون باختيار النشاط بناءً على اعتبارات جبائية كمعدل الضرائب الخاصة بالنشاط، وطريقة التحصيل ودرجة الحساسية تجاه التهرب الضريبي

¹ زينب حسين عوض الله، المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، سنة 1994، الصفحة 186 .

وتوفر طرق التهرب من دفع الضريبة، ومدى إمكانية الإفلات من قبضة الرقابة الجبائية وهو ما يوجه النشاط الاقتصادي إلى وجهة قد لا تخدم سياسة الدولة في توظيفها للضريبة.

ثالثاً-إعاقة النمو الاقتصادي:

يشكل التهرب الضريبي عائقاً أمام تحقيق النمو الاقتصادي، إذ أن أثر إعاقته المنافسة الاقتصادية يؤدي إلى كبح التطور والنمو الاقتصادي، كما أن نقص إيرادات 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 البطالة¹، كما تؤدي زيادة التهرب الضريبي إلى تخفيض الاستهلاك والتأثير السلبي على سوق العمل، وبذلك فإن التهرب الضريبي يعتبر من أبرز مظاهر الفساد الاقتصادي²

رابعاً - التأثير على إعادة توزيع الدخل:

يهدف النظام الضريبي من خلال الضرائب على الدخل إلى التوزيع العادل والأمثل للعبء الضريبي على المكلفين بالضريبة وتكون مساهمتهم فيه كل حسب مقدرته التكاليفية، إلا أن التهرب الضريبي يؤدي إلى التوزيع غير العادل للعبء الضريبي على المكلفين وبالتالي فهو يؤدي إلى إضعاف النسيج الاجتماعي بسبب توزيع الدخل في غير صالح المواطنين الشرفاء³، وهو ما يخالف مبدأ العدالة في توزيع الدخل .

الفرع الثالث : الآثار الاجتماعية

تسعى الدولة إلى تحقيق الأهداف الاجتماعية من خلال سياستها الضريبية وأهمها تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق إعادة توزيع الدخل والقضاء على الفوارق

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، الصفحة 162.

² بوعلام ولهي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر العدد 08- 2008 .

³ عبد الحكيم مصطفى الشراقوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، مرجع سبق ذكره، الصفحة 180.

الاجتماعية وتوفير المرافق العمومية والحاجيات الضرورية لجميع مواطنيها، إلا أن التهرب الضريبي يحول دون تحقيق هذه الاهداف ويسبب آثاراً سلبية تتمثل فيما يلي:

أولاً- تعميق الفوارق الاجتماعية :

يزداد الفقير فقراً من خلال رفع الدولة لمعدلات الضريبة لتعويض النقص في الإيرادات وهو ما يمس بالدرجة الأولى الطبقة الفقيرة والتي يتم اقتطاع جزء من دخولها من أجل تحقيق النفع العام، زيادة على حرمانها من المرافق العامة والوسائل الضرورية التي ينبغي أن تمنحها الدولة مجاناً للمواطنين بصفة عامة وللفقراء بصفة خاصة، في حين تلجأ الطبقة الغنية من أصحاب المال والتجار ورجال الأعمال إلى التهرب من الضرائب واستغلال نفوذها في ذلك، إضافة إلى انتشار الرشوة بين المكلفين والإدارة الجبائية والتي يتم من خلالها سد باب الخوف من العقوبات والغرامات وهو ما يفتح أمام المكلف جميع أبواب وطرق التهرب والغش الضريبي، ونتيجة لذلك تزداد الهوة بين فئات المجتمع من خلال ظهور ثروات غير مبررة وهو ما يؤدي إلى ظهور الطبقة في المجال الجبائي .

ثانياً- تراجع الصدق في المعاملات الاقتصادية والتجارية :

يؤدي التهرب الضريبي إلى انعدام الثقة بين المتعاملين الاقتصاديين في جميع المعاملات، حيث أن معظم المتهربين يتعاملون بالسيولة النقدية والتي لا تترك أي أثر لفعلتهم الدنيئة، ولا يستعملون الوثائق والفواتير والصكوك إلا في حدود ضيقة، كما أن تطور التجارة الإلكترونية وزيادة المعاملات وحرية انتقال الأموال وغيرها من طرق التعاملات الحديثة والتي تعتبر تطوراً اقتصادياً أصبحت اليوم تستخدم بدرجة كبيرة من الحيطة والحذر، وهناك من يفضل عدم التعامل بها وخاصة في ظل انتشار الشركات الوهمية والمتعاملين الوهميين، إضافة إلى أن المؤسسات والهيئات المالية أيضاً أصبحت تقوم بالتحقيقات الخاصة بالمقترضين حول وضعيتهم الجبائية قبل أن تمنح قروض للمستثمرين والتجار وذلك لكي تضمن حقوقها، فكيف يمكن منح قروض لزبون بكل أمان

إذا كانت الإدارة الجبائية بإمكانها التدخل في أي وقت لتلقي على عاتقه ديون ثقيلة؟ وإذا كان عدم الثقة هذا من طرف هيئات مالية حكومية؛ فما بال المتعاملين الخواص؟

يترتب عن التهرب الضريبي آثار مالية واقتصادية واجتماعية خطيرة، فهو يعيق دور الدولة في تحقيق سياسياتها الضريبية، ولذلك ينبغي على الدولة مكافحته ولا يتأتى ذلك إلا من خلال فرض رقابة جبائية محكمة تقوم بالتأكد من صحة وصدق تصريحات المكلفين بالضريبة .

خلاصة الفصل

يعتبر التهرب الضريبي من أخطر الظواهر التي تنهك الاقتصاد بصفة عامة والنظام الضريبي بصفة خاصة، حيث يعيق التطبيق الجيد له، ويقف حائلاً دون تحقيق الأهداف المسطرة، وتتعدد أسبابه فمنها ما هو متعلق بالنظام الضريبي الذي يتسم بالغموض وعدم الاستقرار، ومنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية من خلال تعقد إجراءاتها ومنها ما يختص بالمكلف بالضريبة والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة به.

يصعب قياس التهرب الضريبي رغم تعدد مناهج وطرق تقديره، إذ أنه غير قابل للقياس نظراً لعدم إمكانية حصره، وارتباطه بالاقتصاد السري الذي يحتل نسبة كبيرة من الاقتصاد الوطني، ومن خلال محاولة تشخيص هذه الظاهرة اتضح أنها تنتشر بصورة كبيرة في الجزائر، حيث تشمل مختلف القطاعات الاقتصادية وهو ما يضيع على الخزينة مبالغ مالية هامة، إضافة إلى أنها تخلف آثاراً وخيمة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية، ولذلك ينبغي على الدولة مكافحته ولا يتأتى ذلك إلا من خلال فرض رقابة جبائية محكمة تقوم بالتأكد من صحة وصدق تصريحات المكلفين بالضريبة وهو ما سيتم التطرق إليه من خلال الفصل الثالث.

الفصل الثاني:

الرقابة الجبائية في الجزائر

مقدمة الفصل:

يخلف التهرب الضريبي آثاراً سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي بحيث يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية ويترتب عن ذلك اختلال التوازن المالي للدولة واللجوء إلى الوسائل الأخرى للتمويل كما يؤدي إلى اختلال المنافسة الاقتصادية وانتشار التفاوت في الطبقات الاجتماعية، حيث تسعى الدولة جاهدة لمكافحته بمختلف الطرق والأساليب، ولبلوغ ذلك كان من الضروري على الدولة إتباع رقابة جبائية فعالة من خلال نظامها الضريبي المطبق بمختلف أدواته والتي تمكنها من التأكد من تطابق ما تم التصريح به مع ما تم التوصل إليه من نتائج وفقاً للسياسة الضريبية والتشريع الضريبي وهو ما سيتم معالجته في هذا الفصل ضمن ثلاثة مباحث هي:

- المبحث الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية .
- المبحث الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية ومبادئها .
- المبحث الثالث: الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية وأشكالها .

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أهم وسيلة وقائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، حيث يخول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحيات الرقابة من خلال الاطلاع والتأكد من صدق وصحة تصريحات المكلفين بالضريبة، وذلك نظراً لطبيعة النظام الضريبي الذي يمنح للمكلف الحرية التامة في التصريح بمدخله، ويتم ذلك وفقاً لأسس وتشريعات جبائية تنظمها الإدارة الجبائية وتسهر على تطبيقها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية تجدر بنا الإشارة إلى المفهوم العام للرقابة حيث ظهرت الحاجة إلى الرقابة منذ القدم، وذلك نظراً لطبيعة العمل والنشاط الذي يقوم به الأفراد لحساب الدولة أو الملاك من خلال تسجيل ومراقبة تحركات الأموال والمبادلات وجميع المعاملات الخاصة بالنشاط الاقتصادي والأنشطة الأخرى، إذ تسمح الرقابة بالتأكد من أن العمل الذي تم مطابق لما توقع أن يكون عليه والتعرف على أي خطأ أو انحراف والعمل على تصحيحه.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

من خلال المفهوم العام للرقابة يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذوي شخصية طبيعية أو معنوية، بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، علماً بأن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار والإيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة

بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف بالضريبة.¹

كما يعرفها الدكتور حامد عبد المجيد دراز بأنها "التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر والتأكد من حقيقة المركز المالي للممول سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها"²، والرقابة الجبائية فرضت من قبل القانون والعدالة، فهي تخدم المكلف بحيث أنها تسمح بضمان تقسيم عادل للضريبة على كل المواطنين، كما تخدم مصلحة الدولة عن طريق التأكد من أن التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية تخضع للمراقبة بناء على المعلومات والمصادر الموجودة لديها مسبقاً والمتحصل عليها من مصادر أخرى لها علاقة بنشاط المكلف، وذلك بهدف تصحيح الأخطاء والمخالفات التي قد يرتكبها، ولهذا السبب يقوم أعوان الإدارة الجبائية بعملية مراقبة وفحص دقيق وعميق يتماشى مع المعلومات المقدمة من طرف المكلف³.

وهناك من الباحثين من يعتبر الرقابة الجبائية مرادف للمراجعة الجبائية، وتعرف هذه الأخيرة بأنها الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة وتعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى.

من خلال التعريفات السابقة يمكن التوصل إلى تعريف شامل للرقابة الجبائية بأنها وسيلة تسعى من خلالها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين بالضريبة واكتشاف الأخطاء والانحرافات التي تحول دون تحقيق الأهداف الضريبية، والتحرك السريع للقضاء عليها بفاعلية تضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية.

¹ - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، الصفحة 46.

² حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، الصفحة 222.

³ Philippe Colin et autres, Fiscalité et Entreprise, Librairie Viubert, Paris, 1994, page 318.

من خلال ما سبق نستنتج أن الرقابة الجبائية تقوم بدورين أساسيين هما:

- التأكد من أن ما تم تقديره مطابق لما تم الحصول عليه من نتائج .
- اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومحاولة تصحيحها وتفادي تكرارها.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

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

أولاً- الأهداف الاقتصادية والمالية:

الهدف الأساسي للرقابة الجبائية هو مكافحة التهرب الضريبي بكل أنواعه باستعمال مختلف الأساليب القانونية التي يمنحها المشرع الضريبي للإدارة الجبائية والمحافظة على الأموال العمومية من السرقة والنهب، وتوفير إيرادات إضافية للخزينة العمومية تعود على الانفاق العام وتؤدي إلى رفاهية المجتمع.

ثانياً- الأهداف القانونية:

تتمثل الأهداف القانونية فيما يلي:

- التحقق والبحث في مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين وتطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.
- التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقاً للتشريع الجبائي.
- مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم الجبائية وضمان الحقوق التي يستفيدون منها.

ثالثاً- الأهداف الإدارية:

تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً في الإدارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها من خلال النقاط التالية¹ :

- تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية والنقص الموجود في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتفادي ذلك النقص وإيجاد حلول له.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها .
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير التهرب الضريبي ومدى تأثيره على المؤشرات الاقتصادية الأخرى.

رابعاً- الأهداف الاجتماعية:

تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق أهداف المجتمع من خلال:

- تحقيق مبدأ العدالة والمساواة الجبائية بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، وهو ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الجبائية والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.
- منع محاولات انحرافات الممولين بمختلف أشكالها من سرقة أو إهمال أو تقصير في أداء واجباتهم الجبائية من خلال تطبيق الغرامات أو فرض العقوبات.

¹ نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، الصفحة 36 .

المطلب الثاني: أسباب الرقابة الجبائية ومبادئها

اشتدت الحاجة إلى الرقابة الجبائية نتيجة التطورات الاقتصادية وما صاحبها من تطور في مجال التهرب الضريبي وخاصة في ظل الأنظمة الجبائية التصريحية والتي تسعى إلى ترقية الرقابة الجبائية على نحو يخدم مصالح المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال تطبيق المبادئ الأساسية للضريبة وتحقيق العدالة الضريبية .

الفرع الأول: أسباب وجود الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية.

أولاً- حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله:

بما أن النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية، فحسب المادة(1-18) من قانون الإجراءات الجبائية: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات المكتوبة من طرف المكلف بالضريبة لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات الموجودة فيها والقيام بتصحيحها"¹، ومن هنا يتضح بأن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الضريبي نظام تصريحي، ولذلك أوجب المشرع إيجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة .

ثانياً - محاربة التهرب الضريبي:

يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة، ولقد ازدادت حدة التهرب الضريبي نظراً لضعف الرقابة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية والمادية بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسع نطاقها وصعوبة

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، الصفحة 10 .

قياسها، وما يترتب عنها من آثار مالية واقتصادية خطيرة تتمثل في حرمان الخزينة من موارد مالية ضخمة، كما ينتج عن هذه الظاهرة آثار اجتماعية وسياسية، ولذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله وخاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في إقامة نظام جبائي محكم يتميز ببساطة تشريعاته وعدالتها والعمل على ترقية وتطوير الإدارة الجبائية، إضافة إلى إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة وتحسين علاقته بالإدارة الجبائية .

أولاً- إقامة نظام ضريبي محكم :

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية¹، وبقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية، مثلما رأينا في الفصل التمهيدي، كما أن التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال ما يلي:

1 - تبسيط وتحسين التشريع الضريبي:

يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه

¹ حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 237 .

إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي واقتناعهم به مما يؤدي بهم إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها.

2 - تحقيق العدالة الضريبية:

تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة والنظام الضريبي وتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي، وإعادة التوزيع العادل للدخول والثروات على أفراد المجتمع، ولذلك يصعب قياسها ويبقى تقديرها مرتبطاً بمدى تقبل واقتناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه وتسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية، حيث يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية فرعين:

- العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية .

- العدالة العمودية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

وبشكل عام يمكن القول أن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب قدرته التكاليفية، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخول، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة .

ثانياً- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، حيث أن تبعة التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية، التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة

إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجبائية والضرائب والمراقبة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربيصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطباعاً جيداً لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم .

تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة والنظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية والوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها، حيث يؤدي تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية والمادية إلى الاعتماد على نظام ضريبي غير فعال ويلقي بعبئه على المكلفين بالضريبة، كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي بهم إلى عدم القدرة على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية، وبذلك تترك الحرية للمتهربين من دفع الضريبة في سلوك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب أو رادع وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

نص المشرع الجبائي الجزائري على قوانين وتشريعات تنظم الضريبة وكيفية فرضها وطرق تحصيلها، كما منح الإدارة الجبائية الحق في الرقابة الجبائية من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة من الضياع ، وسعيًا لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وضمان السير الحسن لها حول لها المشرع إطاراً قانونياً يستند من خلاله كل من المراقب الجبائي والمكلف بالضريبة لقواعد وأحكام تبين الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية وإجراءاتها وتمنع كل تعسف يمكن أن يستعمل من طرف القائمين بها من جهة، وتحدد الحقوق الممنوحة للمكلفين بالضريبة وواجباتهم والعقوبات التي تفرض عليهم جراء مخالفتهم للقانون الضريبي من جهة أخرى.

المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي التصرفات التي يمارسها المراقبين أثناء تأدية واجباتهم، و من أجل التطبيق الجيد وتسهيل عملية مراقبة التصريحات الجبائية حول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية مجموعة من الحقوق وهي :

الفرع الأول: حق الإطلاع

وهو حق منصوص عليه في المواد من 309 إلى 316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويعتبر من الحقوق التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، إذ يسمح لها بالإطلاع على مستندات وملفات المكلف سعيًا لجلب المعلومات وبالتالي الكشف عن مختلف المخالفات، وفي هذا الإطار فإن حق الإطلاع يعد وسيلة مساعدة للرقابة الجبائية التي بحوزة الإدارة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات المجمعة من دراسة الملفات والمستندات¹، حيث تنص المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية: "يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس

¹ Thierry Lambert, le contrôle fiscale droit et pratique, op -cit, page 66.

وعاء للضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات¹، وبذلك يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات والهيئات المماثلة ويجب الإشارة إلى أن حق الإطلاع لا يمكن ممارسته إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل²، ويخضع لحق الإطلاع كل من:

أولاً- حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية:

تنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لرقابة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها³.

ولتسهيل عملية الإطلاع يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنوياً الإدارة الجبائية بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي تبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لها كما هي واردة في أوراق العلاج، وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له كما يمكن للإدارة الجبائية الإطلاع على المعلومات التي بحوزة السلطة القضائية، إذ يجب على هذه الأخيرة أن تطلع الإدارة الجبائية على كل المعلومات التي يمكن أن تحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراس وجود غش مرتكب في المجال الجبائي سواء كانت مدنية أو جزائية⁴.

ثانياً- حق الإطلاع لدى الهيئات المالية:

خول المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية الحق في الإطلاع لدى مختلف الهيئات المالية من بنوك ومؤسسات التأمين من خلال نص المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "أن البنوك والهيئات المالية ملزمة بإطلاع الأعوان المحققين أثناء أدائهم

¹ قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، سنة 2009، الصفحة 34 .

² المادة 309 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2009).

³ المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، الصفحة 34 .

⁴ المادة 47 من نفس القانون، الصفحة 37 .

لمهامهم على كل الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات¹، كما يجب على المؤسسات البنكية التي تصدر صكوكاً بنكية لفائدة الغير ولحساب أشخاص غير مواطنين في مقراتها أو وكالاتها أن ترسل كشفاً شهرياً عن سندات الدفع هذه إلى مديرية الضرائب بالولاية التي تتبع دائرة اختصاصه الإقليمي، ولا يجوز للبنوك الاعتراض على ذلك بحجة عدم كشف السر المهني .

ثالثاً-حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة :

يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع الإيرادات عن قيم منقولة، وكذا جميع التجار وجميع الشركات أياً كان غرضها أن تقدم عند كل طلب من مراقبي الإدارة الجبائية الدفاتر التي ينص على مسكها القانون التجاري وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات، ويمارس الحق في الإطلاع لغرض الحصول على معلومات تكمل المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة الجبائية والتأكد من مدى صحة وصدق المعلومات المصرح بها من طرف المكلف المعني بالرقابة، ولذا فقد فرض المشرع عقوبة على رفض حق الإطلاع من خلال نص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية: "يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها والتي يتعين عليها تقديمها وفقاً للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها"².

الفرع الثاني: الحق في المعاينة

في إطار مباشرة البحث عن المعلومات الجبائية والشك في وجود عمليات تدليسية وبغية التأكد من صحة المعلومات المصرح بها يرخص المشرع الجبائي للإدارة الجبائية الحق في الزيارة والمعاينة الميدانية، كما يمكنها من حجز كل الوثائق والمستندات والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرز التصرفات الهادفة إلى التخلص من الوعاء

¹ المادة 312 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

² المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، الصفحة 47 .

والمراقبة ودفع الضريبة، إلا أنه لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير¹، وتجدر الإشارة إلى أن الحق في المعاينة قد وضع وفقاً لقوانين صارمة ومنظمة، وهي مفصلة وفق نص المادة 35 من قانون المالية لسنة 2008، حيث يؤدي عدم احترامها إلى عدم أهمية هذه المعاينة والإجراءات الناتجة عنها وذلك لضمان حقوق المكلفين بالضريبة.

الفرع الثالث: حق استدراك الأخطاء

يتمثل حق استدراك الأخطاء في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية لإعادة النظر في فرض الضريبة، وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة في حالة تقديم المكلف لمعلومات ناقصة أو خاطئة طبقاً لنص المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول"²، ويحدد الأجل القانوني المتاح لاستدراك الأخطاء المتاح للإدارة الجبائية بأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية، ويمكن أن تمتد استثناء فوق أربع سنوات في بعض الحالات، وخاصة أثناء اكتشاف مظاهر التهرب الضريبي.

الفرع الرابع: حق الرقابة والتحقيق

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وصدق المعلومات المقدمة في تصريحات المكلفين بالضريبة، ويتم ذلك من خلال ما يلي:

- طلب المعلومات حول أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبه من خلال توجيه استبيان في شكل مجموعة من الأسئلة ترسل إلى المكلف، وفي حالة عدم الرد يمكن للإدارة الجبائية تعميق البحث وطلب التوضيحات.

¹ المادة 35 من قانون المالية لسنة 2008 .

² المادة 327 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

- طلب التوضيحات حول نقطة معينة من التصريح العام عند الشك في عدم تجانس التصريحات لسنة معينة والسنوات السابقة لها.
- كما خول المشرع الجبائي لمراقبي الإدارة الجبائية حق التحقيق في ملفات المكلفين بالضريبة من خلال المادتين التاليتين:
- المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة للتأكد من وعاء الضريبة.
- المادة 139 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص على إجراء تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية يهدف إلى مراقبة مدى التجانس بين المداخل المصرح بها والوضعية المالية، إضافة إلى الممتلكات الشخصية للمكلف وأفراد أسرته .
- خول المشرع الجبائي الجزائري للإدارة الجبائية حقوقاً تمكنها من ممارسة عملية الرقابة الجبائية، وعدم اتباع هذه الإجراءات يؤدي إلى بطلان إجراءات ونتائج هذه العملية.

المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم

يمنح المشرع الجبائي الجزائري حقوقاً و ضمانات تسمح بحماية المكلف بالضريبة من تسلط أعوان الإدارة الجبائية والتعسف في تطبيق القوانين والإجراءات نظراً لما يخوله لهم المشرع من حقوق في إطار أداء وظيفتهم، ولكي يستفيد المكلف من هذه الحقوق أوجب عليه المشرع الالتزام بمجموعة من الواجبات وعدم الإخلال بها .

الفرع الأول: واجبات المكلفين بالضريبة

يخضع المكلف بالضريبة إلى نوعين من الواجبات أحدهما جبائية والأخرى محاسبية.

أولاً- الواجبات الجبائية

يلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية:

1 - التصريح بالوجود:

يترتب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أن يقدم خلال الثلاثين يوماً الأولى لبداية نشاطه تصريحاً بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليمياً يحدد فيه اسم ولقب وعنوان المكلف، إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه والمقر الرئيسي للمحل.

2 - التصريحات الشهرية أو الثلاثية لرقم الأعمال:

يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما، والخاضعين للضرائب والرسوم التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليمياً حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط، فمثلاً يجب اكتتاب التصريح الشهري (سلسلة G50) مثلما يوضحه الملحق رقم (01) بالنسبة للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة في العشرين يوماً الأولى للشهر الموالي، كما يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتتاب تصريحاتهم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (أجور)، والرسم على النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة المضافة خلال العشرين يوماً الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم فيه تحقيق رقم الأعمال¹، حيث يتم تقديم هذا التصريح إلى قبضة الضرائب التي يتبع لها مقر المكلف ليتم من خلاله تحصيل دين الضريبة.

3- التصريح السنوي بالأرباح والنتائج:

ألزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة اكتتاب التصريح الإجمالي بالأرباح والنتائج (سلسلة ج-1) كما يوضحه الملحق رقم (02) قبل أول إبريل من كل سنة، ويحتوي هذه التصريح على ما يلي:

- العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة .
- قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع الضريبي.

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، منشورات الساحل، سنة 2009 الصفحة 76-77 .

- قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائياً تحت كفالة المكلف بالضريبة.

- وثائق الإثبات الجبائية المتعلقة بعمليات النشاط ومختلف الأعباء والتكاليف.

تحرر هذه التصريحات على مطبوعات خاصة وترسل إلى الإدارة الجبائية، ويجب على مفتش الضرائب أن يسلم وصلاً للمكلف بالضريبة بعد الالتزام بها.

4 - التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط :

في حالة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالتصريح عن ذلك خلال (10) أيام ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط وفي حالة التنازل يتم اكتتاب تصريح بالتنازل يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المتنازلين، أما في حالة الوفاة فيتعين على ذوي الفقيد التصريح بالمداهيل الخاضعة للضريبة في أجل (06) أشهر اعتباراً من تاريخ الوفاة¹.

5 - وضع رقم التعريف الإحصائي :

تضمن قانون المالية لسنة 2002 جملة من الإجراءات تهدف إلى محاربة التهرب الضريبي من أهمها إلزام المكلفين بوضع رقم تعريف إحصائي يبرز في كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم والموجهة إلى الأشخاص أو الإدارات أو المصالح العمومية المتعامل معها²، ويهدف إلى تسهيل التسيير الجبائي للملفات الجبائية، ويؤدي عدم الالتزام بوضع هذا الرقم أو التصريح بمعلومات خاطئة عنه إلى حرمان المكلفين من الحقوق التالية³:

- تسليم شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة .

- تسليم مستخرجات من جداول الضرائب.

- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسم .

¹ المادة 133 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة .

² المادة 35 من القانون 01-21 المؤرخ في 22 سبتمبر 2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002.

³ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 84 .

ثانياً- الواجبات المحاسبية :

يجب على المكلفين احترام المبادئ المحاسبية والتقييد بها من خلال مسك محاسبة صحيحة ودقيقة طبقاً للمخطط الوطني المحاسبي، كما أوجب المشرع الجزائري على كل من يزاول نشاطاً تجارياً إمساك الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري وهي:

1 - دفتر اليومية :

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

2 - دفتر الجرد:

يجب على التاجر القيام بجرد عناصر الأصول مرة على الأقل خلال السنة، حيث تنص المادة 10 من القانون التجاري أنه : "يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري سنوياً جرد عناصر أصول وخصوم مقاولته ويقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب الخسائر والأرباح بدفاتر الجرد"¹،

3 - حفظ الدفاتر وسندات المراسلات:

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

¹ المادة 10 من القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، الصفحة 5 .

الفرع الثاني: حقوق المكلفين بالضريبة

نتيجة الالتزام بالواجبات السابقة الذكر منح المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق للمكلفين بالضريبة منها ما هو متعلق بإجراءات التحقيق، ومنها ما هو متعلق بإجراءات التقويم .

أولاً- الضمانات المتعلقة بالتحقيق:

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق يتوجب على المراقبين احترامها كما أن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق وإلغاء النتائج المترتبة عنه، ومن أهم هذه الضمانات ما يلي:

1- الإعلام المسبق:

يجب إعلام المكلف مسبقاً قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق كما يوضحه الملحق رقم(03) يرفق بميثاق المكلف بالضريبة، والذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتخصيص قدرها(10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي، و(15) يوماً بالنسبة للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار¹.

2 - الحق في الاستعانة بمستشار أو وكيل:

لكل مكلف بالضريبة الحق في أن يستعين أثناء التحقيق بمستشار من اختياره² ويمكن أن يكون محامياً أو خبيراً أو محاسباً، وتجدر الإشارة إلى أن المادة (12) من قانون المالية التكميلي لسنة 2005 تجبر الشركات والمؤسسات على الاستعانة بمحافظي الحسابات المعتمدين بهدف مسك محاسبة قانونية ومضبوطة، كما يمكن للمكلف حضور المناقشة إلى جانبه للرد على الاستفسارات وإعطاء التوضيحات .

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2008، الصفحة 14 .
² المادة 320 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2002 .

3- تحديد مدة التحقيق:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجالاً محددة طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً وطبيعة نشاط المؤسسة، فمثلاً بالنسبة لمؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 1.000.000 دج لكل سنة مالية تحدد مدة التحقيق بأربعة أشهر، أما إذا كان رقم أعمالها يتعدى 1.000.000 دج وأقل من 5.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها فتحدد مدة التحقيق ب 6 أشهر¹. أما في حالة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق فوق سنة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلا في حالة اكتشاف طرق ومناورات تدليسية .

4 - عدم إمكانية تجديد التحقيق:

عند انتهاء التحقيق الخاص بفترة معينة فإنه لا يمكن للمراقب إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة أو لنفس الضرائب والرسوم إلا في حالة وجود معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق أو اكتشاف استعمال المكلف لطرق ومناورات تدليسية.

ثانياً- الضمانات المتعلقة بإعادة التقويم:

تتمثل الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقويم في إعلام المكلف بنتائج التحقيق والحق في الرد أو الطعن .

1- التبليغ بإعادة التقويم :

يجب على الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك حتى في حالة غياب التقويمات، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً بما فيه الكفاية ومحلاً بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بفهم طريقة إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة المطبقة عليه للتمكن من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته.

¹ ميثاق المكافين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، مرجع سبق ذكره، الصفحة 19 .

2- حق الرد:

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

3- حق الطعن:

يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه إذا تبين أنه قد أخضع جوراً لإعادة التقييم أو تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي ويمكن أن يتم الطعن على ثلاثة مستويات:

أ - الطعن الإداري :

يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى مدير البحث والمراجعات أو مدير كبريات الشركات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس البحث والمراجعات كل حسب اختصاصه للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها، ويقدر كل منهم دراسة الشكاوى في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الشكاوى.

ب - الطعن النزاعي:

يعتبر هذا النوع من الطعن ضماناً لصيانة حقوق المكلفين بالضريبة، حيث يتمتع المكلف بأجل ينقضي في آخر ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي وضعت فيها جداول التسوية للتحصيل ويمكن للمكلف أن يلتمس وفق تحصيل الضريبة المتنازع فيها، أو الدفع المؤجل، ويتم تقسيم لجان الطعن حسب مبلغ الضريبة على ثلاثة مستويات كما يلي¹.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الصفحة 31 - 32 .

- لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى الدائرة وتكون مختصة عندما لا يتعدى مبلغ الضريبة 500.000 دج أو يساويها.
- لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى الولاية وتكون مختصة عندما لا يزيد مبلغ الضريبة عن 500.000 دج ويساوي أو يقل عن 2.000.000 دج .
- لجنة الطعن المركزية في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، وتختص عندما يتجاوز مبلغ الضريبة 2.000.000 دج .

ج - الطعن الولائي:

نصت المادة 38 من قانون المالية لسنة 2008 على إحداث لجان للطعن الولائي من اجل البث في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية الشركات الكبرى، وبذلك يمكن للمكلف أن يقدم طعناً أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً مع إرفاق هذا الطعن بنسخة من الجدول الذي يحدد الضرائب والرسوم المتنازعة حولها وكذا جميع الوثائق التبريرية لذلك، كما يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية .

أن كل الوسائل السابقة الذكر عبارة عن طرق للمكلف بالضريبة للتعبير عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده، إلا أن المكلفين بالضريبة لا يزالون يشكون من ضعف الحقوق الممنوحة لهم وخاصة فيما يتعلق بإجراءات المنازعات الضريبية والفصل في الطعون، والتي تستفيد منها الإدارة الجبائية وخاصة في حالة رفض تأجيل دفع الحقوق والغرامات الناتجة عن عملية التحقيق إلى غاية الفصل في المنازعات الضريبية .

المبحث الثالث: الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية وأشكالها

شهدت الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية تطوراً كبيراً إثر الإصلاحات الجبائية التي عرفها النظام الضريبي الجزائري سنة 1992 من خلال إصلاح وتطوير هياكل الإدارة الجبائية، إضافة إلى استحداث أنواع وهياكل رقابية جديدة انطلاقاً من سنة 1998 سعياً لتطوير آليات الرقابة الجبائية وتدعيمها في مكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية ووظائفها

سعت الدولة إلى تطوير وتنظيم أجهزة وهياكل الرقابة الجبائية لضمان السير الحسن للتحقيقات الجبائية والتنسيق بين المصالح الجبائية على اختلاف مستوياتها من خلال إنشاء هياكل رقابية جديدة لتدعيم مكافحة التهرب الضريبي، حيث يختص المستوى المركزي بإعداد المفاهيم والتقييم والمراقبة، في حين أن المستوى الجهوي يقوم بالتنسيق أما المستوى المحلي فيتم من خلاله تسيير الملفات الجبائية، وفيما يلي سيتم التطرق إلى مختلف هياكل الإدارة الجبائية المختصة بالرقابة الجبائية باختلاف مستوياتها.

الفرع الأول: على المستوى المركزي

تمت عملية تطوير الإدارة الجبائية تدريجياً في ضل الإصلاحات التي عرفتها الجزائر، حيث تم إنشاء المديرية العامة للضرائب سنة 1990، كما تمت إعادة هيكلة الإدارة الجبائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم (98-288) المؤرخ في 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية من خلال عدة إصلاحات تنظيمية تهدف في مجملها إلى عصرنه الإدارة الجبائية والسعي إلى تسيير أحسن للإيرادات الجبائية وإجراءاتها الرقابية، وقد وضعت لذلك هياكل تنظيمية على المستوى المركزي تتمثل في كل من مديرية الأبحاث والمراجعات ومديرية المؤسسات الكبرى.

أولاً- مديرية الأبحاث والتدقيقات: (D.R.V) Direction des Recherches et Verification

تعتبر من أهم المديريات التابعة للمديرية العامة للضرائب، وتختص بمهمة المراقبة الجبائية، حيث أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم (98-288) المؤرخ في 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية ويمتد نطاق اختصاصها على المستوى الوطني من خلال المراقبة والتكفل بالقضايا المندرجة في إطار مكافحة التهرب والغش الضريبي .

كما تقوم بالموافقة أو التعديل للبرامج المقترحة من طرف المديريات الولائية للضرائب والمصادقة عليها، وتستند إليها مهمة التحقيق في المؤسسات التي يفوق رقم أعمالها السنوي 4.000.000 دج بالنسبة لمؤدي الخدمات والأنشطة الحرة، ومبلغ 10.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى¹ وتكلف بالمهام التالية:

- إنجاز تدقيق في محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديريةية المؤسسات الكبرى .
- تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني .
- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين من خلال تتبع علامات الثراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات، في إطار إخضاع المداخل الخفية للجبائية.
- متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.
- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.

وبالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث والتدقيقات هو مكافحة التهرب الضريبي من خلال البرمجة لكل تحقيق أو بحث متعلق بالرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني ولأجل

¹ المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 228/98، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق لـ 13 يوليو 1998.

ذلك قامت بوضع استراتيجيات جديدة للمراقبة الجبائية بغية تحقيق بعض الأهداف والمساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي وتضم أربعة مديريات فرعية وهي¹:

1- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

وهي المديرية المختصة بتطبيق برامج الرقابة الجبائية وتكلف بما يلي:

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

2 - المديرية الفرعية للبرمجة:

وتكلف بما يلي:

- تصور الوسائل التي تسمح بضمان انتقاء أحسن الملفات الموضوعية للرقابة في مجال التدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ومراقبة المعاملات العقارية ومراقبة الوثائق .
- إعداد برامج التدقيقات المحاسبية ومراقبة المداخل ومتابعة تنفيذها .

3 - المديرية الفرعية للابحاث والتحقيقات الجبائية :

وتتمثل مهامها فيما يلي :

- السهر على التطبيق الدائم لحق الاطلاع والتفتيش والتأكد من التطبيق الصحيح للأحكام القانونية التي تحكمها.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 75 الصادرة في 22 ذو القعدة 1428 الموافق ل02 ديسمبر 2007، الصفحة 16.

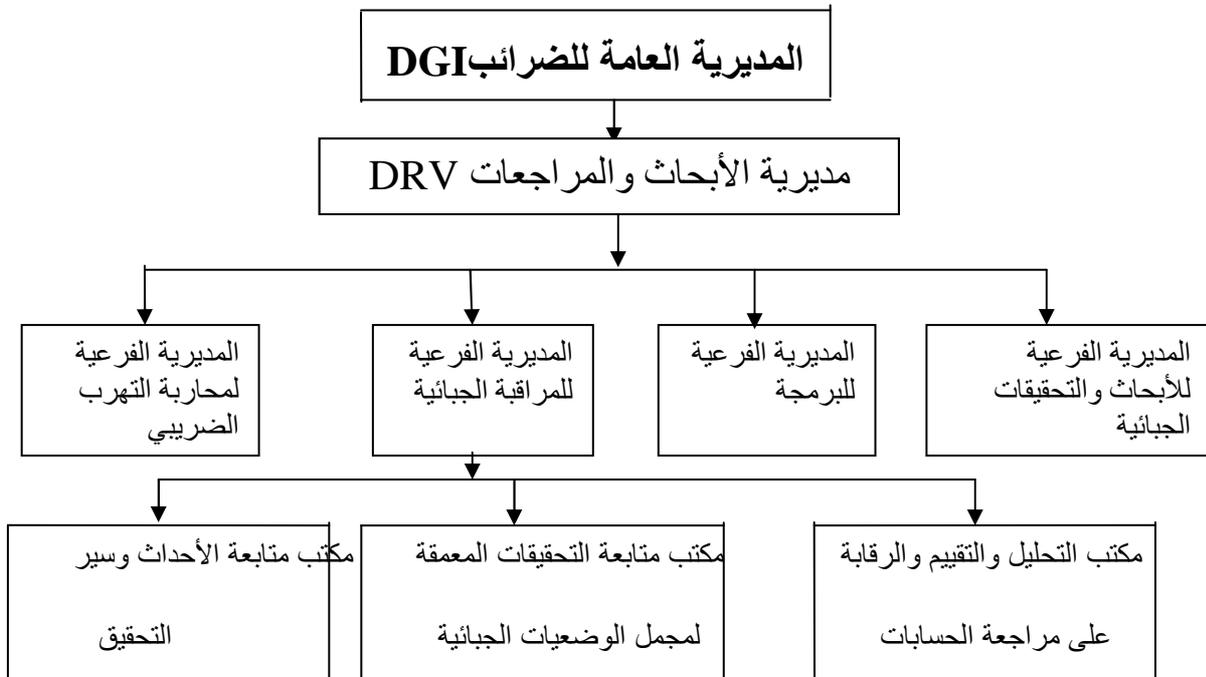
- البرمجة والقيام في كل منطقة من التراب الوطني بأي تحر أو تحقيق أو بحث يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة .
- تحديد إجراءات جمع واستغلال وحفظ ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية .

4 - المديرية الفرعية لمحاربة التهرب الضريبي:

- تنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي .
- ضبط مقاييس التقنيات والإجراءات المستعملة عند تطبيق حق الرقابة.
- تسيير بطاقةية مقترفي أعمال الغش والتهرب الضريبي.
- المبادرة بالأعمال الرامية إلى الحد من ظاهرة الغش الجبائي، والتنسيق مع الإدارات والمؤسسات العمومية الأخرى المؤهلة .

ولتوضيح فروع ومكاتب مديرية الأبحاث والمراجعات نستعرض الشكل التالي:

الشكل رقم (01) : الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر : الجريدة الرسمية العدد 75 الصادرة في 22 ذو القعدة 1428 الموافق ل 02 ديسمبر 2007.

ثانياً- مديرية كبريات المؤسسات: (D.G.E) Direction des Grandes Entreprises

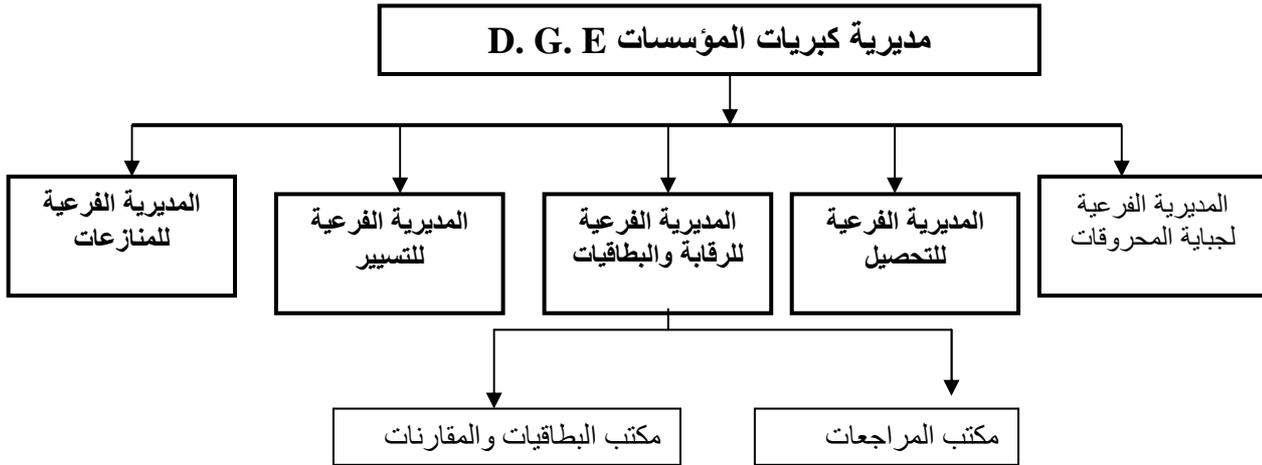
تدعيماً لمديرية الأبحاث والمراجعات في مكافحة التهرب الضريبي والتسيير الفعال للرقابة الجبائية وخاصة فيما يخص الشركات الكبرى، تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303-2002 المؤرخ في 28-09-2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 494-2005 المؤرخ في 26-12-2005، ولها صلاحيات على المستوى الوطني وتكلف بتسيير مهام الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات¹، ويتمثل الهدف الأساسي لإنشاء مديرية كبريات المؤسسات في تجميع ملفات المؤسسات الكبرى والمؤسسات البترولية والشركات الأجنبية والتي تحوز على ما يقارب 70% من الإيرادات الجبائية وذلك بغية التركيز على مراقبة احترامها للالتزامات الضريبية وسهولة التحكم فيها ومتابعتها من أجل التقليل من التهرب الضريبي الناتج عنها، ويتم توضيح الأشخاص الخاضعين لرقابة هذه الهيئة من خلال ما يلي²:

- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين العاملين في ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها.
- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال والتي يساوي أو يفوق رقم أعمال أحد أعضائها 100.000.000 دج
- الشركات المقيمة في الجزائر العضوية في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة في الجزائر.

تقوم مديرية كبريات الشركات باقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة وتنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها، إضافة إلى البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريات، والسهر على احترام قواعد المراقبة وإجراءاتها، والشكل التالي يوضح أهم فروع هذه المديرية وأهم المكاتب التابعة لها .

¹ المادة 3 مكرر المرسوم التنفيذي رقم (02 - 303) المؤرخ في 28 - 09 - 2002.
² المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية رقم 86، سنة 2002 .

شكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: مديرية كبريات الشركات.

الفرع الثاني : على المستوى الجهوي

يوجد على المستوى الجهوي هياكل تنظيمية تسند لها عملية الرقابة الجبائية وتتمثل في كل من المصالح الجهوية للبحث والمراجعات والمديريات الجهوية للضرائب.

أولاً-المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات :

Servise Régionale des recherche et Vérifications : (S.R.V)

يحدد تنظيمها وصلاحياتها بقرار وزاري مشترك بين وزير المالية والسلطة

المكلفة بالوظيفة العمومية وتوزع في ثلاث مديريات جهوية على مستوى التراب الوطني وتكلف بما يلي¹:

- تنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحدها مديرية الأبحاث والمراجعات.

- تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية، وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريرات.

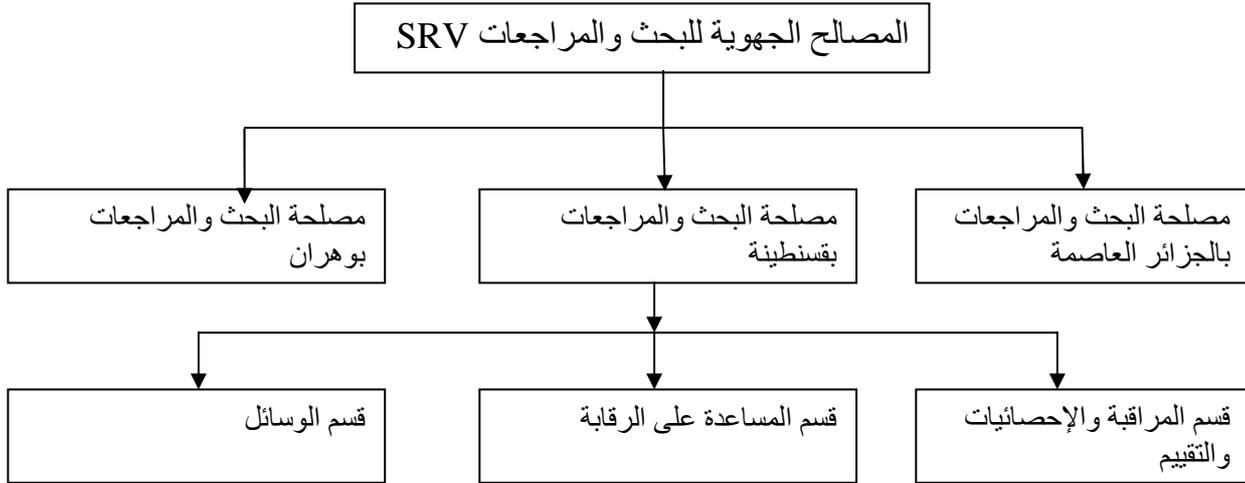
- تنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية وفيما بين النواحي.

- تطبيق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين

للضرائب أو أكثر، والشكل الموالي يوضح فروع مصالح البحث والمراجعات :

¹Article 42, Journal Officiel de la République Algérienne N°: 20 du 20 mars 2009, page 15.

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمصالح البحث والمراجعات



المصدر: المديرية العامة للضرائب، مصلحة البحث والمراجعات بالجزائر العاصمة.

ثانياً- المديرية الجهوية للضرائب : Direction Régionale des Impôts (DRI)

بموجب المرسوم التنفيذي رقم(91-60) الصادر 23 فيفري 1991 تم إنشاء تسعة مديريات جهوية تتكفل بالتنسيق والمراقبة على عمل المديرية الولائية ومن أهم المهام الموكلة إليها:¹

- القيام بمراقبة تطبيق الإجراءات الجبائية على المستويات الجهوية والولائية.
- تجميع وتحليل برامج البحث والمراقبة الجبائية وتحليلها.
- القيام بتقرير شهري متعلق بالتنشيط والتسيير والمنازعات، إضافة إلى التعريف بالاحتياجات الخاصة بالإطارات والتكوين.
- ضمان التأطير ومتابعة التربصات التطبيقية للأعوان حديثي التعيين.
- تقييم وضعية المنازعات في المديرية الولائية .
- إعداد الوضعيات الإحصائية الدورية للرقابة الجبائية .

¹ مرسوم تنفيذي رقم (06-327) مؤرخ في 18 سبتمبر 2006 والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها .

الفرع الثالث : على المستوى الولائي

هناك أجهزة تكلف بمهام الرقابة الجبائية على المستوى الولائي وتتمثل فيما يلي:

أولا- المديرية الولائية للضرائب: Direction Wilaya des Impôts (D.W.I)

تنظم المديرية الولائية للضرائب في خمسة مديريات فرعية وهي كالتالي¹:

1- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: (SD/CF) Sous Direction du Controle Fiscal

بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 52 المؤرخ في 12 جويلية 1998 والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية ثم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية في المديريات الولائية للضرائب وتتمثل مهامها فيما يلي:

- تنظيم وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها .

- البرمجة والتحقق في كل نقطة من حدود الولاية وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.

- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيادة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية .

- مراقبة المكلفين بالضريبة في مختلف برامج الرقابة

- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق.

2- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: (DOF) Sous Direction des Opération Fiscales

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها.

-التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومراقبتها.

¹Article 59, Journal Officiel de la République Algérienne N°20 du 20 mars 2009.page 16.

- مراقبة نظم الإعفاء والامتيازات الجبائية الأخرى .

3- المديرية الفرعية للتحصيل: وتكف بالمهام التالية

-التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها،وكذا متابعة تحصيل الضرائب والرسوم.

-متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل .

-التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص واقتراح التدابير والحلول لتجاوزها.

4- المديرية الفرعية للمنازعات: وتكف بالمهام التالية

-معالجة الاحتجاجات المقدمة وتبليغ القرارات المتخذة.

-معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة .

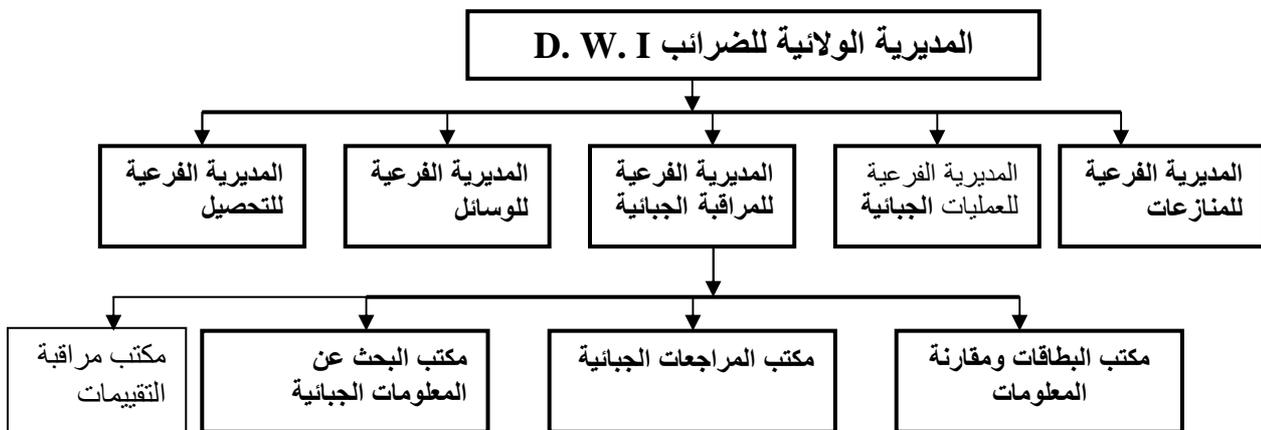
5- المديرية الفرعية للوسائل: وتكف بالمهام التالية

-تسيير المستخدمين والميزانية ومختلف وسائل المديرية الولائية للضرائب.

-السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية، والتنسيق فيما بينها وبين مصالح الإدارة الجبائية .

والشكل التالي يمثل هيكل المديرية الولائية للضرائب والمديرية التابعة لها .

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، المديرية الولائية للضرائب.

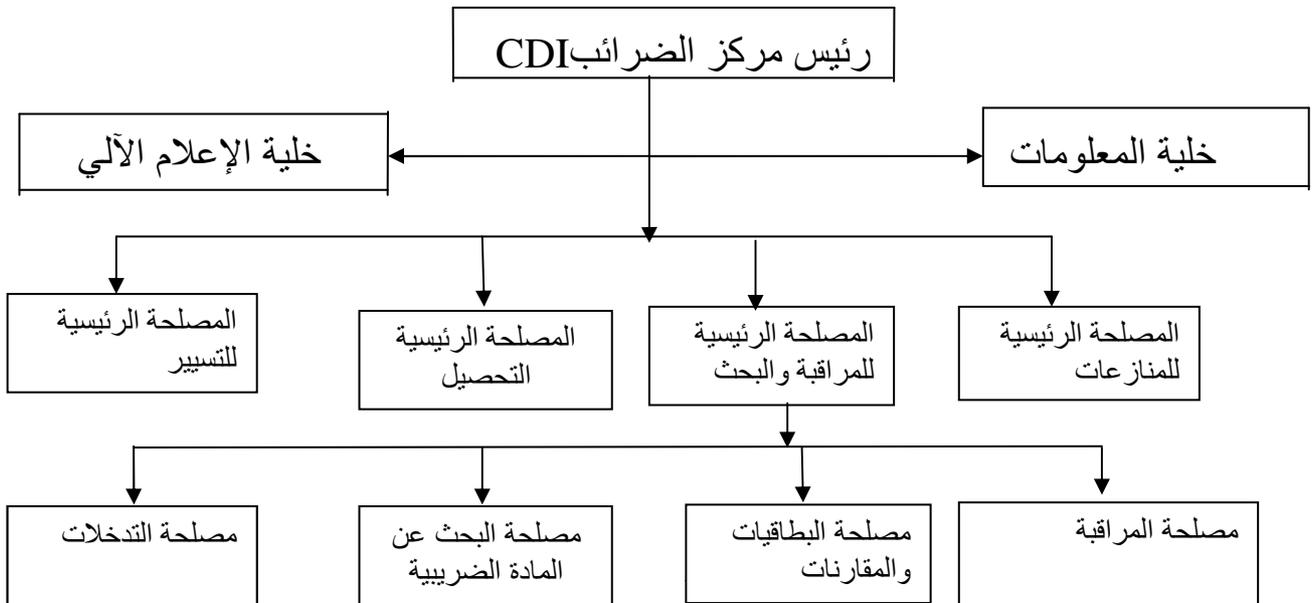
ثالثاً- مفتشيات الضرائب :

توجد على المستوى الولائي وتقوم بالتكفل بالملفات الجبائية وجميع المعلومات الجبائية للمكلفين والعمل على تسجيلها وقد أضيقت لها مؤخرا مصلحة التدخلات وذلك في إطار تنفيذ برامج مكافحة الغش والتهرب الضريبي, و من أهم مهامها متابعة التصريحات الشهرية وتسيير الضريبة على أرباح الشركات والمراقبة المعمقة لملفات من ناحيتي العدد والمنتوج الضريبي.

ثانياً - مراكز الضرائب (C.D.I) : Centres Des Impôts

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ثم إنشائها استجابة إلى لضرورة تحسين التسيير والرقابة الجبائية للمؤسسات المتوسطة والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للنظام الحقيقي وكذا أصحاب المهن الحرة¹ كما تقوم بتسيير مجمل الضرائب المتعلقة بمجالها الإقليمي على أساس ملف واحد لكل مكلف والشكل التالي يوضح هيكل مركز الضرائب وأهم المصالح المكونة له.

الشكل رقم(05): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



Source: Bulletin mensuel de la Direction Générale des Impôts-N°30 /2008

¹ La Lettre de la DGI, Lettre d'information, MF/DGI- N°10-2002 .

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

بما أن النظام الضريبي نظام تصريحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة الإقرارات المقدمة من طرف المكلفين، واكتشاف الأخطاء والانحرافات المتعلقة بها وتختلف عملية مراجعة وفحص الإقرارات باختلاف أنواع وأشكال الرقابة الجبائية، فيمكن أن تباشر بطريقة عامة، ويمكن أن تكون معمقة ودقيقة.

الفرع الأول: الرقابة المختصرة LE CONTROLE SOMAIRE

سميت بالرقابة المختصرة لأنها تشكل مرحلة تمهيدية للرقابة، وتتم بمكتب المراقبة على مستوى مديرية الضرائب وتنقسم إلى نوعين :

أولاً- الرقابة الشكلية: LE CONTROL FORMEL

وهي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبة وتشمل جميع الإجراءات المتعلقة بتصحيح الأخطاء الكتابية والمادية في التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، إضافة إلى التأكد من صحة هويته ومكان إقامته.¹

تعتمد الرقابة الشكلية على مراجعة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة داخل الإدارة الجبائية من طرف المراقبين الجبائيين، وتركز أساساً على مراقبة شكل التصريح من حيث احترامه للقوانين الجبائية، كما تهتم بمراقبة عنوان المكلف بالضريبة والعناصر المتاحة في تحديد وعائه الضريبي دون التعمق في ذلك وتهدف إلى :

- اكتشاف المعلومات الناقصة والمهملة ومحاولة تصحيحها.
- تصحيح الأخطاء المادية والكتابية المثبتة في التصريحات مثل أخطاء الجمع والترحيل المحاسبي
- مراقبة شكل وكيفية التصريحات .
- التأكد من عنوان وهوية المكلف بالضريبة.

¹JEAN PIERE CASIMIR , Les signes extérieur de revenu, Librairie de université Paris, 1979,page 154.

الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق (C.S.P) LE Controle Sur Piese

تقوم الرقابة على الوثائق بالفحص الشامل والدقيق للتحقق من جميع تفاصيل المعلومات المصرح بها والتأكد من سلامتها من خلال مقارنتها مع المعلومات والوثائق الموجودة داخل الإدارة الجبائية¹، وتعد هذه الرقابة الإجراء الثاني الذي تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، وتشمل جميع الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب حيث يقوم المراقب بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين ومقارنتها بالمعلومات والوثائق الخاصة بالمكلف والموجودة مسبقاً لدى الإدارة الجبائية إضافة إلى ما تحصلت عليه هذه الأخيرة من معلومات من طرف هيئات أخرى، وفي حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمه من طرف المراقب يحق له أن يطلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة، ويتم ذلك على مرحلتين هما :

أولاً- طلب المعلومات :

بموجب المهام والامتيازات المخولة للمحقق من قبل القانون الجبائي يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة أن يمهده ببعض المعلومات حول الغموض أو اللبس الذي يحتوي عليه التصريح المقدم من طرفه، وفي حالة عدم الرد تقوم الإدارة بإرسال طلب آخر تطلب فيه التوضيحات .

ثانياً- طلب التوضيحات :

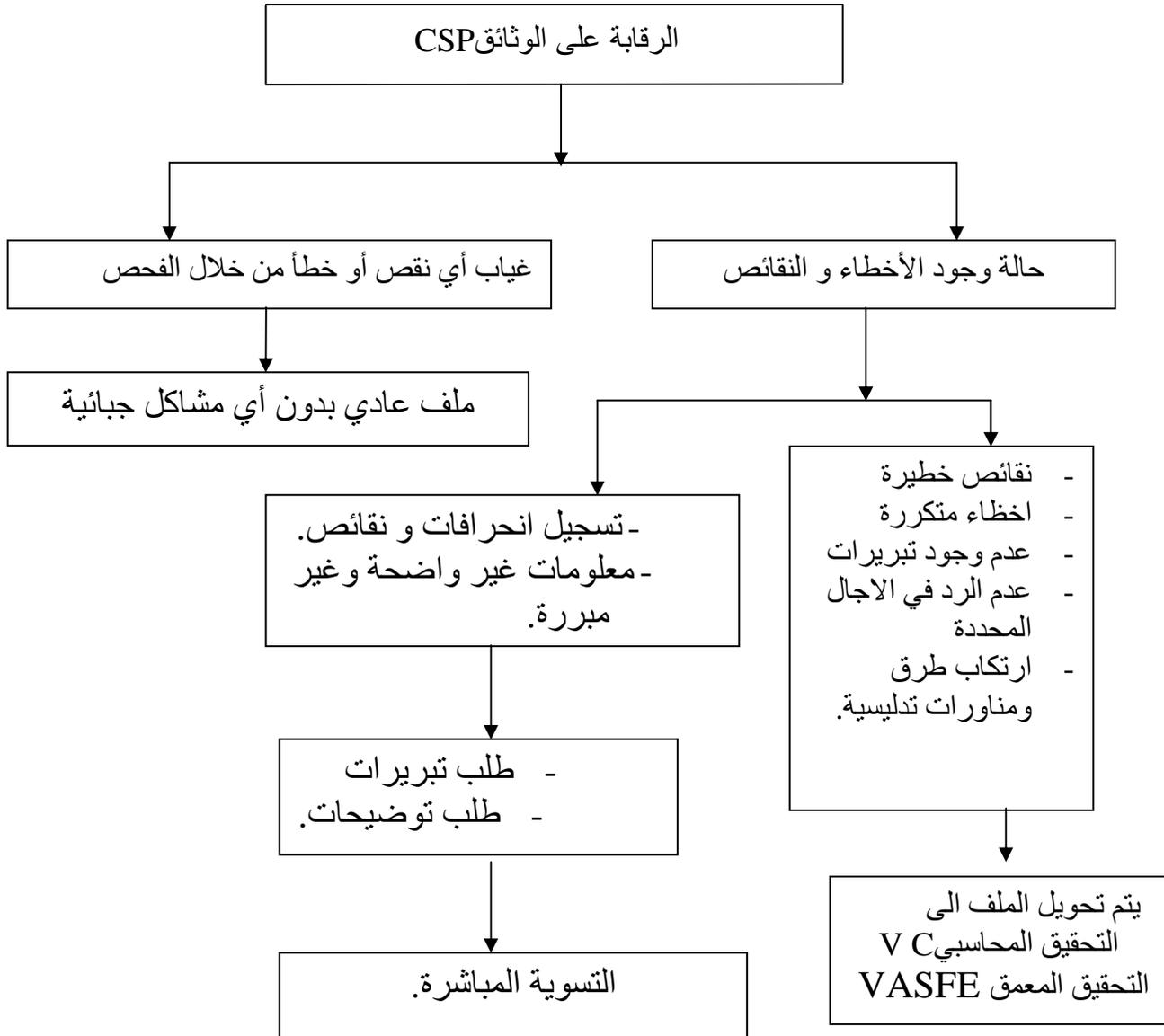
عند رفض المكلف الرد على طلب المعلومات المرسل إليه تقوم الإدارة بإرسال طلب آخر يكون كتابياً يوضح بشكل صريح ضرورة الحصول على التوضيحات والتبريرات لإزالة اللبس، إضافة إلى تقديم الدليل الكافي الذي يثبت صحة التقارير²، ويتم الرد على الطلب قبل 30 يوماً، ورغم ذلك قد تكون التوضيحات غير كافية بالنسبة للمراقب فيضطر لتحويل إلى الملف نوع آخر من الرقابة أكثر تعمقاً ألا وهو الرقابة في عين المكان.

والشكل التالي يوضح إجراءات سير الرقابة على الوثائق:

¹ J.P.Cazimir, Controle Fiscale ,droit garantie et procédure ,7^{me} edition ,Paris,2000,page 23.

² Guide DU CONTROLE SUR PIECE, DGI, Direction des Recherche et Vérification, Edition 2004, page 03 .

الشكل رقم(06): الهيكل العام للرقابة على الوثائق



SOURCE: GUIDE DU CONTROLE SUR PIECE, DGI, EDITION 2004, PAGE 07.

الفرع الثالث: الرقابة المعمقة

تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع، وذلك من خلال

الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة، ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب وتتم من خلال وسيلتين هما:

1 - التحقيق المحاسبي: (V.C) Vérification de Comptabilité

يقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف¹، وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى له معرفة مصداقيتها، وقد عرفه Daniel Richer بأنه: "مجموعة العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما ومقارنة النتائج مع المعطيات المادية ومراقبة مدى دقة وسلامة التصريحات المكتتبه ووضع التعديلات اللازمة إذا اقتضى الأمر"²، حيث يسمح التحقيق المحاسبي للإدارة الجبائية بإجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها³، ويعتبر من أهم الطرق المستعملة في الرقابة الجبائية، إذ تتم وفق قواعد جبائية تضبط الإجراءات الواجب اتباعها من طرف الإدارة الجبائية من أجل توضيح كيفية سيرها وواجبات وحقوق المكلفين بالضريبة وسيتم التطرق لذلك بالتفصيل في الفصل الثالث.

2 - التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

La Vérification Approfondie de Situation Fiscale Ensemble:(V.A.S.F.E)

تم إنشاؤه بموجب قانون المالية لسنة 1992 وفقا للمادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة ويقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به بصفة التأكد للتصريحات على الدخل العام"⁴. ويعرفه Thierry Lambert بأنه "مجموع العمليات التي تهدف الى مراقبة صحة التصريحات للدخول الاجمالية الخاضعة للضريبة، وتكون بمقارنة الدخول المصرح بها مع

¹ Guide du vérification de comptabilité , Direction Générale des IMPOS , édition 2001, page13.

² Daniel richer, les procédures fiscales, PUF, France, 1990, page 25.

³ Article 20 - 1 code des procédure fiscal, Direction Générale des impôts, édition2008, page10.

⁴ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مديرية البحث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2008، الصفحة 25.

إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة"¹ ويعتبر كمكمل للتحقيق المحاسبي فهو يقوم على مراقبة مدى التوافق بين المداخل المصرح بها من قبل المكلف وما هو موجود على أرض الواقع في كل ما يتعلق بالمكلف من وضعية أملاكه الشخصية ومداخله وكذا العناصر المكونة لنمط معيشته ولأفراد أسرته، وقد حدد المشرع الجبائي ضوابط سير هذه العملية وسيتم التطرق إلى إجراءات هذا النوع من التحقيق وطريقة تطبيقه بالتفصيل في الفصل الثالث.

3 - الرقابة عن طريق الفرق المختلطة :

تم إنشاء هذه الفرق بموجب القرار رقم 75-290 المؤرخ في جويلية 1997²، ويتم من خلال التنسيق ومشاركة ثلاثة إدارات وهي الضرائب، الجمارك والتجارة، ويهدف إلى مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية ومراقبة المداخل وخاصة فيما يتعلق بالواردات، وتسعى الدولة الجزائرية إلى تطوير هذا النوع من الرقابة من خلال تكثيف جهود التنسيق بين الهيئات والمؤسسات المختلفة وذلك نظراً لما تحققه من تسويات ومبالغ مسترجعة.

4 - الرقابة على المعاملات العقارية: (C.E.V) Contrôle des Evaluation

تقوم هذه الرقابة على أساس تقويم أسعار المعاملات العقارية وتحض مراقبة المداخل التي تنهرب من الضريبة على حقوق التسجيل من خلال مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح ببيعها أو شرائها أو التنازل عنها سواء كانت مبنية أو غير مبنية أو مداخل عقارية، حيث أصبحت المداخل والممتلكات العقارية أكثر الطرق إتباعاً لتهرب الأموال وتبويضها عن طريق أسعار وهمية وخيالية وللد من ذلك اعتمدت الإدارة الجبائية معايير تنظيمية في إعادة تقويم المعاملات العقارية من أجل استيفاء الحقوق المترتبة عليها.

¹Thierry Lambert, Vérification Fiscale Personnelle, Economica, Paris, 1984, page 8.

² الجريدة الرسمية رقم (50) الصادرة في جويلية 1997 .

خلاصة الفصل:

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية والتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة ومطابقتها مع الدخول الحقيقية ، وما تم التحصل عليه من معلومات من مصادر أخرى ، والعمل على اكتشاف الأخطاء والانحرافات والقيام بتصحيحها.

نظراً لأهمية الرقابة الجبائية فقد تم إنشاء هيكل إدارية تختص بعملية الرقابة الجبائية وإجراءاتها وتسهر على تنفيذ قوانينها ومراقبة السير الحسن لها على جميع المستويات الوطنية والولائية والجهوية ، كما حدد لها المشرع أشكالاً تختلف باختلاف نوع النشاط وأهمية رقم الأعمال ، ومن جهة أخرى قام بسن مجموعة من القوانين والإجراءات تنظم سير عملية الرقابة الجبائية من خلال الحقوق الممنوحة لكل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة والتي يؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان إجراءات الرقابة الجبائية.

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في
اكتشاف التهرب الضريبي

مقدمة الفصل:

تتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال ومن أهم الطرق التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في الجزائر طريقتي التحقيق المحاسبي الخاص بالأشخاص المعنويين والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة الخاصة بدخول الأشخاص الطبيعيين باعتبارهما الأكثر شيوعاً وتطبيقاً من طرف مراقبي الإدارة الجبائية، إضافة إلى بعض الطرق الثانوية مثل الرقابة المكتبية والرقابة على المعاملات العقارية ورقابة الفرق المختلطة، وسيتم التركيز في هذا الفصل على كل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق من خلال شرح الإجراءات العملية والتطبيقية لكل منهما وتحليلها ومحاولة تطبيقهما على أرض الواقع، وتوضيح كيفية اكتشاف مراقبي الإدارة الجبائية لطرق الغش والتهرب الضريبي التي يستعملها المكلف للتهرب من دفع الضريبة، وكيفية إعادة استخراج هذه المبالغ المتهرب من دفعها، وإعادة تحصيلها لصالح الإدارة الجبائية ولاستيعاب هذه الإجراءات من طرف القارئ يتم استعراض دراسة حالة خاصة تم إجراؤها على مستوى الإدارة الجبائية لكل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، ويتم ذلك من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: دور التحقيق المحاسبي في اكتشاف التهرب الضريبي.
- المبحث الثاني: دور التحقيق المعمق في اكتشاف التهرب الضريبي.
- المبحث الثالث: دراسة حالة المراقبة الجبائية.

المبحث الأول : دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي

يعتبر التحقيق المحاسبي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية لاكتشاف التهرب الضريبي، ويتمثل في مجموعة العمليات اللازمة للتحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة والتأكد من تطابقها مع المعطيات المادية، والتي يتم من خلالها اكتشاف الأخطاء ومحاولات الغش التي يمكن أن يرتكبها المكلف.

المطلب الأول : إجراءات التحقيق المحاسبي للكشف عن التهرب الضريبي

يتبع المحقق جملة من الإجراءات للتأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، وحتى تؤدي الرقابة الجبائية النتائج المرجوة منها ولا تكون محل بطلان؛ فإن المشرع الجبائي ألزم المراقبين باحترام مجموعة من الإجراءات العملية.

الفرع الأول: التحضير للتحقيق LA Préparation de la Vérification

تعد مرحلة التحضير للتحقيق خطوة هامة في عملية المراقبة الجبائية، إذ يتم من خلالها برمجة الملفات التي ستخضع للمراقبة بمشاركة من طرف جميع هيكل الإدارة الجبائية وفقاً لمجموعة من المعايير الموضوعية بناءً على القدرات والإمكانيات البشرية والمادية التي يتمتع بها أعوان الإدارة الجبائية، حيث يخول التشريع الجبائي للمراقب سحب ملف المكلف الذي تم اختياره ليخضع للتحقيق من مفتشية الضرائب التابع لها، ويقوم ببعض الأعمال التمهيديّة في المكتب وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف والتأكد من نظامية التصريحات من خلال فحص ما يلي:

- دراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة والضرائب على رقم الأعمال ومختلف الضرائب والرسوم الأخرى.

- الاتصال بالجهات الخارجية والتي لها علاقة بالمكلف من خلال ممارسة حق الإطلاع

من أجل جلب المعلومات التي تساعد المراقب في عملية التحقيق .

من خلال الاطلاع على المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف يقوم المراقب بملاً استمارتي كشف المحاسبة ملحق رقم(04) للكشف عن تطور الحسابات من سنة مالية إلى أخرى¹، وبيان مقاربة الميزانيات ملحق رقم (05) والذي يوضح تطور حسابات الاستثمار وتغيرات مختلف أصول وخصوم المؤسسة خلال فترة المراقبة، كما يقوم المراقب بتسجيل النقاط الغامضة والمشكوك فيها والتي ستكون محل استفسار وتوضيح من طرف المكلف أثناء التحقيق في عين المكان .

الفرع الثاني: الشروع في التحقيق

بعد قيام المراقب بالأعمال التحضيرية الضرورية لإجراء عملية التحقيق المحاسبي يقوم بالانتقال إلى الرقابة في عين المكان، وذلك بعد إعلام المكلف عن طريق إشعار بالتحقيق ملحق رقم (03)، وبعد انقضاء المدة المحددة يتم التقرب من مقر عمل المكلف لإجراء فحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون .

أولاً – الرقابة المحاسبية من حيث الشكل:

تتمثل في المعاينة المادية للوثائق المحاسبية ومستندات الإيرادات والمصاريف والدفاتر الجبائية التي نص عليها القانون التجاري²، حيث يقوم المراقب بإجراء فحص في شكل المحاسبة، ومن أهم الشروط التي يجب أن تتوفر في هذه الأخيرة ما يلي:

1 – محاسبة تامة ومنتظمة:

تكون المحاسبة تامة ومنتظمة إذا تضمنت مجموعة الوثائق والدفاتر المبينة في المادتين 9 و 12 من القانون التجاري وممسوكة وفقاً لقواعد المخطط المالي المحاسبي الجديد.

¹ Philippe colin, La vérification fiscale, op cit, page 34.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 15.

2 - محاسبة صحيحة ودقيقة محاسبياً:

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

3 - محاسبة ممسوكة ومؤكدة:

يجب أن تبرر كل القيود المحاسبية في نوعها وكميتها من خلال المستندات الإثباتية التي تختلف باختلاف طبيعة العمليات، والتي يمكن أن تكون عمليات استيراد، بيع أو توزيع بالإضافة إلى عمليات تسيير المخزونات .

بعد الانتهاء من فحص المحاسبة من حيث الشكل يمكن التمييز بين حالتين، تتمثل الحالة الأولى في عدم توفر المحاسبة على الشروط السابقة الذكر، وبذلك يتم رفض المحاسبة واللجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة، أما الحالة الثانية فتتمثل في كون المحاسبة موافقة للشروط السابقة وبذلك يمكن اعتبارها مقبولة من حيث الشكل، ويتم الانتقال إلى مراقبة المحاسبة من حيث المضمون.

ثانياً- الرقابة المحاسبية من حيث المضمون:

يقصد بفحص المحاسبة من حيث المضمون قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير والنتائج، حيث يتم التركيز على المشتريات والمبيعات والتكاليف والمخزونات، وذلك لأنها تعتبر أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف لتخفيض وعائه الضريبي والتهرب من دفع الضريبة، ويتم ذلك من خلال ما يلي:

1 – الرقابة على المشتريات:

يقوم المحقق بمقارنة الوثائق المبررة للمشتريات والفواتير ووصول الاستلام والطلبات مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية والوثائق المحصل عليها من طرف الموردين، ويظهر هذا التحقيق المخالفات التي يمكن أن يرتكبها المكلف للتهرب من دفع الضريبة من خلال الطرق التالية:

أ – تضخيم المشتريات:

يسعى المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة من خلال تضخيم المشتريات بهدف تخفيض الربح الخام وبالتالي الربح الصافي، ويكتشف المراقب هذه التلاعبات من خلال الأخطاء المحاسبية التالية:¹

- التسجيل المتكرر للفاتورة مع تغيير التاريخ أو تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين.
- تسجيل نفقات الصيانة الخاصة بالمسير والشركاء في الجانب المدين لحساب مشتريات الاستثمارات المكتسبة بغرض تضخيم التكاليف.
- تسجيل فواتير لمواد مختلفة لا تستخدم في النشاط الممارس من طرف المؤسسة أو المبالغة في كمية مادة من المواد المستعملة.

تستعمل هذه الطريقة عادة من قبل المكلفين الذين لا يستطيعون إخفاء أرقام أعمالهم مثل المبالغة في كمية مادة الخشب الأبيض في مشاريع البناء التي لا يستهلك فيها بكمية كبيرة، ويقوم المراقب باكتشاف هذه التلاعبات من خلال المراقبة الدقيقة لفواتير المشتريات ووصولات الطلب والكشوفات البنكية، ومقارنتها مع البطاقة الفردية للموارد، إضافة إلى التأكد من أن جميع المواد التي تم شراؤها تخص النشاط الممارس وقد تم استهلاكها في حدود الكمية التي تتوافق مع نوع النشاط الممارس.

¹ Guide du vérificateur de comptabilité, Direction Générale des Impôts, Direction des Recherche et Vérification Alger print, Edition 2001, page 57.

ب- تخفيض المشتريات:

عادة ما يقوم المكلف بتخفيض قيمة المشتريات، ويصاحب ذلك تخفيض في الإيرادات الناتجة عن المبيعات لكي لا يتم اكتشافها بسهولة من طرف المراقبين، ويتم ذلك من خلال استعمال التلاعبات التالية:¹

- إغفال تقييد فواتير الموردين.
- الشراء بدون فواتير .
- تسجيل مشتريات عن طريق تعريف جبائي خاطئ.

يصعب على المراقب اكتشاف مثل هذه التلاعبات، إذ يجب عليه أن يقوم بمراقبة جميع الفواتير ووصولات المشتريات والتأكد من صحتها عن طريق مراقبة وصولات الطلب والاستلام، إضافة إلى مراقبة المواد الأولية والمنتجات المباعة ومراقبة كشوفات العملاء والموردين.

2 – الرقابة على المخزونات :

إن مراقبة المخزونات تعد مرحلة أساسية في عملية المراقبة المحاسبية، ولذلك ينبغي للمراقب أن يراقب بدقة دفتر الجرد الخاص بالمؤسسة ومدى تطابقه مع مدخلات ومخرجات المخزن وكشف المبيعات والمشتريات المجرأة، بالإضافة إلى مقارنتها مع كمية البضاعة الموجودة فعلاً في مخازن المؤسسة، إذ أن وجود فرق كبير في كمية المخزونات يدل على وجود رأس مال زائد لم يتم تقييده ضمن المخزونات²، ومن بين العمليات التي يقوم بها المراقب لكشف التهرب الضريبي من خلال فحص المخزونات ما يلي:

- التأكد من أن المبيعات المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير، وأن كل التكاليف المباشرة أُدرجت في المحاسبة.
- التقييم الصحيح للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن.

¹فتح رزق السوافيري، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، سنة 2002، الصفحة 184.

² عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، سنة 1985، الصفحة 55.

- مراقبة مدى تطابق التسجيلات المحاسبية للموردين مع دفاتر المؤسسة .
- مراقبة حركة المخزونات من خلال تحقيق المعادلة التالية:

$$\text{مخزون أول مدة} + \text{مشتريات} = \text{مخزون آخر مدة} + \text{مبيعات}$$

مهما كانت الطرق المستعملة في التلاعب بقيم المخزونات فهي تهدف عموماً إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي¹ ولذلك يجب على المراقب مراقبتها بدقة للتأكد من صحتها.

3 - الرقابة على المبيعات:

يقوم المحقق بمراقبة الفواتير بطريقة نظامية أو عن طريق الأساليب الإحصائية لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المكلف بالضريبة عن طريق المبيعات والتمثلة فيما يلي:²

- البيع بدون فواتير.
- السهو العمدي في تسجيل العمليات النقدية والآجلة للتخفيض من قيمة المبيعات.
- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في جانب المدين لحساب المبيعات.
- التسجيل المحاسبي لعملية البيع ضمن جهة الدائن في حسابات الميزانية.
- إغفال الإيرادات المتأتية من الصناعات التحويلية وأشغال البناء .
- التخفيض من المبلغ الحقيقي لبعض المبيعات باستعمال الفوترة الجزئية .

تسمح المراقبة على المبيعات بالتحقق من رقم الأعمال من خلال فحص الفواتير وسجلات البيع ومقارنتها مع حسابات البنك والصندوق، كما توجد إجراءات أخرى يمكن للمراقب اختيارها وفقاً لنوع النشاط الممارس من طرف المؤسسة.

¹ Philippe colin, op cit, page 41.

² Guide du vérificateur de comptabilité, op cit, page 63 .

4 - مراقبة حسابات الميزانية :

يقوم المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية حسب التسلسل المحدد من طرف المخطط المحاسبي الوطني، وسيتم التركيز على الحسابات التي يحرص المراقب على المراقبة الدقيقة لها لأن المكلف يعمد إلى التلاعب فيها للتهرب من دفع الضريبة ومن أهم هذه الحسابات ما يلي:

أ - الاستثمارات:

تتمثل الاستثمارات في السلع المنقولة وغير المنقولة المملوكة للمؤسسة والتي تستعمل كوسيلة استغلال دائمة في المؤسسة، ويجب على المراقب التأكد من صحة المعلومات التالية:

- الوجود الفعلي والمادي للاستثمارات عن طريق فحص بطاقات تقييم الاستثمارات وفواتير الشراء، والتأكد من احتساب معدل الاهتلاك المناسب¹.
- التأكد من أن هذه الاستثمارات ملك للمؤسسة عن طريق فحص الوثائق الثبوتية لامتلاك الاستثمارات أو العقارات ومراقبة تسديد حقوق التسجيل.
- مراقبة حركة مختلف الاستثمارات وخاصة الأغلفة المتداولة.

ب - الحقوق:

وهي مجمل حقوق المؤسسة من خلال تعاملها مع الغير مثل الصندوق والبنك والتسبيقات والحساب البريدي الجاري، حيث يقوم المراقب بمراجعتها والتأكد من حساباتها من خلال مطابقتها مع اليومية المساعدة للمبيعات، إضافة إلى مراقبة كشوف العملاء للتأكد من شرعية هذه الحقوق من خلال ما يلي:

- مراقبة الحسابات البريدية والبنكية الموجودة لدى المؤسسة ومقارنتها مع الكشوف المطلع عليها لدى الهيئات المالية.

¹ عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مرجع سبق ذكره، الصفحة 51.

- مراقبة جميع التسبيقات والدفعات على الطلبيات مع التأكد من التبريرات الخاصة بها.
- مراقبة حسابات الصندوق والتأكد من مجاميع المقبوضات، وأنها متعلقة بمبيعات مفوترة للعملاء.

ت - الأموال الخاصة:

تتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من قبل الملاك، وتدخل تحتها عدة حسابات أهمها: أموال شخصية، أموال اجتماعية، الاحتياطات نتيجة قيد التخصيص، مؤونات التكاليف والخسائر، ويجب على المراقب التأكد من جميع هذه الحسابات من خلال مراقبة ما يلي¹:

- التحقق من مصدر الأموال الشخصية والتغيرات التي تطرأ عليها .
- مقارنة عمليات التحويلات البنكية والحساب الجاري للتأكد من جميع المسحوبات .
- مراقبة التعديلات والتغيرات في الأموال الاجتماعية والاحتياطات من خلال التأكد من الوثائق الثبوتية لها، ومدى صحتها ومطابقتها للقانون .
- مراقبة تسجيل المبالغ في صورة قسيمة إيداع في البنك بهدف إخفاء قيمتها .
- التأكد من أن الأرباح قد خضعت للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات وأن المكلف لم يقم بالتهرب من دفعها.
- التأكد من عدم استخدام مستندات عن عمليات نقدية كمستندات لمدفوعات أخرى.

5 - مراقبة حسابات النتائج:

يهدف المراقب من خلال مراقبة حسابات النتائج إلى معرفة القيمة المضافة وهامش الربح الخاص بالمؤسسة وتغيراتها خلال فترة المراقبة لمعرفة وضعية المؤسسة والحالة المالية لها، قصد اكتشاف المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو بنتيجة خسارة والتأكد من صحة الوضعية المالية لهم.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وسمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، سنة 2001، الصفحة 307-308.

5-1- القيمة المضافة:

تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي واستهلاك المؤسسة وتحسب نسبة القيمة المضافة وفق العلاقة التالية:¹

$$\text{نسبة القيمة المضافة} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{رقم الأعمال (الإنتاج+الخدمات)}} \times 100$$

ويستفيد المحقق من هذه النسبة في معرفة تطور القيمة المضافة للمؤسسة من سنة لأخرى واكتشاف التلاعبات التي يمكن أن تحتوي عليها خلال فترة المراقبة .

5-2 - هامش الربح

يتم حساب هامش الربح بالنسبة للمشتريات وبالنسبة للمبيعات، وذلك لمعرفة الربح الخام بالنسبة للسنوات الخاضعة للتحقيق :

$$\text{هامش الربح الخام للمشتريات} = \frac{\text{الربح الخام}}{\text{ثمن تكلفة البضاعة المباعة}} \times 100$$

$$\text{هامش الربح الخام للمبيعات} = \frac{\text{الربح الخام}}{\text{المبيعات}} \times 100$$

$$\text{نسبة الربح الصافي بالنسبة لرقم الأعمال} = \frac{\text{النتيجة الصافية للنشاط} \times 100}{\text{رقم الأعمال (الإنتاج+الخدمات)}}$$

كما أن حساب الربح الإجمالي يختلف باختلاف طبيعة نشاط المؤسسة كما يلي:

- بالنسبة للأنشطة التجارية :

$$\text{الربح الإجمالي} = \text{المبيعات} - (\text{المشتريات} + \text{التغير في المخزون})$$

¹Guide du vérificateur de comptabilité, op-cit, page 94 .

- بالنسبة للأنشطة الصناعية:

الربح الخام = (المبيعات + المنتجات المخزنة) - (مشتريات المواد الأولية + تغييرات المخزون)

- بالنسبة لأنشطة تأدية الخدمات:

الربح الخام = رقم الأعمال - الأعباء المباشرة

يقوم المراقب بحساب هذه النسب والمؤشرات والتأكد من صحتها وتطورها خلال السنوات الخاضعة للرقابة، وبذلك يتمكن من اكتشاف التلاعبات التي يمكن أن يسلكها المكلف للتهرب من دفع الضريبة.

المطلب الثاني: نتائج التحقيق المحاسبي

من خلال هذه الإجراءات العملية والفحص الدقيق للحسابات السابق ذكرها يقوم المراقب بالحكم على المحاسبة الممسوكة من خلال إبداء المحقق رأيه بالقبول أو الرفض.

الفرع الأول : قبول المحاسبة

يقبل المراقب محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ المخطط المحاسبي الوطني وصحيحة من حيث المضمون، وينقسم القبول إلى صنفين:

أولاً- قبول صريح :

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

ثانياً- قبول نسبي :

عند ما يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود لبعض الانحرافات البسيطة، والتي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصد للتهرب من دفع الضريبة، يتم إخضاع المكلف إلى

إجراءات التقويم الثنائي من خلال الاتفاق بين المراقب والمكلف بالضريبة مع مراعاة التزام المكلف بتقديم تصريحاته في آجالها القانونية .

الفرع الثاني: رفض المحاسبة

يتم رفض المحاسبة إذا كانت غير صحيحة، وذلك عند وجود أخطاء أو إغفالات في محاسبة المكلف، وتفادياً لتعسف المراقبين في ذلك فقد حدد المشرع حالات رفض المحاسبة من خلال المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتتمثل في الحالات التالية:¹

أ - المحاسبة غير الممسوكة وفقاً لمبادئ المخطط المحاسبي الوطني وأحكام القانون التجاري، ومن بين الأخطاء الشائعة في هذه الحالة:

- غياب الدفاتر المحاسبية.
- الدفاتر المحاسبية غير مؤشرة أو غير مصادق عليها.
- الدفاتر المحاسبية تحتوي على بياض.
- الكتابات ناقصة وغير مفصلة واكتشاف تسجيل غير دقيق للحسابات .
- وجود تسجيلات محاسبية على دفتر اليومية العامة بطريقة مركزة .

ب - المحاسبة ليس لها قيمة مقنعة، وذلك نظراً للأسباب التالية:

- غياب الدفاتر الثانوية .
- الفوترة غير مطابقة لنصوص المرسوم رقم (95-305) المؤرخ في 1995/10/7.
- عدم الاحتفاظ بالوثائق والدفاتر المحاسبية في الوقت القانوني المحدد .
- غياب كلي أو جزئي للفواتير.
- غياب الوثائق المتعلقة بالنفقات والوثائق الإثباتية المسجلة في المحاسبة .

¹ التعليم رقم 134 المؤرخة في 15 فيفري 2000.

ج - المحاسبة تحتوي على أخطاء، إغفالات نقائص خطيرة ومتكررة في العمليات المحاسبية
مثل : - عدم تقييد فواتير للشراء أو البيع أو بقية العمليات الأخرى.

- رصيد الصندوق دائن وبشكل متكرر.
- غياب الجرد المادي .
- الموازنة غير صحيحة .
- عدم تجانس الميزانية الافتتاحية مع الميزانية الختامية.

المطلب الثالث: إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة

عند رفض المحاسبة يلجأ المراقب إلى إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة انطلاقاً من رقم الأعمال المعاد تشكيله، وتختلف طرق هذا التأسيس حسب نوع نشاط المؤسسة حيث يقوم المراقب باختيار الطريقة التي تتناسب مع نشاط المؤسسة بناءً على المعلومات المتحصل عليها، وذلك بإتباع الإجراءات العادية للتقويم وإعادة تشكيل رقم الأعمال من خلال عدة طرق أهمها :

الفرع الأول: إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق العناصر المادية

يلجأ المراقب عادة إلى هذه الطريقة لبساطتها، إضافة إلى كون معظم النشاطات تتكيف بسهولة مع هذه الطريقة مثل المهن الحرة، ومقاولات الأشغال العمومية والمؤسسات التجارية والإنتاجية بشكل عام، ويتم الاعتماد فيها على العناصر الكمية كالمحزونات والمشتريات والاستهلاكات، وتختلف عملية إعادة تشكيل رقم الأعمال في هذه الحالة حسب نوع النشاط .

أولاً - حالة مؤسسة إنتاجية :

إذا كانت المؤسسة إنتاجية يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق العناصر المادية

كما يلي¹:

المخزون الأولي للمواد الأولية
(+) مشتريات المواد الأولية
(-) <u>المخزون النهائي للمواد الأولية</u>
(=) الاستهلاك الخام للمواد الأولية
(-) <u>نسبة الضياع (%)</u>
(=) الاستهلاك الصافي للمواد الأولية
(-) المخزون الأولي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية
(+) <u>المخزون النهائي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية</u>
(=) الفرق أو الإغفال .

ثانياً - حالة مؤسسة تجارية

في حالة مؤسسة تجارية يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال من خلال العناصر المادية كما

يلي²:

مخزون أول مدة
(+) المشتريات
(-) <u>مخزون آخر مدة</u>
(=) الاستهلاك المعاد تأسيسه
(-) <u>الاستهلاك المصرح به</u>
(=) الفرق أو الإغفال
نسبة الفرق = (الفرق/الاستهلاك المصرح به) + 1
رقم أعمال الإخفاء = رقم الأعمال المصرح به × نسبة الفرق
التقويم النهائي = رقم أعمال الإخفاء - رقم الأعمال المصرح به

¹ Guide du vérificateur de comptabilité, op-cit, page 123 .

² Ibid, page 122 .

الفرع الثاني: إعادة تشكيل رقم الأعمال على أساس الفوترة

تشكل الفوترة أساساً لفرض الضريبة في بعض الأنشطة الاقتصادية، وخاصة في مجال الأشغال العمومية من خلال الفواتير المصرح بها، ويتم إعادة تشكيل رقم الأعمال في هذه الحالة كما في الجدول التالي¹:

التحصيلات المصرح بها
(-) رصيد العملاء في 01 جانفي
(+) تسبيقات العملاء في 01 جانفي
(+) رصيد العملاء في 31 ديسمبر
(-) تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر
(=) رقم الأعمال المفوتر
(-) رقم الأعمال المصرح به
(=) الفرق

حيث أن الفرق يمثل التحصيلات غير المصرح بها الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

الفرع الثالث: تبليغ نتائج التحقيق

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

أولاً – التبليغ الأولي: Notification de Redressement

بعد قيام المراقب بإعادة تشكيل رقم الأعمال يجب عليه أن يبلغ المكلف بالضريبة بالنتائج والتعديلات التي أجراها من خلال تبليغ مفصل ومعلل بطريقة تسمح للمكلف بفهم

¹ Guide du vérificateur de comptabilité, op cit, page 124 .

الطريقة التي تم من خلالها إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة للتمكن من تقديم ملاحظاته مثلما يوضحه الملحق رقم (06) ، وهنا يمكن أن يواجه المكلف ثلاثة حالات وهي :

- 1- المكلف يرد على التبليغ بقبول التعديلات في رقم الأعمال قبولاً صريحاً، وبذلك يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا اكتُشف أن المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات وطرق تدليسية، أو أعطى معلومات ناقصة أو خاطئة خلال التحقيق¹.
- 2- المكلف يرد على التبليغ في الفترة المحددة عن طريق ملاحظات وتوضيحات مبررة وموضوعية، وبعد الدراسة يقرر المراقب قبولها أو رفضها، في حالة القبول يقوم المراقب بالتخفيض الجزئي للضريبة ، كما يجب عليه إبلاغ المكلف في حالة الرفض.
- 3- يعد عدم الرد في الأجل المحدد بمثابة قبول ضمني وبالتالي تبقى الأسس المعدلة من طرف المراقب على حالها²، وتعتبر أساساً لفرض الضريبة .

ثانياً- إعداد التقرير النهائي: Notification Définitive

يقوم المراقب بإعداد التقرير النهائي لعملية التحقيق، والذي يمكن من خلاله لمختلف المصالح المختصة بممارسة مهامها وخاصة مصالح التحصيل والمنازعات ويشتمل التقرير على ما يلي:

- طبيعة التحقيق وطبيعة المخالفات المكتشفة.

- نوع العقوبات المفروضة مع توضيح النصوص القانونية لها .

توضع نسخة من هذا التقرير في ملف المكلف ويتم إرجاعه إلى المفتشية التي سُحب منها، وترسل نسخة منه إلى المديرية الجهوية وكذا مصلحة البحث والتحقيقات على المستوى المركزي.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، الصفحة 15 .

² نفس القانون أعلاه، الصفحة 15 .

ثالثاً- إصدار الجداول الإضافية

يقوم المراقب بإصدار الأوردة والجداول الإضافية التي جاءت نتيجة التحقيق المحاسبي والتي يتم من خلالها تحديد الأوعية الجبائية الجديدة والغرامات، وترسل إلى قبضة الضرائب للتحصيل، وتمثل هذه المرحلة نهاية التحقيق المحاسبي.

يعتبر التحقيق المحاسبي أهم طريقة يعتمد عليها المراقب الجبائي لاكتشاف التهرب الضريبي، إلا أن هناك بعض الحالات لا يفضي فيها هذا النوع إلى نتائج رغم بروز مظاهر التهرب والغش الضريبيين، وقد يكون ذلك نتيجة استعمال المكلف لطرق تهرب جديدة ومتطورة لا يكتشفها المراقب من خلال التحقيق المحاسبي، أو التحايل على القانون الجبائي والاستفادة من الثغرات الموجودة فيه من خلال الاستعانة بأصحاب الخبرة في هذا المجال، وفي هذه الحالة يلجأ المراقب إلى إخضاع المكلف إلى تحقيق أكثر تعمقاً لاكتشاف التهرب والغش الضريبيين .

المبحث الثاني: دور التحقيق المعمق في الكشف عن التهرب الضريبي

يعد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة أحد الطرق الأساسية للمراقبة الجبائية، حيث تم إنشاؤه سنة 1992م تدعياً للتحقيق المحاسبي، كما يمكن اعتباره امتداداً له رغم كونه منفصلاً عنه، ويختص بالأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، ويهدف إلى التأكد من صحة التصريحات من خلال مقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة .

المطلب الأول: إجراءات التحقيق المعمق للكشف عن التهرب الضريبي

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة مجموعة العمليات التي ترمي إلى الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخل المحققة خارج الجزائر- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... الخ)، ويستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته¹، وتشمل عملية التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة الإجراءات التالية :

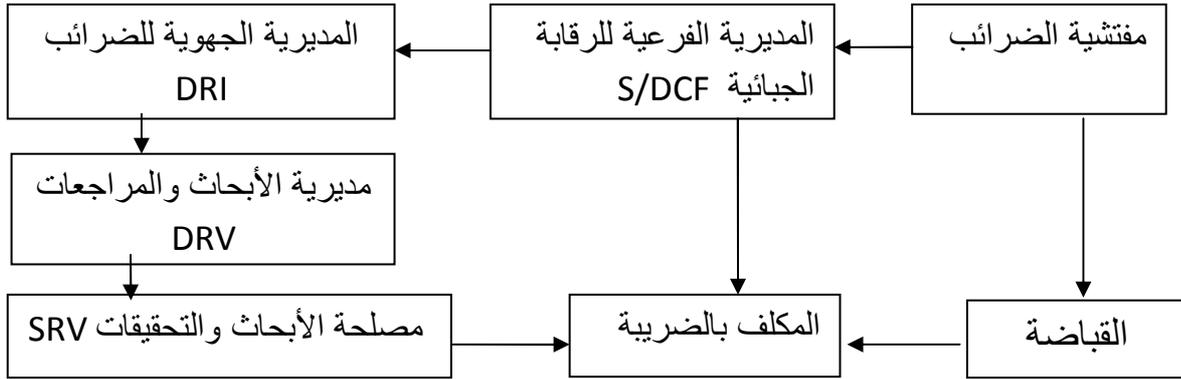
الفرع الأول: برمجة واختيار الملفات

قبل نهاية كل سنة يقوم رؤساء المفتشيات بإعداد قائمة للأشخاص الطبيعيين الذين من المحتمل أن يتم اخضاعهم للمراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية، والذين تظهر عليهم بعض الشكوك في استعمال طرق ومناورات تدليسية من خلال الفحص الشكلي لملفاتهم الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب، وبعد ذلك يتم إرسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليمياً لدراستها ومناقشتها مع المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 25.

التابعة لها، ثم ترسل القائمة إلى المديرية الجهوية للضرائب للإطلاع عليها وإرسالها إلى المديرية العامة للضرائب ومصالحة الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي للمصادقة عليها ويمكن تلخيص مراحل البرمجة في الشكل التالي:

شكل رقم (07): برمجة الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية داخل هياكل الإدارة الجبائية .



المصدر من إعداد الطالب اعتماداً على معطيات مديرية الأبحاث والمراجعات.

كما أن برمجة الملفات يجب أن تخضع إلى جملة من المعايير الكمية والموضوعية إذ أن البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب يهدف إلى تنفيذ التحقيق المعمق بنسبة 5% من النسبة الكلية للملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي، وهذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات والإمكانات المتاحة للإدارة الضريبية، كما يخضع اختيار الملفات لجملة من المعايير الموضوعية يتم تحديدها كما يلي:¹

- الأشخاص الذين اكتشفت المفتشية عدم التجانس بين المداخل المصرح بها سنوياً والنفقات المستعملة أو الخاصة بمعيشة المكلف وأفراد أسرته بصفة مبالغ فيها.
- الأشخاص الذين يشك في استعمالهم لطرق ومناورات تدليسة، أو أن التحقيق المحاسبي لهم لم يؤدي إلى تعديلات رغم ظهور ملامح التهرب والغش عليهم .
- اكتشاف المفتشية لوجود تلاعب في التصريحات المقدمة فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي، أو التوصل إلى مؤشرات تثبت عدم صدق هذه التصريحات.

¹ Circulaire N°: 135, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, du 15/12/2000 .

- وجود فارق معتبر بين المداخل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخل المحققة بعد مراقبة المحاسبة .
- الأشخاص الذين يمتلكون مداخل غير محددة أو غير مبررة من خلال استغلال الثغرات القانونية مثل المكلفين الذين يقومون بتبييض الأموال في نشاطات قانونية بهدف إخفاء نشاطاتهم غير الرسمية للتهرب من دفع الضريبة .
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وتظهر على نمط حياتهم المعيشية مؤشرات تؤكد وجود مداخل هامة مخفية.

الفرع الثاني: التحضير للتحقيق المعمق

يسبق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بإشعار ملحق بميثاق المكلفين بالضريبة تحدد فيه السنوات الخاصة بالتحقيق والأجل المحدد للتدخل في عين المكان والمقدر بـ 15 يوماً بعد تلقي الإشعار بالتحقيق، كما يعلم المكلف بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره¹.

أولاً- سحب وفحص الملفات:

بعد عملية اختيار الملفات يقوم المراقب بسحب الملف الذي سيخضع للتحقيق المعمق من المفتشية التابع لها وذلك لإلقاء نظرة على وضعية المكلف وطبيعة المداخل والمصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي، ويقوم بمراقبة الملف بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي، ويسمح فحص الملف الجبائي للمراقب بما يلي:²

- معرفة نشاط المكلف وطبيعة مداخله والذمة المالية له .
- تقييم السلوك العادي للمكلف تجاه التزاماته الجبائية من خلال الإطلاع على وضعيته الجبائية .
- فحص عدم التجانس بين المداخل المصرح بها ومقارنتها مع ممتلكات المكلف بالضريبة والمصاريف المصرح بها.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 27 .

² Guide du vérificateur de comptabilité, op cit, page 29.

كما يمكن فحص الملفات من التعرف على المؤسسات والهيئات التي لها علاقة بالمكلف، وذلك من أجل جمع المعلومات الخاصة بالتحقيق المعمق، ومحاولة استخراج مجمل التناقضات والاختلالات الموجودة في الملف، والتي ستكون محل مساءلة أمام المكلف لإبداء الملاحظات والتبريرات حولها .

ثانياً - البحث عن المعلومات الجبائية :

تعتبر عملية جمع المعلومات مرحلة أساسية في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، حيث يقوم المحقق بجمع المعلومات من خلال التدخل في عين المكان باستعمال حق الإطلاع، ثم يتصل بجميع المؤسسات التي لها علاقة بالمكلف بالضريبة وخاصة المؤسسات المالية وذلك عن طريق إرسال كشوفات الربط وبطاقات المعلومات.

1- بطاقة وضعية الممتلكات:

عبارة عن استمارة تحدد فيها الممتلكات التي بحوزة المكلف والحسابات البنكية المفتوحة باسمه، وكل ما يتعلق بوضعية ممتلكاته الشخصية، وترسل إلى المكلف مع الإشعار بالتحقيق، ويتم منحه أجل كاف من أجل الرد والتصريح بممتلكاته الحقيقية، وفي حالة عدم الرد يلجأ المراقب إلى طلب التبريرات والتوضيحات.

2- كشوفات الربط وبطاقة المعلومات :

عبارة عن استمارة طلب المعلومات يتم إرسالها إلى الهيئات والمؤسسات التي لها علاقة مباشرة بالمكلف، وتهدف إلى تكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المراقب في أداء مهمته من خلال كشف وإحصاء الحسابات المالية الخاصة بالمكلف، والحصول على الكافة الحقيقة للممتلكات والعقارات التي بحوزته، كما يمكن طلب المعلومات من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهيكل المحلية والجهوية والمركزية.

بعد جمع المعلومات من جميع المصادر وبانتهاء مدة الإشعار بالتحقيق يقوم المحقق باستدعاء المكلف بالضريبة إلى مكتب المراقبة الجبائية، حيث تتم هناك عملية التحقيق وذلك تفادياً للخوف والقلق العائلي من إجراء التحقيق في منزل المكلف بالضريبة

حيث يطلع المراقب على ما تحصل عليه من معلومات بخصوص ممتلكاته وحساباته البنكية والبريدية، ويدخل معه في حوار بغية الإطلاع على المعلومات الموجودة لديه والاستفادة منها في عملية التحقيق وأثناء ذلك يجب على المراقب مراعاة ما يلي:

- أن لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي، بل يترك للمكلف الحرية الكاملة في التكلم عن انشغالاته ومشاكله .
- توفير جو من الثقة بين المكلف والمراقب وتقادي طرح المشاكل منذ البداية.
- استقبال كل المعلومات المقدمة من طرف المكلف.
- التحلي بالصبر مع المكلف دون إعلامه بالمخالفات التي ارتكبها ودفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة الأولى معه.
- عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتحصل عليها والتي يمكن أن تثير قلقه ويعلم من خلالها أن المحقق مطلع على ملفه الجبائي بصورة دقيقة.

بعد حصول المراقب على مختلف المعلومات من خلال فحص الملف الجبائي، أو من طرف الجهات الخارجية التي لها علاقة بالمكلف، أو من خلال اللقاء والتحاور مع المكلف في حد ذاته يقوم بمقارنتها مع التصريحات المكتتبه والممتلكات الحقيقية وذلك بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة والكشف عن الخفايا والتلاعبات التي يستعملها المكلف للتهرب من دفع الضريبة.

ثالثاً- طلب التبريرات والتوضيحات :

تقوم الإدارة بطلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية مما قد يحملها على إعادة تقييم الوعاء الضريبي، ويعتبر هذا الطلب كإجراء عادي للتحقق من التصريحات على الدخل الإجمالي.

تلتزم الإدارة من المكلف طلب التبريرات عن كل ما يتعلق بوضعيته الجبائية، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع تلك التي صرح بها فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، كما يمكن للمراقب طلب

التوضيحات عن كل غموض في التصريحات، إضافة إلى طلب توضيح عدم التجانس بين المعلومات الخاصة بالتصريح بالدخل الإجمالي المحصل عليه من خلال فحص الملف والمعلومات المصرح بها.

يتمتع المكلف بالضريبة بأجل (40) يوماً لتبليغ ملاحظاته أو قبوله، وقبل انقضاء الأجل يجب على المراقب أن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، ويكون عدم الرد خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى¹، أما في حالة رفض التوضيحات المقدمة من طرف المكلف فيتم إبلاغه بذلك .

المطلب الثاني: إعادة التقييم وتبليغ النتائج

بعد رد المكلف على طلب التبريرات والتوضيحات الموجهة إليه يقوم المراقب بإعادة التقييم من خلال إعادة تشكيل رقم الأعمال ثم تبليغ نتائج التحقيق.

الفرع الأول: إعادة تقييم الأسس الخاضعة للضريبة

يعتمد المراقب في إعادة تقييم الأسس الخاضعة للضريبة على عدة عناصر تختلف باختلاف العناصر المراد إعادة تقييمها ونوع الطريقة التي يعتمدها المراقب في إعادة التقييم، ورغم الغموض الذي يتصف به هذا النوع من المراقبة إلا أن هناك عدة طرق يتم اعتمادها في إعادة التقييم أهمها:

أولاً- إعادة تقييم العناصر العينية المحددة للذمة المالية:

يتم تقييم ممتلكات المكلف ومصاريفه من خلال مقارنتها بالأسعار الموجودة على أرض الواقع، وذلك نظراً لغياب الوثائق الإثباتية لذلك، ولتقييم هذه العناصر يقوم المراقب بمراعاة قيمة العناصر المحددة وفقاً للتقييم المحدد كما في الجدول التالي:

¹ المادة (21-5) من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، الصفحة 18 .

جدول رقم(10): إعادة تقييم العناصر العينية

بيان العناصر	طريقة التقييم	الملاحظات
المنقولات أو السيارات	مبالغ الفواتير أو الأسعار المحددة مقارنة مع المواد المماثلة في الواقع إذا كانت جديدة ينبغي معرفة السعر من خلال وكلاء السيارات أو وثيقة الاستيراد إذا كانت قديمة يعاد تقييمها بسعر السوق	مراعاة سنة الحيازة وطبيعة المواد مراعاة حالة السيارة وأول سنة في السير، والمسافة التي قطعها. تخفيض تقديري من 10% إلى 20% مع مراعاة حالة السيارة
سفن النزهة	السعر في الفاتورة أو وثيقة D3 إذا كانت مستوردة	مراعاة الغرض من استعمالها
العقارات	القيمة الحالية للعقار المأخوذة عن مصالح التسجيل والتقييمات	الأخذ بعين الاعتبار فترة التقييم وسعر السوق
شهرة المحل	المبلغ المعاد تقييمه من طرف مصلحة التقييمات والأسعار	مراعاة مكان تواجد المحل
الصيانة العائلية +النفقات اليومية	يحدد المبلغ جزافياً بعد المحاورة مع المكاف	عدم المبالغة في تقييم التكاليف
الأسفار والتنقلات	يحدد المبلغ جزافياً بعد المحاورة مع المكاف	عدم المبالغة في تقييم التكاليف
المخزونات	الاحتفاظ بما هو موجود في المحاسبة	مراقبة فواتير الشراء والوصولات

Source: Guide de VASFE, MF/DGI/Direction des Recherche et Vérification, 2002, Page 15.

يتم استخراج الفرق بين المبالغ المعاد تقييمها والقيمة المكتتبه في التصريحات والتي يتم اعتبارها مداخيل غير مصرح بها وبالتالي يتم إعادة إخضاعها للضريبة إضافة إلى الغرامات الناتجة عنها.

ثانياً- تحليل الحسابات المالية:

يسمح تحليل الحسابات المالية كما يوضحه ملحق رقم (07) بالكشف عن المداخل غير المصرح بها من طرف المكلف ومعرفة مصدر هذه المداخل وذلك من خلال مقارنة الحسابات البنكية مع المداخل المصرح بها وإنشاء رصيد الحساب النقدي بهدف معرفة التدفقات المالية غير المبررة والتي يصعب تحديد مصدرها، ويتم ذلك من خلال تحليل الرصيد الدائن والمدين للبنك.

1- تحليل الرصيد الدائن للبنك :

الهدف من هذا التحليل هو معرفة المساهمات المالية للمكلف ومقارنة المداخل الدائنة من الحسابات البنكية مع المداخل المصرح بها، ويسمح ذلك بمعرفة الرصيد الدائن الذي لم يتم تبريره من خلال كونه لا يتناسب مع المداخل المعروفة لدى المصلحة، حيث يقوم المحقق بعزل الدائن الصافي وإبعاد التحويلات من حساب إلى حساب لاكتشاف التضخم في موازنة الخزينة، ثم مقارنة الدائن الصافي مع المداخل المعروفة المصدر¹ وفي هذه الحالة يتم التوصل إلى ثلاثة حالات تفسر كما يلي:

- 1) مجموع الدائن الصافي يساوي مجموع المداخل المعروفة وهو ما يعني ضرورة مواصلة البحث وخاصة فيما يخص الحسابات النقدية .
- 2) مجموع الدائن الصافي أقل من المداخل المعروفة وهذا يعني أن المكلف له حسابات غير معروفة وغير مبررة، أو أنه تحصل على مداخل بشكل نقدي.
- 3) مجموع الدائن الصافي أكبر من المداخل المعروفة وهذا يعني أن هناك مداخل غير معروفة المصدر، يمكن اعتبارها مداخل خفية، وأن المكلف قد تهرب من دفع الضرائب المترتبة عليها إذا لم يتم بإثباتها وتبريرها بطريقة قانونية ومقتعة.

¹ طالبي محمد، "الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة 1995-1999"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، سنة 2001-2002، الصفحة 118 .

2 - تحليل المدين البنكي:

يسمح تحليل المدين البنكي بمعرفة المسحوبات الخاصة بالمكلف عن طريق فحص العمليات المدينة من خلال دفتر الشيكات المستعملة والمقدمة من طرف المكلف وتحديداً المستفيدين من السحب والشيكات المسحوبة وطبيعة التعامل مقابل السحب، وفي حالة رفض المكلف تبرير وتوضيح هذه المعلومات يتم اللجوء إلى الهيئات والمؤسسات المالية المختصة لتفسير ذلك، ويفضل الحصول على هذه المعلومات من طرف المكلف وذلك لما لها من أهمية للمراقب تتمثل في الحصول على المعلومات التالية:¹

- إحصاء السحب النقدي.
- إحصاء نفقات مسار الحياة عن طريق البنك .
- إحصاء نفقات مسار الحياة غير المعروفة .
- تحديد تمويل الذمة المالية وتحديد العناصر الممولة.

3 - موازنة الخزينة

يتم إعدادها للكشف عن المبلغ الإجمالي للنفقات خلال فترة المراقبة وذلك لأن هذا الميزان يجب أن يحتوي على جميع الإيرادات والنفقات المحصلة من طرف المكلف وكذا الأشخاص الذين يعيشون معه، ومنه فإن عدم التوازن غير المفسر يوضح وجود مداخل غير مصرح بها، ويتم الكشف عنها من خلال استخراج الفرق بين المتاحات المستعملة والمتاحات المستخرجة كما يوضحه الجدول التالي:

¹ طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، الصفحة 119 .

الجدول رقم(11): إعادة التقييم من خلال موازنة الخزينة

المتاحات المستخرجة	المتاحات المستعملة
- رصيد الحسابات البريدية أو البنكية المفتوحة باسم المكلف أو أحد أفراد عائلته . - المساهمات داخل المؤسسة. - مصاريف الصيانة وتهيئة المباني الشخصية .	- رصيد الحسابات البريدية أو البنكية ودفاتر الادخار المفتوحة باسم المكلف أو أفراد عائلته . - التنازل عن المباني الشخصية ومجموع المبالغ المتحصل عليها من سعر البيع.
- المصاريف المستعملة في الشغل ومكان الإقامة.	- المبالغ المتحصل عليها من القروض الشخصية مع تقديم عقود أو تصريحات لإثبات ذلك .
- حيازة المباني أو مصاريف البناء إذا تم إثبات تسجيلها في فترة التحقيق.	- إعادة تسديد القروض المتفق عليها.
- القروض المحقق عليها مع الغير.	- تغيرات حساب المستغل للمستعمل وأفراد عائلته .
- عوائد الريع والمعاشات	- الحصول على علاوة التأمين أو التخفيض الضريبي الشخصي والموارد لمجمل التحصيلات والتي يجب أن تكون مثبتة ومبررة.
-إعادة تسديد القروض، وتعويض الخسائر الغرامات إذا تم إثباتها وتبريرها.	

المصدر: نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، الصفحة 87-88 .

من خلال الجدول نستنتج ما يلي:

1) إذا كانت المتاحات المستخرجة تساوي المتاحات المستعملة فإن المراقبة ليس لها أي تعديلات على أساس فرض الضريبة .

(2) إذا كانت المتاحات المستخرجة أكبر من المتاحات المستعملة نستنتج أن هناك فائض ناتج عن سوء تقييم النفقات .

(3) إذا كانت المتاحات المستخرجة أقل من المتاحات المستعملة فإن هذا يدل على وجود مداخيل غير مصرح بها وغير معروفة المصدر، وهي تعبر عن قيمة المبالغ المخفية وبالتالي يجب إعادة إخضاعها للضريبة .

4 - الميزان النقدي:

يسمح استعمال الميزان النقدي للمراقب معرفة الفرق بين السيولة النقدية المستعملة والسيولة المتاحة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (12) : إعادة التقييم من خلال الميزان النقدي:

السيولة النقدية المتحصلة عليها	السيولة النقدية المستعملة
- إيرادات نقدية معروفة.	- نفقات نقدية مبينة .
- سحب نقدي على الحسابات البنكية.	- نفقات المعيشة مبينة نقداً .
- حساب جاري للشركات حساب جاري لدى المؤسسات.	- مساهمة نقدية على الحسابات المالية
- عمليات مالية محققة نقداً .	- تسديد القروض.
- تسديد القروض.	- مساهمات نقدية محققة نقداً داخل المؤسسة.
- اقتطاعات صافية تتم نقداً في المؤسسة .	

المصدر: طالب محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، الصفحة 122.

من خلال الجدول نستنتج ما يلي:

- (1) في حالة توازن الموازنة النقدية ينتقل المراقب إلى فحص الحسابات البنكية وفحص موازنة الخزينة .
- (2) في حالة عدم التوازن من خلال رصيد مدين فإن ذلك يدل على عدم التقييم الجيد للنمط المعيشي ومسار حياة المكلف بالضريبة.
- (3) أما في حالة الحصول على رصيد مدين فإن ذلك يدل على وجود مداخيل نقدية غير معروفة يجب البحث عن مصدرها، وهي تعبر عن قيمة المبالغ المخفية وبالتالي يتم إعادة إخضاعها للضريبة .

الفرع الثاني: تبليغ النتائج

بعد الانتهاء من عملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بيدي المحقق رأيه حول نتائج المراقبة بالقبول أو الرفض ويتم إبلاغ المكلف بالنتيجة حتى في حالة عدم إعادة تشكيل أسس جديدة لفرص الضريبة وذلك من خلال الإجراءات التالية :

1- إجراءات التصحيح التلقائي:

هو إجراء لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة وهي محددة كما يلي¹:

- عدم اكتتاب التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي في الأجل المحددة .
- عدم تسوية الوضعية الجبائية .
- عدم الاستجابة والرد على طلبات التبرير والتوضيح .

يتم التصحيح التلقائي مع مراعاة أن تكون القواعد المقدرة من طرف الإدارة أقرب من الوقع لكي لا تكون مجحفة في حق المكلف بالضريبة، كما تبقى الضمانات المقدمة للمكلف في حالة التصحيح الحضورى سارية المفعول عند التصحيح التلقائي.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 26 .

2 - إجراءات التصحيح الحضورى:

يتم تطبيقه في حالة عدم إخلال المكلف بواجباته الجبائية كما في التحقيق المحاسبي، ويتم إبلاغ المكلف بالنتيجة من خلال إشعار بالنتائج يكون مفصلاً وموضحاً بطريقة يسهل على المكلف فهم كيفية إعادة تشكيل أسس الضريبة من طرف المراقب ويجب أن يحتوي التبليغ أساساً على ما يلي¹:

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي .
- طريقة وكيفية إعادة التقييم.
- عدم التجانس بين الدخول المصرح بها والدخول المعاد تشكيلها .
- التسويات المقترحة .

يتمتع المكلف بأجل 40 يوماً لتبليغ ملاحظاته أو قبوله قبولاً ضمناً، وبذلك يقوم المحقق بإعداد التقرير النهائي وتبليغه للمكلف والجهات المختصة على المستوى الجهوي والمركزي.

¹ نوي نحة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، الصفحة 90 .

المبحث الثالث: دراسة حالة الرقابة الجبائية

يتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى دراسة حالة خاصة للرقابة الجبائية بعين المكان والمتمثلة في كل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

المطلب الأول: دراسة حالة التحقيق المحاسبي

يتم دراسة هذه الحالة التي تختص بعملية التحقيق المحاسبي باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي، وقد ارتأينا أن تكون هذه الدراسة تقنية ومختصرة نظراً لتطرقنا للجانب النظري والقانوني لعملية التحقيق المحاسبي في المبحث الأول والثاني.

الفرع الأول: موضوع التحقيق

إثر التحقيق المحاسبي الذي تخضعون له بعد تلقىكم للإشعار بالتحقيق رقم: **/م ع ض المؤرخ في 2009/04/22 والمرفق بميثاق المكلفين بالضريبة، والذي يحمل تاريخ التدخل بعين المكان ومدة التحقيق.

حيث ابتدأ التحقيق يوم 2010/05/05 والذي يمس السنوات غير المتقدمة من

2006/01/01 إلى غاية 2009/10/31

- السيد ***** مقولة أشغال البناء والكائن مقرها بالجزائر العاصمة.
- السجل التجاري رقم: ***** .
- الرقم الجبائي : ***** .
- السنوات الخاضعة للتحقيق: 2006-2007-2008-2009 .
- الضرائب الخاضعة للتحقيق : - الضريبة على الدخل الإجمالي IRG .
- الضريبة على أرباح الشركات IBS .
- الرسم على القيمة المضافة TVA .

1- المحاسبة من حيث الشكل :

خلال اللقاء الأول قدم المكلف للمراقب محاسبة مؤسسته الممسوكة من طرف محافظ حسابات معتمد، وبعد تفحصها تم استخلاص بعض الملاحظات أهمها:

- وجود الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري (دفتر اليومية + دفتر الجرد وهي مرقمة ومختومة من طرف المحكمة المختصة إقليمياً).
- توفر جميع الوثائق المحاسبية الأخرى مثل دفتر البنك، الصندوق، الأجور... الخ.
- توفر فواتير الشراء إضافة إلى البيانات الخاصة بالتكاليف .
- وجود تصريحات شهرية وسنوية منتظمة.

2- المحاسبة من حيث المضمون:

بعد التنقل إلى عين المكان و الإطلاع على محاسبة المكلف اتضح وجود بعض الأخطاء والتلاعبات التي أدت إلى رفض المحاسبة من حيث المضمون طرف المراقبين، وبذلك تم اللجوء إلى إعادة تشكيل رقم الأعمال.

من خلال فحص المحاسبة قام المراقب بتسجيل بعض الأخطاء أهمها:

- إن هذه السجلات ممسوكة بصفة مركزة وليست ممسوكة يوماً بيوم.
- تقييد فواتير لمواد لا يتم الاعتماد عليها بصفة أساسية في النشاط الممارس.
- وجود بعض الفروقات في رقم الأعمال بين المشتريات والمبيعات.
- استرجاع الرسم على القيمة المضافة من خلال فواتير لا علاقة لها بالنشاط.

تبعاً للتشريع المعمول به قام المراقب بمراسلة المؤسسة رسمياً لطلب التوضيحات وتقديم التبريرات اللازمة حول النقاط التي تم استخلاصها من عملية الفحص

قبل انقضاء الفترة المحددة ب30 يوماً تلقى المراقب رد المؤسسة على طلب التوضيحات، إلا أن هذا الرد لم يكن كافياً لتبرير كل الأخطاء والتلاعبات التي تم اكتشافها ولذلك تم رفضه من طرق المراقب .

الفرع الثاني: نتائج التحقيق

من خلال الفحص الدقيق للملف والتنقل إلى عين المكان لمعاينة المخزونات والممتلكات تم التوصل إلى النتائج التالية:

أولاً- نتائج الرقابة المحاسبية لرقم الأعمال:

يتم توضيح رقم الأعمال المصرح به من خلال جدول حسابات النتائج والتصريحات الشهرية لفترة التحقيق في الجدول التالي:

1- رقم الأعمال على مستوى جدول حسابات النتائج

يتم توضيح رقم الأعمال على مستوى جدول حسابات النتائج من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (13): رقم الأعمال على مستوى جدول حسابات النتائج (TCR) الوحدة: دج

السنة	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المعتمد	الفرق	ملاحظة
2006	23.227.270	23.058.440	168.830	
2007	39.022.230	37.693.440	1.328.790	الفرق يخضع
2008	48.026.130	48.026.130	/	للضريبة على
2009	86.278.230	86.278.230	/	الدخل الإجمالي
المجموع	196.553.860	195.056.240	1.497.620	

المصدر: المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، مكتب البحث والتحقيق ومراقبة التقويمات.

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك فرق بين رقم الأعمال المعتمد ورقم الأعمال المصرح به يقدر مجموعه خلال فترة التحقيق بـ 1.497.620 دج، يتم إخضاعه للضريبة على الدخل الإجمالي.

2- رقم الأعمال على مستوى تصريحات (G 50) :

يتم توضيح رقم الأعمال على مستوى التصريحات الشهرية لفترة التحقيق في الجدول التالي:

جدول رقم (14): رقم الأعمال على مستوى تصريحات (G 50) الوحدة: دج

السنة	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المعتمد	الفرق	ملاحظة
2006	28.433.010	28.433.010	لا شيء	الفرق يخضع
2007	38.138.420	38.138.420	لا شيء	لرسم على النشاط المهني TAP
2008	47.763.010	47.657.390	105.620	والرسم على القيمة المضافة TVA
2009	86.677.350	86.677.350	لا شيء	
المجموع	201.011.790	200.906.170	105.620	

المصدر: المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، مكتب البحث والتحقيق ومراقبة التقويمات

ثانياً- مراقبة رقم الأعمال المقبوض خلال فترة التحقيق:

يتم توضيح رقم الأعمال المقبوض من خلال كشف الحسابات البنكية خلال فترة التحقيق

(1)- رقم الأعمال المقبوض لسنة 2006 :

جدول رقم (15): رقم الأعمال المقبوض لسنة 2006 الوحدة: دج

حساب ** ** CPA 400 085 99		حساب *** ** BADR 252 300	
معدل 7%	معدل 17%	معدل 7%	معدل 17%
73.861	1.738.692	870.415	2.005.200
	2.057.380	870.415	790.067
	2.497.540	870.415	236.194
	3.961.386	870.415	
	351.491	870.415	
	13162128	1487914	
المجموع : 73.861	23.768.607	5.839.989	3.031.461

المصدر: المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، مكتب البحث والتحقيق ومراقبة التقويمات.

من خلال الجدول نستنتج ما يلي :

- مجموع معدل 7% = 5.913.850 ← المجموع بدون رسوم = 5.526.493 دج

- مجموع معدل 17% = 26.800.068 ← المجموع بدون رسوم = 22.906.018 دج

- المجموع العام = 32.713.918 ← المجموع بدون رسوم = 18.432.511 دج

(2)- رقم الأعمال المقبوض لسنة 2007 : يتم توضيح رقم الأعمال وفق الجدول التالي

جدول رقم (16): رقم الأعمال المقبوض لسنة 2007 الوحدة: دج

حساب CPA 400 085 ** ** *		حساب BADR 252 300 *** **	
معدل 7%	معدل 17%	معدل 7%	معدل 17%
	65.918	71.197	2.021.760 -23.738
		1.352.758	35.100 -677.839
			204.750 -755.819
			9.663.694 -1.243.876
			93600 -249.999
			7.039.941 -8.246.977
			2.942.453 -272.963
			346.595 -3.695.529
			2587514 -2049976
			753.283
	65.918	1.423.955	المجموع 42.905.406

المصدر: المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، مكتب البحث والتحقيق ومراقبة التقويمات.

من خلال الجدول نستنتج ما يلي :

- مجموع معدل 7% = 11.423.955 ← المبلغ بدون رسوم = 1.330.686 دج

- مجموع معدل 17% = 42.971.324 ← المبلغ بدون رسوم = 36.727.591 دج

المجموع العام = 44.395.279 ← المجموع بدون رسوم = 38.058.277 دج

(3)- رقم الاعمال المقبوض لسنة 2008 :

يتم توضيح رقم الأعمال المقبوض لسنة 2008 وفق الجدول التالي

الوحدة :دج جدول رقم(17): رقم الأعمال المقبوض لسنة 2008

حساب CPA 400 085 99 ** **		حساب BADR 252 300 *** **	
معدل 7%	معدل 17%	معدل 7%	معدل 17%
			1.524.966 -840.958
			13.859.788 -302.386
			1.934.487 -896.539
			3.005.194 -4.583.445
			5.511.595 -3.720.744
			22945525 -12400713
			المجموع 55.882.779

المصدر: المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، مكتب البحث والتحقيق ومراقبة التقييمات.

من خلال الجدول نستنتج ما يلي

- مجموع المعدل 17% = 55.882.779 ← المبلغ بدون رسوم 47.763.011 دج

(4)- رقم الأعمال المقبوض لسنة 2009 :

يتم توضيح رقم الأعمال المقبوض لسنة 2009 من خلال الجدول التالي:

الوحدة :دج جدول رقم (18): رقم الأعمال المقبوض لسنة 2009

حساب CPA 400 085 99 11 66		حساب BADR 252 300 101 151	
معدل 7%	معدل 17%	معدل 7%	معدل 17%
	119.390	4.768.208	908.776 -6.267.370
			1.579.109 -112.376
			25.253.545 -5.693.220
			4.721.532 -54.615
			261.500 -14.902.535
			1.273.254 -3.056.040
			6.017.893

المصدر: المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، مكتب البحث والتحقيق ومراقبة التقييمات

من خلال الجدول نستنتج ما يلي:

مجموع المعدل 7% = 96.199.162 ← المجموع بدون رسوم = 82.221.424 دج

مجموع المعدل 17% = 4.768.208 ← المجموع بدون رسوم = 4.455.890 دج

المجموع العام = 100.967.370 ← المجموع بدون رسوم = 86.677.314 دج

ثالثاً- الضريبة على الدخل الإجمالي:

1 - بالنسبة لسنة 2006

الأساس المصرح به =	898.274 دج
إعادة إدماج الفارق لرقم الأعمال المفوتر =	168.826 دج
إعادة إدماج الفاتورة رقم 2243 =	807.319 دج
<u>الأساس المحصل عليه =</u>	<u>1.874.419 دج</u>
الفارق =	976.145 دج

بالنسبة لسنة 2007

-2

الأساس المصرح به =	1.030.400 دج
إعادة إدماج الفارق لرقم الأعمال المفوتر =	1.328.790 دج
إعادة إدماج الفاتورة رقم 2200 =	5.189.420 دج
<u>الأساس المحصل عليه =</u>	<u>7.548.610 دج</u>
الفارق =	6.518.210 دج

- جدول رقم (19): الرسم على القيمة المضافة المطالب بإرجاعه الوحدة :دج

السنة	المبلغ	القيمة المضافة	ملاحظة
2007	804.819	136.819	فاتورة رقم 2243 بتاريخ 2006/12/18 (غير متعلقة بالنشاط الممارس)
2008	5.185.925	881.607	فاتورة رقم 2200 بتاريخ 2007/11/06 (المبالغة في كمية الخشب الأبيض الذي لا يتم استخدامه بكمية كبيرة في أشغال البناء)

المصدر: المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، مكتب البحث والتحقيق ومراقبة التقويمات.

الفرع الثالث: التبليغ النهائي

تبعاً للتبليغ الابتدائي الذي يحمل رقم 623/م.ض.و/م.ف.م.ر.ج/2010 مثلما يوضحه ملحق رقم (07) والمؤرخ يوم 2010/06/27 والمستلم من طرفكم يوم 2010/07/07 والذي تم من خلاله اقتراح مجموعة من الأسس الخاضعة لمختلف الضرائب والرسوم، وبعد رد المؤسسة الوارد إلى مصلحة الضرائب يوم 2010/08/15 ودراسته بصفة معمقة ودقيقة تم تحديد جلسة عمل يوم 2010/12/06 والتي تمت بحضور المكلف رفقة المستشار الجبائي للمؤسسة وهذا بعد إشعاركم عن طريق الاستدعاء الذي يحمل رقم 792/م.ض.و/م.ف.م.ر.ج/2010 المؤرخ في 2010/11/28، وقد تم تحرير محضر يلخص ما جاء في الجلسة كما يلي:

- تم الإبقاء على نفس الأسس التي وردت في التبليغ الابتدائي، وبذلك يتم إصدار الجداول الإضافية وإبلاغ المكلف بها ثم إرسالها إلى القبضة للتحصيل.
- يتم رفع دعوى ضد المكلف وتسجيله ضمن الملف الوطني للمدلسين، وذلك نظراً لاكتشاف استعماله لطرق ومناورات تدليسية بهدف التهرب من دفع الضريبة .

المطلب الثاني: دراسة حالة خاصة بالمراقبة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة

تختلف المراقبة الجبائية عن مراقبة المحاسبة من حيث أنها تخص فقط الأشخاص الطبيعيين، وبالتالي فإن الضريبة الوحيدة محل التحقيق هي الضريبة على الدخل الإجمالي وقد سمحت لنا الزيارة الميدانية التي قمنا بها على مستوى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بتلمسان بالإطلاع على مهام هذه المصلحة والإجراءات التي تقوم بها من أجل محاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبي من خلال عملية التحقيق المعمق، وقد تعرضنا من خلال ذلك للمراقبة المعمقة لبعض المكلفين، حيث تمت دراسة إحداها على النحو التالي:

تمت برمجة احد المكلفين بالضريبة وهو تاجر بمدينة تلمسان لعملية المراقبة المعمقة حيث تخضع لعملية المراقبة السنوات التالية: 2004-2005-2006-2007.

الفرع الأول: الإجراءات العملية الأولية

- تم سحب الملف الجبائي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) من قبل مفتشية الضرائب التي يتواجد في محيطها مقر السكن.
 - تم الاطلاع على الملف فيما يخص تصريحات الضريبة على الدخل الاجمالي .
 - تم إرسال إشعار بالتحقيق إلى المكلف مرفوقاً بميثاق المكلف الضريبة.
- تضمن هذا الإشعار تحديد السنوات الخاصة بالمراقبة، مع منح المكلف مدة 15 يوماً على الأقل مع إمكانية الاستعانة بمستشار أو وكيل، وبعد انقضاء المدة الزمنية المحددة قام المراقب رفقة رئيس الفرقة بقاء أولي مع المكلف، تضمن هذا اللقاء ما يلي:
- الاطلاع والتحاور حول الوضعية الجبائية والمعيشية للمكلف .
 - الاطلاع على جميع الوثائق الموجودة في حوزة المكلف .
 - طلب إحضار الوثائق والبيانات الخاصة بأملكه ، مداخله و مصاريفه.
 - الاطلاع على موقع وسكن المكلف، وممتلكاته الشخصية.
- تعتمد عملية المراقبة المعمقة على التحريات عبر مختلف المؤسسات التي يمكن أن تكون لها علاقة مع المكلف وكذا مراسلة مختلف الهيئات المالية الحكومية والخاصة عبر التراب الوطني، وأهم هذه الهيئات هي:
- المؤسسات المالية (البنوك، البريد).
 - شركات التأمين.
 - مصلحة البطاقات الرمادية على مستوى الولاية.
 - مديرية سونلغاز وشركة المياه .
 - المحافظات العقارية .
- يحق للمراقب استدعاء المكلف بالضريبة كلما دعت الضرورة لذلك، بغرض الاستفسار أو طلب وثيقة جديدة، كما يمكن للمكلف الاستعانة بمستشار أو خبير من اختياره.

الفرع الثاني: المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة

بعد انقضاء المدة الزمنية التي يراها المراقب كافية بحيث تكون نسبة المعلومات المتحصل عليها كبيرة، وتسمح للمراقب بمعرفة مجمل مصادر إيرادات المكلف بالضريبة ومختلف تكاليفه، يقوم المراقب بالمقارنة بينهما، وقد كانت المعلومات المتحصل عليها من خلال دراسة حالة هذا التاجر كما يلي:

1- المقر الجبائي

- يملك هذا المكلف سكناً واحداً على مستوى مدينة تلمسان

2- الأشخاص الذين يتكلف بهم:

- زوجة بدون عمل
- له أربعة أبناء (ثلاثة متزوجون يسكنون خارج المسكن العائلي) أما الرابع فما زال يزاوّل الدراسة بالثانوية.

3- المداخل المصرح بها:

- سنة 2004 = 250.000 دج

- سنة 2005 = 280.000 دج

- سنة 2006 = 200.000 دج

- سنة 2007 = 235.000 دج

- باع المكلف سيارة من نوع "TOYOTA" بقيمة 700.000 دج خلال سنة 2004 .
- باع المكلف منزلاً بقيمة 3.200.000 دج حسب عقد محرر من طرف موثق معتمد خلال سنة 2005 .

- باع المكلف سيارة من نوع "CLIO" بقيمة 300.000 دج.

- يملك شهادة العضوية في جيش التحرير الوطني حيث يتقاضى شهرياً ما قيمته 20.000 دج

4- المصاريف المصرح بها:

- في سنة 2005 اشترى سيارة من نوع "CLIO" بقيمة 380.000 دج
- في سنة 2006 اشترى قطعة أرض مساحتها 100 م² بقيمة 130.000 دج.
- قام في سنة 2007 بزيارة البقاع المقدسة (رحلة حج) حيث بلغت المصاريف الكلية 300.000 دج.
- في سنة 2007 قام أيضاً بشراء قطعة أرض بقيمة 1.500.000 دج.

الفرع الثالث: نتائج التحقيق المعمق

بعد الفحص الدقيق للملف الجبائي والتحصل على المعلومات الخاصة بنشاط المكلف ومسار حياته وتكاليفه الشخصية والعائلية يقوم المراقب بعملية مقارنة بين مداخل المكلف ومصاريفه، بهدف اكتشاف المبالغ المخفية والتعرف على مصادرها كما في الجداول التالية:

جدول رقم(20):نتائج عملية المراقبة لسنة 2004

المصاريف	الموارد
الكهرباء= 34.500 دج	المداخل= 25.000 دج
الماء =12.000 دج	بيع سيارة= 700.000 دج
الهاتف= 36.000 دج	مداخل أخرى=240.000 دج
الرسم العقاري =4.000 دج	رصيد البنك=120.000 دج
رسم النفايات=500 دج	
رصيد البنك=140.000 دج	
مجموع المصاريف =227.000 دج	مجموع الموارد =1.310.000 دج

المصدر: المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، مكتب البحث والتحقيق ومراقبة التقويمات.

من خلال الجدول نلاحظ أن مجموع الموارد أكثر من مجموع المصاريف، وهو ما يدل على عدم وجود مداخل خفية أو مجهولة المصدر تتمثل في الغش والتهرب الضريبي.

جدول رقم(21):نتائج عملية المراقبة لسنة 2005

المصاريف	الموارد
شراء سيارة =380.000دج	مداخيل التجارة =280.000دج
الكهرباء=38.700دج	بيع منزل =3.200.000دج
الماء =9.800دج	مداخيل اخرى =240.000دج
الهاتف=39.500دج	رصيد البنك =140.000دج
الرسم العقاري=3.800دج	
رسم النفايات =500دج	
رصد البنك=90.000دج	
مجموع المصاريف =562.300دج	مجموع الموارد =3.860.000دج

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، المديرية الولائية للضرائب تلمسان.

من خلال الجدول نلاحظ أن مجموع الموارد أكثر من مجموع المصاريف، وهو ما يدل على عدم وجود مداخيل خفية أو مجهولة المصدر.

جدول رقم(22): نتائج عملية المراقبة لسنة 2006

المصاريف	الموارد
شراء قطعة أرض =130.000دج	مداخيل التجارة =200.000دج
الكهرباء=42.300دج	مداخيل أخرى = 240.000 دج
الماء=12.600دج	رصيد البنك =90.000دج
الهاتف=32.400دج	
الرسم العقاري=4.300دج	
رسم النفايات=700دج	
رصيد البنك=250000دج	
مجموع المصاريف =2269300دج	مجموع الموارد =1.025.000دج

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، المديرية الولائية للضرائب تلمسان.

من خلال الجدول نلاحظ أن مجموع الموارد أكثر من مجموع المصاريف، وهو ما يدل على عدم وجود مداخيل خفية أو مجهولة المصدر.

جدول رقم(23):نتائج عملية المراقبة لسنة 2007

الموارد	المصاريف
مدخيل التجارة =235.000دج	السفر=300.000دج
بيع سيارة=300000دج	الكهرباء=43.600دج
مداخيل أخرى=240000دج	الماء=11.500دج
رصيد البنك=250000دج	الهاتف=38.300دج
	الرسم العقاري =5.200دج
	رسم النفايات=700دج
	رصيد البنك=370.000دج
	شراء قطعة أرض =1.500.000دج
مجموع الموارد = 1025000	مجموع المصاريف = 2.269.300دج

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، المديرية الولائية للضرائب بتلمسان.

من خلال الجدول يتضح أن مجموع المصاريف أكثر من مجموع الإيرادات بفارق يقدر ب1244300دج ، وهو ناتج عن مداخيل إضافية مجهولة المصدر يتم اعتبارها مبالغ التهرب والغش الضريبي، وبالتالي يتم إعادة إخضاعه للضريبة على الدخل الإجمالي كما في الجدول التالي:

جدول رقم(24):حساب قيمة التهرب والغش الضريبي.

سنة 2007	
الدخل المصرح به	235000دج
الدخل المتهرب منه	1244300دج
مجموع المداخيل	1479300دج
الدخل المصرح به	235000دج
قيمة — IRG-المعترف بها	889755دج
قيمة — IRG-المصرح بها	230000دج
الفرق الواجب دفعه	659755.00
الغرامات المالية	164938دج
المجموع الواجب دفعه	824693.00دج

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، المديرية الولائية للضرائب بتلمسان.

بعد حساب قيمة التهرب والغش الضريبي قام المراقب بتبليغ النتائج المتوصل إليها للمكلف بالضريبة ، كما قام بإرسال الجداول الإضافية إلى القبضة للتحصيل.

خلاصة الفصل:

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة، كما تعد الرقابة بعين المكان أفضل طريقة يتم الاعتماد عليها لاكتشاف سلوكيات المكلف للتهرب من دفع الضريبة من خلال تطبيق نوعين من التحقيق وهما التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

تتم عملية التحقيق المحاسبي من خلال إجراءات فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل ومن حيث المضمون، ومن خلال ذلك يقوم المراقب بإبداء رأيه بالقبول أو الرفض حول مدى صحة وسلامة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وتطابقها مع ما تم الحصول عليه أثناء التدخل بعين المكان، ثم يقوم بعد ذلك بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق .

يختص التحقيق المعمق بدخول الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، ويتم من خلال مقارنة الدخول المصرح بها مع المداخيل والممتلكات الموجودة فعلاً لدى المكلف، كما تتم مراقبة مسار حياته الشخصية وتمتد إلى ممتلكات أفراد عائلته، وعادة ما يتم إعادة تقدير مداخل وتكاليف المكلف من خلال مقارنتها بالأسعار الموجودة على أرض الواقع.

ترتكز الرقابة الجبائية على مجموعة من الإجراءات القانونية والعملية تنظم تدخل مراقبي الإدارة الجبائية وتضمن حقوق المكلفين بالضريبة، ويؤدي مخالفتها وعدم الالتزام بها إلى بطلان عملية الرقابة الجبائية والنتائج المترتبة عنها.

الفصل الرابع:

تقييم فعالية الرقابة الجبائية

مقدمة الفصل :

إذا كانت الفعالية تعني القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة وتحقيق رضا العملاء والعاملين بها وتنمية الموارد البشرية بالإضافة إلى تحقيق النمو والربحية، فإن فعالية الرقابة الجبائية تعني مدى قدرتها على تحقيق أهدافها المتمثلة تحسين الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي بشتى الطرق والوسائل المختلفة والسعي إلى كسب ثقة المكلفين بالضريبة، ولتقييم فعالية إجراءات الرقابة الجبائية والطرق المستعملة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر سيتم عرض الإحصائيات الخاصة بتطور نتائج الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها وتحليلها باستخدام أدوات التحليل البياني والحكم على نجاحها أو فشلها من خلال إبراز الصعوبات والمشاكل التي تواجهها، ثم يتم التطرق بعد ذلك إلى الإجراءات الجديدة التي تقوم بها الحكومة من أجل تفعيل آليات الرقابة الجبائية وإيجاد حلول للمشاكل التي تعيقها في سبيل القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي، وسيتم تناول ما ذكر أعلاه من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول : أثر الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
- المبحث الثاني: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية
- المبحث الثالث: إجراءات جديدة لتفعيل آليات الرقابة الجبائية

المبحث الأول: أثر الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

يتم دراسة أثر الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال تحليل وتقييم أثر الأشكال المختلفة للرقابة الجبائية المستعملة في الجزائر، حيث يتم التركيز بالدرجة الأولى على كل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية باعتبارهما الأكثر فعالية في اكتشاف محاولات الغش والتهرب الضريبيين ثم يتم بعد ذلك التطرق إلى الأنواع الأخرى من الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: أثر التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي

يعد التحقيق المحاسبي من أهم الطرق التي يتم استعمالها في مكافحة التهرب الضريبي، حيث يتم الكشف عنه من خلال المراقبة المحاسبية من حيث الشكل ومن حيث المضمون، ثم تقوم الإدارة الجبائية بعد ذلك باتخاذ الإجراءات العملية التي من شأنها إعادة تشكيل رقم الأعمال من أجل التمكن من الوصول إلى المبالغ المتهرب من دفع الضريبة عليها، لاسترجاع المبالغ والحقوق والغرامات المترتبة عنها، وإلزام المكلف بإعادة دفعها إلى مصالح الإدارة الجبائية، وللكشف عن مردودية التحقيق المحاسبي في الجزائر وأثره في مكافحة التهرب الضريبي سوف نقوم بعرض الإحصائيات الخاصة بنتائج التحقيق المحاسبي لمختلف هيكل الإدارة الجبائية وتحليل النتائج المتحصل عليها على المستوى الولائي والجهوي والمركزي .

الفرع الأول: على مستوى المديريات الولائية للضرائب DWI

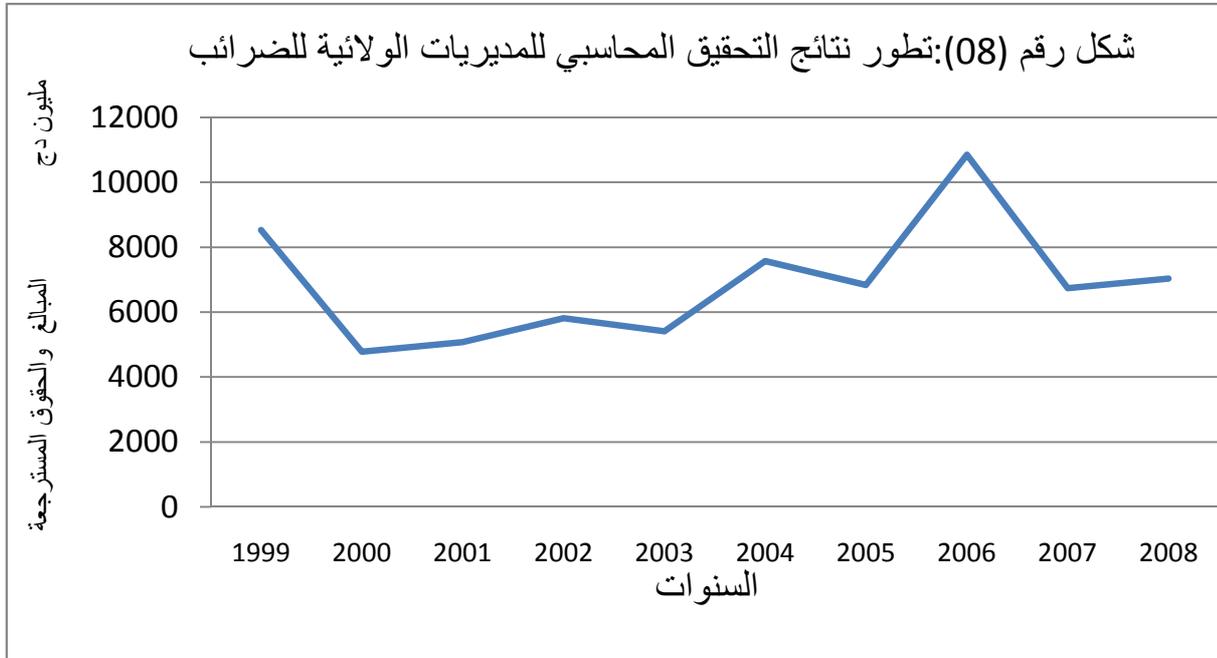
تختص المديريات الولائية للضرائب بمهمة الرقابة الجبائية على مستوى الولاية ويتم تجميع المعلومات والإحصائيات على المستوى الولائي، حيث تختص المديرية الجهوية بالإشراف والرقابة على المديريات الولائية، وقد كانت النتائج المتحصل عليها من خلال التحقيق المحاسبي لهذه المصالح كما في الجدول التالي:

جدول رقم(25): نتائج التحقيق المحاسبي للمديريات الولائية للضرائب
الوحدة:دج

السنوات	المبالغ والحقوق المسترجعة	التغير %
1999	8.529.000.000	
2000	4.780.525.475	%-43.94
2001	5.070.954.920	%6.07
2002	5.814.761.836	%14.66
2003	5.407.947.245	%-6.99
2004	7.576.305.641	%6.56
2005	6.831.008.630	%18.53
2006	10.845.413.072	%58.76
2007	6.738.523.425	%-37.86
2008	7.031.193.447	%4.34

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على معطيات المديرية الفرعية للبرمجة، مديرية البحث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب، الملاحق رقم (08-09-10-11-12).

من خلال الجدول يتم إنشاء المنحنى البياني التالي :



المصدر: من إعداد الطالب انطلاقاً من معطيات الجدول أعلاه.

من خلال معطيات الجدول والمنحنى البياني الخاص بتطور نتائج التحقيق المحاسبي للمديريات الولائية والجهوية للضرائب نلاحظ أن نسبة الانخفاض في المبالغ والحقوق المسترجعة بين سنتي 1999 و2000 بلغت نسبة 43.54 % بمبلغ يقارب أربعة مليارات دينار جزائري، إلا أن هذا الانخفاض الحاد لا يعبر عن تراجع دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي بقدر ما هو ناتج عن إنشاء مصالح البحث والتحقيقات لتدعيم هذا الهيكل وتخفيف الضغط عليه، حيث أسندت إليه مهمة الرقابة على المؤسسات التي لها أرقام أعمال ذات أهمية كبيرة، وقد كان صدور أول إحصائيات لها في هذه السنة، ومع بداية سنة 2001 نلاحظ إن هناك ازدياد مستمر في مبلغ الحقوق المسترجعة يصل مجموعه إلى حوالي 20% ويتناسب ذلك طردياً مع الزيادة التدريجية في عدد الملفات الخاضعة للرقابة التي بلغ عددها 1357 ملف سنة 2002 وذلك نتيجة لتطور هيكل الرقابة الجبائية واختصاص كل هيكل بفتة معينة من الملفات، ثم عرفت بعد ذلك انخفاضاً ضئيلاً بنسبة 6,99 % سنة 2003، ليتواصل ارتفاعها بعد ذلك إلى غاية سنة 2006 بنسبة يصل مجموعها إلى 83,5% بفارق يتجاوز أربعة ملايين دينار جزائري وهي ذروة المبالغ المسترجعة من التحقيق المحاسبي نتيجة للجهود المبذولة من طرف الدولة في مكافحة التهرب الضريبي من خلال تطوير آليات الرقابة الجبائية وتحسين إمكانياتها البشرية والمادية لتشمل أكبر عدد من المكلفين بالضريبة، أما في سنة 2007 فقد انخفض مبلغ الحقوق والغرامات بنسبة 37.86 % ليعيد ارتفاعه سنة 2008 بنسبة 4.34 % عما كان عليه في سنة 2007، مع زيادة عدد الملفات الخاضعة للرقابة والتي بلغ عددها 2109 ملف مراقب، وهو ما يؤكد دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي وعزم الدولة على تطوير آليات الرقابة الجبائية لمكافحة هذه الظاهرة الخطيرة.

الفرع الثاني: على مستوى مصالحي البحث والتحقيقات SRV

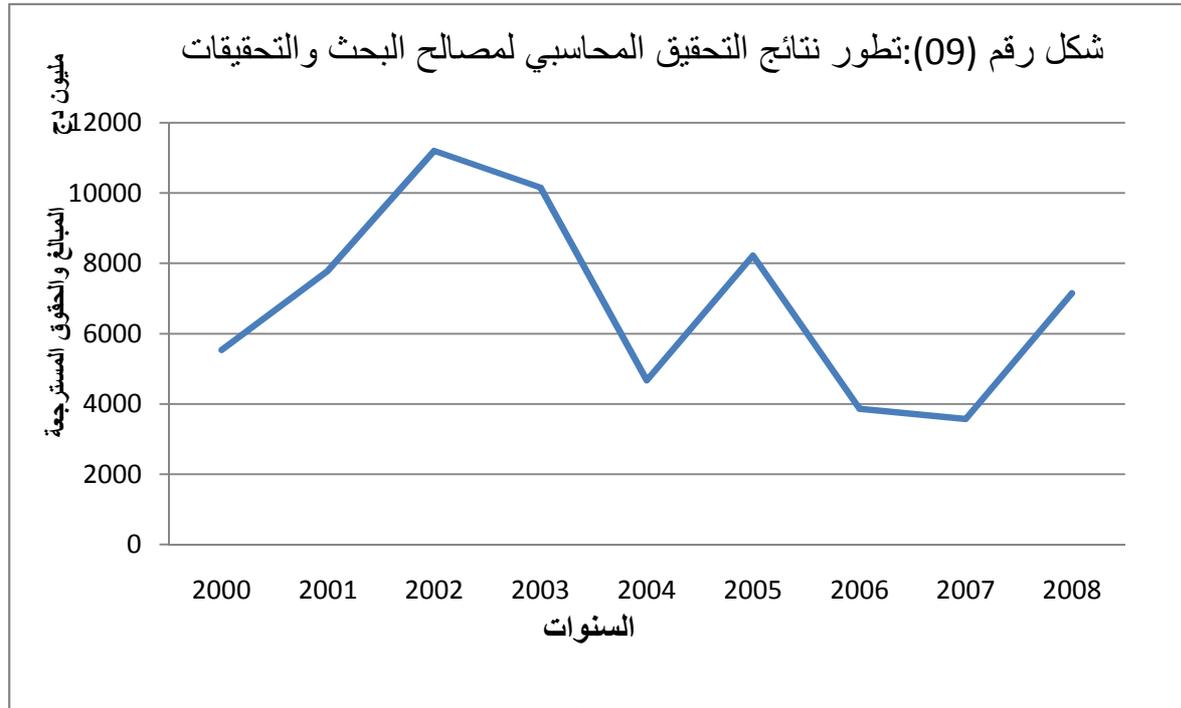
تعتبر مصالحي البحث والتحقيقات هي ثاني هيئة مكلفة بالرقابة الجبائية وقد تم إنشاؤها سنة 1998، وتختص بتنفيذ برامج البحث ومراقبة نشاط فرق التحقيق والتقييم الدوري لها على المستوى الجهوي، وقد كانت الإحصائيات المتحصل عليها من هذه المصالح كما في الجدول التالي:

جدول رقم (26): نتائج التحقيق المحاسبي لمصالح البحث والتحقيقات

السنوات	المبالغ والحقوق المسترجعة / دج	التغير %	عدد الملفات المراقبة
2000	5.528.066.709	-	263
2001	7.787.240.810	%40.86	313
2002	11.201.803.026	%43.84	275
2003	10.155.461.858	%-90.93	288
2004	4.664.742.815	%359.37	223
2005	8.216.289.018	%76.13	180
2006	3.857.849.010	%-53.04	180
2007	3.565.028.740	%-7.59	208
2008	7.146.014.775	%100.44	220

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على معطيات المديرية الفرعية للبرمجة، المصالح الجهوية للبحث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب، الملاحق رقم: (15-14-13-08).

من خلال نتائج الجدول يتم إنشاء المنحنى البياني التالي:



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على معطيات الجدول أعلاه.

من خلال الجدول والمنحنى الخاص بنتائج التحقيق المحاسبي لمصالح البحث والتحقيقات نلاحظ أن هنالك ارتفاع مستمر في مبالغ الحقوق المسترجعة ابتداء من سنة 2000 والتي تعتبر أول سنة صدرت فيها إحصائيات لهذه المصالح رغم بداية نشاطها سنة 1999 ، وقب بلغت أقصى قيمة لها سنة 2002 بمبلغ تجاوز 11 مليار دينار جزائري وذلك نظراً لكونها تختص بالمؤسسات التي لها أرقام أعمال كبيرة، إلا أن هذا الارتفاع لم يدم طويلاً، فسرعان ما بدأت نسبة المبالغ المسترجعة تنخفض تدريجياً رغم الزيادة المستمرة في عدد الملفات المراقبة، ولم تعد إلى الارتفاع إلا في سنة 2005 نتيجة توجه الدولة إلى تركيز الرقابة منذ سنة 2003 على قطاعات أساسية أهمها الاستيراد والتصدير نظراً لبروز ظاهرة التهرب الضريبي بصورة واسعة في هذا المجال، حيث تشير إحصائيات هذه المصالح إلى اكتشاف 250 مستورد في سبعة ولايات من الجزائر تفوق ديونهم الجبائية 700 مليار سنتيم¹، ولم يتم التعرف على هويتهم، وقد استمر الانخفاض في

¹ فريد كورتل، ناجي بن الحسين، التهرب الضريبي والجمركي أي سبيل للحد منهما، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليلة، ماي 2003، الصفحة 254.

قيمة المبالغ المسترجعة حتى بلغ أدنى قيمة له سنة 2007 وهو ما يدل على عدم قدرة هذه المصالح على التحكم بهذه الفئة الكبيرة من الملفات المحقق فيها، والتي هي في تناقص مستمر نتيجة لقلة عدد المصالح وتفرعها إلى ثلاثة فروع جهوية فقط على مستوى كامل التراب الوطني وهي الجزائر، قسنطينة ووهران وابتعادها عن مقر المكلفين بالضريبة وهو ما جعل الدولة تفكر في إيجاد حل للتحكم الجيد في هذه الملفات وقد تم ذلك من خلال إنشاء مديريةية المؤسسات الكبرى.

الفرع الثالث: التحقيق المحاسبي لمديرية المؤسسات الكبرى DGE

تم إنشاء مديريةية المؤسسات الكبرى سنة 2002 لتخفيف الضغط على مصالح البحث والتحقيقات وتدعيماً لها في مكافحة التهرب الضريبي حيث تختص بالتسيير الكامل للضريبة المتعلقة بالمؤسسات الكبرى العمومية والخاصة التي يتعدى رقم أعمالها السنوي 100.000.000 دج، إضافة إلى المؤسسات الأجنبية، وكذلك المؤسسات العاملة في قطاع المحروقات، إلا أن هذه الهيئة لم تدخل حيز التنفيذ إلا في سنة 2006 وكان صدور إحصائيات لها سنة 2007 كما يظهر الجدول التالي:

جدول رقم(27): نتائج التحقيق المحاسبي لمديرية المؤسسات الكبرى.
الوحدة: دج

السنوات	المديرية الفرعية لجباية المحروقات	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	المجموع
2007	1.726.124.060	2.351.206.440	4.077.330.500
2008	4.630.503.813	1.726.124.060	6.356.627.873

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على معطيات المديرية الفرعية للبرمجة، مديريةية المؤسسات الكبرى، الملحقين رقم: (11-12).

من خلال الجدول السابق يتضح أن مجموع الحقوق والغرامات الناتجة عن التحقيق المحاسبي والخاصة بمديرية المؤسسات الكبرى في ازدياد مستمر منذ بداية نشاطها بمبلغ تجاوز أربعة ملايين دينار جزائري، وهو مبلغ لا يستهان به مقارنة بما حققته

المديريات الأخرى وذلك نتيجة اختصاصها بالمؤسسات الأجنبية وكذلك المؤسسات العاملة في قطاع المحروقات التي لها أهمية كبرى في الاقتصاد الوطني، حيث تساهم بأكثر من 70% من المداخيل الجبائية، أما في سنة 2008 فقد ارتفع مبلغ الحقوق والغرامات المسترجعة بأكثر من 2 مليار دينار جزائري وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على الدور الذي تلعبه هذه المديرية في مكافحة التهرب الضريبي، من خلال إجراءات التحقيق المحاسبي وذلك بهدف المراقبة والتحكم في الحصة الأضخم من الإيرادات وتحسين نجاعتها في تسيير أهم الملفات الجبائية والرقابة عليها .

المطلب الثاني: أثر التحقيق المعمق في مكافحة التهرب الضريبي

تم إنشاء التحقيق المعمق بموجب قانون المالية لسنة 1992، ولم يتم الشروع فيه إلا في سنة 2001 وذلك نظراً للظروف الأمنية غير المستقرة التي عاشتها الجزائر في هذه الفترة خاصة وأن هذا التحقيق يتعلق بالذمة المالية للمكلف ومختلف ممتلكاته الشخصية ومظاهر ثروته ويتعدى ذلك ليشمل أفراد عائلته، وهو ما جعل هذا النوع من الرقابة صعب التطبيق في الفترة الماضية وحتى في الوقت الحالي، إذ تهدف الإدارة الجبائية إلى تطبيق التحقيق المعمق بنسبة 05 % من مجمل الملفات الخاضعة للرقابة، وهي نسبة قابلة للزيادة في حالة توفر الكفاءات والإمكانيات البشرية والمادية اللازمة لذلك، ولتوضيح أثر التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر سيتم عرض وتحليل الإحصائيات المتحصل عليها من المصالح المختصة على مستوى مختلف هيكل وأجهزة الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: على مستوى المديرية الولائية والجهوية للضرائب DWI/DRI

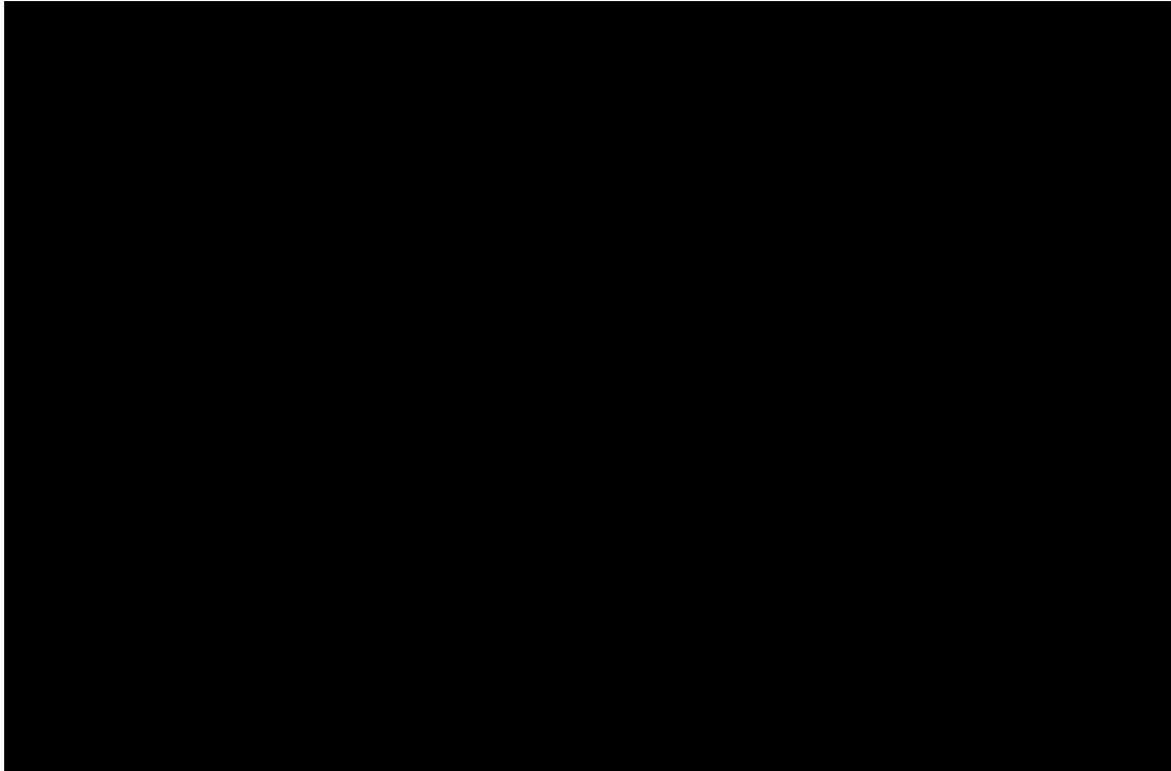
تعتبر المديرية الولائية للضرائب الهيئة المكلفة بالرقابة على المستوى المحلي، وقد كانت نتائج التحقيق المعمق لهذه الهيئة مفصلة كما في الجدول التالي :

جدول رقم (28): نتائج التحقيق المعمق للمديريات الولائية للضرائب

السنوات	المبالغ والحقوق المسترجعة/دج	نسبة التغير %	عدد الملفات الخاضعة للرقابة
2001	251.529.174		89
2002	284.321.817	13.037	148
2003	387.215.016	36.188	203
2004	496.764.838	28.291	207
2005	315.416.646	-36.505	197
2006	742.890.704	135.526	239
2007	1.046.180.898	40.825	373
2008	650.816.976	-37.791	300

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على معطيات المديرية الفرعية للبرمجة، مديرية البحث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب، الملاحق (08-09-10-11-12).

من خلال معطيات الجدول يتم إنشاء المنحنى البياني التالي:



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على معطيات الجدول أعلاه.

من خلال الجدول والمنحنى البياني يتضح لنا التزايد التدريجي في مبالغ الحقوق والغرامات المسترجعة من التهرب الضريبي، حيث أن التغير النسبي بين سنة 2001 و2002 زاد بنسبة 13.037% وهي زيادة متواضعة نوعاً ما، وذلك لحدائثة هذا النوع وصعوبة اكتشافه نظراً لتعلقه بالذمة المالية للمكلف وما ينتج عنها من تدخل في الحياة الشخصية للمكلف وأفراد عائلته، وهو ما جعل تطبيقه يقتصر على بعض الولايات التي تتوفر فيها الكفاءات اللازمة لذلك، إلا أنه عرف نوعاً من الاستقرار حتى سنة 2004 ثم انخفض بنسبة 36.505% سنة 2005 ليرتفع بعد ذلك بشكل متواصل حتى بلغ القيمة القصوى له بمبلغ تجاوز 1046 مليون دينار جزائري سنة 2007 على الرغم من قلة عدد الملفات الخاضعة للرقابة مقارنة بالتحقيق المحاسبي نتيجة سعي الحكومة لمكافحة التهرب الضريبي من خلال تعميم هذا النوع من التحقيق ليشمل جميع ولايات الوطن، إضافة إلى تدعيم الاتصال وتبادل المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى، وخاصة مديرية التجارة ومديرية الجمارك، إلا أن هذه التغيرات اختتمت بانخفاض حاد سنة 2008 بنسبة 37.791% وذلك نتيجة للصعوبات التي يجدها المراقبون في تطبيق هذا النوع من الرقابة والمتمثلة في عدم وضوح إجراءاته العملية بصورة مفصلة تسمح للمراقبين بالمبادرة بتطبيقه بكل حرية تامة، فضلاً عن عدم تقبل المكلفين له لكونه يختص بالذمة المالية والحياة الشخصية لهم ولأفراد عائلتهم.

الفرع الثاني: على مستوى مصالح البحث والتحقيقات

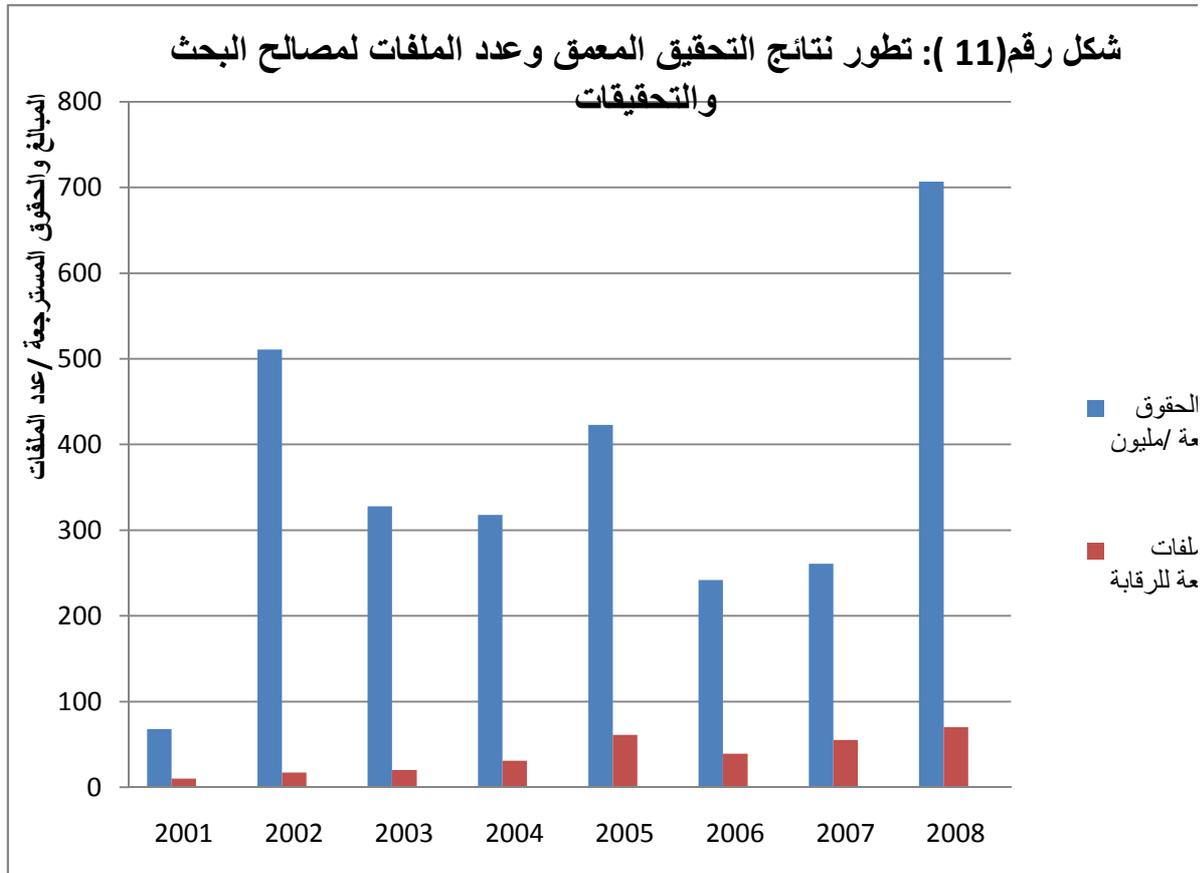
تقوم مصالح البحث والتحقيقات على المستوى الجهوي بعملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، وقد كانت النتائج المحصل عليها من خلال هذه المصالح على مستوى التراب الوطني كما في الجدول التالي:

جدول رقم (29) نتائج التحقيق المعمق لمصالح البحث والتحقيقات
الوحدة: دج

السنوات	نتائج التحقيق المعمق لمصالح البحث والتحقيقات	نسبة التغير %	عدد الملفات المراقبة
2001	68.680.245		10
2002	511.820.398	645.222	17
2003	328.356.877	-35.845	20
2004	318.589.666	-2.974	31
2005	423.522.955	32.936	61
2006	242.962615	-42.632	39
2007	261.084.727	7.458	55
2008	707.334.526	170.921	-

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على معطيات المديرية الفرعية للبرمجة، مديرية البحث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب، الملاحق رقم: (8-13-14-15).

من خلال الجدول يتم استنتاج المنحنى البياني التالي :



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على معطيات الجدول أعلاه.

من خلال الجدول والشكل البياني يتضح أن عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق على مستوى مصالح البحث والتحقيقات تبدو ضئيلة مقارنة بعدد الملفات على مستوى المديرية الولائية للضرائب، حيث لم يرتفع عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق على 10 ملفات عند بداية تطبيقها سنة 2001، وذلك لحدثة هذا النوع من التحقيق في الجزائر إضافة إلى الظروف الأمنية غير المستقرة التي سادت في تلك الفترة، ورغم قلة عدد الملفات إلا إنها حققت مبالغ معتبرة، حيث تجاوزت 500 مليون دج من خلال التحقيق في 17 ملف سنة 2002، وهو ما يدل على أهمية هذا النوع من التحقيق ودوره في اكتشاف التهرب والغش الضريبيين، وانطلاقاً من سنة 2003 بدأت مردودية هذا النوع من التحقيق في الانخفاض التدريجي رغم زيادة عدد الملفات الخاضعة للرقابة، وذلك نتيجة عدم مواكبة هذه الزيادة للفعالية المطلوبة في تطبيق التحقيق المعمق سواءً من قبل الهيئات العليا المختصة بسن القوانين أو المراقبين الذين يقومون على تطبيقها، وقد تم تدارك ذلك في سنة 2008 من خلال اتخاذ تدابير وإجراءات تنظيمية من شأنها تقوية نظام الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي وأهمها¹:

- تمديد المراقبة الجبائية حسب إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص المكتتبين للتصريحات، وتكثيف عمليات الرقابة والمعينة المستمرة.

- توسيع عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للأشخاص الذين لم يتم إحصائهم من طرف المصالح الجبائية والذين تكشف أملاكهم ونمط معيشتهم عن ممارسة أنشطة والحصول على مداخيل خفية.

وقد أسهم ذلك في زيادة مردودية التحقيق المعمق حيث تجاوزت المبالغ المسترجعة من تطبيق هذا النوع 700 مليون دج خلال سنة 2008، وهو ما يبين الدور الذي يلعبه في مكافحة التهرب الضريبي.

¹ La lettre de la D.G.I, Bulletin De services fiscaux N°27.janvier 2008.

المطلب الثالث: أنواع أخرى للرقابة الجبائية

توجد أنواع أخرى للرقابة الجبائية يتم الاعتماد عليها للحد من التهرب والغش الضريبيين، وسيتم التطرق إليها ودراسة أثرها في مكافحة التهرب الضريبي من خلال تحليل نتائج الرقابة الجبائية لكل نوع من هذه الأنواع:

الفرع الأول: الرقابة على الوثائق: (C.S.P)

تعتبر الرقابة على الوثائق من أهم أنواع الرقابة الجبائية نظراً لسهولة إجراءاتها حيث تتم على مستوى المفتشيات من خلال الفحص الشامل للتصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها مع مجمل المعلومات الموجودة في ملف المكلف، إضافة إلى بعض المعلومات التي يمكن الحصول عليها من طرف بعض الهيئات والمؤسسات التي لها تعاملات مباشرة مع المكلف، ولتوضيح أثر الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي سيتم عرض وتحليل نتائج الرقابة على الوثائق خلال الفترة (2006-2009) كما يوضح الجدول التالي:

جدول رقم (30): تطور نتائج الرقابة على الوثائق

الوحدة: دج

السنوات	المبالغ والحقوق المسترجعة	التغير %
2006	40.132.732.917	4.368
2007	41.885.759.737	-25.381
2008	31.254.691.061	-82.72
السداسي الأول 2009	5.400.004.777	

المصدر: مكتب البحث والتحقيق ومراقبة التقويمات، المديرية الفرعية للمنازعات

والرقابة الجبائية، مديرية الأبحاث والمراجعات، ملحق رقم: (16) .

من خلال الجدول الخاص بنتائج الرقابة على الوثائق نلاحظ أن هذا النوع من الرقابة يحقق مبالغ كبيرة في مجال محاربة التهرب الضريبي تجاوزت 40 مليار دينار جزائري خلال سنتي 2006 و2007، وهو مبلغ لا يستهان به مقارنة بالأنواع السالفة الذكر للرقابة الجبائية، وذلك نتيجة العدد الكبير وغير المحدد من الملفات التي يتم مراقبتها على مستوى مكاتب الإدارة الجبائية، والتي تقتصر على فحص الملفات واكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة وتصحيحها، وطلب التوضيحات والتبريرات عن كل غموض أو لبس يعترضها، ثم إصدار الجداول والأوردة الإضافية الناتجة عن هذه الأخطاء والمخالفات مباشرة وإرسالها إلى المكلف للإعلام والقباضة الضريبية للتحصيل، وبذلك فهي لا تستهلك وقتاً طويلاً مثل الرقابة في عين المكان، وقد ارتفع مبلغ الحقوق والغرامات المسترجعة في سنة 2007 بنسبة 4.368 %، وذلك بفضل الجهود المبذولة من طرف المراقبين في هذا المجال إلا أنه سرعان ما بدأ في الانخفاض تدريجياً سنة 2008 بنسبة 25.381 % ويرجع ذلك حسب تصريحات مراقبي مفتشيات الضرائب الجبائية إلى الضغط المتزايد لعدد الملفات التي تخضع لهذا النوع من الرقابة في حدود الإمكانيات البشرية والمادية المحدودة ونقص المراقبين، إضافة إلى أن معظم المخالفات التي يتم اكتشافها عبارة عن أخطاء بسيطة وعادة ما يلجأ المكلف فيها إلى المنازعات الإدارية، أما في حالة اكتشاف أن المكلف يستعمل طرق تدليسية فيتم برمجة الملف ليخضع للرقابة في عين المكان لعدم إمكانية مواصلة التحقيق دون التنقل إلى مقره لمعاينة الممتلكات المصرح بها ولذلك تم تدعيم هذا النوع من الرقابة سنة 2008 بنوع جديد أكثر فعالية وتركيزاً، وأقل هدراً للوقت سمي بالمراقبة الظرفية أو المراقبة اللحظية .

المطلب الثاني: الرقابة عن طريق الفرق المختلطة

يعتبر إنشاء الفرق المختلطة من أهم الإجراءات التي قامت بها الحكومة من أجل حماية الاقتصاد الوطني من نزيف التهرب والغش الضريبي من خلال التنسيق بين الإدارة الجبائية وكل من إدارة الجمارك ومديرية التجارة من خلال القيام بالتحقيقات المشتركة

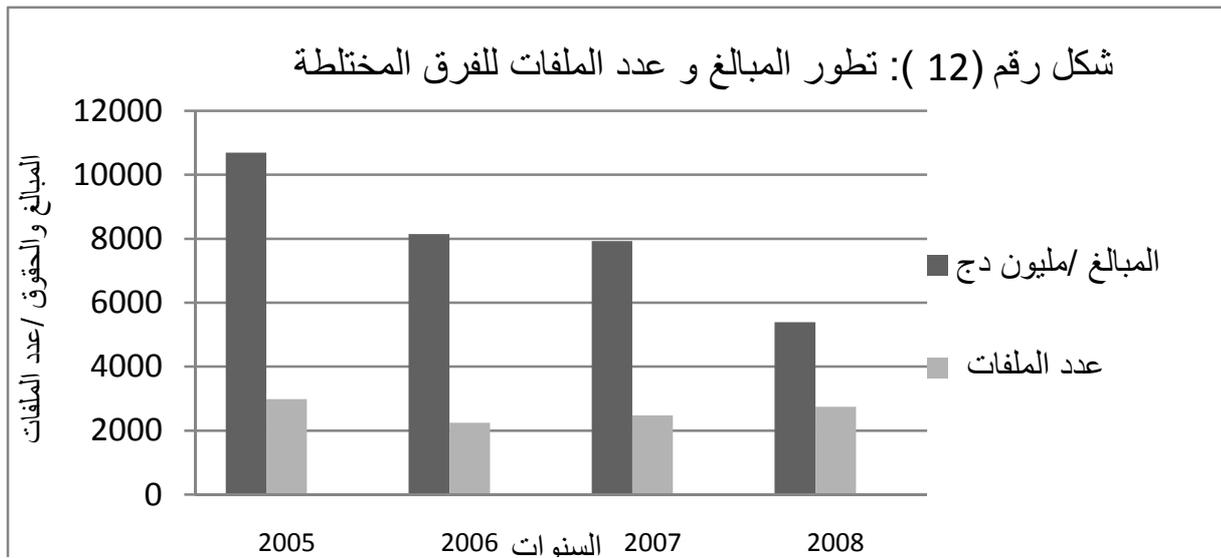
وتبادل المعلومات، حيث تم تأسيس 74 فرقة كخطوة أولية لتحقيق مردودية وفعالية أكثر ولتوضيح أثر هذا النوع من الرقابة في مكافحة التهرب الضريبي يتم عرض وتحليل النتائج

الخاصة بها كما في الجدول التالي:

جدول رقم (31): تطور نتائج الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)

السنوات	عدد الملفات	المبالغ والحقوق المسترجعة/دج	نسبة التغير %
2005	2987	10.690.493.731	
2006	2245	8.148.508.679	-23.777
2007	2477	7.923.621.015	-2.759
2008	2749	5.394.684.825	-31.916

المصدر: الغش والتهرب الضريبي وهروب رؤوس الأموال، يوم برلماني حول حماية الاقتصاد الوطني 2009/06/02، مديرية الأبحاث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب.



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على إحصائيات الجدول أعلاه.

نلاحظ من خلال المنحنى البياني الخاص بالرقابة الجبائية عن طريق الفرق المختلطة الانخفاض المستمر في مبالغ الحقوق والغرامات المسترجعة من سنة لأخرى حيث انخفضت سنة 2008 بنسبة 49.53 % عما كانت عليه في سنة 2005 بمبلغ يفوق 5 ملايين دينار جزائري، ويرجع ذلك إلى النقائص والسلبيات التي يتصف بها هذا النوع من الرقابة، ومن أهمها:

- غياب التنسيق بين الإدارة الجبائية وكل من إدارة الجمارك ومديرية التجارة وعدم تبادل المعلومات، وتركيز كل إدارة على الجانب الذي يختص بها أو يؤدي إلى الإضرار بمصلحتها.

- عدم التأطير الجيد لهذه الفرق، حيث تتم المراقبة المشتركة بصفة متقطعة كل ثلاثة أشهر، وهو ما يعرقل السير الحسن والفعال لهذه المراقبة.

- عدم وضوح الإجراءات العملية والمراحل التي يتم إتباعها خلال عملية المراقبة حيث تهتم مديرية التجارة بالكشف عن المخالفات التجارية ومحاربتها، كما تراقب إدارة الجمارك التصريحات الجمركية وتحصيل الرسوم الخاصة بها، ويبقى حمل المراقبة الإجمالية عبئاً على عاتق الإدارة الجبائية لوحدها.

شهد الهيكل التسيري للفرق المختلطة عدة تعديلات بسبب النقائص التي يتصف بها والتي أدت إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التقييمات التي تجريها هذه الفرق، مما أدى إلى الحد من صلاحياتها بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية، في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الإدارة الجبائية.

المطلب الثالث: الرقابة على المعاملات العقارية

يهدف هذا النوع من الرقابة إلى مراقبة المداخل الخاصة بالمعاملات والصفقات العقارية، والتي تشكل في السنوات الأخيرة أحد أهم أوجه الإنفاق وأكثرها امتصاصاً للتكاليف الوهمية وتبييضاً للأموال، حيث توجد سوق عقارية مضاربة وغير شفافة تسمح

بتحويل مداخيل هامة بمناسبة التنازل عن أملاك عقارية وبتصريحات جزئية منتظمة، كما تعد المداخيل الإيجارية محور غش هاماً من خلال التخفيض المنتظم لمبالغ الإيجار المصرح بها¹، وقد كانت النتائج المتحصل عليها من طرف المصالح المختصة كما في الجدول التالي:

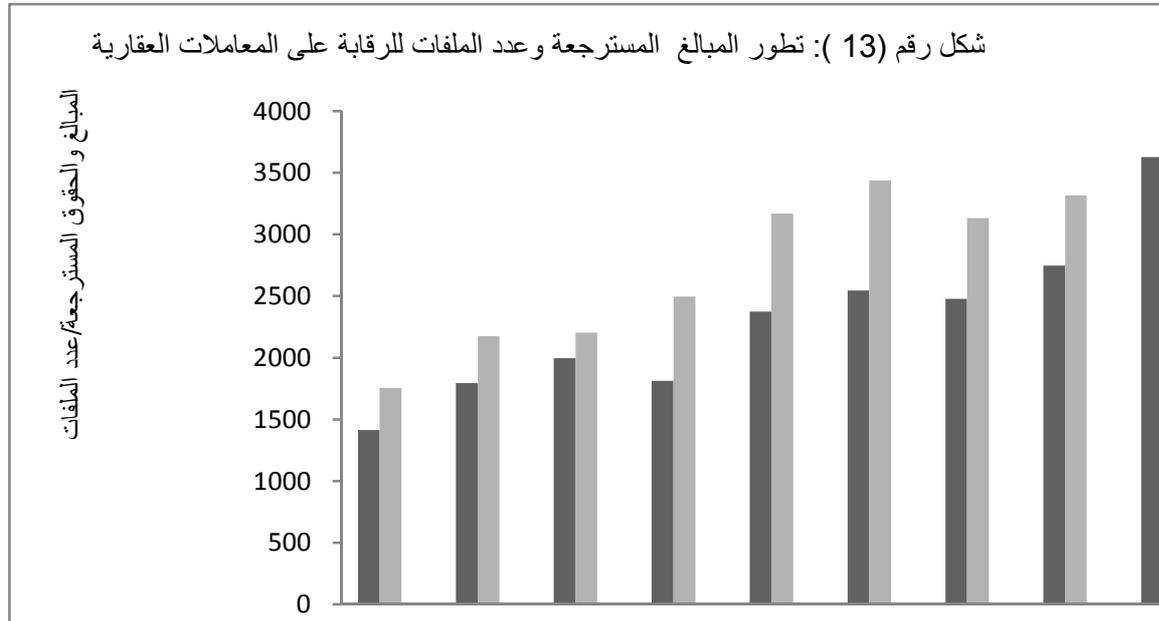
جدول رقم (32) : تطور نتائج الرقابة على المعاملات العقارية

السنوات	عدد القضايا	المبالغ والحقوق المسترجعة
2000	17560	1.414.891.454
2001	21745	1.793.180.000
2002	22022	1.996.090.000
2003	24968	1.813.360.000
2004	31707	2.375.830.000
2005	34378	2.546.043.099
2006	31323	2.478.118.984
2007	33177	2.747.560.815
2008	36108	3.626.855.141
السداسي الأول لسنة 2009	16222	1.687.341.222

المصدر: مكتب البحث والتحقيقات ومراقبة التقويمات، المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، مديريةية الأبحاث والمراجعات، الملاحق رقم (09-10-11-17).

¹ علي بودلال، تقييم كلي للاقتصاد غير الرسمي في الجزائر "مقاربة نقدية للاقتصاد الخفي"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، سنة 2006-2007، الصفحة 230.

من خلال الجدول يتم إنشاء المنحنى البياني التالي



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على معطيات الجدول أعلاه.

من خلال الجدول والمنحنى البياني الخاص بنتائج الرقابة على التقييمات العقارية نلاحظ أن هناك زيادة تدريجية في عدد الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة ويصاحب ذلك زيادة متواضعة في مبلغ الحقوق والغرامات المسترجعة من التهرب والغش الضريبيين، حيث حققت مبالغ معتبرة بلغت ذروتها سنة 2008 بمبلغ تجاوز 3,5 مليار دينار جزائري ويرجع ذلك إلى الجهود المبذولة سواء من طرف الإدارة الجبائية لتطوير هذا النوع من الرقابة، أو من طرف مصالح الرقابة الجبائية نظراً لتوجه المكلفين إلى التهرب من دفع حقوق التسجيل من خلال عدم التصحيح بالصفقات العقارية، كما يتم استغلال المداخل الايجارية والتنازل عن المداخل العقارية بنسبة كبيرة للتهرب من دفع الضريبة، وخاصة في ظل غياب سوق عقارية منتظمة، ولتفادي ذلك يتم اعتماد معايير تنظيمية تتمثل في المتابعة الدقيقة والدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية، مع رصد وجمع المعلومات من مختلف الوكالات العقارية، ومقارنتها مع سعر السوق الذي يحكمه العرض والطلب من أجل استيفاء الحقوق المترتبة عن جميع التعاملات التي تخص العقارات تشديد الخناق على النشاطات الأخرى من طرف مصالح الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

رغم الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية، والجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال، إضافة إلى المبالغ التي يتم استرجاعها من خلال مختلف أشكال الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، إلا أنها لا زالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها، وذلك نظراً للمشاكل والصعوبات التي تواجهها .

المطلب الأول: المشاكل المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية

تواجه الرقابة الجبائية عدة معوقات تختص بنظام الرقابة الجبائية في حد ذاتها، ومن أبرز هذه المشاكل ما يلي :

الفرع الأول: ضعف برمجة الملفات

تعد برمجة واختيار الملفات المرحلة الأولى للرقابة الجبائية، حيث تخضع هذه العملية إلى اعتبارات موضوعية خاصة بنوعية التحقيق مع الأخذ بعين الاعتبار الكفاءات والإمكانات البشرية المتوفرة لمراقبة هذا العدد من الملفات، وتختص المفتشيات الولائية للضرائب ببرمجة واختيار الملفات، إلا أن القرار الأخير لعدد الملفات التي ستخضع للرقابة يبقى لصالح الهياكل الجهوية والمركزية، والتي تقوم بالموافقة عليها والمصادقة عليها وهو ما يتطلب وقتاً طويلاً ويعيق مباشرة أعمال الرقابة الجبائية، وخاصة في ظل وجود برنامج سنوي واحد يخضع للتصفية في أكثر من مرحلة، وهو ما يضعف روح المبادرة لدى المراقبين لإتمام عملية المراقبة في أقل وقت ممكن والانتقال إلى مراقبة جديدة، وذلك نظراً لكون مهمة البرمجة تفرض عليهم من طرف الهياكل المركزية، وقد يستنفذ المراقب كل ما لديه من ملفات قبل انتهاء الفترة المحددة ويبقى في انتظار برمجة أخرى، وقد لا تتم البرمجة مرة أخرى نظراً لتعقد إجراءاتها وطول الفترة التي تستغرقها، ويتضح ذلك جلياً من خلال التساوي المتكرر لعدد الملفات المبرمجة مع عدد الملفات التي تمت مراقبتها خلال فترة التحقيق كما يوضحه الملحق رقم(19).

تعتبر نسبة الملفات التي يتم اختيارها لتخضع للرقابة الجبائية ضئيلة جداً إذا ما تمت مقارنتها بالعدد الهائل للمكلفين، حيث توضح إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري أن عدد المكلفين الذين يمارسون نشاطاً تجارياً بلغ 583.295 سنة 2000¹، بينما تظهر إحصائيات الرقابة الجبائية أن عدد الملفات التي تمت مراقبتها في هذه السنة بلغ 19.421 أي بنسبة لا تتعدى 3,5% من إجمالي عدد المكلفين بالضريبة خلال تلك السنة².

الفرع الثاني: تعدد الهياكل المختصة بالرقابة الجبائية

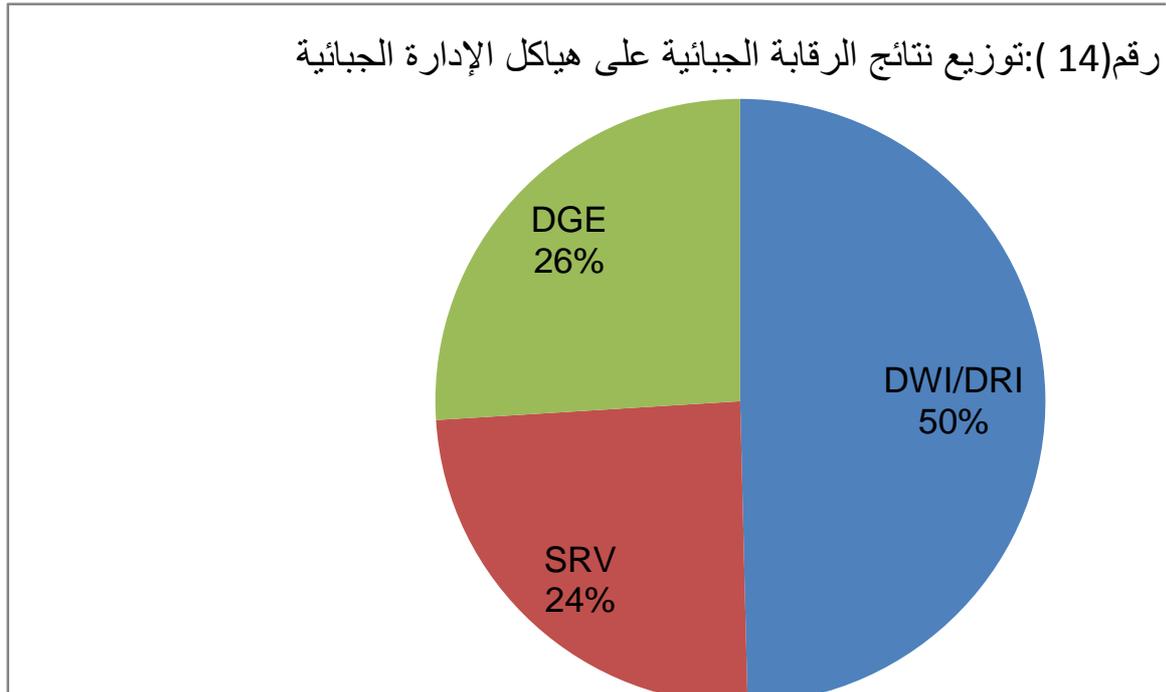
ساهم الإصلاح الجبائي في تطوير هياكل الإدارة الجبائية، حيث تم إنشاء مديرية البحث والمراجعات ومديرية كبريات الشركات على المستوى المركزي ومصالح البحث والمراجعات والمديريات الجهوية على المستوى الجهوي والمديريات الفرعية للرقابة الجبائية ومفتشيات الضرائب على المستوى الولائي، وقد تم تخصيص كل هيكل بمراقبة ملفات فئة معينة من المكلفين وفقاً لقيمة رقم الأعمال، ورغم ما نتج عن التخصيص من نتائج إيجابية في مكافحة التهرب الضريبي مثلما توضحه الإحصائيات السابقة، إلا أنها لا تخلو من بعض النقائص المتمثلة في تعدد الهياكل المختصة بعملية الرقابة، إذ يتم مراقبة الملفات ذات الأهمية الكبرى والمتمثلة في المؤسسات الأجنبية والوطنية الكبرى والشركات العاملة في قطاع المحروقات من طرف هيكل مركزي واحد يتمثل في مديرية المؤسسات الكبرى، رغم توزع هذه الشركات عبر كامل أنحاء الوطن وبعد مسافتها عن المقر المركزي، وهو ما يعيق مراقبة هذه الملفات الهامة والتي تمثل نسبة هامة من إجمالي الإيرادات الضريبية.

كما تختص مصالح البحث والتحقيقات بالحصة الثانية من الملفات التي لها أرقام الأعمال ذات أهمية كبيرة كما ذكر سابقاً، إلا أنها تقتصر على ثلاثة فروع جهوية على مستوى الوطن، وهو ما يعيق هذه المراقبة وخاصة في حالتها التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق اللتان تتطلبان التنقل إلى عين المكان لفحص الممتلكات والموجودات والبحث عن المعلومات من الأطراف الخارجية، وهو ما يصعب تحقيقه على المستوى الجهوي، كما أن

¹ إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري لسنة 2000 .

² إحصائيات المديرية الفرعية للبرمجة، مديرية البحث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب، ملحق رقم (10)

إنشاء المديرية الجهوية للضرائب قد أثر سلباً على تنفيذ البرنامج المركزي من حيث الفاعلية والسرعة نظراً لتباعد مصالح وهيئات المراقبة، أما المديرية الولائية والتي تختص بباقي المكلفين فهي تحقق أكبر نسبة من الحقوق والغرامات المسترجعة نظراً لاقترابها من المكلفين وإمكانية تطبيقها لجميع أنواع الرقابة ويتضح ذلك جلياً من خلال مجاميع الملحق رقم (11) فيما يخص سنة 2007 مثلما يوضحه الشكل التالي:

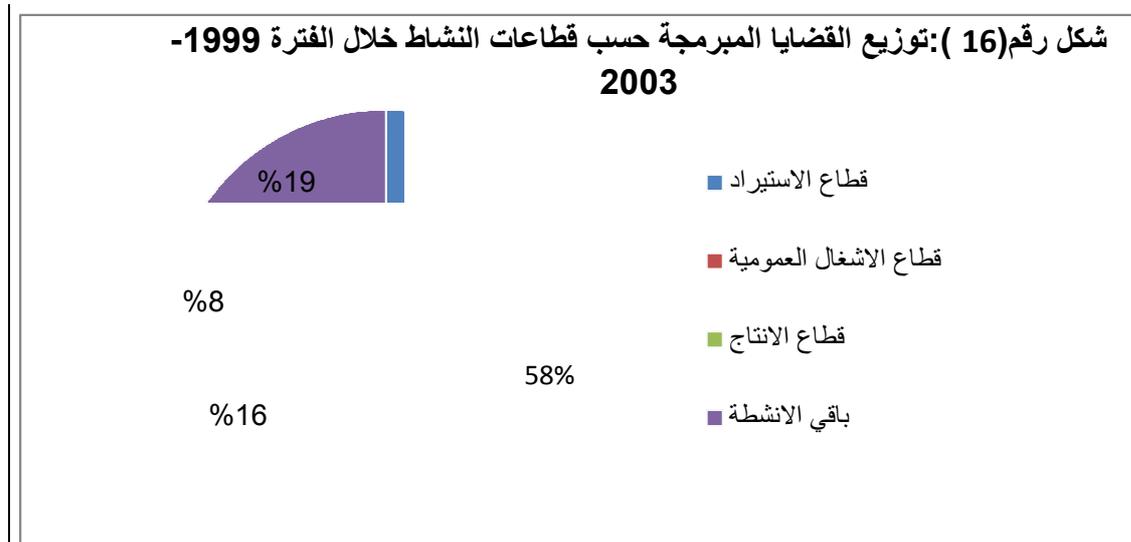


المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على إحصائيات مديرية الأبحاث والمراجعات، ملحق رقم (11)

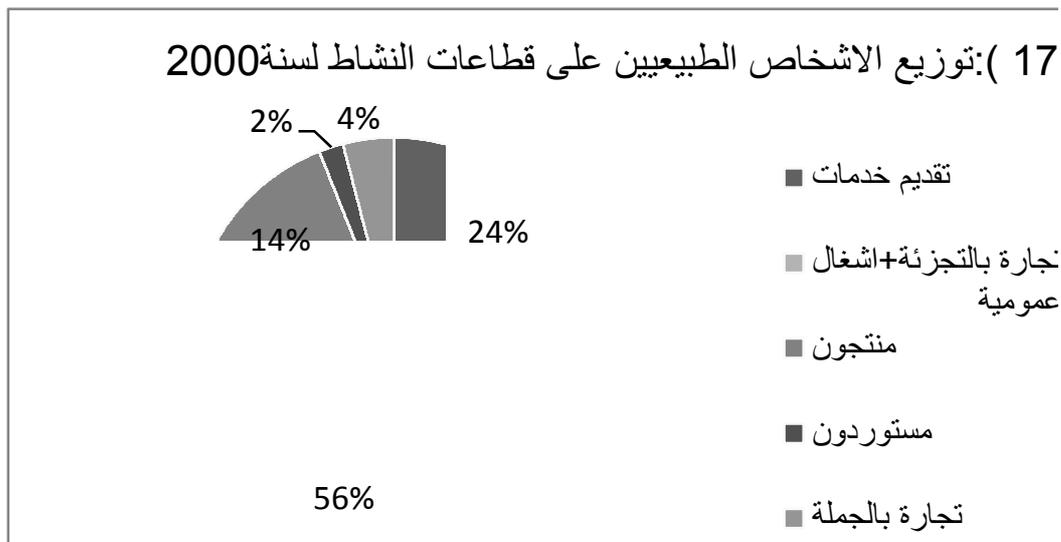
من خلال الشكل البياني يتضح لنا التوزيع غير المتناسب لنتائج الرقابة الجبائية على مختلف الهياكل، حيث نجد أن المديرية الولائية للضرائب تحقق نسبة 50 % من مجموع الحقوق والغرامات، بينما تحقق مصالح البحث والتحقيقات نسبة 24 % وتحقق مديرية كبريات الشركات نسبة 26 %، ولذلك يجب على الدولة إنشاء فروع على مستوى الولايات تختص بعملية المراقبة الجبائية على جميع المستويات واقتصار الهياكل الجهوية والمركزية على التنسيق والمراقبة وجمع الإحصائيات .

الفرع الثالث: توزيع الملفات حسب نوع النشاط ونوع التحقيق

يعتبر اختيار الملفات حسب نوع النشاط عائقاً أمام الرقابة الجبائية، حيث تستخدم الدولة سياستها الضريبية لتحقيق بعض أهدافها من خلال الرقابة الجبائية وذلك بغرض تشجيع الاستثمار في بعض الأنشطة أو الحد منها، وذلك يتم تمركز الرقابة الجبائية على بعض القطاعات دون سواها، حيث أن نسب توزيع القضايا التي يتم اختيارها بناء على نوع النشاط الاقتصادي تكاد تكون ثابتة وهو ما يوضحه الشكلين التاليين:



Source :La lettre de la DGI, Bulletin d'information Numéro16, AVRIL 2004.



المصدر :ولهي بوعلام ،مرجع سبق ذكره ،الصفحة 82

من خلال الشكلين نلاحظ أنه من خلال الرقابة الجبائية يتم التركيز على قطاعي الإسيتراد والتجارة بالجملة بنسبة كبيرة بلغت 58% رغم كونهما تحتلان نسبة ضعيفة جداً من إجمالي قطاعات النشاط الممارس يبلغ نسبة 2%، حيث كشفت دراسة ميدانية خلال الفترة 2001-2002 عن تحقيق 40 مستورداً مبلغاً من إجمالياً من الإيرادات قدر بـ 5.70 مليار دج منها 4.78 مليار دج غير مصرح به لدى مصالح الضرائب¹، بينما يتم إهمال القطاعات الأخرى والتي تحتل نسبة كبيرة في قطاعات النشاطات الممارسة وخاصة قطاعي التجارة بالتجزئة والأشغال العمومية والتي تمثل نسبة 56% من قطاعات النشاط في حين نجد أنها خضعت للمراقبة بنسبة ضئيلة بلغت نسبة 16% خلال الفترة 1999-2003، وهو ما يعيق فعالية الرقابة الجبائية.

كما يشكل تمرکز الرقابة حول نوع معين من التحقيق عائقاً أمام فعالية الرقابة الجبائية ويتضح ذلك جلياً من خلال إحصائيات مديرية البحث والمراجعات كما يوضحه ملحق رقم ()، حيث يتم التركيز على الرقابة على الوثائق بنسبة كبيرة بلغت 58% من إجمالي الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية سنة 2008 وذلك لكونها تتم على مستوى المكاتب ولا يتم التنقل من خلالها، وإنما يتم الاعتماد فيها على فحص الوثائق والملفات واستخراج الأخطاء والمخالفات، ثم بعد ذلك يأتي التحقيق المحاسبي في المرتبة الثانية بنسبة 38% وغالباً ما يتم في مكاتب المراقبين على مستوى الإدارة الجبائية على عكس ما ينص عليه قانون الإجراءات الجبائية بأن يتم في مقر نشاط المكلف بالضريبة، وبذلك يتم الاعتماد على فحص الملفات واستخراج الأخطاء داخل المكاتب دون التنقل إلى عين المكان لإجراء الرقابة الفعلية وفحص المخزونات والممتلكات وغيرها من الأشياء الضرورية لعملية الرقابة، وبعد ذلك تأتي الرقابة المختلطة بنسبة 5% ثم الرقابة على المعاملات العقارية بنسبة 3%، والتي يتم الكشف عنها من خلال ما يصرح به المكلفون من بيع أو تنازل عن العقارات دون المراقبة الفعلية لأسعار السوق، بينما تتم برمجة التحقيق المعمق بنسبة 05% من إجمالي الملفات الخاضعة للرقابة، رغم كونها تحقق مردودية كبيرة من خلال

¹ دراسة ميدانية لسنة 2000 أنجزت من طرف مديرية البحث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب.

مراقبة عدد قليل من الملفات، كما أنها تحتوي على طرق ومناورات تدليسية خطيرة لا يتم الكشف عنها إلا من خلال هذا النوع من التحقيق، وهو ما يدل على التوزيع غير المتكافئ لتطبيق الرقابة الجبائية وقف نوع وأهمية الرقابة، وهو ما يعيق فعالية الرقابة الجبائية ويقف حائلاً دون تحقيقها للأهداف المرجوة منها .

المطلب الثاني الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية

تواجه الرقابة الجبائية عدة صعوبات منها ما يتعلق بالنظام الجبائي ومنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية .

الفرع الأول: غموض وعدم استقرار التشريعات الجبائية

يشكل التشريع الجبائي عائقاً أمام الرقابة الجبائية من خلال الثغرات التي يتيحها القانون الجبائي والتي يسعى من خلالها المكلف إلى التهرب من الضريبة عن طريق الاستعانة بذوي الخبرة في المجال، ولا يتم القضاء على ذلك إلا من خلال نظام ضريبي محكم ومرن يتماشى والتطورات المستحدثة في مجال التهرب الضريبي، كما أن غموض وعدم وضوح النصوص الضريبية يحد من تنفيذ أعوان ومراقبي الإدارة الجبائية لهذه القوانين، و من بين أوجه الغموض في النظام الضريبي الجزائري ما يلي:

- لم يعرف المشرع مفهوم الغش الجبائي، ولم ينص عليه مجمل قانون الإجراءات الجبائية، ولكنه أورد نصاً معدلاً للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدد فيه الأفعال التي تدخل ضمن الغش الضريبي .
- عدم وضوح الإجراءات العملية للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بالنسبة للمراقبين أو المكلفين على حد سواء، وهو ما يجعل نسبة تطبيقها تبقى ضئيلة وتتم بكل تحفظ من طرف المراقبين .
- عدم وجود نصوص تشريعية تضمن الحماية للمراقبين أثناء تأدية وظائفهم وتضمن حقوقهم وخاصة أثناء التدخل في عين المكان.

كما تشكل كثرة التعديلات والتغييرات التي يتم إدراجها في التشريع الضريبي من خلال قوانين المالية وقوانين الضرائب عائقاً يمثّل في عدم استقرار النظام الضريبي وبذلك يصعب على موظفي الإدارة الجبائية تطبيق هذه القوانين نظراً لعدم توفر نسخ للقوانين والتي على أساسها يقوم الموظف بأداء مهامه من جهة، كما يصعب على المكلفين الإطلاع على التعديلات الجديدة وكيفية تطبيقها من جهة أخرى، وهو ما يجعلهم غير مطمئنين لها حتى ولو كانت تخدم مصالحهم.

الفرع الثاني: تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية

تتميز الإدارة الجبائية كغيرها من المؤسسات العمومية بالتسلسل في الإجراءات الإدارية والقرارات التنظيمية، إلا أن طبيعة هذه الإجراءات لا تتلاءم مع إجراءات الرقابة الجبائية التي تتطلب قدراً من السرعة والمرونة في عملياتها وهو ما يشكل عائقاً أمام الرقابة الجبائية وخاصة فيما يخص العمليات التي تربط المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي بالمصالح المركزية أو الجهوية، والتي تقوم بالمصادقة على البرامج ومراقبة تنفيذها وتجميع الإحصائيات وما ينتج عنها من تعقد في الإجراءات وتعدد في المسالك التي تمر عليها القرارات الإدارية وفقاً للنظام المعمول به، وهو ما يستغرق وقتاً طويلاً، إضافة لتعقد إجراءات مختلف المديريات التابعة للإدارة الجبائية مثل المديرية الفرعية للتحويل والمديرية الفرعية للمنازعات ويتضح ذلك من خلال صعوبة ربط المبالغ المسترجعة من التهرب الضريبي وتحصيلها وهو ما يشكل خطر تهرب ثان على مستوى التحويل، وتجدر الإشارة إلى عدم وجود أي إحصائيات تبين مدى تحصيل الحقوق والغرامات الناتجة عن الرقابة الجبائية.

كما تعتبر إجراءات المديرية الفرعية للمنازعات أكثر تعقيداً كونها ترتبط بمصالح الرقابة الجبائية ومصالح التحويل من خلال الدراسة الدقيقة للطعون وتفحص الملفات وتتبع الإجراءات القانونية للمنازعات الضريبية والتي تتم على عدة مستويات وتمنح آجال محددة، وهو ما يزيد من تعقد إجراءاتها وطول فترتها مما يجعلها تتراكم من سنة لأخرى حيث تشير إحصائيات المديرية الفرعية للمنازعات بمديرية المؤسسات الكبرى لسنة

2007 أنه تم إحصاء 483 منازعة منها 144 منازعة مؤجلة من سنة 2006، وقد تم معالجة 270 شكوى من بينها 50 منازعة تخص سنة 2006، أي ما يعادل 55,90 % وبقيت 213 منازعة مؤجلة لسنة 2008¹ وهو ما يشكل عائقاً في التحصيل، ويمنح الفرصة للمتهربين للتمكن من إخفاء هذه المبالغ مرة أخرى .

الفرع الثالث: نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية

رغم تدعيم الإدارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الإطارات والمتمثلين في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغربي للجبائية والجمارك، إلا أنها لا زالت تعاني من نقص في الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية وخاصة في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المتهربين بذوي الخبرة لاستعمال طرق لا يتم اكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال، كما تساعد الخبرة والكفاءة في كسب الوقت من خلال سرعة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المكلف بمجرد الإطلاع على وضعية الملف ونوع نشاطه والمخالفات التي يرتكبها.

كما تعاني الرقابة الجبائية من مشكل نقص المراقبين، خاصة وأن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، وبالنظر إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي نجدها تحتوي على عدد قليل من المراقبين مقارنة بمجمل أعوان وموظفي الإدارة الجبائية المختصين بمهام أخرى، حيث تبين إحصائيات المديرية الفرعية للوسائل لسنة 2009 أن عدد المراقبين المختصين بالرقابة في عين المكان على المستوى الوطني بلغ 468 مراقب، وبلغ عدد المراقبين المختصين بالرقابة على التقييمات العقارية 400 مراقب²، وهو ما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للرقابة الجبائية من حيث الإمكانيات البشرية مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات، وخاصة في ظل الانفتاح الاقتصادي

¹ الغش والتهرب الضريبي وهروب رؤوس الأموال، يوم برلماني حول حماية الاقتصاد الوطني 2009/06/02، مديرية الأبحاث

والمراجعات، المديرية العامة للضرائب.

² إحصائيات المديرية الفرعية للوسائل، مديرية الأبحاث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب، ملحق رقم (16).

المتميز بكثرة المتعاملين الاقتصاديين وهو ما يقلل إمكانية خضوع هذه الملفات للمراقبة لفترة طويلة مما يبعث في نفوس المكلفين اطمئناناً للتهرب من دفع الضريبة بكل الطرق الممكنة، دون مخافة الوقوع في قبضة الرقابة الجبائية، كما يبعث بالفشل في نفوس المراقبين، حيث يتوجب على كل موظف أن يتكفل بـ100 مكلف فقط، أما معدل التأطير فهو في حدود 4%¹، وهو معدل ضعيف جداً مقارنة بالدول الأخرى وبذلك يدرك المحققون عدم قدرتهم على إتمام مراقبة هذا العدد الهائل من الملفات طول حياتهم.

الفرع الرابع: نقص الإمكانيات والوسائل المادية:

تعاني الإدارة الجبائية في الجزائر من ضعف الإمكانيات المادية والوسائل التي تساعد المراقبين في أداء وظائفهم مثل انعدام وسائل النقل للوصول إلى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات بعين المكان، إضافة إلى عدم تهيئة المقرات والمراكز الضريبية وانعدام الأجهزة واللوازم الضرورية لعمل المكاتب مثل أجهزة الكمبيوتر ووسائل الاتصال والمعلوماتية التي تمكن من سهولة الاتصال وتبادل المعلومات بين هياكل الإدارة الجبائية بمختلف مستوياتها، وإمكانية الربط مع الهيئات الأخرى لطلب المعلومات.

رغم التطور الذي شهدته هياكل الإدارة الجبائية، إلا أنها لا زالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية في وقت تعرف فيه تكنولوجيا الإعلام والاتصال وتقنيات معالجة المعلومات تطوراً كبيراً واستعمالاً واسعاً يشمل جميع المؤسسات العمومية والخاصة .

يكفل المشرع الجبائي للمراقبين ضمان الحماية أثناء تأدية وظائفهم الصعبة، إلا أن هذه الضمانات غير كافية نظراً لما يتعرضون له من اعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين، ولذلك فهم في حاجة إلى تعزيزات أمنية وخاصة أثناء التحقيق بعين المكان في المناطق النائية، كما تعاني هذه الفئة من ضعف الأجور والمرتبات والخدمات الأخرى مقارنة بالدور الحساس الذي تلعبه في حماية أموال الدولة من الضياع والمبالغ المسترجعة التي كانت الخزينة ستحرم منها لولا القيام بعملية الرقابة، إذ أن غياب أدنى الوسائل

¹ محمد حمو ومنور اوسرير، جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 89 .

الضرورية المحفزة على العمل يؤدي إلى قصور هذه الفئة في أداء وظائفها فضلاً عن ما قد ينتج عنها من تقصير أو انحراف في أداء مهامها جراء إغراءات المكلفين المتهربين من دفع الضريبة وهو ما يؤثر سلباً على مردودية الرقابة الجبائية.

المطلب الثالث: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط الخارجي

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

الفرع الأول: نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة

يعتبر انعدام الوعي الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي للمكلف بالضريبة من بين المشاكل الأساسية التي تعيق عملية الرقابة الجبائية، إضافة إلى الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة اغتصاب وافتقار للشعوب وأنها تشكل إجحافاً في حق دافعيها، ولذلك يلجأ المكلف إلى التهرب من دفعها قدر الإمكان حتى ولو كان مبلغها لا يشكل عبئاً كبيراً وخاصة في ظل الإصلاحات الجبائية والتحفيزات الممنوحة للمكلفين بالضريبة، وتعتبر ظاهرة الرشوة التي تعكس انعدام الضمير الأخلاقي لدى المكلفين بالضريبة الذين يقومون بمنح هبات وهدايا كرشوة لأعوان الإدارة الجبائية لفتح مجال التهرب من دفع الضريبة من خلال تخفيض المستحقات الضريبية والاستفادة من امتيازات غير مستحقة أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها في ملفاتهم، وقد تصل إلى التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائياً من خلال عدم إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة.

كما يؤدي غياب الثقافة الضريبية لدى المكلفين بالضريبة فيما يخص الضرائب التي يخضعون لها، والجهل بكيفية تحديد الوعاء وطرق التحصيل إلى عدم الاقتناع بالنظام الضريبي المطبق عليهم، وهو ما قد يؤدي بهم إلى اللجوء للتهرب من دفع الضريبة إضافة إلى جهل المكلف للدور الذي تلعبه الضريبة في الحياة الاقتصادية المعاصرة

والوظائف المالية والاقتصادية التي تؤديها، إضافة إلى أنها تطبق مبادئ العدالة والمساواة وتهدف إلى تحقيق النفع العام.

الفرع الثاني: اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي

يتميز الاقتصاد الموازي بوجود الأنشطة التي تتم في الخفاء بعيداً عن أعين الحكومات وأجهزتها الرقابية كمحاولة التهرب الضريبي وتجنب القيود الرسمية المحددة لممارسة النشاط الاقتصادي، وقد أخذت هذه الظاهرة بعداً أوسع في السنوات الأخيرة بالجزائر نتيجة الانفتاح الاقتصادي والتحول السريع من اقتصاد مغلق إلى اقتصاد السوق مما أدى إلى فتح نشاطات جديدة يغلب عليها الطابع السري والذي يصعب قياسه لأنه يتم في الخفاء، وتشير الإحصائيات إلى أن حجم الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر بلغ حوالي 1452225.576 مليون دينار جزائري وهو يشكل نسبة 23% من الناتج الداخلي الخام¹ ومن أبرز مظاهر الاقتصاد غير الرسمي ما يلي:

- البيع والشراء بدون فواتير مما يسهم في ظاهرة التهرب والغش الضريبيين.
- استعمال التسديد النقدي بدل التعامل بالشيكات لعدم الكشف من طرف الرقابة الجبائية.
- إبرام الصفقات المشبوهة وغير المصرح بها وخاصة في مجال المعاملات العقارية لعدم دفع الضرائب والرسوم المستحقة
- تحويل الإعفاءات والامتيازات الجبائية عن مسارها الحقيقي لعدم تحقيقها للأهداف المرجوة منها نتيجة مخالفة شروط الاستفادة منها.

يؤدي الاقتصاد غير الرسمي إلى عدم المساهمة الكلية في الحصيلة الضريبية مما يحرم الخزينة العمومية من موارد هامة، كما يحرف قواعد المنافسة النزيهة بين المتعاملين الاقتصاديين عن مسارها، وينشأ ذلك من خلال الشعور بعدم عدالة الرقابة الجبائية، والتي

¹ علي بودلال، ، تقييم كلي للاقتصاد غير الرسمي في الجزائر "مقاربة نقدية للاقتصاد الخفي"، مرجع سبق ذكره، الصفحة 348.

تطبق على الأشخاص المنخرطين في الاقتصاد الرسمي فقط دون سواهم، وهو ما قد يؤدي بهم إلى اللجوء إلى استعمال ممارسات تدليسية للحفاظ على نشاطاتهم المعلنة أو الخفية.

الفرع الثالث : عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى

خول المشرع الجبائي للرقابة الجبائية حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة من أجل الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام عملية الرقابة، إذ لهذه الأخيرة يمكن لها أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها حق الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها، إلا أن الملاحظ أن هذه المؤسسات لا تتعاون فيما يخص تقديم المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تعتبر ضرورية لإتمام عملية الرقابة وتسهيل الكشف عن المداخل غير المصرح بها، إذ يصرح مراقبي الإدارة الجبائية أن البنوك عادة ما تتماطل في تقديم كشف حساب العملاء الذين يخضعون للرقابة الجبائية وتكتفي بتقديم الكشف لفترة قصيرة لا تتجاوز ستة (06) أشهر بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث عنه في الأرشيف في حين أن المراقبة تمتد لفترة أربعة سنوات.

تقوم الإدارة الجبائية برفع القرارات الإدارية المتنازع فيها المتعلقة بالشكاوى التي تقدمها ضد المتهربين من دفع الضريبة إلى المحاكم الإدارية للفصل فيها، حيث ينص قانون الإجراءات الجبائية على أن تحرك هذه الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر¹، إلا أن الفصل في هذه المنازعات عادة ما تطول فترته، وقد تتجاوز السنة، واستناداً إلى إحصائيات المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية فإنه تم خلال سنة 2007 تقديم 968 قضية أمام العدالة بتهمة التهرب الضريبي إضافة إلى 116 قضية مؤجلة من سنة 2006²، وهو ما يدل على تراكم القضايا لدى المحاكم الإدارية وعدم الفصل فيها في الآجال المحددة، خاصة وأن هذه القضايا تتطلب نوعاً من السرعة والمرونة، وهو ما يشكل عائقاً في إتمام إجراءات الرقابة الجبائية في الوقت المحدد لها.

¹ المادة 25 من قانون المالية لسنة 2008.

² الغش والتهرب الضريبي وهروب رؤوس الأموال، يوم برلماني حول حماية الاقتصاد الوطني، 2009/06/02، مديرية الأبحاث

والمراجعات، المديرية العامة للضرائب.

المبحث الثالث: إجراءات جديدة لتفعيل آليات الرقابة الجبائية

في إطار تدعيم الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي تسعى الدولة الجزائرية إلى اتخاذ عدة إجراءات تشريعية وتنظيمية وعملية جديدة، إضافة إلى بعض التدابير التي تهدف إلى تطوير وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة ومختلف الهيئات والإدارات الأخرى

المطلب الأول: إجراءات تحسين نظام الرقابة الجبائية

تتعلق هذه الإجراءات بتحسين فعالية النظام الجبائي وتقوية نظام الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي وتتمثل أهم هذه الإجراءات فيما يلي:

الفرع الأول: تبسيط وتخفيف النظام الجبائي

تعلق مسار إصلاح الإدارة الجبائية الذي شرع فيه منذ عشرينيتين في المقام الأول بالنظام الجبائي الذي تم تغييره جذرياً من خلال تبسيطه وتوجيهه نحو الأنظمة العصرية لفرض الضرائب في العالم، حيث نص قانون المالية لسنة 2009 على منح إعفاءات ومزايا جبائية معتبرة لمعظم قطاعات النشاط الاقتصادي، إضافة إلى تدابير تحفيزية لفائدة الاستثمار وتشجيع قطاعات أخرى مثل الفلاحة والسياحة والسكن والأنشطة الثقافية والرياضية، ومن أهم إجراءات تبسيط وتخفيف النظام الجبائي ما يلي:¹

- تسهيل الإجراءات الجبائية من خلال تأسيس الملف الجبائي الوحيد، والذي تصنف وتتابع فيه كل التصريحات المختلفة للمكلفين بالضريبة .
- إعادة النظر في معايير تحديد اختصاصات لجان الطعون.

¹ La lettre de la D.G.I, Bulletin De services fiscaux N°27.Janvier 2009.

- تبسيط إجراءات تسديد الضريبة على أرباح الشركات، وإلغاء الجداول، وبالتالي يقوم المكلفون بالضريبة المعنيين بأنفسهم بعملية التصريح والدفع التلقائي للتسبيقات الوقتية الثلاث عن طريق التصريح الشهري، وكذا تسديد رصيد التصفية.
- إلغاء الضريبة على فوائض القيم المطبقة على عمليات التنازل عن الأملاك المبنية وغير المبنية المنجزة بصدد التحويلات العقارية من طرف الخواص.
- تأسيس تخفيض جزافي في حدود 10% بالنسبة للنفقات المصرح بها غير المبررة لفائدة الخاضعين للضريبة التابعين لنظام التصريح المراقب.
- إلغاء إلزامية تقديم مستخرج من الجداول المصفى بالنسبة لطلبات شطب السجل التجاري واستبداله بشهادة الوضعية الجبائية .
- إحداث انسجام في إجراءات المنازعات من خلال توحيد الإجراءات النزاعية وتمديد آجال الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة بـ 6 أشهر.

الفرع الثاني: إنشاء التحقيق المصوب أو التحقيق الظرفي

في إطار تدعيم مكافحة التهرب الضريبي تم إنشاء آلية رقابية جديدة ،حيث نصت المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 على أنه: " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب خلال فترة كاملة أو لجزء منها غير متقدم، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة لا يجب أن تتعدى السنة الجبائية"¹، إذ لا يتطلب المكلف بالضريبة أثناء التحقيق المصوب سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير ووصول الطلبات أو التسليم، كما أن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً لفترة تمت مراقبتها، مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة إعادة التقييم الناتج عن التحقيق المصوب.

¹ أنظر المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

يهدف هذا التحقيق الظرفي إلى زيادة فعالية المراقبة الجبائية عن طريق هذا النوع من التحقيق الذي يعتبر أقل شمولية وأكثر سرعة و أقل تعمقاً من التحقيق المحاسبي، إذ أن خاصية الانتظام والتصويب لهذا التحقيق تمكن مراقبي الإدارة الجبائية من اكتشاف التهرب الضريبي فور وقوعه أو التصريح لدى الإدارة الجبائية، وبالتالي يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال ثم إصدار الجداول الإضافية الناتجة إعادة التقييم، وإرسالها إلى المكلف مباشرة لدفعها إلى قبضة الضرائب التابع لها ، كما مكن هذا النوع من الرقابة من زيادة عدد الملفات الخاضعة للرقابة من طرف مراقبي الإدارة الجبائية، وذلك لانخفاض عدد الزيارات بعين المكان، وعليه تم ضمان تغطية أكبر لمراقبة ملفات المكلفين بالضريبة، واستجابةً مقبولة نسبياً من طرف المكلفين بالضريبة تتضح من خلال الدفع المباشر للمبالغ والحقوق والغرامات الناتجة عن إعادة التقييم، دون اللجوء إلى الطعن أو المنازعات الجبائية.

الفرع الثالث : عصره الإدارة الجبائية

خضعت الإدارة الجبائية في الجزائر لعدة إصلاحات تهدف في مجملها إلى تطوير هياكل الإدارة الجبائية وتصنيفها حسب فئات المكلفين بالضريبة، وقد تميز التنظيم الجديد لهياكل الإدارة الجبائية بما يلي:

- إنشاء مديرية العلاقات العمومية والاتصال ومديرية الإعلام والتوثيق من أجل تحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة¹.
- إنشاء المراكز الجوارية للضرائب ومراكز التقارب من أجل تحقيق إدارة جبائية مركزة على المكلفين بالضريبة.
- إنشاء مصلحة التحريات الجبائية والتي تتكون من خمس مديريات جهوية بهدف تدعيم أجهزة الرقابة على مستوى المديريات الجهوية والولائية، وكذا مكافحة التهرب الدولي من خلال مراقبة تحويل الأموال إلى الخارج².

¹ Ministère des finance, la lettre de la DGI, Bulletin d'information de la DGI Numéro spécial , 2009.

² L'article 45 de la loi de finance pour 2009.

- إحداث نظام معلومات جبائي يعتمد على قاعدة وطنية من المعطيات والبيانات الخاصة بجميع المكلفين بالضريبة ويسير وفق التكنولوجيا الحديثة للإعلام والاتصال للربط بين مختلف هياكل الإدارة الجبائية.
- تأهيل وتثمين الموارد البشرية من خلال إعداد برامج لتكوين الموظفين وتحسين مستواهم، إضافة إلى زيادة عدد المراقبين الرئيسيين والمركزيين المتخرجين من المعهد المغربي للجباية والجمارك والمدرسة الوطنية للضرائب.
- تطوير قدرات الاستماع إلى المكلفين بالضريبة من خلال تكثيف اللقاءات مع الجمعيات المهنية.
- مواصلة لبرامج العصرية تتطلع الإدارة الجبائية إلى آفاق تطوير نظامها من خلال إدراج الطرق العصرية التي تسمح بضمان المراقبة والإطلاع على مسار التسيير الجبائي وتسمح بإمكانية تحليل وتقييم نتائج ومردودية مختلف الهيئات المختصة بالرقابة الجبائية على مستوى كل الرتب والمستويات، سواء كانت داخل الإدارة الجبائية أو خارجها .

المطلب الثاني: إجراءات دعم مكافحة التهرب الضريبي

اتخذت الدولة عدة إجراءات ردعية من شأنها تدعيم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ومن أهمها:

الفرع الأول: تقوية نظام الرقابة الجبائية لمحاربة الغش والتهرب الضريبي

على المستوى التشريعي مكنت أحكام قانون المالية لسنة 2009 من تطوير وتقوية النظام الجبائي بما يتماشى مع التطور الذي يعرفه التهرب والغش الضريبيين ويتم ذلك من خلال اتخاذ الإجراءات التالية¹:

- تمديد المراقبة الجبائية حسب إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص المكتتبين للتصريحات .

¹ La lettre de la D.G.I, Bulletin De services fiscaux N°27.Janvier 2009.

- توسيع عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للأشخاص الذين لم يتم إحصائهم من طرف المصالح الجبائية والذين تكشف أملاكهم ونمط معيشتهم وكذا الأمر بالنسبة لأفراد عائلاتهم عن ممارسة أنشطة والحصول على مداخيل خفية.
- إلزامية دفع الضرائب والرسوم بمختلف أنواعها بطرق غير نقدية وذلك بالنسبة للمبالغ التي تفوق السقف المحدد بقرار من طرف الوزير المكلف بالمالية.
- إعادة تنظيم طرق استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة عن طريق ما يلي:

- تحديد آجال تقديم طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة قبل 20 يوماً من الشهر الموالي للفصل المدني الذي تم خلاله تشكيل القرض.
- منع تأجيل عملية خصم قرض الرسم على القيمة المضافة الذي طلب استرجاعه حتى إيداع طلب الاسترجاع.
- تحديد 30.000 دج كحد أدنى لقرض الرسم على القيمة المضافة المعين في نهاية مرحلة ثلاثة أشهر المتتالية.

الفرع الثاني: إنشاء ملف وطني للمدانين بالغش الضريبي

في إطار الحرب التي تشنها الإدارة الجبائية ضد الغش الضريبي والطرق التديسية التي يتم استعمالها من طرف المتهربين، تم إنشاء ملف وطني للمدلسين تشترك فيه كل من إدارات الضرائب، الجمارك والتجارة، أنشأ تبعاً للتعليمات الوزارية رقم 127 المؤرخة في 26 جويلية 1997، حيث يقوم هذا الملف بجمع المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة الممتنعين عن أداء واجباتهم الجبائية، كما يسجل في هذا الملف كل المكلفين المدانين بالغش الضريبي، أو الذين تم تقديم شكوى ضدهم، بالإضافة إلى الأشخاص الذين تثبت عليهم

تهمة الغش الضريبي من خلال استعمال طرق ومناورات تدليسية لإخفاء مبالغ مالية هامة والمكلفون الذين تجهل إقامتهم الجبائية.

وقد أدخلت على هذا الملف عدة تغييرات أهمها حرمان المكلفين المسجلين ضمن هذا الملف من الاشتراك في الصفقات العمومية إلى غاية تسوية وضعيتهم الجبائية، إضافة إلى حرمانهم من مختلف التحفيزات والإعفاءات الجبائية، وهو ما يدفع بالمكلفين إلى عدم ارتكاب أفعال التهرب والغش الضريبيين، كما يحث المتهربين المسجلين ضمنه على التعجيل في تسوية وضعيتهم الجبائية للاستفادة من الصفقات العمومية والتحفيزات الجبائية .

الفرع الثالث: العقوبات المفروضة على الغش الضريبي

في حالة اكتشاف استعمال المكلف بالضريبة لممارسات تدليسية ، مخالفات، إغفالات أو أخطاء جبائية يطبق عليه القانون عقوبات يمكن أن تكون جبائية أو جزائية بحسب خطورة المخالفة التي ارتكبها .

أولاً- العقوبات الجبائية :

تختلف العقوبات الجبائية بحسب المخالفة التي ارتكبها المكلف ويمكن تلخيصها فيما يلي :

1- العقوبات لغياب التصريح :

- فيما يخص الضرائب المباشرة تطبق زيادة بنسبة 25%¹.
- بالنسبة لعدم التصريح بالوجود تطبق غرامة بقيمة 30.000 دج²

2- عقوبات التأخير أو عدم التصريح :

إن عدم إيداع التصريح السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على إرباح الشركات يؤدي إلى زيادة 25% من مبلغ الضريبة بشكل تلقائي³.

1 المادة 192-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية 2007) .

2 المادة 192-1 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية 2007).

3 المادة 192-1 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية 2007) .

أما إذا أودع التصريح السنوي خلال الشهرين المواليين من تاريخ انقضاء الأجل المحددة قانوناً فتكون الزيادة كما يلي:

- 10% إذا كانت فترة التأخر لا تتجاوز الشهر .

- 20% عند خلاف ذلك .

أما فيما يخص الإيداع المتأخر للتصريح الذي يحمل عبارة "لاشيء" والمكتتبه من قبل المكلفين الذين يستفيدون من الإعفاء أو أن النتيجة السنوية تكون عجز، فيكون مقدار الغرامة المطبقة عليهم كما يلي¹:

- مبلغ 2.500 دج عندما يكون التأخير أقل من شهر .

- مبلغ 5.000 دج عندما يكون التأخير أكثر من شهر .

- مبلغ 10.000 دج عندما يكون التأخير أكثر من شهرين .

3- الزيادات بسبب نقص التصريح :

بناءً على نص المادة 1-193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة ، أو يبين دخلاً أو ربحاً ناقصاً أو غير صحيح ، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منه أو أدخل بها بنسبة² :

- 10%: إذا كان المبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

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

200.000 دج أو يساويه.

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

¹ المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة (محدثة إلى غاية قانون المالية 2007).

² المادة 1-193 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

كما تنص المادة 193-2- من نفس القانون على أنه عند محاولة القيام بأعمال الغش تطبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين (5.000.000 دج) أو يعادلها¹.

ثانياً: العقوبات الجزائية

خول القانون للإدارة الجبائية فرض عقوبات جنائية في حالة توفر القصد في الغش و التهرب الضريبي، و ذلك بتوفر العناصر المادية و استعمالها من أجل التحايل و إنقاص قيمة الضرائب الواجب دفعها، وفي هذا الصدد تنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي ، و الضريبة على أرباح الشركات على أنه: "كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية لإقرار أساس الضريبة أو الرسوم التي يخضع لها، أو تصنيفها سواء كان كلياً أو جزئياً فإنه يعاقب بغرامة مالية تتراوح بين 5 000 دج إلى 20.000 دج، و بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى العقوبتين فقط" .

كما تطبق هذه العقوبة في حالة إثبات القصد أثناء القيام بتسجيل تكاليف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح من أجل إخفاء إيراداتها أو أرباحها الخاضعة للضريبة، زيادة إلى تطبيق نفس العقوبات على شركاء مرتكبي هذه المخالفات والممثلين و المحاسبين المعتمدين، وكل من ساهم في هذا التلاعب كالمستشارين الجبائيين والخبراء.

المطلب الثالث: تحسين العلاقات مع الإدارات والهيئات والمكلفين بالضريبة

بما أن إدارة الضرائب تتعامل مع عدد كبير من المكلفين بالضريبة الذين تختلف أنشطتهم ، فإن هذه الأخيرة في حاجة ماسة إلى المعلومات و البيانات التي تخص بعض المكلفين، و من أجل تسهيل هذه المهمة الشاقة أصبح توطيد علاقة الإدارة الجبائية بالإدارات والهيئات الأخرى أمراً حتمياً، بحيث يجب أن تعمل هذه الإدارات على تبادل المعلومات الموجودة فيما بينها ووضعها تحت تصرف المصالح الجبائية.

¹ المادة 193-1 من نفس قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي لسنة 2007).

ويمكن تجسيد هذا التوطيد من خلال التنسيق في برامج التدخل بعين المكان وخاصة في إطار تدخل الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)، ومصالح الأمن والقوة العمومية وخاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية لكشف الأنشطة الخفية والأشخاص الذين يمارسونها، فالمساعدة الفعالة للسلطة الأمنية تلعب دوراً هاماً في ميدان التدخل في عين المكان من أجل الوصول إلى المكلفين بالضريبة، وخاصة الذين يقطنون في المناطق المزدهمة بالتجار، أو الأحياء النائية والريفية التي يصعب الوصول إليها لانعدام الأمن داخلها، كما أنها تحقق أكثر فعالية في تسهيل إجراءات ونتائج الرقابة الجبائية، ومن بين الإجراءات التنسيقية المتخذة في هذا الإطار ما يلي:

الفرع الأول: التنسيق مع الهيئة القضائية

إن السلطات القضائية مكلفة بتحويل كافة المعلومات التي بحوزتها فيما يخص المخالفات الجبائية إلى مصالح الإدارة الجبائية، كما أنها ملزمة بأن تتعامل بكل تشدد مع جميع المكلفين الذين يعملون على التدليس و استعمال أساليب الغش و ارتكاب مخالفات جبائية أو تجارية، كما يجب عليها إبلاغ المصالح الجبائية المختصة لكي تتدخل كطرف مدني في إجراءات المحاكمة، إضافة إلى تسليط العقوبات لردع كل من تسول له نفسه أن ينهب الأموال العامة أو يلحق أضراراً بالخزينة العمومية.

و من أجل فعالية أكثر و تنسيق أكبر أصبح استعمال مؤشر الهوية و الجبائية "L'identifiant Fiscal" و الذي أستحدث من طرف المفتشية العامة للضرائب نظراً لإحاطته بجميع المعلومات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، وخاصة المستوردين والمصدرين وتجار الجملة الذين يستعملون سجلات وهمية لتغطية العمليات المالية التي يقومون بها بحيث يمكن أن تكون جد فعالة في مجال اكتشاف و محاربة التهرب و الغش الضريبيين .

الفرع الثاني: التعاون و التنسيق الدولي

إن الانفتاح الاقتصادي الذي تعرفه الجزائر اليوم على مختلف دول العالم والتطور الذي عرفته المبادلات المالية والتجارية على الصعيد الدولي، أدى إلى ظهور معطيات

متعددة لمفهوم التهرب والغش الضريبيين، وخاصة تأثيره على الصعيد الوطني بعد فتح الأبواب للمستثمرين الأجانب، الذين يستعملون أساليب و تقنيات عالية لتهريب مداخيلهم وأرباحهم خارج الوطن.

تتجسد مكافحة هذه الظاهرة الخطيرة بإتخاذ الحكومة إجراءات صارمة تتمثل في فرض عقوبات في حالة تهرب أو رفض المكلفين بالضريبة وخاصة الشركات المتعددة الجنسيات والمستثمرين الأجانب الإدلاء بتصاريحهم التي تخص أموالهم وإيراداتهم المحققة أو عن طريق إلزام الهيئات والمؤسسات المالية بحجز قيمة الضرائب على المداخيل المحولة إلى الخارج التي نتجت عن ممارستهم لمشاريع استثمارية داخل التراب الوطني كما يمكن للإدارة الجبائية تحديد تكاليف مقر المؤسسات الاستثمارية الأجنبية حتى يكون بإمكان هذه الأخيرة خصمها من نتائجها المحققة، زيادة على اعتمادها على المصالح الجمركية نظراً لاختصاصها بحركة السلع والبضائع وقدرتها على كشف التعاملات والتحويلات المشبوهة من خلال الاتصالات الدولية التي تجريها مع الهيئات المالية والإدارية الوطنية والدولية ، كما تتم مكافحة هذه الظاهرة على المستوى الخارجي من خلال إبرام الاتفاقيات والمعاهدات الجبائية الدولية من أجل توسيع رقابة الإدارة المختصة المحلية خارج الحدود الإقليمية والقضاء على التهرب الضريبي الدولي.

الفرع الثالث : تحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة

تسعى الدولة الجزائرية إلى تبسيط النظام الجبائي وعصرنة الإدارة الجبائية في سبيل تفعيل الرقابة الجبائية إلا أن هذه الإصلاحات الهيكلية والتنظيمية لا تكفي لتحقيق أهدافها إذا لم ترفق بمجموعة من الأنشطة التكميلية الهادفة إلى وضع إدارة خدمتية وتطوير تقنيات الإعلام والاتصال مما يجعل الرقابة الجبائية أكثر مرونة وأحسن استهدافا ويدعم مصداقيتها من خلال تنمية الوعي الجبائي لمختلف فئات المكلفين بالضريبة. ويتم ذلك من خلال أنشطة المديرية العامة للضرائب في مجال الاتصال، والتي تهدف في مجملها إلى نشر الوعي الضريبي والتقرب من المكلفين بالضريبة، ومن أهم نشاطاتها ما يلي:

أولاً- تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة

في سبيل تحقيق مبادئ الرقابة الجبائية وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية ومستعمليها مكن قانون المالية لسنة 2009 من تعزيز الضمانات الممنوحة لفائدة المكلفين بالضريبة، وذلك سواء فيما يخص الرقابة أو المنازعات بهدف كسب ثقة المكلفين في عدالة ونزاهة الرقابة الجبائية وجعلهم يتعاملون بأكثر ليونة مع المراقبين، ومن بين الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة ما يلي¹:

- تأسيس تصريح تصحيحي بالنسبة للشركات التي تتوفر على جمعية عامة مخول لها البث في حسابات الشركة يكتتب في أجل لا يتعدى 21 يوماً الموالية لانقضاء الآجال القانونية المنصوص عليها في القانون التجاري.
- تأسيس إلزامية التبليغ بالتصريحات النهائية مع تبيان بالإضافة إلى العناصر المنصوص عليها في التشريع الساري المفعول مواد وقوانين الضرائب الموافقة وتأسيس الإخضاع الضريبي وحساب الحقوق والغرامات المترتبة عنها، وهذا تحت طائلة بطلان إجراءات الرقابة الجبائية
- يجب إرسال التبليغ عن طريق رسالة موصي عليها مع إشعار بالاستلام .
- منح أجل ثاني للرد بقدر 40 يوماً للمكلفين بالضريبة الخاضعين لعملية التصحيح عندما يشمل التبليغ النهائي عناصر جديدة في التصحيح.
- توسيع الاستفادة من التأجيل القانوني لتسديد الحقوق المستحقة لمجموع الشكاوى والنزاعات دون الأخذ بعين الاعتبار مصدر تأسيس الضرائب المحصل عليها.
- إلزامية تبرير قرار الرفض إلى مجموعة قرارات الرفض وكذا إلزامية استلام التبليغ مقابل إشعار بالاستلام.

¹ Ministère des finances, la lettre de la DGI, Bulletin d'information de la DGI Numéro spécial, 2009.

- تمديد آجال اللجوء إلى لجان الطعن من شهرين إلى أربعة أشهر ابتداءً من تاريخ استلام قرار الإدارة الجبائية.

ثانياً: تعزيز اللقاءات بالجمعيات والاتحادات المهنية

تسعى المديرية العامة للضرائب من خلال تعزيز مثل هذه العلاقات إلى تحسين مستوى الإعلام الجبائي لدى الجمعيات والاتحادات المهنية التي تشكل أكبر فئة من الخاضعين للضريبة خاصة عند ما يتعلق الأمر بإعداد نصوص تشريعية أو طرح سياسة جبائية جديدة تخص هذه الفئات، ومن أهم اللقاءات التي قامت بها الإدارة الجبائية :

- لقاء مع الإتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين يوم 07 جويلية 2008.
- لقاء مع المنظمة الوطنية للناقلين الجزائريين يوم 13 جويلية 2008.
- لقاء مع الغرفة الوطنية للموثقين يوم 12 أكتوبر 2008.

ثالثاً: ترقية وسائل الاتصال الحديثة كموقع واب للمديرية العامة للضرائب

أعطت المديرية العامة للضرائب اهتماماً كبيراً لموقعها الإلكتروني وذلك من خلال إثرائه بمعلومات جبائية وتحيينه بعد كل تعديل يمس التشريع الجبائي، كما تم تزويد محتواه بمزيد من المعلومات تخص كل فئة من الخاضعين للضريبة، وقد أصبح هذا الموقع يحتوي على كل المعلومات المتعلقة بالمزايا الجبائية الممنوحة قانونياً، إضافة إلى وثائق جبائية معينة، كما تعتمد المديرية العامة للضرائب على وسائل الإعلام بمختلف أنواعها السمعية والبصرية مثل الجرائد الرسمية والجرائد اليومية والمجلات في نشر المعلومات الجبائية وخاصة قوانين المالية والتعديلات التشريعية، والتحفيزات الجبائية كونها تعتبر أقرب وسيلة للوصول إلى المكلفين بالضريبة وخاصة في المناطق النائية والمعزولة.

خلاصة الفصل:

رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة بصفة عامة ومصالح الإدارة الجبائية بصفة خاصة كما هو مبين في الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية، وما ينتج عنها من مبالغ مسترجعة من مكافحة التهرب الضريبي، إلا أن هذه المبالغ تعتبر ضعيفة مقارنة بحجم التهرب الضريبي اللا محدود، كما أن هذه المعطيات الإحصائية التي تم تجميعها من مختلف هيكل الرقابة الجبائية تبقى غير كافية للدلالة على مردودية جميع أنواع الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

يتضح من خلال تقييم فعالية الرقابة الجبائية وجود عدة تحديات ومشاكل يعاني منها نظام الرقابة الجبائية في الجزائر و تقف عائقاً دون تحقيق أهدافه، وتتمثل في ضعف أهمية الرقابة الجبائية وعدم فعالية النظام الضريبي، إضافة إلى نقص الوعي الضريبي وانعدام الثقافة الضريبية لدى المكلفين بالضريبة، واتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي.

في سبيل تحسين فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي تم اتخاذ إجراءات قانونية وتنظيمية إضافة إلى إجراءات زجرية تجسدت في تقوية نظام الرقابة الجبائية وتدعيم آلياته في مكافحة التهرب الضريبي، إضافة إلى تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة، وتدعيم التنسيق والتكامل بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات والإدارات الأخرى التي لها علاقة بالمكلفين بالضريبة .

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:-

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، ويكون ذلك عن طريق اقتطاع نقدي من مداخيل وثروات الأفراد والمؤسسات بصفة جبرية ومنتظمة بهدف تحقيق النفع العام، كما يعتبر النظام الضريبي أحد المقومات الأساسية للسياسة المالية في الدولة المعاصرة، وهو عبارة عن مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية التي تختص بالقواعد والإجراءات التي تحكم نظام فرض وربط وتحصيل الضرائب، إضافة إلى اللوائح التنفيذية التي تحرص على تنفيذ ومراقبة هذه الإجراءات المتمثلة في الإدارة الجبائية، وتهدف في مجملها إلى تحقيق أهداف السياسة المالية من خلال سياستها الضريبية التي تمكنها من التدخل لتوجيه النشاط الاقتصادي، وإعادة توزيع الدخل والثروات على مختلف فئات المجتمع بهدف الحد من الفروقات الاجتماعية وإرساء مبادئ العدالة الضريبية.

إن إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاج بعض الأساليب المشروعة وغير المشروعة للتهرب من دفعها وهو ما يعرف بظاهرة التهرب والغش الضريبي، والذي ينشر بصورة كبيرة في الجزائر وتعدد أسبابه فمنها ما هو متعلق بالنظام الضريبي الذي يتسم بالغموض وعدم الاستقرار، ومنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية من خلال تعقد إجراءاتها، ومنها ما يختص بالمكلف بالضريبة والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة به، ومن خلال تشخيص هذه الظاهرة يتضح أنها غير قابلة للقياس نظراً لعدم إمكانية حصرها، إضافة إلى ما تخلفه من آثار وخيمة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية، ولذلك تسعى الحكومة جاهدة وبكل الطرق الممكنة للتخفيف من حدة هذه الظاهرة.

نظراً للأهمية التي تكتسبها الرقابة الجبائية من خلال المحافظة على الأموال العمومية ومكافحة التهرب الضريبي فقد منح لها المشرع إطاراً قانونياً يتجسد في الحقوق الممنوحة لها والمتمثلة في حق الإطلاع والمعاينة وحق الرقابة والتحقيق، كما وضع لها المشرع أجهزة وهيكل تنظيمية تسهر على تطبيق وتنفيذ إجراءاتها على جميع المستويات المركزية والجهوية والولائية.

تتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال تنقسم إلى رقابة مختصرة ورقابة معمقة، ويعتبر التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من أهم الطرق التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية للكشف عن التهرب الضريبي، حيث يختص التحقيق المحاسبي بالأشخاص المعنويين، بينما يختص التحقيق المعمق بدخول الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التحضيرية للتحقيق التي تتضمن البرمجة وجمع المعلومات، ثم مباشرة أعمال التحقيق من خلال الفحص والمراقبة بعين المكان للتأكد من صحة الممتلكات بغرض اكتشاف الممارسات التدليسية الرامية إلى التهرب من دفع الضريبة، ثم تبليغ النتائج المتوصل إليها وإصدار الجداول والأوردة الإضافية الناتجة عن عملية إعادة التقييم.

يتم تقييم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها، والمتمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة، إضافة إلى باقي الأنواع الأخرى المتمثلة في الرقابة على الوثائق والرقابة المختلطة والرقابة على المعاملات العقارية.

نتائج الدراسة واختبار الفرضيات:

على ضوء ما سبق تم الوصول إلى النتائج التالية:

- تحتل الضريبة مكانة هامة نظراً للدور الذي تلعبه في تمويل نفقات الدولة وتحقيق أهداف السياسة المالية والاقتصادية، وإنعاش النشاط الاقتصادي وإعادة توزيع الدخل بشكل عادل على مختلف الطبقات الاجتماعية.
- يعاني النظام الضريبي الجزائري من التعقد وعدم الاستقرار، إضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الجبائية، ورغم الإصلاحات الجبائية التي تم إدخالها إلا أن النظام الضريبي الجزائري ما زال بعيداً كل البعد عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المنتهجة، والتي محورها الأساسي يكمن في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الذي يقف عائقاً دون تحقيق النظام الضريبي للأهداف المرجوة

- منه، وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى بأن التهرب الضريبي هو نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي.
- يصعب قياس التهرب الضريبي رغم تعدد مناهج وطرق تقديره، إذ أنه غير قابل للقياس نظراً لعدم إمكانية حصره، وارتباطه بالاقتصاد السري الذي يحتل نسبة كبيرة من الاقتصاد الوطني.
- يخلف التهرب الضريبي آثاراً سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي، حيث يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، ويترتب عن ذلك اختلال التوازن المالي للدولة واللجوء إلى الوسائل الأخرى للتمويل، كما يؤدي إلى اختلال المنافسة الاقتصادية وانتشار التفاوت بين الطبقات الاجتماعية.
- يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي يعطي الحرية التامة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمدخلهم من تلقاء أنفسهم، وهو ما يستلزم ضرورة وجود رقابة جبائية تقوم بمراقبة هذه التصريحات والتأكد من سلامتها وصحتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات الجبائية، بالإضافة إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات ومحاولة تصحيحها، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية بأن الرقابة الجبائية تعتبر أداة أساسية لمكافحة التهرب الضريبي.
- يخول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حقوقاً تسمح لها بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، كما يمنح ضمانات للمكلفين بالضريبة مقابل تأديتهم للواجبات المفروضة عليهم وذلك لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية وعدم بطلانها.
- تم تطوير الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية واستحداث أجهزة جديدة تتمثل في مراكز الضرائب ومراكز التقارب، وذلك من أجل التقرب أكثر من المكلف بالضريبة، كما تم إنشاء مصلحة التحريات الجبائية على المستوى المركزي تدعياً للهياكل المركزية والجهوية في مكافحة التهرب الضريبي.

- تركز الرقابة الجبائية على مجموعة من الإجراءات تنظم تدخل الإدارة الجبائية وتضمن حقوق المكلفين بالضريبة، تؤدي مخالفتها وعدم الالتزام بها إلى بطلان إجراءات الرقابة الجبائية والنتائج المترتبة عنها.
- يتم التحقيق المحاسبي من خلال الإجراءات التحضيرية وفحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون، ثم تبليغ النتائج وإصدار الجداول والأوردة الإضافية، إلا أن هذا النوع من التحقيق عادة ما يتم في مكاتب الإدارة الجبائية عكس ما ينص عليه قانون الإجراءات الجبائية .
- يختص التحقيق المعمق بدخول الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، ويتم من خلال مقارنة الدخول المصرح بها مع المداخل والممتلكات الموجودة فعلاً لدى المكلف، كما تتم مراقبة مسار حياته وممتلكاته الشخصية وتمتد إلى أفراد عائلته.
- تنخفض مبالغ الحقوق والغرامات المسترجعة من خلال التحقيق المعمق وذلك لأنها تحتاج للمزيد من الإجراءات القانونية والعملية التي توضح مسار هذا التحقيق، إضافة إلى زيادة الإمكانيات البشرية لرفع عدد الملفات الخاضعة للرقابة.
- يؤدي عدم التأطير الجيد للفرق المختلطة وغياب التنسيق المشترك بين كل بين الإدارة الجبائية وكل من إدارتي الجمارك والتجارة وتداخل المصالح فيما بينها إلى عدم تحقيق هذا النوع من الرقابة للأهداف المرجوة منه.
- تعتبر الرقابة على الوثائق أكثر مردودية نظراً لسهولة تطبيقها، إلا أنها تعاني ضعف التنظيم لانعدام برنامج تنفيذي ينظم تطبيقها فهي تتم بصورة عشوائية إضافة إلى أنها تتم من طرف أعوان ليست لهم الخبرة الكافية في هذا المجال رغم اعتماد باقي الأنواع الأخرى للرقابة على نتائجها لمواصلة التحقيق.
- تحقق الرقابة على المعاملات العقارية نتائج ضعيفة وذلك لان مجمل التعاملات العقارية يتم إخفاؤها، وعادة ما يتم اللجوء إلى التعاملات العرفية إضافة إلى انعدام

الرقابة الفعلية والبحث في عين المكان، والاعتماد على إعادة تقييم الصفقات العقارية والإيجارية المصرح بها من طرف المكلفين من تلقاء أنفسهم .

- رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة في مجال الرقابة الجبائية إلا أنها لا تزال غير قادرة على القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك نظراً للصعوبات والمشاكل التي تقف عائقاً دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها ولذلك يجب على الدولة إيجاد التدابير والإجراءات الكفيلة بتحسين فعالية الرقابة الجبائية وتدعيم ألياتها في مكافحة التهرب الضريبي، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة بأن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي.

- تعاني الرقابة الجبائية من مشكلة نقص الإمكانيات البشرية وعدم كفاءتها في ظل العدد الهائل من الملفات التي يجب مراقبتها، إضافة إلى ضعف الإمكانيات المادية المتمثلة في قدم المقرات وعدم توفر أجهزة عمل المكاتب ونقص وسائل النقل وضعف الأجور والحوافز المالية .

- تم الشروع في التحقيق المصوب في عين المكان تدعيماً للتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، وهو يهدف إلى تحقيق مراقبة أقل شمولية وأكثر سرعة ومردودية.

- إن استحداث تنظيم هيكلية جديد للإدارة الجبائية بالإضافة إلى إنشاء أجهزة جديدة ومتطورة من شأنه أن يسهل عملية تسيير ملفات المكلفين بالضريبة، وبالتالي تسهيل عملية الرقابة الجبائية.

التوصيات والاقتراحات:

من خلال النتائج المتوصل إليها يتم اقتراح التوصيات التالية:

- إدخال المزيد من الإصلاحات على النظام الضريبي من خلال تبسيط مكوناته وتوضيحه وجعله أكثر استقراراً، إضافة إلى تخفيض معدل الضغط الضريبي ومحاولة إرساء قواعد العدالة الضريبية .
- تبسيط مكونات الجباية العادية من خلال دمج مجموعة من الضرائب في ضريبة واحدة وبمعدلات منخفضة للرفع من حصيلتها، وبالتالي يمكن جعلها بديلاً للجباية البترولية بهدف حماية الاقتصاد الوطني من مخاطر الاعتماد الكلي على المداخل البترولية.
- تطوير نظام الإخضاع للرسم على القيمة المضافة وكيفية استرداد المبالغ المترتبة عنه بطريقة تحد من التهرب الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة على هذا الرسم.
- إعادة النظر في الثغرات التي يتيحها النظام الضريبي ومحاولة إيجاد إطار قانوني ينظمها وضرورة إيجاد صيغ قانونية جديدة لكل الطرق والأساليب المستحدثة التي يتم استخدامها في مجال التهرب الضريبي .
- توفير إدارة جبائية كفأة تعمل على تسهيل مختلف الإجراءات الجبائية بالنسبة لكافة فئات المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال تعميم مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للتقارب عبر كافة أنحاء الوطن .
- زيادة عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وزيادة عدد المراقبين ذوي الخبرة والكفاءة المختصين لاكتشاف التهرب والغش الضريبي .

- إلزامية إجراء التحقيق المحاسبي بعين المكان وإجراء المعاينة المفاجئة لمراقبة حركة المحزونات والممتلكات الموجودة فعلاً، نظراً لأهميتها في إتمام عملية المراقبة المحاسبية.
- ضرورة إشراك المكلف بالضريبة أو المستشار الموكل عنه في جميع مراحل وإجراءات التحقيق المحاسبي، وخاصة أثناء إعادة تشكيل رقم الأعمال لتفادي الوقوع في الأخطاء واختصار الوقت دون اللجوء إلى الإجراءات الطويلة للمنازعات الإدارية والقضائية.
- توضيح وتخفيف إجراءات التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، ومحاولة شرح طريقة تطبيقها، وكيفية إعادة تشكيل رقم الأعمال من خلال التعليمات والدلائل التطبيقية لمحاولة كسب ثقة واطمئنان المكلفين الخاضعين لهذا النوع من الرقابة واقتناعهم بعدالته، وأهميته في مكافحة التهرب الضريبي .
- توسيع مجال تطبيق التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ليشمل جميع المكلفين بالضريبة والأشخاص الذين يتجنبون دفع الضريبة إضافة إلى رفع نسبة تطبيقه بأكثر من النسبة المحددة ب5%.
- تطوير العمل بالإدارة الجبائية من خلال تعميم استعمال الإعلام الآلي في كافة تعاملات الإدارة الجبائية مع المكلف بالضريبة، وربطها بشبكة معلوماتية مع كافة الإدارات ذات الصلة لاسيما إدارة السجل التجاري، ومديرية التجارة وإدارة الجمارك، بالإضافة إلى إنشاء هياكل تنظيمية وقانونية للرقابة التجارية والرقابة الجمركية لتدعيم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.
- الاهتمام بموظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع مستواهم العلمي والمهني عن طريق التكوين والتدريب المستمر للاطلاع على كافة المستجدات والتعديلات التي تطرأ من حين لآخر، إضافة إلى إعادة النظر في أجور مراقبي الإدارة الجبائية

لإبعادهم عن إجراءات المكلفين بالضريبة والقضاء على ظاهرة الرشوة والمحاباة التي تنتشر لدى أصحاب النفوس الضعيفة وعديمي الضمير المهني.

- إعادة النظر في الإجراءات الإدارية والقضائية المتبعة في الفصل في المنازعة الضريبية لكونها إجراءات طويلة ومعقدة، وتحديد مدة زمنية يتم فيها تنفيذ القرارات الصادرة عن الهيئات القضائية تجنباً لتعسف وتماطل الإدارة الجبائية في حالة حصول المكلف بالضريبة على قرار نهائي بعدم شرعية الضريبة المفروضة عليه .

- العمل على نشر الثقافة الجبائية من أجل توعية وتحسيس المكلفين بأهمية الضريبة ودورها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ويتم ذلك من خلال إدراجها ضمن مناهج التعليم والتكوين ونشرها عبر كافة وسائل الإعلام والاتصال .

- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتطوير أساليب التعامل والتواصل عن طريق إنشاء مكاتب للعلاقات العامة تقوم بمساعدة الممولين والسهر على خدمتهم، وتعزيز اللقاءات والملتقيات مع الجمعيات والاتحادات المهنية لكسب ثقة المكلفين بالضريبة.

وفي الأخير نرجو أن تؤخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار من طرف السلطات المعنية من أجل تفعيل آليات الرقابة الجبائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

تم بحمد الله

والله ولي التوفيق.

قائمة المراجع

- قائمة المراجع
- 1/المراجع باللغة العربية
- 1-1 الكتب
1. أحمد جامع، علم المالية العامة، دار النشر العربية، القاهرة، 1975.
 2. أ عمر يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة، دار هومة، الجزائر، سنة 2005.
 3. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة الجزائر سنة 2008.
 4. المرسي السيد الحجازي، النظم الضريبية من النظرية والتطبيق، كلية التجارة الدار الجامعية ، جامعة بيروت العربية، سنة 2001.
 5. حامد عبد المجيد دراز ، النظام الضريبية ، الدار الجامعية، مصر، سنة 2003 .
 6. حسن عواضة و عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، الموازنة- الضرائب والرسوم "دراسة مقارنة" الخلود، لبنان ، سنة 1995.
 7. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1992.
 8. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2005.
 9. حمدي عبد العظيم، غسيل الأموال في مصر والعالم، القاهرة، سنة 1997.
 10. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث - جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين ، الجزء الأول ، دار هومة ، الطبعة الثانية ، 2006 .
 11. زينب حسين عوض الله، المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، سنة 1994.

12. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، النفقات العامة- الإيرادات العامة- الميزانية العامة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، سنة 2000.
13. سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي ،اقتصاديات الضرائب، سياسات نظم – قضايا اقتصادية معاصرة ، الدار الجامعية ،الاسكندرية، سنة 2007 .
14. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن، الإسكندرية، الدار الجامعية، سنة 2000.
15. عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، سنة 1985.
16. عبد الفتاح محمد الصحن وسمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، سنة 2001.
17. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، سنة 2003.
18. عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجامعة المصرية القاهرة 1975، الصفحة 142.
19. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية.
20. فتحي رزق السوافيري، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، سنة 2002.
21. فوزي عطوي، المالية العامة- النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، سنة 2003.
22. محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، الطبعة الرابعة، سنة 2008.

23. محمد حمو ومنور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى، سنة 2009 .
24. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق مطبعة دار هومة، الجزائر، سنة 2003.
25. ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، منشورات بغدادية، الجزائر، سنة 2005 الصفحة 25 .
26. يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1980.

2-1- الرسائل والأطروحات :

1. بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي ،حالة الجزائر رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر، سنة 2004.
2. علي بودلال، تقييم كلي للاقتصاد غير الرسمي في الجزائر"مقاربة نقدية للاقتصاد الخفي"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان سنة 2006-2007.
3. عيسى بولخلوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي-" دراسة حالة ولاية باتنة"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة باتنة سنة 2004.
4. محمد طالبي، "الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1995-1999"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، سنة 2001-2002.

5. ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر سنة 2002.
6. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)، رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2004/2003.

3-1 الملتقيات والمجلات والصحف والجرائد:

1. ابراهيم ريج، مجلة الأحداث الاقتصادية، فيفري 1990، الصفحة 21.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 75 الصادرة في 22 ذو القعدة 1428 الموافق ل02 ديسمبر 2007
3. الجريدة الرسمية رقم 50، الصادرة في جويلية 1997.
4. الغش والتهرب الضريبي وهروب رؤوس الأموال، يوم برلماني حول حماية الاقتصاد الوطني 2009/06/02، مديرية الأبحاث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب.
5. الملتقى السنوي لإطارات الإدارة الجبائية حول "تقييم مردودية المصالح الخارجية"، 2003.
6. بوعلام ولهي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر العدد 08-2008.
7. جريدة الخبر اليومية، بتاريخ 06-03-1999.
8. جريدة الوطن الجزائرية، بتاريخ 29-01-1999.

9. فريد كورتل، ناجي بن الحسين، التهرب الضريبي والجمركي أي سبيل للحد منهما
الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية
وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، ماي 2003، الصفحة 254.

4-1 القوانين والدلائل

1. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات
العمومية والاتصال، منشورات الساحل، سنة 2009
2. قوانين المالية لسنوات (1984-1990-1992-1999-2000-2006-2008-2009)
3. النظام الجبائي الجزائري الحديث، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية
العامة للضرائب، منشورات الساحل، سنة 2009.
4. دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1989 والمعدل في 28
نوفمبر سنة 1996.
5. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مديرية البحث والمراجعات،
المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2008،
6. قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، سنة 2009.
7. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب
1976/12/09.

5-1 المراسيم والقرارات والتعليمات:

- التعليمات رقم 268 المؤرخة في 15/09/1998 والمتعلقة بمعايير اختيار الملفات،
المديرية العامة للضرائب.
- التعليمات رقم 134، المؤرخة في: 15 فيفري 2000، المديرية العامة للضرائب.

- القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنفيذها وصلاحياتها، لوزارة المالية، المؤرخ في 12 يوليو 1999.
- المرسوم التنفيذي رقم 98 / 228، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، المؤرخ في 13 يوليو 1998.
- المرسوم التنفيذي رقم 97-99 المؤرخ في 12 يناير 1997 و المتضمن تحديد مهام مديرية الضرائب
- قرار وزاري مؤرخ في 21 فيفري 2009 والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها

المراجع باللغة الأجنبية: {الفرنسية}

A-Les Ouvrages :

1. Andrée Margairez, lexique fiscal, 2^{EME} EDITION, Dalloz, Paris 1992.
2. Aindree Margairaz, La Froude fiscale et ces succédanés, 3^{eme} edition, 1977 .
3. BOVIER Michel, CHRISTINE M., L'administration fiscal en France, PUF, Paris, 1988.
4. J. C.Martinez, la fraude fiscale, PUF, France, 1984, page13.
5. Jean-Luc Mathieu, La politique Fiscale, edition Economica, Paris, 1999,
6. Jean Piere Casimir , Les signes extérieurs de revenus, Librairie de L' université, Paris, 1979 .
7. J.P.CASIMIR, CONTROLE FISCALE ,droit garantie et prosudure, 7^{eme} edition, Paris, 2000 .
8. Laure. M, Distorsion Economique d'origine Fiscale, EFR Brouxelle, 1958 .

9. Lambert Thierry, Vérification Fiscale Personnelle, Economica Paris, 1984
10. 10. Mohamed cherif Ainouche, l'essentiel de la fiscalité algérienne, édition Hiwarcom, 1992.
11. Paul Marie Gaudment, Précés de Finance Publique, Paris, 1971.
12. 11. Pierre bel trame, la fiscabrit en France, Édition hachette buvre paris.
13. 12. Philipe Colin et autres, Fiscalité ET Enterprise, Librairie Vibert, Paris 1994 .
14. 13. RICHER Daniel, Les Procédures fiscales, PUF, France, 1990.
15. taddel Bruno, La fraude fiscale, Litec, Paris, 1974.
16. 14. Said Ben Aissa, Fiscalité et parafiscalité Algérienne, Entreprise Nationale du livre, 1989.
17. Tiver T G et Gest G, Droit Fiscale, Edition LGP, Paris, 1976.
18. Yousef deboub, les nouveaux mécanismes économiques en Algérie, OPU, Algérie, 1995 .

B - Les bulletins et guides

1. Bulletin des services fiscaux, N° 19, DGI, Mars 2000.
2. Bulletin des services Fiiscaux N°08. Edité par DGI, Alger 1994.
3. Bulletin des services fiscal ,DGI, n° 19 ,ALGER PRINT,2000.
4. Guide de vérificateur de comptabilité ,DRV , DGI ,édition 2001.
5. Guide du contrôle sur pièces, ministère des finances, DGI, édition 2004.
6. Guide du vérification de comptabilité ,Direction générale des IMPOS , édition 2001
7. Guide de VASFE,MF/DGI/DRV, 2002.
8. L'article 45 de la loi de finance pour 2009

C- Les lettres et les Revues

1. A. Bouderbala, La fraude Fiscale, revue mutation N°07, éditer par la Chambre Nationale de Commerce Alger,1994, page 28.
2. Belkasmi Rabeh, contrôle fiscal en Algérie, Evaluation et prescrtive 1997.
3. La réforme fiscale en Algérie contribution à la réflexion, rapport de FMI , 1988
4. A LATTRE DE LA dgi, Lattre d'information ,MF/DGI N°10.2002.
5. La lettre de la DGI, Bulletin De services fiscaux N°27, JANVIER 2007.
6. la lettre de la DGI, Bulltin d'information de la DGI Numéro spécial.

1/6 Circulaires:

- Circulaire n° 135/MF/DGI, du 15/02/2000.
-
- .

الملاحق

الملاحق

ملحق رقم (01): التصريح الشهري برقم الأعمال

الشهر
العمل
200
Mois de
Trimestre 200

التذكير اجبريا
A RAPPELER
OBLIGATOIREMENT

العمومية للضرائب
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
مديرية
مفتشية الضرائب لـ
INSPECTION DES IMPOTS DE
قبضمة الضرائب لـ
RECETTE DES IMPOTS DE
بلدية
COMMUNE DE

NIS :
NIF :
F. J. :

الضرائب والرسوم المحصنة فورا أو عن طريق الإقطاع من المصدر
تصريح يقوم مقام حافظة إقطاع بالتسديد
IMPOTS ET TAXE PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE
RETENUE A LA SOURCE
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU - AVIS DE VERSEMENT

M السيد (ة) :
الرجم - القيد - اسم الفري :
النشاط أو المهنة :
المهنة :
Activité / Profession :
Adresse :

IMPORTANT !
هذا التصريح يجب أن يقدم إلى قبضمة الضرائب خلال العشرين يوم الأولى من الشهر
La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS.

رمز النشاط
CODE ACTIVITE
.....

Série G. n° 50

Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2%		الرسوم على النشاط المهني المعدل	الرسوم على النشاط المهني المعدل
Code	المعاملات الخاصة للضريبة	Chiffre d'affaires Recettes professionnelles imposables	Chiffre d'affaire imposable Recettes professionnelles imposables
C 1 A 11	Opérations imposables	.....	.....
C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%	.....	.....
C 1 A 13	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30%	.....	.....
C 1 A 14	Affaires sans réfaction	.....	.....
C 1 A 20	Affaires exonérées	.....	.....
C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales)	.....	.....
1	Préciser autres taux de réfaction le cas échéant	TOTAL	TOTAL

Acomptes IBS		التسديدات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات IBS
Code	Acompte provisionnel	Détermination des acomptes provisionnels
E 1 M 10	.....	.....
2	TOTAL	TOTAL

IRG salaires et autres retenues à la source IRG/IBS		الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر والإقطاعات الأخرى من المصدر لـ ض. د. / ض. أ. ش.
Code	Catégorie de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS	Revenus nets imposables
E 1 L 20	IRG/ Traitements salaires, pensions et rentes viagères	Barème
E 1 L 30	IRG/ Revenus des créances, dépôts et cautionnements	10 %
E 1 L 40	IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libératoire	15 %
E 1 L 60	IRG/ Revenus des bons de caisse anonymes	50 %
E 1 L 80	IRG/ Autres retenues à la source	24 %
E 1 M 30	IBS/ Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)	.....
E 1 M 40	IBS/ Autres retenues à la source	.....
2	TOTAL	TOTAL

ملحق رقم-02-التصريح السنوي بالارباح والنتائج

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série G. n° 12/2007

رقم التعريف الجبائي
Numéro d'Identification Fiscale (NIF)

التصريح برقم الأعمال
(نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة)

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES
IMPÔTS

رقم المادة
N° d'article

DECLARATION
DU CHIFFRE D'AFFAIRES

مديرية الضرائب لولاية.....
DIRECTION DES IMPÔTS DE
WILAYA.....

رقم السجل التجاري
N° du registre de commerce

(REGIME DE L'IMPÔT FORFAITAIRE UNIQUE)

INSPECTION..... مفتشية

رقم بطاقة الحرفي
N° de la carte d'artisan

الفترة من : إلى :
Période du au

COMMUNE..... بلدية

بعد 1 فيفري من سنة التكاليف بالضريبة
A renvoyer avant le 1^{er} Février de l'année
d'imposition

ختم التاريخ للمصلحة

Timbre à date du service

اللقب : : NOM - الإسم : : Prénoms :
إسم الشركة : : Raison sociale :
طبيعة النشاط : : Nature de l'activité :
عنوان المحل أو المؤسسة : : Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :
- إلى 01 جانفي : - au 1^{er} Janvier 200
- إلى 01 جانفي : - au 1^{er} Janvier 200

عنوان إقامة المصريح : : Adresse du domicile de l'exploitant :
أذكر العنوان القديم أيضا، في حالة تغيير العنوان خلال السنة. أذكر العنوان القديم أيضا، في حالة تغيير العنوان خلال السنة. En cas de changement d'adresse en cours d'année, mentionner également l'ancienne adresse.

رقم الحساب الجاري البنكي أو البريدي : : N° CCB ou du CCP :
رقم الهاتف : : N° d'appel téléphonique :
إسم وعنوان المحاسب (في حالة وجوده) : : Nom et adresse du Comptable (le cas échéant) :

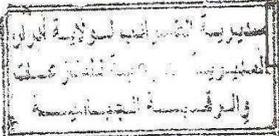
يرجى ملئ الفراغات المبينة أسفله، إذا كنتم تمارسون نشاطا آخر (في حالة تعدد النشاطات، أرفقوا جدولاً مفصلاً بالشكل المطلوب) :
Si vous avez une autre activité, veuillez renseigner les champs ci-après indiqués (En cas de multiplicité d'activités joindre un état dûment renseigné) :
إسم الشركة : : Raison sociale :
طبيعة النشاط : : Nature de l'activité :
عنوان المحل أو المؤسسة : : Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :

نظرا لأهمية هذا التصريح الذي ينبغي أن يكون قاعدة لتثبيت الضريبة الجزائرية الوحيدة، يوصى المكلفون بالتقديم بالمعلومات المطلوبة بدقة وإعادة هذه المطبوعة في الأجل المحددة.
Compte tenu de l'importance de cette déclaration qui doit servir de base à la fixation de l'impôt forfaitaire unique, il est recommandé au contribuable de fournir les renseignements demandés avec précision et de renvoyer le présent imprimé dans les délais prescrits.

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des impôts de la
Wilaya d'Alger

Série O n° 4



Avis de vérification de Comptabilité

Référence : 294..

Lettre avec M
A.R
N°.....

N.I.S : 117101012120121312

Le 22/04/2010..

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre Entreprise le 05/05/2010 à 9h30 heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2006, 2007, 2008 et 2009 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignés : I.R.G/Activité, I.R.G./S, T.V.A, T.A.P, T.F, T.A enregistrement et timbre

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales (CPF).

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

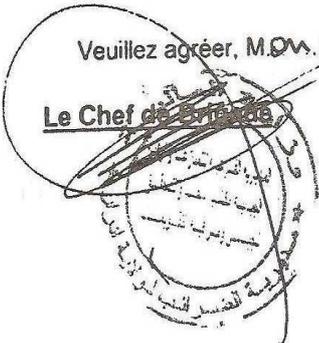
Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44/1 du CPF à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du CPF).

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

Veuillez agréer, M. Sioux, l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade



Noms et Grades des Vérificateurs

LOUMES MOHAMED I I
LAKSACI IBRAHIM I I



ملحق رقم -04 - كشف المحاسبة

Série O. - N° 17
(2002)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

مديرية الضرائب

المديرية الفرعية

للرقابة الجهانية

بلدية

M

Rue

n°

RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

Activité exercée :

CONCERNANT

ENAG - ULC Algérie

DESIGNATION DES COMPTES	2		3		4		5		OBSERVATIONS
	DU	AU	DU	AU	DU	AU	DU	AU	
1									
CREDIT {									
Vente de marchandises									
DEBIT {									
Marchandises consommées									
BENEFICE BRUT (crédit - débit) (1)									
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{bénéfices brutes} \times 100}{\text{ventes}}$									
CREDIT {									
Production vendue									
Production stockée									
Production de l'Entrep. pour elle même									
Prestations fournies									
Transfert de change de production									
TOTAL DU CREDIT									
DEBIT {									
Matières et fournitures consommées									

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts

Direction des Impôts de la Wilaya de Adrar
Sous-Direction du Contrôle Fiscal

Notification de Redressements suite
à la Vérification de Comptabilité

Référence N° : 623

lettre avec
A.R

A. M

BEN AHMED

Le 27/06/2010

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° 394 du 22/04/2010 vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du 05/05/2010 au 20/06/2010 au titre des exercices 2006, 2007, 2008 et 2009 se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : I.C.T.A, T.V.A, T.A.P et

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'Administration envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre, seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

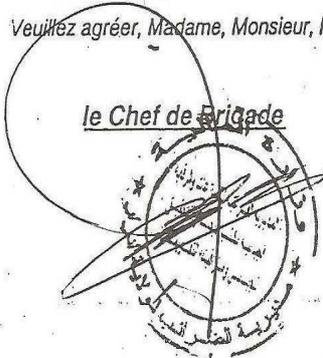
Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 60 alinéa 6 de la loi de finances 2002).

La présente notification comporte 07 feuillet (s), y compris celui-ci.

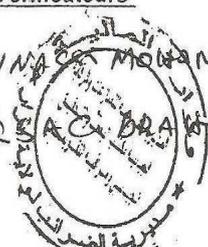
Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération.

le Chef de Brigade



Noms et Grades des
Vérificateurs

El Khouma MOHAMMED I.
LARBA BRAKIM I.P.



ملحق رقم (08): نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2000-2004

Année	Nbre D'Affaires controlées	Droits & pénalités rappelées
2000		
D.I.W	1433	4 780 525 475
S.R.V	263	5 528 066 709
TOTAL	1696	10 308 592 184

Année	Nbre D'Affaires controlées		Droits et pénalités rappelées		Total
	V.C	V.A.S.F.E	V.C	V.A.S.F.E	
2001					
D.I.W	1427	89	5 070 954 920	251 529 174	5 322 484 094
S.R.V	313	10	7 787 240 810	68 680 245	7 855 921 054
TOTAL	1740	99	12 858 195 730	320 209 419	13 178 405 149

Année	Nbre D'Affaires controlées		Droits et pénalités rappelées		Total
	V.C	V.A.S.F.E	V.C	V.A.S.F.E	
2002					
D.I.W	1397	148	5 814 761 836	284 321 817	6 099 083 653
S.R.V	275	17	11 201 803 026	511 820 398	11 713 623 424
TOTAL	1672	165	17 016 564 862	796 142 215	17 812 707 077

Année	Nbre D'Affaires controlées		Droits et pénalités rappelées		Total
	V.C	V.A.S.F.E	V.C	V.A.S.F.E	
2003					
D.I.W	1460	203	5 407 947 245	387 215 016	5 795 162 261
S.R.V	288	20	10 155 461 858	328 356 877	10 483 818 735
TOTAL	1748	223	15 563 409 103	715 571 893	16 278 980 996

Année	Nbre D'Affaires controlées		Droits et pénalités rappelées		Total
	V.C	V.A.S.F.E	V.C	V.A.S.F.E	
2004					
D.I.W	1895	207	5 763 056 417	496 764 838	6 259 821 255
S.R.V	223	31	4 664 742 815	318 589 666	4 983 332 481
TOTAL	2118	238	10 427 799 232	815 354 504	11 243 153 736

ملحق رقم (09): نتائج مصالحي البحث والتحقيقات لسنة 2005

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS
SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION

RESULTATS DU CONTRÔLE FISCAL

ANNEE 2007
S.R.V

UNITE MONETAIRE : D.A

S.R.V	Nombre d'Affaires Achevées		Droits et Pénalités Rappelés		Total
	V.C	V.A.S.F.E	V.C	V.A.S.F.E	
S.R.V ALGER	62	24	1 927 893 036	31 840 875	1 959 733 911
S.R.V CONSTANTINE	82	16	949 084 529	192 446 198	1 141 530 727
S.R.V ORAN	64	15	688 051 175	36 797 654	724 848 829
TOTAL	208	55	3 565 028 740	261 084 727	3 826 113 467

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS		ملحق رقم (10): نتائج الرقابة الجبائية لسنة 2006				Tableau n° 01
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS						
SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION		RESULTATS DES V.C - V.A.S.F.E - C.E.V ET C.S.P - ANNEE 2006				
UNITE MONETAIRE : D.A						
D.I.W	Droits + Pénalités					
	١٠٢. ١٠. CPF	١٢. ٢١.	٤	١٣. ١٤. ١٥.	١٦. ١٧.	
	V.C	V.A.S.F.E	V.C/VASFE	C.E.V	C.S.P	
ALGER CENTRE	239 081 030	3 048 024	242 129 054	44 988 225	228 454 082	
BIR MOURAD RAIS	257 676 850	1 697 883	259 374 733	29 782 120	8 751 770 895	
EL HARRACH	269 202 799	6 299 076	275 501 875	36 716 076	831 984 024	
CHERAGA	317 307 179	3 212 636	320 519 815	305 760 669	1 801 585 188	
SIDI M'HAMED	252 910 070	21 016 877	273 926 947	184 623 807	740 464 732	
ROUIBA	455 353 536	34 071 610	489 425 146	220 753 847	1 288 747 415	
Total DRI/Alger	1 791 531 464	69 346 106	1 860 877 570	822 624 744	13 643 006 336	
EL TARF	31 916 691		31 916 691	13 752 865	29 732 341	
TEBESSA	55 315 442	4 231 037	59 546 479	48 881 901	118 711 801	
SOUK AHRAS	16 042 353	4 275 700	20 318 053	32 349 022	26 750 634	
SKIKDA	122 403 719	18 699 833	141 103 572	37 298 389	274 640 731	
O.E. BOUAGHI	113 763 138	16 932 132	130 695 270	43 588 495	258 261 279	
GUELMA	43 191 175	660 128	43 851 303	14 513 912	161 644 913	
ANNABA	89 204 348	8 277 705	97 482 053	102 025 727	958 996 381	
Total DRI/Annaba	471 836 866	53 076 555	524 913 421	292 410 311	1 828 738 080	
ADRAR	26 665 069	5 563 930	32 228 999	2 584 903	159 531 205	
BECHAR	46 813 805	5 121 573	51 935 378	8 477 441	148 259 150	
EL BAYADH	28 460 556	3 395 324	31 855 880	6 348 735	131 307 141	
NAAMA	24 922 745	1 344 250	26 266 995	13 269 945	115 221 205	
TINDOUF	11 971 800	260 025	12 231 825	2 444 402	22 002 521	
Total DRI/BECHAR	138 833 975	15 685 102	154 519 077	33 125 426	576 321 222	
BISKRA	62 739 110	14 439 851	77 178 961	7 887 831	132 934 091	
CONSTANTINE	87 762 637	227 414	87 990 051	57 330 673	112 075 146	
BATNA	79 493 690	13 932 044	93 425 734	72 957 527	252 596 484	
MILA	56 069 413	3 772 165	59 841 578	8 915 681	83 051 453	
JIJEL	71 447 319	3 635 699	75 083 018	18 635 271	93 047 761	
KHENCHLA	87 645 295	45 761 299	133 406 594	3 569 999	101 285 128	
Total DRI/CONSTAN.	445 157 464	81 768 472	526 925 936	169 296 982	774 990 063	
BLIDA	155 989 553	23 711 273	179 700 826	180 129 251	1 101 201 932	
BOUMERDES	87 766 029	36 043 891	123 809 920	40 211 780	1 228 923 390	
MEDEA	160 466 251	5 782 724	166 248 975	41 180 541	130 776 723	
DJELFA	534 056 992	1 966 446	536 023 438	25 104 749	688 861 863	
TIZI OUZOU	173 700 889	4 092 778	177 793 667	31 213 837	820 549 320	
TIPAZA	110 724 300	6 678 256	117 402 556	52 760 588	187 893 348	
Total DRI/BLIDA	1 222 704 014	78 275 368	1 300 979 382	370 600 746	4 158 206 576	
OUARGLA	190 064 689	1 323 597	191 388 286	15 148 156	439 622 899	
GHARDAIA	26 720 525	438 194	27 158 719	14 162 965	94 052 875	
EL OUED	120 278 038		120 278 038	6 692 730	132 496 026	
ILLIZI	14 926 118		14 926 118	745 398	121 244 808	
LAGHOUAT	3 607 639 283	558 684	3 608 197 967	10 348 956	1 142 351 398	
TAMANRASSET	33 503 067		33 503 067	6 392 608	59 276 379	
Total DRI/OUARGLA	3 993 131 720	2 320 475	3 995 452 195	53 490 813	1 989 044 385	
AIN TEMOUCHENT	24 925 108	1 848 165	26 773 273	14 647 435	186 194 574	
MASCARA	68 543 913	1 961 289	70 505 202	32 650 321	654 128 887	
ORAN Est	146 101 347	335 627 196	481 728 543	67 180 560	1 063 165 530	
ORAN Ouest	621 325 443		621 325 443	197 164 141	392 596 602	
SAIDA	64 238 960	1 173 369	65 412 329	8 490 685	68 432 497	
SIDI BEL ABBES	126 919 509		126 919 509	12 325 226	116 056 703	
TLEMCCEN	212 337 449	17 038 418	229 375 867	51 082 939	880 696 807	
Total DRI/ORAN	1 264 391 729	357 648 437	1 622 040 166	383 541 307	3 361 271 600	
AIN DEFLA	136 867 961	4 727 365	141 595 326	38 363 387	211 715 225	
CHLEF	117 191 414	3 837 827	121 029 241	12 838 324	248 371 577	
RELIZANE	101 517 399	1 804 698	103 322 097	27 487 929	669 390 255	
TIARET	66 655 259	2 028 664	68 683 923	21 804 616	640 903 657	
TISSEMSILT	64 551 610	1 190 335	65 741 915	10 279 561	95 256 675	
MOSTAGANEM	375 499 060	3 547 901	379 046 961	39 121 310	89 876 942	
Total DRI/CHLEF	862 282 703	17 136 760	879 419 463	149 895 127	1 955 514 331	

RESULTATS DES V.C - V.A.S.F.E - C.E.V ET C.S.P - ANNEE 2007

UNITE MONETAIRE : D.A

D.I.W	Droits + Pénalités				
	V.C	V.A.S.F.E	V.C+V.A.S.F.E	C.E.V	C.S.P
GER CENTRE	217 783 485	6 478 415	224 261 900	42 064 211	180 328 030
HMOURAD RAIS	473 374 932	27 495 238	500 870 170	160 221 558	2 488 525 672
HARRACH	128 184 028	23 965 579	152 149 607	60 265 721	631 556 977
IERAGA	177 333 361	121 591 409	298 924 770	412 301 605	1 077 912 039
DI M'HAMED	324 412 916	6 575 918	330 988 834	74 243 910	999 275 746
UJIBA	347 728 307	46 314 563	394 042 870	179 047 040	584 804 733
tal DRI/Alger	1 668 817 029	232 421 122	1 901 238 151	928 144 045	5 962 403 197
TARF	26 790 959	3 634 492	30 425 451	16 776 745	40 573 408
BESSA	45 659 767	20 997 627	66 657 394	57 245 418	48 029 402
UK AHRAS	55 811 447	12 015 562	67 827 009	42 502 431	40 191 645
IKDA	99 983 240	23 363 207	123 346 447	34 298 035	356 498 168
E. BOUAGHI	44 788 518	44 526 540	89 315 058	45 667 419	85 153 923
JELMA	22 974 225	2 529 018	25 503 243	23 322 807	118 208 789
INABA	106 181 191	38 336 045	144 517 236	102 209 318	745 963 204
tal DRI/Annaba	402 189 347	145 402 491	547 591 838	322 022 173	1 434 618 539
IRAR	30 742 368	4 480 485	35 222 853	2 006 226	113 884 146
CHAR	53 552 942	7 663 498	61 216 440	10 683 997	135 083 147
BAYADH	18 190 529	1 649 760	19 840 289	7 684 157	101 123 684
JAMA	58 831 257	1 877 863	60 709 120	16 381 687	80 696 870
DOUF	5 486 536	27 999	5 514 535	4 580 225	21 440 209
tal DRI/BECHAR	166 803 632	15 699 605	182 503 237	41 336 292	452 228 056
SKRA	42 756 495	11 067 885	53 824 380	32 433 251	86 890 806
ONSTANTINE	350 271 614	83 746 308	434 017 922	64 540 105	524 875 589
TNA	188 719 780	14 263 561	202 983 341	94 857 978	105 263 323
LA	55 938 646	19 908 972	75 847 618	7 303 693	51 958 634
EL	51 143 565	5 710 603	56 854 168	29 856 447	45 215 190
ENCHLA	55 863 381	11 796 831	67 660 212	4 932 089	91 552 254
tal DRI/CONSTAN.	744 693 481	146 494 160	891 187 641	233 923 563	905 755 796
IDA	416 223 475	124 514 850	540 738 325	158 251 884	1 063 199 584
UMERDES	123 537 147	36 223 524	159 760 671	53 413 108	294 902 571
EDEA	87 087 322	9 966 988	97 054 310	35 438 979	78 564 324
ELFA	66 455 856	18 408 706	84 864 562	24 197 677	305 930 329
ZOUZOU	36 883 448	20 470 303	57 353 751	25 337 171	1 035 120 266
PAZA	110 768 542	26 884 534	137 653 076	59 265 316	1 699 643 663
tal DRI/BLIDA	840 955 790	236 468 905	1 077 424 695	355 904 135	4 477 360 737
JARGLA	102 881 483	4 139 739	107 021 222	25 512 868	299 588 509
HARDAIA	25 913 782	1 624 871	27 538 653	23 210 709	73 432 677
OUED	111 555 511	7 473 368	119 028 879	10 223 757	148 451 285
IZI	6 756 633	127 437	6 884 070	1 518 446	89 053 586
GHOUAT	5 232 937	-	5 232 937	7 225 262	566 617 883
MANRASSET	33 650 463	52 122	33 702 585	8 719 724	16 777 211
tal DRI/OUARGLA	285 990 809	13 417 537	299 408 346	76 410 766	1 193 921 151
TEMOUCHENT	20 703 600	1 626 805	22 330 405	17 987 107	111 788 636
ASCARA	43 526 355	9 769 864	53 296 219	39 730 912	126 947 623
RAN Est	212 497 261	22 863 652	235 360 913	70 999 929	3 019 664 351
RAN Ouest	438 162 262	10 758 685	448 920 947	200 261 146	3 028 361 211
IDA	67 830 700	984 265	68 814 965	10 629 033	28 758 087
DI BEL ABBES	49 680 571	9 374 317	59 054 888	20 394 033	200 253 786
EMCEN	153 418 219	46 914 359	200 332 578	68 142 589	418 292 953
tal DRI/ORAN	985 818 968	102 291 947	1 088 110 915	428 144 749	6 934 066 647
N DEFLA	247 634 889	11 880 037	259 514 926	31 818 278	241 304 391
LEF	157 377 182	34 224 392	191 601 574	31 190 766	541 022 251
ELIZANE	447 525 785	1 821 632	449 347 417	24 073 676	730 228 129
IARET	40 161 238	2 897 715	43 058 953	22 319 565	594 840 149
ISSEMSILT	33 666 268	2 782 796	36 449 064	10 644 605	111 134 490
OSTAGANEM	141 915 401	21 686 742	163 602 143	43 152 610	189 595 988
TOTAL	1 068 280 763	75 293 314	1 143 574 077	163 199 500	2 408 125 398

تابع ملحق رقم (11)

MINISTRE DES FINANCES
RECTION GENERALE DES IMPOTS

SETIF	134 138 507	18 670 472	152 808 979	38 495 670	1 599 611 343
BEJAIA	263 596 503	28 746 591	292 343 094	77 651 540	2 161 786 652
BOUIRA	54 051 086	2 301 728	56 352 814	41 021 286	410 858 693
B.B.ARRERIDJ	90 388 529	13 753 731	104 142 260	18 139 212	219 242 707
M/SILA	32 798 981	15 219 295	48 018 276	23 167 884	452 846 884
Total DR/SETIF	574 973 606	78 691 817	653 665 423	198 475 592	4 844 346 279
Total National(1)	6 738 523 425	1 046 180 898	7 784 704 323	2 747 560 815	28 612 825 800
Droits + Pénalités					
S.R.V					
	V.C	V.A.S.F.E	V.C+V.A.S.F.E	C.E.V	C.S.P
SRV D'Alger	1 927 893 036	31 840 875	1 959 733 911		
SRV D'Oran	688 051 175	36 797 654	724 848 829		
SRV Constantine	949 084 529	192 446 198	1 141 530 727		
Total SRV(2)	3 565 028 740	261 084 727	3 826 113 467		
Droits + Pénalités					
D.G.E					
	V.C	V.A.S.F.E	V.C	C.E.V	C.S.P
S/Contrôle Fiscal	2 351 206 440		2 351 206 440		11 620 032 663
S/Hydrocarbures	1 726 124 060		1 726 124 060		1 652 899 267
Total DGE(3)	4 077 330 500		4 077 330 500		13 272 931 930
Total 1+2+3	14 380 882 665	1 307 265 625	15 688 148 290	2 747 560 815	41 885 757 730

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS

DE LA DIRECTION DE LA PROGRAMMATION

ملحق رقم (12): نتائج الرقابة الجبائية لسنة 2008

RESULTATS DES V.C - V.A.S.F.E - C.E.V ET C.S.P - ANNEE 2008

UNITE MONETAIRE : D.A

D.I.W	Droits + Pénalités				
	V.C	V.A.S.F.E	V.C+V.A.S.F.E	C.E.V	C.S.P
ALGER CENTRE	144 907 366	4 409 953	149 317 319	62 629 054	156 463 495
ALGER MOURAD RAIS	266 610 294	9 379 146	275 989 440	735 541 025	2 164 628 180
ALGER HARRACH	154 255 105	17 170 314	171 425 419	47 993 512	638 537 946
ALGER HERAGA	81 421 910	11 643 618	93 065 528	424 268 655	1 239 319 301
ALGER IDI M'HAMED	347 013 774	1 953 037	348 966 811	130 086 590	648 474 817
ALGER OUIBA	337 852 641	27 539 276	365 391 917	213 051 790	696 571 029
Total DR/Alger	1 332 061 090	72 095 344	1 404 156 434	1 613 570 626	5 543 994 768
ANNABA	24 270 382	957 260	25 227 642	28 505 045	55 198 817
ANNABA EBESSA	28 145 084	4 550 287	32 695 371	62 397 149	82 423 850
ANNABA OUK AHRAS	17 349 968	3 274 001	20 623 969	31 200 379	40 117 249
ANNABA KIKDA	98 846 269	6 676 326	105 522 595	20 470 484	768 332 045
ANNABA E. BOUAGHI	71 074 860	30 149 710	101 224 570	45 597 033	94 254 134
ANNABA UELMA	45 148 218	9 774 743	54 922 961	12 433 163	166 494 524
ANNABA NNABA	149 557 734	26 928 410	176 486 144	82 394 446	565 261 052
Total DR/Annaba	434 392 515	82 310 737	516 703 252	282 997 699	1 772 081 671
ORAN	21 957 812	3 291 531	25 249 343	3 394 990	195 989 435
ORAN ECHAR	29 112 121	2 206 524	31 318 645	9 293 204	165 782 462
ORAN BAYADH	62 955 523	3 174 156	66 129 679	5 443 359	49 500 095
ORAN AAMA	29 814 186	2 820 061	32 634 247	22 850 056	83 915 420
ORAN INDOUF				3 200 788	10 682 131
Total DR/BECHAR	143 839 642	11 492 272	155 331 914	44 182 397	505 869 543
BECHAR	119 600 865	18 896 271	138 497 136	35 623 222	104 229 084
BECHAR ONSTANTINE	316 674 767	9 882 434	326 557 201	87 429 363	132 146 026
BECHAR ATNA	233 180 379	9 735 555	242 915 934	92 391 163	143 312 461
BECHAR ILA	30 691 664	3 364 174	34 055 838	8 195 508	58 316 706
BECHAR JEL	52 654 145	5 231 703	57 885 848	27 599 052	52 265 957
BECHAR HENCHLA	101 992 110	4 550 926	106 543 036	5 533 202	60 316 847
Total DR/CONSTAN.	854 793 930	51 661 063	906 454 993	256 771 510	550 587 081
CONSTANTINE	325 150 719	67 592 069	392 742 788	158 458 615	1 143 059 497
CONSTANTINE OUMERDES	229 253 626	6 732 966	235 986 592	65 136 766	442 859 464
CONSTANTINE EDEA	185 880 761	19 030 723	204 911 484	39 438 413	87 122 889
CONSTANTINE JELFA	180 886 646	3 079 398	183 966 044	45 770 651	207 608 761
CONSTANTINE ZI OUZOU	100 294 168	42 017 337	142 311 505	45 458 640	429 919 354
CONSTANTINE PAZA	228 234 702	9 153 642	237 388 344	67 364 338	168 786 449
Total DR/BLIDA	1 249 700 622	147 606 135	1 397 306 757	421 627 423	2 479 356 414
BLIDA	375 282 949	5 314 954	380 597 903	32 730 238	1 062 023 200
BLIDA HARDAIA	28 895 295		28 895 295	28 343 097	103 250 164
BLIDA LOUED	82 849 852	5 856 624	88 706 476	19 385 120	429 457 316
BLIDA LIZI	5 546 207	95 725	5 641 932	2 206 188	62 896 220
BLIDA AGHOUAT	251 273 647	4 189 466	255 463 113	3 501 673	180 751 675
BLIDA AMANRASSET	46 399 921		46 399 921	12 269 017	37 070 944
Total DR/OUARGLA	790 247 871	15 456 769	805 704 640	98 435 333	1 875 449 519
OUARGLA	52 445 524	486 981	52 932 505	12 588 244	114 741 370
OUARGLA ASCARA	30 167 931	1 912 352	32 080 283	14 508 071	162 512 994
OUARGLA RAN Est	89 044 996	2 543 874	91 588 870	87 776 306	2 626 888 360
OUARGLA RAN Ouest	199 127 146	62 824 585	261 951 731	202 829 662	211 222 891
OUARGLA AIDA	48 545 675	6 185 596	54 731 271	8 218 295	36 709 643
OUARGLA DI BEL ABBES	59 237 657	15 992 040	75 229 697	54 599 091	235 278 787
OUARGLA EMCEN	93 602 235	14 590 842	108 193 077	78 006 061	1 080 850 114
Total DR/ORAN	572 171 164	104 536 270	676 707 434	458 525 730	4 468 204 159
ORAN	154 528 682	2 876 958	157 405 640	40 896 531	249 721 667
ORAN DEFLA	146 097 166	9 038 958	155 136 124	32 483 570	107 464 659
ORAN HLEF	153 845 409	1 418 013	155 263 422	21 175 482	151 339 121
ORAN RELIZANE	48 280 542	3 775 029	52 055 571	22 910 676	856 583 736
ORAN TARET	48 338 416	2 525 356	50 863 772	10 617 187	57 376 155
ORAN ISSEMSILT	309 460 925	6 891 890	316 352 815	47 774 187	199 743 127
Total DR/CHLEF	860 551 140	26 526 204	887 077 344	175 857 633	1 622 228 465

SETIF	121 453 777	37 074 717	158 528 494	64 633 692	2 073 665 857
BEJAIA	366 498 730	66 667 446	433 166 176	139 017 806	765 637 237
BOUIRA	92 838 313	1 173 739	94 012 052	28 232 942	279 873 663
B.B.ARRERIDJ	150 535 430	29 542 908	180 078 338	27 300 230	333 821 749
M'SILA	62 109 223	4 673 372	66 782 595	15 702 120	396 793 163
Total DR/SETIF	793 435 473	139 132 182	932 567 655	274 886 790	3 849 791 669
Total National (1)	7 031 193 447	650 816 976	7 682 010 423	3 626 855 141	22 667 563 289
Droits + Pénalités					
S.R.V	V.C	V.A.S.F.E		C.E.V	C.S.P
SRV D'Alger	1 918 389 053	563 424 425	2 481 813 478		
SRV D'Oran	3 642 145 281	53 895 850	3 696 041 131		
SRV Constantine	1 585 480 441	90 014 251	1 675 494 692		
Total SRV (2)	7 146 014 775	707 334 526	7 853 349 301		
Droits + Pénalités					
D.G.E	V.C	V.A.S.F.E		C.E.V	C.S.P
S/Contrôle Fiscal	1 726 124 060		1 726 124 060		7 518 706 788
S/Hydrocarbures	4 630 503 813		4 630 503 813		1 068 418 976
Total DGE (3)	6 356 627 873		6 356 627 873		8 587 125 764
Total 1+2+3	20 533 836 095	1 358 151 502	21 891 987 597	3 626 855 141	31 254 689 053

تابع ملحق رقم: 12

ملحق رقم (13) مقارنة نتائج التحقيق المحاسبي لسنتي 2005-2004

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERAL DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS
SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATIC MINISTERE DES FINANCES

ETAT COMPARATIF DES RESULTATS DES VERIFICATIONS DE COMPTABILITE ET V.A.S.F.E
-ANNEE 2005/2004

S.R.V

UNITE MONETAIRE : D.A

S.R.V	Affaires achevées		Droits Rappelés 2005	Pénalités Rappelées 2005	Total droits + Pénalités 2005	Droits et Pénalités Rappelées 2004	Variation en Valeur		Rendement Moyen par affaires	
	Année 2004	Année 2005					2005/2004	en %	2005	2004
S.R.V ALGER	105	112	5 229 772 360	1 299 042 186	6 528 814 546	3 192 636 976	3 336 177 570	104	58 292 987	30 406 066
S.R.V CONSTANTINE	68	68	784 465 569	924 048 403	1 708 513 972	1 012 939 512	695 574 460	69	25 125 205	14 896 169
S.R.V ORAN	81	61	324 298 555	78 184 900	402 483 455	777 755 997	375 272 542	48	6 598 089	9 601 926
TOTAL	254	241	6 338 536 484	2 301 275 489	8 639 811 973	4 983 332 485	3 656 479 488	73	35 849 842	19 619 419

ملحق رقم (14): نتائج مصالحي البحث والتحقيقات لسنة 2006

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS
SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION

RESULTATS DU CONTRÔLE FISCAL
ANNEE 2006
S.R.V

UNITE MONETAIRE : D.A

S.R.V	Nombre d'Affaires Achevées		Droits et Pénalités Rappelés		Total
	V.C	V.A.S.F.E	V.C	V.A.S.F.E	
S.R.V ALGER	72	18	1 974 166 166	204 788 522	2 178 954 688
S.R.V CONSTANTINE	56	8	1 031 262 935	13 892 410	1 045 155 345
S.R.V ORAN	52	13	852 419 909	24 281 683	876 701 592
TOTAL	180	39	3 857 849 010	242 962 615	4 100 811 625

ملحق رقم (15): نتائج مصالحي البحث والتحقيقات لسنة 2007

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS
SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION

RESULTATS DU CONTRÔLE FISCAL
ANNEE 2007
S.R.V

UNITE MONETAIRE : D.A

S.R.V	Nombre d'Affaires Achevées		Droits et Pénalités Rappelés		Total
	V.C	V.A.S.F.E	V.C	V.A.S.F.E	
S.R.V ALGER	62	24	1 927 893 036	31 840 875	1 959 733 911
S.R.V CONSTANTINE	82	16	949 084 529	192 446 198	1 141 530 727
S.R.V ORAN	64	15	688 051 175	36 797 654	724 848 829
TOTAL	208	55	3 565 028 740	261 084 727	3 826 113 467

ملحق رقم (16): وضعية الرقابة الجبائية

Situation consolidée des résultats du contrôle fiscal

2006-2007-2008 et 1^{er} semestre 2009

1. Contrôles sur place :

	2006	2007	2008	premier semestre 2009
Nombre de vérificateurs	507	493	479	468
Nombre d'affaires vérifiées	2506	2632	2731	1502
VC	2228	2204	2374	1295
VASF E	278	428	357	207
Produits des constatations	74.655.874.460	15.688.090.297	21.891.987.597	21.054.850.158
VC	73.670.021.141	14.380.824.672	20.533.836.095	20.413.986.382
VASFE	985.853.319	1.307.265.625	1.358.151.502	640.863.776

2. Contrôle sur pièces (CSP) :

	2006	2007	2008	Premier semestre 2009
Produit des constatations	40.132.732.917	41.885.759.737	31.254.691.061	5.400.004.777

3. Contrôle des évaluations (CEV)

	2006	2007	2008	Premier semestre 2009
Nombre d'évaluateurs	220	220	400	400
Nombre de transactions contrôlées	31.323	33.177	36.108	16.222
Produits des constatations	2.478.118.984	2.747.560.815	3.626.855.141	1.687.341.222

4. Tableau récapitulatif des constatations (VC, VASFE, CEV et CSP)

	2006	2007	2008	Premier semestre 2009
Total droits et pénalités	117.266.726.361	60.321.410.849	56.773.533.799	28.142.196.157

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances

Direction Générale des Impôts

Direction Régionale des Impôts de

Direction des Impôts de Wilaya de.....

.....

Avis de contrôle ponctuel

Référence N° :

Lettre avec
A.R

A. M

.....

.....

Le 20

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à heures, pour procéder à des opérations de contrôle portant sur et concernant les années en vertu des dispositions de l'article 20 bis du code des procédures fiscales.

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives dont la présentation est obligatoire conformément aux dispositions de l'article 20 du code des procédures fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander les précisions sur la conduite de cette vérification ponctuelle.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du code des procédures fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'impositions sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

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

Le Chef de Service

Nom et Grade du Vérificateur

ملخص البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيين دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري وأثرها مكافحة التهرب الضريبي، من خلال تطبيق الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية، ولتحقيق ذلك تم جمع وتحليل الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية من مختلف هياكل الإدارة الجبائية، وقد اتضح من خلال هذه النتائج أن حجم التهرب الضريبي في الجزائر يخلف آثاراً سلبية على المستوى المالي والاقتصادي، ويؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية إضافة إلى أن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة ولذلك يجب على الدولة اتخاذ بعض التدابير والإجراءات التنظيمية والتشريعية لتدعيم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية:

الرقابة الجبائية - النظام الضريبي - التهرب الضريبي - الإدارة الجبائية - الخزينة.

RESUME : L'objectif de cette étude est déterminer le rôle du contrôle fiscal dans le système fiscale algérien, ainsi ces effets lutté contre la fraude fiscale , a fin d'aboutir le but de cette étude on rassemble les statistiques réalisé par les différentes structure de l'administration fiscales. On observe par les résultats de ces dernieres statistiques que la Fraude et l'évasion fiscale en Algérie provoque des effets négative sur le niveau monétaire et économique et un manque important de recettes pour le trésor publique. Ajouter a ce la que le contrôle fiscal n'est pas seul satisfaisant pour écarter ce phénomène.

Contrôle fiscale, fraude fiscale, l'administration fiscale, trésor. MOT CLES:

ABSTRACT: the objective of this study is the precision of the fiscal control role in the Algerian tax system, and its impact on the fiscal evasion, In order to realize the study objectives; we gathered the special statistics of the fiscal administration frames .it became evident from these results that the fiscal evasion has negative influences on the financial and economic level, and important lack of proceeds for the public treasury.

KEY WORDS: fiscal control, fiscal evasion, fiscal administration, treasury.