



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



المرجع :/2020

المهذبان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم التسيير

التخصص: إدارة مالية

مذكرة بعنوان:

مساهمة الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية ميلة

مذكرة مكتملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص " إدارة مالية "

إشراف:

أ.ربيع قرين

إعداد الطلبة:

- حسيبة زواغي

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	د.سليمان فرحات زواري
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	د . ربيع قرين
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	د.مصباح حراق

السنة الجامعية 2020/2019



إلى من علمني النجاح و الصبر إلى من علمني العطاء بدون انتظار... حبيبي
أبي.

إلى من علمتني و عانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه... إلى من كان دعاؤها
سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي... حبيبي أمي

أطال الله في عمرهما

إلى إخوتي و زوجاتهم، أخواتي و زوج أختي.

إلى أبناء أختي أحبائي قلبي: بهاء الدين، أمجد، محمد عبد الناصر

إلى من بعثه إلهي و يفرح قلبي زوجي

إلى قرة عيني فلدة كبدي أبنائي: آلاء الرحمان و آدم .

إلى جميع أفراد أسرتي العزيزة، إلى أصدقائي رفقاء دربي.

إلى الأستاذ المشرف و كل أساتذتي الكرام الذين أناروا دروبنا بالعلم و

المعرفة.



إلى كل من يقتنع بفكرة فيدعو إليها و يعمل على تحقيقها، لا ينبغي بها إلا وجه الله و منفعة الناس إليكم أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.

شكر وتقدير



الحمد لله الواحد الأحد والفضل للذي خلق السماوات بلا عمد ، ورزق الرزق ولم ينس أحد ، له الحمد حتى يرضى وله الحمد إذا رضى ، نتقدم بالشكر الجزيل مع فائق الاحترام والتقدير للأستاذ : "ربيع قرين" الذي تفضل بالإشراف على مذكرتي ولم يبخل علينا بالنصائح والتوجيهات والتشجيع المستمر والمعاملة الطيبة ، وإلى جميع من ساهم أو عمل أو راجع أو وجه أو شارك في إنجاز هذا العمل المتواضع ، فاللهم أجزل لهم الجزاء والعطاء ووفقهم إلى ما تحب وترضى إنك سميع مجيب.

مفص

الملخص

إن تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بالرقابة الجبائية وإبراز دورها في عملية التحصيل الضريبي وما لها من أهمية، ولتحقيق ذلك قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب بولاية ميله وذلك من أجل تأطير وتشخيص الحالات في الميدان، وتحليل نتائج التحصيل المحاسبي، وللرقابة الجبائية دور هام في زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي ولكن رغم ذلك تبقى غير كافية للحد من ظاهرتي التهرب والغش الضريبي إذا لم تتخذ الدولة التدابير والإجراءات التنظيمية والتشريعية اللازمة لتدعيم آليات الرقابة الجبائية وتعمل على تطبيقها بصرامة وحزم.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، التهرب والغش الضريبي .

Résumé

Cette étude a pour objet de définir le contrôle fiscal et révéler son influence sur l'opération du recouvrement (perception) des impôts. Pour la réaliser on a fait une étude sur terrain au niveau de la direction des impôts de la wilaya de Mila, et cela pour bien cibler ; diagnostiquer les cas sur terrain, et analyser les résultats d'enquête comptable.

Le contrôle fiscal a un rôle très important dans l'augmentation des recettes et la limitation d'évasion fiscale. Mais malgré cela, le contrôle fiscal n'a pu éliminer ces phénomènes d'évasion et de fraude fiscale, il ne peut le faire tout seul sans que l'état prenne des précautions et des mesures, et applique des procédures réglementaire et législatives avec plus de rigueur, pour renforcer les mécanismes de la surveillance fiscale.

Les mots clés : le contrôle fiscal, le recouvrement fiscal, l'évasion et la fraude.

فهرس

الموضوعات

الفهرس

الصفحة	عنوان
i	الاهداء
ii	التشكرات
iii	الملخص
iv	الفهارس
viii	فهرس الجداول
viii	فهرس الأشكال
ix	فهرس الملاحق
x	قائمة الاختصارات
أ،ب،ج	مقدمة عامة
	الفصل الأول: الرقابة الجبائية
01	تمهيد
02	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
03	المطلب الأول : تعريف الرقابة الجبائية
04	المطلب الثاني: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية
05	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
06	المبحث الثاني : أشكال و أدوات الرقابة الجبائية
06	المطلب الأول: أشكال الرقابة الجبائية
10	المطلب الثاني: أدوات الرقابة الجبائية
11	المبحث الثالث: السند القانوني للرقابة الجبائية
13	المطلب الأول: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية
13	المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم
18	المبحث الرابع: التحقيق الجبائي
18	المطلب الأول: التحقيق المحاسبي
33	المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
43	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب الضريبي
44	تمهيد
45	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضرائب

45	المطلب الأول: مفهوم الضرائب
46	المطلب الثاني: أنواع و مكونات الضرائب
49	المطلب الثالث: مبادئ و أهداف الضرائب
53	المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التحصيل
53	المطلب الأول: مفهوم التحصيل
54	المطلب الثاني : سندات التحصيل
56	المطلب الثالث: قواعد و طرق التحصيل الضريبي
59	المطلب الرابع: التحصيل الضريبي (اجراءاته،ضماناته، عقوباته)
62	المبحث الثالث: الغش و التهرب الضريبي
62	المطلب الأول: تعريف التهرب و الغش الضريبي، وقياس التهرب الضريبي.
72	المطلب الثاني: تقنيات و آثار التهرب و الغش الضريبي و وسائل مكافحتها
76	المطلب الثالث: أسباب التهرب و الغش الضريبي
80	المطلب الرابع: علاقة التهرب الضريبي بالمتغيرات الإقتصادية
85	المبحث الرابع: دور الرقابة الجبائية في معالجة الغش و التهرب الضريبي
85	المطلب الأول : مكافحة التهرب و الغش الضريبي من حيث النظام الضريبي
88	المطلب الثاني : مكافحة التهرب و الغش الضريبي من حيث الجهاز الإداري
90	المطلب الثالث : توسيع دائرة التعاون بين مختلف الإدارات الإقتصادية
95	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل-دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية ميلة
96	تمهيد:
97	المبحث الأول:تقديم بمديرية الضرائب لولاية ميلة
97	المطلب الأول: تعريف المديرية الولائية للضرائب و نشأتها
98	المطلب الثاني:الهيكل التنظيمي للمديرية
105	المبحث الثاني: الهيئات المكلف بالرقابة الجبائية
105	المطلب الأول: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية
110	المطلب الثاني: الهيئات المختصة حديثا بالرقابة الجبائية
113	المطلب الثالث: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية
115	المبحث الثالث :دراسة حالة ميدانية للتحقيق المحاسبي لمؤسسة اقتصادية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية S/DCF
115	المطلب الأول: دراسة الوضعية الجبائية للمؤسسة

116	المطلب الثاني: فحص المحاسبة والإجراءات النهائية للتحقيق
130	المبحث الرابع: واقع الرقابة الجبائية في الجزائر صعوبات تطبيقها، الإجراءات المستحدثة لتفعيلها
130	المطلب الأول: صعوبات تطبيق الرقابة الجبائية
132	المطلب الثاني : الإجراءات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر
133	المطلب الثالث: مقترحات تفعيل آليات الرقابة الجبائية:
134	المطلب الثالث: مقترحات تفعيل آليات الرقابة الجبائية:
137	خلاصة الفصل
138	الخاتمة
140	قائمة المراجع
144	الملاحق

فهرس الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	حالة المقارنة للميزانيات	21
02	إعادة تشكيل رقم الأعمال لمؤسسة إنتاجية:	30
03	إعادة تأسيس الفوترة في مؤسسة أشغال عمومية	31
04	طريقة تقييم عناصر مسار الحياة	37
05	أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتهرب الضريبي:	65
06	فواتير الاسمنت 2011	117
07	مقارنة فواتير البيع مع الدفاتر المساعدة المقدمة 2011	118
08	مقارنة كميات الحصى حسب فواتير البيع مع سجلات المبيعات (م3) لسنة 2011	119
09	مقارنة كميات الحصى حسب فواتير البيع مع سجلات المبيعات (م3): 2012	121
10	مقارنة كميات الحصى حسب كمية الحصى حسب فواتير المبيعات 2012	122
11	مقارنة فواتير البيع مع الدفاتر المساعدة المقدمة. 2013	123
12	مقارنة كميات الحصى حسب كمية الحصى حسب فواتير المبيعات 2013	124
13	مقارنة كميات الحصى حسب كمية الحصى حسب فواتير المبيعات 2014	125
14	تحديد كمية الحصى المتخرجة الصافية ب م3	126
15	تحديد كمية الإنتاج المباع	126
16	حساب القيمة المضافة على رقم الأعمال المخفي	127
17	حساب الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور	127
18	تبيين حقوق الطابع	128
19	جدول مفصل لمختلف الضرائب خلال المدة المحقق فيها	129

فهرس الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميله	100
02	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات (DRV):	106
03	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب (DWI)	108
04	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات (DGE)	111
05	الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب (CDI)	112

فهرس الملاحق

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	إشعار بالتحقيق في المحاسبة	144
02	ميثاق المكلف بالضريبة	145
03	كشف المحاسبة	150
04	جدول مقارنة الميزانيات	151
05	بطاقة بداية أشغال التحقيق	152
06	محضر انتهاء أشغال التحقيق المحاسبي والجبائي بعين المكان	153
07	استدعاء لمناقشة النقائص المسجلة في المحاسبة	154
08	نموذج التبليغ بالتقويم الأولي تبعا للتحقيق المحاسبي والجبائي	155
09	نموذج التبليغ بالتقويم النهائي تبعا للتحقيق المحاسبي والجبائي	156
10	استدعاء حضور جلسة التحكيم لدى المدير الولائي للضرائب	157
11	إصدار الأوردة (الورد الفردي)	158
12	نموذج التبليغ بالتقويم الأولي تبعا للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASF	159

الاختصارات

الاختصار	الدلالة
DGI	المديرية العامة للضرائب
DRI	المديرية الجهوية للضرائب
DWI	المديرية الولائية للضرائب
DRV	مديرية الأبحاث والمرجعات
DGE	مديرية كبريات المؤسسات
S/DCF	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
VC	التحقيق المحاسبي
VP	التحقيق المصوب
VASFE	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
TVA	الرسم على القيمة المضافة
TAP	الرسم على النشاط المهني
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	الضريبة على الدخل الاجمالي
TCA	الرسم على رقم الاعمال

مفتمه

المقدمة العامة:

إن إحداهن تنمية اقتصادية شاملة أصبح مطلباً ملحا لتوليه دول العالم اهتماما خاصا، لأن قوة اقتصاد أي بلد تجعله عنصرا فاعلا في السياسة الداخلية والخارجية، فأصبح هذا الأمر من بين المحاور الكبرى لسياسة أي دولة.

فالتحولات الاقتصادية على المستوى العالمي وانفتاح الأسواق، جعل كل دولة تعمل على إيجاد وسائل تمويلية فعالة تمكنها من تحقيق التوازن بين مختلف القطاعات الاقتصادية وإيجاد كذلك نوع من العدالة الاجتماعية بين فئات المجتمع.

ومن هنا تظهر العلاقة القائمة بين التمويل والتنمية، فالبحث عن مصادر تمويلية يعتبر من أهم القضايا الحساسة، وأصبح يشكل قضية قائمة بذاتها تطرح في سياق البحث عن الانطلاقة التنموية.

ومن أهم المصادر التي تعتمد عليها الدولة في تمويل ميزانيتها هي الضريبة، هذه الأخيرة تعتبر من أهم العناصر في مالية الدولة، بل و أصبحت تعكس الصورة الاقتصادية والسياسية و الاجتماعية لها، فهي أداة لمعالجة دورات الركود والتضخم الاقتصادي. وكذلك هي تعكس صورة التوجه السياسي لبلد ما، وهي أيضا أداة لتحقيق العدالة الاجتماعية والحد من التفاوت الصارخ في توزيع الثروات، كل هذه الأدوار المهمة للضريبة تجعل التهرب من دفعها تقزيمًا لإمكانات الدولة، وحائلا دون تحسين المستوى المعيشي للأفراد و كاجبا لعجلة التنمية الاقتصادية، فالتهرب من دفع الضريبة يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية للبلاد، بدلا من انسيابها في قنوات مجهولة، وهنا تظهر أهمية محاربة هذه الظاهرة والبحث عن الطرق الكفيلة للحد من انتشارها؛

وذلك لأنها تسبب عدم تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية أو ما يعرف بتحقيق مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، وهذا ما جعل الدولة مجبرة على معالجة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي من خلال الفهم الدقيق لها، إدراك أسبابها ومن ثم معالجتها، فتوصلت إلى سن تشريعات وطنية تهدف إلى سد المنافذ التي يحاول من خلالها المكلف إلى الإفلات من أداء الضريبة أو التخفيف من عبئها، بل وتفرض عقوبات جنائية وإدارية للقضاء على هذه الظاهرة.

ومن خلال هذا العرض الموجز تتبلور معالم إشكالية بحثنا التي يمكن صياغتها كما يلي:

1. ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي، أي ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تحسين المردودية بزيادة الإيرادات الضريبية ؟
2. ما هي الرقابة الجبائية، أشكالها ، إجراءاتها، و الأدوات المستعملة فيها ؟
3. ما المقصود بالضرائب، و ما هي مكوناتها و أهدافها ؟
4. ماذا نقصد بالتهرب و الغش الضريبي، و ماهي الأبعاد المتعلقة بكلا من المفهومين ؟

و للإجابة عن إشكالية البحث يجب وضع بعض الفرضيات، و هي كما يلي:

1. يساعد التحرر الاقتصادي في زيادة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.
2. الرقابة الجبائية، بأعوانها وإمكاناتها المادية، لا يمكنها القضاء على الغش الجبائي الذي يتغير مع الزمن ويتكيف مع جميع الظروف.
3. الرقابة الجبائية ليست فعالة بالقدر الكافي لكبح تفشي ظاهرة التهرب الضريبي.

سبب اختيار الموضوع:

1. نظرا لأهمية الضرائب في بلادنا و تعرضها للتهرب و السلب بطرق إبتوائية، حاولنا تسليط الضوء على وسيلة ردعية المتمثلة في الرقابة الجبائية.
2. و على الرغم من إجراءات الرقابة الجبائية المطبقة إلا أن هذه الظاهرة لا تزال في نمو مستمر، وهذا ما قادنا للبحث عن دور تلك الإجراءات في حماية أموال الخزينة العمومية.

المنهج المستخدم في البحث:

اعتمدنا في بحثنا على المنهج الوصفي التحليلي، حيث إستعرضنا الأجهزة القائمة على الرقابة الجبائية وأهم الطرق والوسائل المستخدمة، كما قمنا بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي و دور الرقابة الجبائية في محاربتها.

أدوات الدراسة:

1. القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بالرقابة الجبائية.
2. تقنيات محاسبية.

الدراسات السابقة:

من بين الدراسات السابقة التي تناولناها في هذا الموضوع، و التي تتعلق به أو ببعض أجزائه الأساسية، و التي تمكنا من الحصول عليها:

1- حداد زكرياء، الرقابة الجبائية و مساهمتها في التحصيل الضريبي، دراسة حالة بمدينة الضرائب لولاية سكيكدة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية تخصص مراجعة و تدقيق، 2016-2017، حاولت هذه الدراسة التطرق إلي مدى مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي، و تعرضت هذه الدراسة لكل من التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية و التحقيق المصوب في المحاسبة و كيفية قيام المحققين بمحاربة التهرب و الغش الضريبي من خلال أنواع الرقابة الجبائية.

2- ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي،دراسة حالة بمفتشية الضرائب في الأخضرية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة و المالية تخصص محاسبة و تدقيق،2014-2015، و تم التوصل إلي أن الرقابة الجبائية تعاني بنقص الفعالية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي رغم مساهمتها في زيادة المردودية، إلا أنها بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة.

صعوبات البحث:

لا يخلو أي عمل من الصعوبات، ومن أبرز الصعوبات التي وجدها:

- نقص المراجع هي هذا المجال خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي؛
- صعوبات من حيث إجراءات البيروقراطية لإدارة الضرائب، في عدم تقديم بعض الإحصائيات والمعطيات متحججة في ذلك بالسرية المهنية؛
- و بسبب جائحة كورونا التي تعتبر من القيود التي حالت و جمع المعلومات الخاصة بالبحث.

محتوى البحث:

بصدد الإلمام بكل الجوانب المتعلقة بموضوع الدراسة تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، و هي:
الفصل الأول تحت عنوان الرقابة الجبائية.

يعتبر ذلك الفصل مدخل للأطروحة، يهدف إلى عرض مختلف العناصر المتعلقة بالرقابة الجبائية، كمفهومها، أهدافها، و التحقيق الجبائي.

الفصل الثاني بعنوان التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب الضريبي

و قد تم فيه التطرق إلى كل الجوانب المتعلقة بالجبائية، التحصيل، و كذلك بالتهرب و الغش الجبائي و تطرقنا فيه لطرق معالجة التهرب الضريبي.

و في الفصل الثالث: الطرق الوقائية لمعالجة التهرب الضريبي قمت بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية ميلة و تم فيه معالجة حالة عن التحقيق المحاسبي لشركة ذات مسؤولية محدودة "EURL".

الفصل الأول

الرقابة الحسابية

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

تمهيد

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية بالغة أكثر، نظراً لأنَّ النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخله من تلقاء نفسه، لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات المكتتبه لازمة، لأنها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وصادقة، نظراً للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة ذ تعتبر هذه الأخيرة من أهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحته

و لغرض الإلمام بمختلف الجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية فقد تم تقسيم الفصل الثاني إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
- المبحث الثاني: أشكال و أدوات الرقابة الجبائية
- المبحث الثالث: السند القانوني للرقابة الجبائية
- المبحث الرابع: التحقيق الجبائي.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تلجأ الدولة إلى اتخاذ إجراءات ردعية كفيلة بإيقاف المكلف المتهرب عند حده وهذا في حالة قصور الإجراءات الوقائية عن تأدية الدور المنوط بها ، فالمادة الرابعة من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 اعتبرت الغش الضريبي جنائية، ففي نظام جبائي يقوم في أساسه بشأن تحديد مبالغ الاقتطاعات الواجب دفعها من طرف المكلفين على تصريحاتهم، كما هو الحال في النظام الجزائري فإن الوسيلة الأولى للحد من التهرب الضريبي هو الرقابة الجبائية.

المطلب الأول : تعريف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة من وسائل محاربة الغش و التهرب الضريبي، بحيث عرف فايول الرقابة بأنها: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"¹.

التعريف الأول:

هي تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة ومصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لمؤسسة ما ويتحقق من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلال النشاط، المشتريات، المبيعات، رصيد البنك، الممتلكات وهذا بهدف مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وكذا التحقق لنشاط معين و إجراء التعديلات المصرح بها.²

التعريف الثاني:

الرقابة الجبائية هي حالة التشخيص لمحتوى السجلات المحاسبية بما يتلاءم مع مقتضيات التشريع الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة. كما تعرف على أنها مجموعة من العمليات التي غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بمحاسبة المكلف.³

¹ حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية -دراسة تحليلية وتطبيقية-، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص 13.
² حفيفة مقراري، نوال قصر، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب، كلية العلوم الاقتصادية، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة خميس مليانة، 2010، ص14.
³ وفاء شيعاوي، الرقابة وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة البحوث، العدد 11، الجزء الثاني، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، ص782 .

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

التعريف الثالث:

الرقابة الجبائية هي المقابل المنطقي للنظام الجبائي التصريحي إذ أن المكلف بالضريبة يقوم بتقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية وما على هذه الأخيرة إلا إثبات صحة التصريحات عن طريق الرقابة التي يمكن أن تتخذ عدة أشكال.¹

التعريف الرابع

ومن الناحية القانونية عرفت الرقابة الجبائية على أنها مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائية.²

لقد تعددت التعاريف المقدمة للرقابة الجبائية، كما اختلفت جهات النظر في مجال تحديد وتعريف موحد و دقيق يختص بالرقابة الجبائية، و بالرغم من ذلك إلا أن أغلبهم يتفقون في المعنى العام للرقابة الجبائية الذي يمكن إيضاحه في التعريف التالي: الرقابة الجبائية هي مجموعة من العمليات و الإجراءات التي تقوم من خلالها الإدارة الجبائية بفحص تصريحات و مستندات و وثائق المكلفين، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، بهدف التأكد من مدى صحة ومصداقية هذه التصريحات، بالإضافة إلى الفحص المحاسبي من حيث الشكل و المضمون من أجل اكتشاف الممارسات التدليسية، وفي الأخير يتم اتخاذ الإجراءات العقابية اللازمة.

المطلب الثاني: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية

الفرع الأول: أسباب الرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

أولاً: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتسبة وضمن مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.³

¹ حمدي سليمان، مرجع سابق، ص 13

² عبد القادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، ماستر علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية بـسكرة، 2017، ص 51.

³ حمدي سليمان، مرجع سابق، ص 15

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

ثانيا: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظرا للأسباب المتعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو لتخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية والغير شرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك صلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة و متعددة على مختلف أصناف المكلفين¹.

الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة بمختلف أشكالها وخاصة من التهرب الضريبي بهدف زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية مهامها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في إقامة نظام جبائي محكم وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين:

أولاً- إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يتوفر لديهم خيارات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية، بقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما أنّ 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:²

أ - تبسيط وتحسين التشريع الضريبي:

يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه ويجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة.

ب- تحقيق العدالة الضريبية: يُمكن القول أنّ تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التنوع الأول للدخل، بالإضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.

ج- العدالة الأفقية: ويُقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية معاملة ضريبية متساوية.

¹ نفس المرجع، ص15

² حامد عبد المجيد نزار، مبادئ المالية العامة، مركز الاسكندرية للكتاب، مصر، دون تاريخ، ص 237.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

د - العدالة العمومية: تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

ثانيا: ترقية وتطوير الرقابة:

إنّ التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعّالة، حيث أنّ تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشرّع المالي والمكلف وحدهما وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية التي يجب توفرها على مستوى من التطور والكفاءة، إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تُمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أنّ اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظّفين، وتكوين إدارات متخصصة في مجال الجباية والضرائب والمراقبة الجبائية إضافة إلى إجراء تربيّصات لموظفي وأعاون الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التحدّيات التي يشهدها النظام الجبائي، 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 تعدّد وعدم استقرار النظام الضريبي إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية والمادية إلى الاعتماد على نظام ضريبي غير فعّال ويلقي بعينه على المكلفين بالضريبة، كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية ممّا يؤدي بهم إلى عدم القدرة على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية، وبذلك تُترك الحرية للمتهرّبين من دفع الضريبة في سلوك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب أو رادع وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية¹.

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

تتمثل الأهداف التي تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيقها فيما يلي:

الفرع الأول: الهدف القانوني

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القوانين والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقّاتهم الجبائية².

¹ نفس المرجع، ص 238

² محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000، ص: 166.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

الفرع الثاني: الهدف الإداري

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

- الرقابة الجبائية تساعد على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الضريبية على اتخاذ الإجراءات الصحيحة.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الضريبية على المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي¹.

الفرع الثالث: الهدف الاجتماعي

يتمثل في هدفين رئيسيين هما:

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع².

الفرع الرابع: الهدف المالي والاقتصادي

وتتمثل الأهداف المالية والاقتصادية فيما يلي:

- الحد من الغش والتهرب الضريبي وذلك باكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة وكل المخالفات والتلاعبات.
- تنمية التحصيل الضريبي عن طريق المحافظة على الأموال العمومية وزيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام والمساهمة في التنمية المحلية.
- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة³.

المبحث الثاني: أشكال و أدوات الرقابة الجبائية

تتجسد أشكال و ادوات الرقابة الجبائية فيمايلي:

المطلب الأول: أشكال الرقابة الجبائية

للقابة الجبائية شكلان وعلى الإدارة الجبائية مراعاتهما وهما:

¹ بلواضح الجبلاني، سعدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال

فترة(2007-2012)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2014/12، ص 33، 34.

² عبد القادر مرغاد، مرجع سبق كره، ص53.

³ مغاري عبد الرحمان، شخحي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة الدراسات

الجبائية، عدد 2، جوان 2013، ص31.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: الرقابة الداخلية الرقابة الشاملة

وتتم على مستوى متفشية الضرائب، حيث يقوم رئيس المتفشية بفحص ومراقبة تصريحات المكلف بالضريبة دون التنقل إلى مقر نشاطه، وتشمل كل من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق¹:
أولاً- الرقابة الشكلية: تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، تقتصر على تصحيح الأخطاء المادية أثناء تقديم المكلف لتصريحاته، والهدف من هذه الرقابة يتمثل في:

- تصحيح الأخطاء المادية المحتواة من طرف المكلف.
- التأكد من أن الملف المقدم يحتوي على جميع الوثائق
- التأكد من هوية وعنوان المكلف

ثانياً- الرقابة على الوثائق:

تعني مجموعة الأعمال المنجزة والتي من خلالها تقوم مفتشيات الضرائب المعنية بانتهاج فحص انتقائي لتصريحات الوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال، إذ تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة، والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها².
وفي حالة وجود بعض الغموض بإمكان الإدارة الجبائية طلب توضيحات أو معلومات من المكلف كما يلي:
أ- طلب المعمومات: يمكن للمحقق أن يطلب من الملف بإمداده ببعض المعلومات سواء شفويا أو كتابيا فيما يخص الأمور التي تضمنها التصريح، وذلك بمراسلته من أجل تقديم التوضيحات.³
ب- طلب التبريرات والتوضيحات:

وفي حالة عدم رد المكلف أو رده بالرفض وعدم رغبته في تقديم المعلومات، يقوم المحقق بإعادة مراسلة مرة أخرى مع إضفاء طابع الإلزامية على الطلب هذه المرة، و يتعين على المكلف تقديم رده في أجل ثلاثين (30) يوما، وفي حالة امتناعه يتم تقدير الضريبة بطريقة تلقائية، وإذا وجد المحقق أن هذه الإجراءات غير كافية من أجل اكتشاف حالات الغش فإنه يقوم المحقق بتحريك الملف إلى الرقابة العميقة وهذا ما يخوله القانون.⁴

¹ نفس المرجع، ص 31

² عبد القادر مرعاد، مرجع سبق ذكره، ص 53، 54.

³ وزارة المالي، قانون الاجراءات الجبائية 2020 المادة 19 الفقرتين 1 و 2 ص 9.

⁴ نفس القانون المادة 19 الفقرتين 4 و 5 ص 10.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

الفرع الثاني: الرقابة الخارجية-الرقابة الجبائية المعمقة- وتكون على مستوى المديرية الولائية للضرائب: تعتبر الرقابة المعمقة كرقابة خارجية و ذلك لأنها تتطلب التنقل إلى أماكن مزاولة المكلفين لأنشطتهم لهذا يطلق عليها إسم "الرقابة بعين المكان"، إلا أنها لا تتم بصفة دورية وإنما تكون بطريقة مبرمجة تقوم بها أجهزة مختصة، حيث يتدخل أعوان الضرائب بصفة مباشرة من أجل إجراء معاينة ميدانية بهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها وذلك عن طريق القيام بفحص شامل لمختلف دفاتر وسجلات ووثائق المعني، وتنقسم الرقابة المعمقة إلى ثلاثة أنواع:

أولاً: الرقابة المحاسبية أو الفحص المحاسبي (التحقيق في المحاسبة VC)

ويقصد بها مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ولا يمكن إجراء التحقيقات المحاسبية إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل¹. إن الهدف الأساسي من وراء التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء و الإغفالات الموجودة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب، وكما و معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءاً من الإشعار الأولي للتحقيق إلى غاية تتبع النتائج النهائية للملف بالضريبة.

ثانياً: الرقابة المعمقة أو الفحص المعمق (التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة VASF)

تعتبر الرقابة المعمقة امتداد للرقابة المحاسبية حيث تركز على المعلومات المتوصل إليها في هذه الأخيرة وتواصل التحقيق على أساسها، حيث يتم في هذه المرحلة دراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة و مقارنتها مع العناصر الخارجية لكل ملف. يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى².

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ومنحه أجلاً أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر يوماً 15 ابتداءً من تاريخ الاستلام، يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق

¹ نفس القانون، المادة 20 الفقرة 1 ، ص 10.

² قانون الاجراءات الجبائية 2020، المادة 21 الفقرة 1 ، ص 15.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة تحت طائلة البطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو .

ثالثا: التحقيق المصوب في المحاسبة VCP:

هو طريقة تم استحداثها ضمن قانون المالية 2010 وهو لا يختلف عن التحقيق المحاسبي العادي من حيث الإجراءات، التحقيق المصوب هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية؛

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أو برامج أولوية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب؛

ويخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمثل بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على إشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير، مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصيص مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.¹

كما يملك المكلف بالضريبة أجل ثلاثين يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم.²

الفرع الثالث: الرقابة الفئوية (الرقابة على المعاملات العقارية)

وتتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية ومراكز الضرائب، وهي تتعلق بمراقبة تصريحات المكلفين الخاصة بالمعاملات التي ترتبط بالعقارات المبنية وغير المبنية فيما يخص البيع والمبادلة ونقل الملكية من حيث مراجعة الأسعار المصرح بها، أي قيمة العقار في (la valeur vénale)، وتعتمد مراجعة هذه الأسعار على القيمة العقارية السوقية، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار، وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه، لذلك ينبغي المتابعة الدقيقة والدائمة عن طريق فرق إعادة التقييم ومصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار.

¹ ميثاق الخاضعين للضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص14.

² قانون الاجراءات الجبائية 2020، المادة 21 مكرر 2، ص13.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

- أما النقائص التي تم طرحها في هذا النوع من الرقابة تتمثل في:
- ارتباطها بالجانب الشخصي للمكلف، مما يصعب من مهمة التحقيق.
 - اتساع حجم السوق الموازي.
 - صعوبة مراقبة كل عقود التسجيل الخاصة بالمعاملات العقارية.
 - عدم وجود تنسيق تام بين إدارة الضرائب ومختلف الهيئات ذات الصلة بالعقار وقطاع السكن.
 - النقص الفادح في عدد المقيمين (المحققين)¹.

المطلب الثاني: أدوات الرقابة الجبائية

من الضروري الوقوف على أن التشريع الجبائي الساري المفعول حاليا قد أعطى إطارا قانونيا تطبيق وفقه الرقابة من خلال امتيازات و صلاحيات تسمح للإدارة القيام بمهمة الرقابة، كما أن القانون التجاري و مختلف القوانين الضريبية قد أملت عدة التزامات على المكلفين ومنحتهم عدة ضمانات لحمايتهم من كل تعسف محتمل من قبل المصالح الجبائية.

كما أن القانون الجبائي قد وضع قواعد و أحكاما تسمح بمراقبة العناصر الخاضعة للضريبة و تقديرها و التي من خلالها يمكن تحديد الديون الضريبية مع ضمان تحصيلها² ، لذلك فإن المشرع الجزائري قد وضع أدوات للإدارة ووضعت أيضا إجراءات متنوعة لمن يخالف أحكام قانون الضريبة مع حماية الممول و ضمان حقوقه.

المبحث الثالث: السند القانوني للرقابة الجبائية

لقد وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا أوجب من خلاله كل المحققين الجبائيين بإتباع إجراءات معينة وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات والتجاوزات، التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، كما حدد القانون الجبائي مختلف الالتزامات التي يجب على المكلف التقيد بها، وكذا الضمانات الممنوحة له حتى يتسنى له معرفة جميع حقوقه وواجباته اتجاه الإدارة الجبائية

المطلب الأول: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

¹ سفيان خلوفي، بوجريو عبد الرؤوف، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2014، مذكرة ماستر، جامعة ميلية، الجزائر، 2016-2017، ص71

² عبد الكريم صادق بركات: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1976، ص 182.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي التصرفات التي يمارسها أعوان الرقابة من خلال تأدية واجباتهم، لذا منح المشرع الجزائري عدّة حقوق وصلاحيات للإدارة أثناء أدائها لمهمتها الرقابية والمتمثلة في:

الفرع الأول: حق الاطلاع:

حق الإطلاع هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق.

وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية: "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات".¹

ومنه يمكن لهؤلاء الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أن تقيدهم تساعد على استقاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهمتهم، ومن بينها:

- الاطلاع لدى الإدارات العمومية.
- حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة.
- حق الاطلاع لدى الهيئات المالية.

الفرع الثاني: حق الرقابة:

يعبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، فهو يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر ومعطيات خارجية بغية التحقيق من صحتها ونزاهتها.

وتأخذ هذه الرقابة وسيلتين هما:

- الرقابة المحاسبية.
- الرقابة في مجمل الوضعية الجبائية:

ويخضع حق الرقابة لقواعد صارمة ومنظمة معروفة من قبل الأعوان المحققين وكذا المكلفين لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم، وعدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه الرقابة، وكذا التقويمات الضريبية الموافقة لها².

الفرع الثالث: حق استدراك الخطأ:

¹ المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 44.

² Emmanuel DISLE.SARAF, **droit fiscale**, édition DUNOD, Paris, 2002, p 604.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

حق استدراك الخطأ هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدّة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد طبقاً للمادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، إذا يمكن استدراك الاغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب.¹

وقد حددت الأجال القانونية لاستدراك الأخطاء المتاحة للإدارة الجبائية بأربع (04) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفرع الرابع: حق المعاينة:

نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة، ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش.

ومنه يمكن الإدارة الجبائية في إطار ممارستها لحق الرقابة، وعند توفر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخيص لأعاونها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كلّ المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.²

ولكن هذا الحق في المعاينة لا يمكن ممارسته من طرف الإدارة الجبائية إلا بترخيص وبأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير.

ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطات القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا، وأن يحتوي على كل البيانات التي هي حوزة الإدارة، بحيث تبررها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي بالمعاينة.
- عنوان الاماكن التي سيتم معاينتها.
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها.
- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

¹ المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 93.

² المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 33 ، 34.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

تتم عملية المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطى كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية¹.

المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم

يخضع المكلف بالضريبة لالتزامات جبائية عدة، والتي يجب أن يكون على دراية والتزام بها، ومن جهة أخرى ونظرا لما تتمتع به الإدارة الجبائية من حقوق تخول لها القيام بمهمة التحقيق فإن المشرع الجبائي منح المكلف بالضريبة ضمانات تحميه من تعسف هذه الأخيرة عند استخدامها لتلك الحقوق، وهذا بهدف خلق نوع من التوازن مع تلك الالتزامات المفروضة عليه.

الفرع الأول: التزامات المكلف بالضريبة

لتفادي العقوبات يجب على المكلفين بالضريبة الالتزام بواجباتهم الجبائية سواء ذات الطابع المحاسبي أو الجبائي.

أولاً: الالتزامات ذات الطابع المحاسبي:

هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- دفتر اليومية.
- دفتر الجرد.
- حفظ الدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة.

ثانياً: دفتر اليومية:

إن مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوماً بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوماً بيوم.

ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سبباً كافياً لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة.

ثالثاً: دفتر الجرد:

إلزامية مسك دفتر الجرد محددة في القانون التجاري الذي ينص على إجراء الجرد على جميع عناصر الأصول والخصوم سنوياً وبصفة مدققة.

¹ المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 34، 35.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

إن هذين الدفتريين السابق ذكرهما يجب أن يكونا مؤشرين من طرف قاضي المحكمة حتى يحملا الصبغة القانونية، ويجب أن يخلوا من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير، ولا بد على المكلف الاحتفاظ بالدفتري 10 سنوات تبدأ من تاريخ إقفال السنة المالية.

رابعاً: حفظ دفتري المحاسبة وسندات المراسلة:

طبقاً للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات¹.

ثانياً: الإلتزامات ذات الطابع الجبائي:

إن مجمل الإلتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتتجلى هذه الإلتزامات في:

أ - تقديم التصريحات:

في إطار تنظيم العلاقة السابقة الذكر فإن المشرع الجبائي يلزم المكلفين بالضريبة بملء عدد من التصريحات والمتمثلة في:

1- التصريح بالوجود:

يجب على المكلفين الخاضعين للضريبة وعلى الشركات أن يقدموا لمفتش الضرائب التابعين له في ثلاثين يوماً من بداية نشاطهم تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه، وهذا التصريح يجب أن يحتوي على: الاسم واللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية، طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي.

2- التصريح السنوي:

كل شخص خاضع للضريبة المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه اكتتاب تصريح بمدخله وذلك كل سنة ومن خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من المصالح الجبائية، وأمثلة ذلك:

- الأشخاص المعنويون أي الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات IBS، ملزمون بملء وإيداع تصريحات قبل 01 أفريل من كل سنة مالية، وتحتوي هذه التصريحات على:

- قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع (الوعاء الضريبي).
- وثائق الإثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة.

3- التصريح الشهري للرسم على القيمة المضافة:

على كل خاضع للضريبة أن يقدم وقبل العشرين (20) يوماً الأولى من كل شهر لقابض الضرائب المختلفة المتخصصة إقليمياً، كشفاً يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة خلال السابق، ومن جهة أخرى تفصيلاً بالعمليات الخاصة بالرسم، وتسديد الرسم على القيمة المضافة يكون في نفس الوقت مع دفع أو تقديم

¹ حسين مبروك، الكامل في القانون التجاري، منشورات حلب، سوريا، 2000، ص 10.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

هذا الكشف، وفي حالة التوقف عن النشاط نهائياً أو مؤقتاً فإن الشركة ملزمة بأن تقدم تصريحاً في العشرة (10) أيام التي تلي التوقف لمكتب المفتش الذي يتلقى التصريح.

4- التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة:

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروضة على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري، أو غير التجاري وجب عليها وفي أجل شهر على الأكثر إكتتاب تصريح بذلك، تعلم فيه مفتش الضرائب بتاريخ تنازلها أو توقفها، وكذا أسماء، ألقاب وعناوين المتنازليين¹.

با - وضع رقم التعريف الإحصائي:

قصد دعم إجراءات محاربة الغش والتهرب الجبائين المقننة، نص قانون المالية على مجموعة من التدابير التي ترمي إلى جعل هذه الإجراءات أكثر انسجاماً ومنها وضع "رقم التعريف الإحصائي"، حيث تم استبدال العبارتين رقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي وهو إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة، لذا يجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو حراً أو تقليدياً، أن يشاروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم².

الفرع الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

لقد منح المشرع الجبائي مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة، وهذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهمتهم الرقابية، بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلفين بالضريبة والمراقب الجبائي.

لذا فالحقوق الممنوحة للمكلف منها ما هو مرتبط بسير التحقيق، ومنها ما هو متعلق بإجراءات التقويم.

أولاً - الضمانات المتعلقة بسير التحقيق:

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق، حيث يجب على الأعوان المحققين إحترامها والإخلال بهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق.

أ - الإعلام المسبق:

قبل الشروع في عملية التحقيق من الضروري على الأعوان المراقبين إعلام المكلف المعني بعملية المراقبة عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق.

با - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية:

قبل الخوض في عمليات التحقيق يجب إجباراً على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات

¹ ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2007، ص 12.

² المادة 35 من القانون 01/21 المرسوم التنفيذي ص 16.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

المكلفين، حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفوقة بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله.

ج- الاستعانة بمستشار:

لقد منح المشرع الجبائي للمكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، سواء كان محاسبا أو جبائيا، أو محاميا... إلخ، وهذا قصد سير عمليات المراقبة.

د- تحديد مدة الرقابة:

إن مدة التحقيق الجبائي محددة قانونيا حيث أنه:

- في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن ان تتجاوز هذه المدة سنة واحدة ابتداءً من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق.

- أما في مجال التحقيق المحاسبي فإنه لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان أكثر من أربعة أشهر¹.

و- عدم تجديد التحقيق:

عند إتمام عملية التحقيق فإنه لا يمكن للمراقب الجبائي إجراء جديد لنفس الفترة ونفس الضرائب سواء بالنسبة للتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية².

ثانيا- الضمانات المتعلقة بإجراءات التقييم:

زيادة على الضمانات المتعلقة بسير التحقيق، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من ضمانات أخرى متعلقة بالتقويمات تتمثل في:

- الإشعار بالتقويم:

يجب على الإدارة الجبائية بعد الانتهاء من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بالنتائج، وذلك حتى في غياب التقويمات، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصلاً ومعللاً بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، ومبيناً فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوماً وقبل انقضاء أجل الرد على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك.

- حق الطعن:

¹ ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2007، ص 09.

² المادة 60 ف4 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 17.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقاً من حقوق المكلف بالضريبة، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، وتلك النتائج يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية تتمثل في¹:

- الطعن الولائي:

يمكن للمكلف أن يقدم طعناً للمدير الولائي للضرائب المختصة إقليمياً، مع إرفاق هذا الطعن بنسخة من الجدول الذي يحدد الضرائب والرسوم المتنازع حولها، وكذا جميع الوثائق التبريرية لذلك، وتقدم هذه الشكوى في مدة لا تزيد عن اليوم 31 من شهر ديسمبر من السنة التي تلي سنة تحصيل الكشف.

- لجان الطعون:

هي لجان على مستوى الدوائر والولايات ولجنة مركزية على المستوى الوطني، مؤهلة لتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي، وفي حساب الضريبة، وقرارات هذه اللجان تكون مبررة وينفذها المدير الولائي للضرائب.

إن لجنة الطعون للدائرة تقوم بمهمة عندما لا يتعدى المبلغ المتنازع فيه قيمة 200.000 دج أو يساويها.

ولجنة الطعون على المستوى الولائي تقوم بمهامها عندما يزيد المبلغ المتنازع فيه قيمة 200.000 دج ولا يتعدى 400.000 دج.

أما اللجنة المركزية للطعون فتقوم بمهامها إن تعدى المبلغ المتنازع فيه 400.000 دج.

- الطعن أمام الفرق الإدارية للمحكمة:

يسمح القانون الجبائي للمكلف، بالتوجه إلى الغرف الإدارية للمحكمة إذا لم يقتنع بالقرارات التي أصدرتها كل من مصلحة المنازعات لمديرية الضرائب (الطعن الولائي)، ولجنة الطعون، في أجل محدد بـ 04 أشهر من تاريخ تقديم الطعن.

- الطعن أمام الغرفة الإدارية للمحكمة العليا:

يمكن للمكلف بالضريبة أن يدفع طعن أمام الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في حالة عدم اقتناعه بقرار الغرفة الإدارية للمحكمة.

إن كل الوسائل السابقة الذكر عبارة عن طريق أمام المكلف بالضريبة للتعبير عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده، وهذا بتقديمه كل التبريرات الضرورية.

¹ وناي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، جامعة الجزائر، معهد علوم الاقتصاد والتسيير، الجزائر 2002، ص 29، 30.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

المبحث الرابع: التحقيق الجبائي

سعيًا من طرف القانون لتنظيم عملية الرقابة الجبائية، وممارستها بكفاءة أكثر، وضع لها المشرع الجزائري أدوات قانونية، وتتمثل في مجموعة من الإجراءات والوسائل التي يعتمد عليها الأعوان المراقبون في تنفيذ مهامهم الرقابية، ويمكننا أن نميز بين طريقتين للرقابة وهما التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، حيث أنّ الطريقة الأولى تهتم بفحص محاسبة المكلف قيد التحقيق، أما الثانية فتخص مراقبة الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، وكلا من هاتين الوسيلتين تهدف إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرّح بها من طرف المكلفين، لذا سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى كيفية إجراء وسير هذين التحقيقين، بتخصيصنا المبحث الأول لطريقة التحقيق المحاسبي، أما المبحث الثاني فنتناول فيه طريقة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية "VASFE".

المطلب الأول: التحقيق المحاسبي

يعدّ التحقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية، ويكون بفحص مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق، بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، وقد عرفه DANIEL RICHER بأنه: "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية يهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة"¹. ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من:

1. صحة الإقرارات الضريبية المقدمة.
2. صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية.

الفرع الأول: التحضير للتحقيق:

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استنادًا إلى بعض الأسس والمقاييس، والتي من بينها:

- أهمية رقم الأعمال المصرّح به خلال السنتين الأخيرتين.
- تكرار الخسارة في النتائج والريح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرّح به وطبيعة النشاط المزاول.
- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاول.
- استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.

¹Daniel RICHER, *Les procédures fiscales*, PUF, France, 1990, page 25.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

- الزيادة السريعة والمذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو صاحب المهنة الحرّة، دون تطابق ذلك مع تصريحاته.

وبانتقاء مجموعة من الملفات المراد مراقبتها، تسند مهمة التحقيق فيها إلى الأجهزة المخوّل لها قانون ذلك، كما سبق التطرق إليه من خلال الفصل الثاني، وهذا عن طريق أعوانها المراقبين. وبعد تسليم هؤلاء الأعوان المحققين للإشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب وإمضاؤه يقومون بالإجراءات الأولية (وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، إذ تتيح لهم أخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية الرقابة)، وتتجسد هذه الإجراءات فيما يلي:

أولاً: سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف:

إذ يمثل المصدر الأوّل بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدر الإشارة إلى أنّ الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

أ- بالنسبة للشخص الطبيعي يضم:

- الحالة الشخصية.
- طبيعة النشاط الخاضع للفحص.
- الوضعية العائلية.
- مقر السكن.
- منبع العائدات والتصريحات.

ب- بالنسبة للشخص المعنوي:

- طبيعة نشاطها.
- رأس مالها الاجتماعي.
- عنوان مقرّها الرئيسي.
- وحداتها.
- اسم المسير وحصته في رأس المال.

ثانياً: إبلاغ المكلف بالضريبة:

حيث يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة، مع منحه مدّة 10 أيام للتحضير، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً، إذ يحتوي على عنوان واسم المكلف الخاضع للتحقيق، النشاط الممارس، الفترة المعنية بالتحقيق، الضرائب التي سوف تراقب ومن جهة أخرى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، كما يجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين¹.

¹ ونادي رشيد، مرجع سابق، ص 32

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

ثالثا: الرقابة المفاجئة

إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية. وبالتالي فالهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت، والمتمثلة في¹:

- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل غير المنقولة، المنقولة، وكذا الوسائل البشرية).
- معاينة مادية للمخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل).
- معاينة وجود الوثائق المحاسبية، ولكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها.
- جرد قيم الصندوق.
- كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.

وهذا كله من أجل جمع المحقق أكبر قدر من المعلومات حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس ومقارنته بما هو مصرّح به.

وفي الأخير يقوم المكلف بتحرير محضر المعاينة، ويسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع عليه وإن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبيان ذلك في محضر المعاينة.

رابعا: استمارات التحقيق:

فاستناداً للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المحقق بملاً جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استسلامها، وأهمية رأس مال الشركة، وتطوراتها، وجميع الإمكانات التي تمتلكها المؤسسة، ويتمثلان في:

أ - كشف المحاسبة (Relevé de comptabilité):

تملاً هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات الماضية، التي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطوّر رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة².

¹Voir:

- Claude. Laurent, contrôle fiscale –la vérification de comptabilité– Bayeusaine, Paris, 1995 ; page 23.

²Guide du vérificateur de comptabilité, DGI, 2001, Alger, Page 31.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

ب) الحالة المقارنة للميزانيات **Etat comparatif des bilans**:

هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، حركة العقارات، وكذا فوائض القيمة المحققة¹.

الجدول رقم(01): الحالة المقارنة للميزانيات

البيانات	السنوات	12/31/ن+1	12/31/ن+2	12/31/ن+3
الأصول				
- الاستثمارات				
- المخزونات				
- الحقوق				
نتيجة الدورة (خسارة)				
إجمالي الأصول				
الخصوم				
- الأموال الخاصة				
- الديون				
نتيجة الدورة (ربح)				
إجمالي الخصوم				

المصدر: المديرية العامة للضرائب.

خامسا- التحقيقات الخارجية المساعدة:

فلأجل الإحاطة والإلمام أكثر وبصورة جيّدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة، يعتمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى:

أ-الممولين: قد يلجأ المحقق عند الحاجة إلى الممولين لجلب المعلومات التي تخص الشركة قيد التحقيق فيها، حيث يجيز له القانون ذلك، وعلى الممول إفادته بكل الكشوف والحسابات التي قدمها لهذه الشركة.

¹Ibid, page 33.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

ب- الزبائن: نفس الشيء، فإنَّ زبائن الشركة قد يقدمون للمحقق الكثير من المعلومات كئمن بعض المواد مع الكميات المشتراة من هذه الشركة.

ج- البنوك: فإنها ملزمة بتقديم كل المعلومات التي يطلبها العون المحقق والتي تخص كشوفات المؤسسة والأشخاص، والتي تبين حركة الحسابات (الأرصدة) البنكية للمكلف من أجل التقريب مع الكتابات المحاسبية للدلالة على الأخطاء المحتملة.

د- الإدارات العمومية: التي تقدم للمؤسسة المحقق في محاسبتها أعمالا وخدمات كمديرية التجارة، مصالح الجمارك،

ومنه فالعون المحقق من خلال هذه المرحلة التحضيرية يحاول جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق، وذلك باستغلال حق الإطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة.

الفرع الثاني: سير التحقيق

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير* وبوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب المحققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق فيها، لأنه قانونياً لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم، إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك نظراً لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التحقيق داخل المؤسسة وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدم لمدير الإدارة الجبائية¹، وفي هذه الحالة يقوم المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية، وإرجاعها بعد عملية فحصها. وتتجسد عملية الرقابة المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون عبر مرحلتين:

- الأولى وتكون بالفحص الشكلي لهذه الوثائق من حيث مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها.
- والثانية تتمثل في فحص هذه الوثائق من ناحية المضمون وهذا بما تحويه من تسجيلات.

أولاً: فحص المحاسبة من حيث الشكل:

إنَّ الرقابة الشكلية للمحاسبة تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإجبارية.

*الأجل المحدد قانونياً هو 10 أيام، وفي حالة أن المكلف لم يتم تحضير كل الدفاتر والوثائق المحاسبية، فإنه يمكن منحه مدة إضافية مقدرة بـ 8 أيام طبقاً للمادة 60 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹Voir:

- Depudt et J. GARELICK, Fiscalité Algérienne, SNED ; Alger, 1972, page 684.
- Maurice COZIAN, OP ; page 684.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

وبما أنّ المحاسبة هي ترجمة الصادقة لوضعية المؤسسة فإنها لا تكون منتظمة شكلا إلا إذا كانت تحترم المعايير التالية¹:

أ-محاسبة منتظمة:

تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونياً، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده من 9 إلى 12 و هي: دفتر اليومية و دفتر الجرد، وكذلك احترام مبادئ المخطط الوطني المحاسبي (PCN) ، بحيث:

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة.
- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية مؤرخة وممضى عليها من طرف المسؤول عن العملية.
- يجب مسك الدفاتر بعناية ودون تحريف.
- يجب أن تمسك بالعملة الوطنية "دج" مع احترام مبدأ المحاسبة المزدوجة.

ب-محاسبة صادقة:

ويقصد بهذا المفهوم أنّ القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة.

فالعون المراقب يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة، وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في الدفتر العام -دفتر اليومية- بالمقارنة مع ميزان الجرد، الدفاتر المساعدة- ، اليوميات المساعدة كيومية المشتريات، المبيعات، الميزانية العامة...إلخ.

ج- محاسبة مثبتة (مقنعة):

وتكون كذلك إذا استطاعت المؤسسة تبرير وإثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات والوثائق التبريرية.

ثانيا:فحص المحاسبة من حيث المضمون:

المقصود بدراسة المحاسبة من حيث المضمون هو قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية، وحسابات التسيير والنتائج، و ذلك من خلال:

أ-فحص حسابات الميزانية العامة:

الميزانية هي عبارة عن كشف أو بيان بالوضع المالي للوحدة الاقتصادية في فترة زمنية معينة وهذا البيان يضم جانبين: الأول يسمى "الأصول" والثاني يسمى "الخصوم":

1- أصول الميزانية: وهي مجموع الاستخدامات أو الممتلكات التي تعتبر ملكاً دائماً أو مؤقتاً للمؤسسة، ففي هذا الجانب من الميزانية يتبين لنا مختلف المجالات التي استعملت فيها المؤسسة أموالها وتتمثل في: الاستثمارات، المخزونات، والحقوق:

¹Bulletin des services fiscaux, n° 19, pages 44- 45.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

1-1- الاستثمارات: وهي تتجسد في حسابات الصنف (2) مثل: المصاريف الإعدادية، القيم المعنوية، الاستثمارات قيد التنفيذ، الإهلاك...

وعلى العون المحقق التأكد من:

- الوجود الفعلي والمادي للاستثمارات عن طريق فحص بطاقات تقييم هذه الاستثمارات.
- التأكد من أنّ هذه الاستثمارات ملك للمؤسسة، عن طريق فحص الوثائق الإثباتية لاكتساب أو إنشاء العقارات.
- مراقبة معدّلات الاهتلاك ومدى قانونيتها، أي مدى تطابقها مع المعدّلات المحدّدة من طرف القانون الجبائي.

1-2- المخزونات: تتمثل في حسابات الصنف (3) مثل البضائع، مواد ولوازم، مشتريات البضائع...

ومن بين العمليات التي يقوم بها المراقب لمراجعة عناصر المخزون هي:

- التأكد من أنّ المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير.
- فحص إذا ما كانت التسجيلات المحاسبية الموجودة في دفاتر الموردين والزبائن تتطابق مع دفاتر المؤسسة.
- التأكد من تحقق المعادلة: مخزون أول مدّة + مشتريات = مخزون آخر مدّة + مبيعات، ومطابقتها مع مخزون يوم التدخل¹.

1-3- الحقوق: تتمثل في حسابات الصنف (4) مثل: البنك، الصندوق، التسبيقات ...، فيقوم المراقب

بمراجعة والتأكد من هذه الحسابات فمثلا:

- مقارنة الرصيد المستخرج من الحسابات البنكية والبريدية لدى المؤسسة مع نظيره المعلن من طرف البنك أو البريد.
- متابعة جميع التسبيقات مع طلب تبريرها، خاصة إذا كانت نقداً.
- مراجعة الصندوق ومجموع المقبوضات نقداً يوماً بيوم، والتأكد من أنّ رصيد الصندوق موجب.

2- خصوم الميزانية: وهي مجموع مصادر الأموال المحضرة والموضوعة تحت تصرّف المؤسسة بصفة

دائمة أو مؤقتة، تستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة ويتكوّن حساب الخصوم من صنفين هامين:

1-2- الأموال الخاصة: وتتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرّف المؤسسة بصفة دائمة من قبل

المالك أو المالكين²، وتتجسد في عدّة حسابات من بينها، رأس المال، الاحتياطات، النتائج قيد التخصص، مؤونة الخسائر والأعباء ...

ومن فعلى المحقق التأكد من أنّ:

¹ ونادي رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 87.

² شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997، ص 123.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

- الزيادات والتخفيضات الطارئة على رأس المال محققة بصفة قانونية.
 - الاحتياطات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.
 - العمل على كشف المؤونات غير المبررة والتي تستغلها المؤسسة لتضخيم التكاليف.
- 2-2- الديون:** وهي مجمل التزامات المؤسسة الناجمة من علاقاتها مع الغير¹، حيث أنّ المحقق يعمل على التأكد بأنّ هذه المبالغ المقيدة في هذا الحساب مطابقة للحقيقة فمثلا:
- التحقق من مصدرها مهما كان نوعه، فيجب تبريرها بعقد موثق للدين يبيّن قيمته ومدّته.
 - التأكد من أنّ القروض الممنوحة للمؤسسة ليست وهمية، وهذا بمطابقة هذه الحسابات بالفواتير والكشوفات.

ب- فحص حسابات التسيير والنتائج:

بعد انتهاء المراقب من التحقق والتأكد من صحة حسابات الميزانية، فإنه ينتقل إلى مراقبة والتأكد من صحة وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير والنتائج. وتمثل حسابات التسيير (الاستغلال) مجموع الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحملها، وفي المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

1- حساب التكاليف: وتتمثل في جميع النفقات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف إنجاز مهامها، لذا فالمحقق الجبائي يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات ومن بينها:

- 1 حساب البضائع المستهلكة وهذا بهدف تحديد القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة.
- 2 حساب نفقات المستخدمين للتأكد من أنّ كل المبالغ المدفوعة هي فعلا لأشخاص عاملين بالمؤسسة.
- 3 حساب النفقات المالية للتحقق من أنّ الفوائد المسدّدة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا من القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية.

2- حسابات الإيرادات: وتشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل، وكذلك إنتاج المؤسسة لذاتها².

حيث أنّ المراقب يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات مثل:

- حساب مبيعات البضاعة والإنتاج المباع بمراقبة الوثائق من فواتير البيع، المخزون المتبقى، وكذا التسديد من طرف الزبون.
- حساب الإنتاج المخزن وهذا بجرد ما هو داخل المخزن ومقارنته بما هو مصرح به من قبل المؤسسة.

¹ نفس المرجع، ص 138

² شبايكي سعدان، مرجع سبق ذكره، ص 186.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

- حساب الخدمات المقدمة وهذا بمراقبة فاتورة الخدمة والثمن المقبوض لإجراء المقارنة بينهما.

3- حساب النتائج: يتم من خلال هذا الحساب معرفة القيمة المضافة وهامش الربح.

3-1- القيمة المضافة: تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاكات وتحسب نسبة القيمة المضافة

بالطريقة التالية¹:

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

إذ تمثل هذه النسبة مقدار القيمة المضافة المحققة بالنسبة لرقم الأعمال، لمعرفة مدى تطورها خلال السنوات الأربع الخاضعة للتحقيق.

3-2- هامش الربح:

ويتم تحديده بالطريقة التالية:

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

يعبر هامش الربح الخام للمشتريات عن قيمة الربح الخام بالنسبة لثمن تكلفة البضاعة المباعة:

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

يعبر هامش الربح الخام للمبيعات عن قيمة الربح الخام بالنسبة للمبيعات، ويتم تحديد هامش الربح الخام للمشتريات والمبيعات لمعرفة السنوات الخاضعة للتحقيق.

أما بخصوص حساب الربح الخام فإنه يختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة:

3-2-1- بالنسبة للأنشطة التجارية:

¹ Guide de vérificateur de comptabilité, Op cit, page 116.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

الربح الخام = المبيعات - (المشتريات ± تغيرات المخزون)

3-2-2- بالنسبة لأنشطة الصناعية:

الربح الخام = (المبيعات ± المنتجات المخزنة) - (مشتريات للمواد الأولية ± تغيرات المخزون)

3-2-3- بالنسبة لأنشطة تأدية الخدمات:

الربح الخام = رقم الأعمال - الأعباء المباشرة

إنَّ كل هذه النسب والمؤشرات السابقة الذكر تسمح للمكلف من تكوين نظرة عامة حول وضعية المؤسسة وظروف تسييرها.

الفرع الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته

إنَّ التدخّل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، والمراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا ومضمونا، تمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإنَّ المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

أولا: قبول المحاسبة:

يمكن إرجاع قبول المحاسبة إلى أن:

- المحاسبة منتظمة من حيث الشكل، وهذا راجع إلى أنّ الدفاتر المحاسبية مطابقة لنصوص القانون التجاري، وكذا ملتزمة بتطبيق قواعد المخطط المحاسبي (PCN).
- المحاسبة مقنعة أي أنّها مثبتة كونها مدعومة بكل الوثائق ومستندات الإثبات والدفاتر المساعدة (فواتير، مذكرات...).
- محاسبة صادقة، كون الإغفالات والإهمالات المسجلة تكون طفيفة وغير خطيرة

إن قبول المحاسبة من قبل العون المراقب يمكن أن يصنف إلى:

أ- قبول صريح: أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أنّ المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم¹.

¹ Voir:

- E. DIESEL, J SARRF, opcit, page 611.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

ب -قبول نسبي: أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي " Procédure contradictoire " والمقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمحقق الجبائي للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منح مدّة 40 يوم للرد على هذا التقويم.

ثانيا: رفض المحاسبة:

في بعض الأحيان قد يخلص المراقب الجبائي إلى رفض المحاسبة نظراً لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة، ويكون هذا في الحالات التالية¹:

أ- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري ولشروط تطبيق المخطط الوطني المحاسبي مثل:

- غياب الدفاتر المحاسبية
- الدفاتر المحاسبية غير مؤشرة وغير ممضى عليها.
- الدفاتر المحاسبية تحتوي على بياض.
- تسجيل غير دقيق للحسابات وأرقام الحسابات.
- ب- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية ومن بينها:
 - غياب كلي أو جزئي للفواتير
 - الفواتير ليست مطابقة لنصوص المرسوم 95/ 105 المؤرخ في 07/10/1995.
- ج- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة مثل:

- عدم تسجيل بعض أو كل فواتير الشراء والبيع
 - رصيد مدين متكرر للصندوق.
 - ميزانية غير متوازنة.
 - عدم التجانس بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية.
- ملاحظة:** هناك بعض الحالات الأخرى يتم فيها التقييم التقائي لأسس فرض الضريبة منها:
- عندما تستحيل عملية الرقابة الجبائية بسبب اعتراض المكلف بالضريبة.

- M. COZIN, op cit, page 685.

- P. COLIN, G. Gervaise, M. Rosseti les bases de la fiscalité, op cit, page 167.

¹ التعليمية رقم 134/ وم/ م ع ض، المؤرخة في 15 فيفري 2000، ص 03.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

- عندما يمتنع المكلف بالضريبة عن الإجابة للطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها.

ثالثا: إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة:

بعد أن يتم رفض المحاسبة من قبل العون المحقق، يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة، حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة، ومن بين هذه الطرق نجد¹:
أ- إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي **Comptematière**: تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق انتشارا واستعمالا من طرف المحققين، وذلك لبساطتها، ونجد أن أغلب النشاطات تخضع لهذه الطريقة ما عدا المهن الحرة، قطاع البناء والأشغال العمومية... إلخ.

1- في حالة مؤسسة تجارية "شراء وبيع":

$$\text{مخزون أول مدة} + \text{المشتريات} - \text{مخزون آخر مدة} = \text{الإستهلاك المشكل}$$

$$\text{الإستهلاك المشكل} - \text{الإستهلاك المصرح به} = \text{الفرق}$$

$$\text{نسبة الفرق} = (\text{الفرق} / \text{الإستهلاك المصرح به}) + 1$$

$$\text{رقم أعمال الإخفاءات} = \text{رقم الأعمال المصرح به} \times \text{نسبة الفرق}$$

$$\text{النتيجة (التقويم النهائي)} = \text{رقم أعمال الإخفاءات} - \text{رقم الأعمال المصرح به}$$

2- في حالة مؤسسات إنتاجية:

$$\text{مخزون أول مدة} + \text{المشتريات} - \text{مخزون آخر مدة} = \text{الإستهلاك المشكل}$$

$$\text{الإستهلاك المشكل} - \text{نسبة الضياع} = \text{الإستهلاك الحقيقي (الصافي)}$$

$$\text{الإستهلاك الحقيقي} - \text{مخزون أول مدة (المنتجات تامة الصنع)} + \text{مخزون آخر مدة (المنتجات تامة الصنع)} = \text{الفرق (الإخفاءات)}$$

¹ Guide de vérificateur de comptabilité, Op cit, pages 122-123.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

معامل الإخفاء = (الفرق / البيع المصرح به) + 1

إن إعادة تأسيس رقم الأعمال لمؤسسة إنتاجية بتطبيق الحساب المادي مع أخذ معدّل الضياع 2 % يمكننا توضيحه كما يلي:

الجدول رقم (02): إعادة تشكيل رقم الأعمال لمؤسسة إنتاجية:
الوحدة دج

2017	2016	2015	السنوات البيانات
23079789	15633590	15910233	الاستهلاكات المصرحة
461595	312671	318204	الضياع 2 %
22618192	1532098	15592029	الاستهلاكات الصافية
1.10	1.10	1.10	معامل الإخفاء
01088024	16853010	17151231	رقم الأعمال المعاد تشكيله
22600000	15789926	16069336	رقم الأعمال المصرح به
2280010	1063084	1081895	الفرق

المصدر: المديرية العامة للضرائب (DGI).

ب- إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات: حتى يمكن حصر الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التحقيق، يمكن استعمال الحساب المالي "un compte financier" والذي يشمل إجمالي مديونية الصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة، وذلك بأخذ حساب التغيرات في تسبيقات الزبائن وأرصدهم من بداية الدورة وحتى نهايتها. ويظهر هذا الحساب المالي بالطريقة التالية:

رقم الأعمال المعاد تأسيسه = الصندوق + حساب البنك (الدائن) + تسبيقات الزبون في 01 جانفي -
تسبيقات الزبائن في 31 ديسمبر - رصيد الزبون في 01 جانفي + رصيد الزبون في 31 ديسمبر

ومنه فإن رقم الأعمال المعاد تأسيسه سوف يقارن مع رقم الأعمال المصرح به وهذا لإيجاد الفروقات.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

ج-إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفوترة: في مؤسسات الأشغال العمومية تعد الفوترة الأساس في مجال الضرائب المباشرة، وإعادة تأسيس الفواتير لا تكمن فقط من التحقيق في الأرصدة وتسبيقات الزبائن، وإنما كذلك التسديدات والفواتير المصرح بها.

الجدول رقم (03): إعادة تأسيس الفوترة في مؤسسة أشغال عمومية
الوحدة دج

2017	2016	2015	البيانات السنوات
11500650	20253750	17105250	التسديد المصرح به
6250000	10172233	9735125	(-) رصيد الزبائن إلى 1/1
3153725	5535273	-	(+) تسبيقات الزبائن إلى 1/1
4382125	7923582	8337834	(+)رصيد الزبائن إلى 31/12
5398285	2937335	2385125	(-) تسبيقات الزبائن إلى 31/12
7388215	20603037	13322834	(=) الفاتورة المعاد تشكيلها
4598317	17506315	10282150	الفاتورة المصرح بها
2789898	30096722	3040684	الفرق

المصدر: المديرية العامة للضرائب (DGI).

مع ملاحظة أنه في حالة الفروقات الموجبة تمثل تسديدات غير مصرح بها خاضعة لـ TVA والفروقات السالبة تمثل أرباحا غير مصرح بها.

رابعا: نهاية التحقيق:

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المحقق، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة المحاسبية وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي، وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي، الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بها.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

أ-إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق: تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج المراقبة

الجبائية حتى وإن لم يكن هناك تقويم، ويتم هذا الإبلاغ على مرحلتين:

1- الإبلاغ الأولي: يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً جيداً ومصاعاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصياً مع وصل الاستلام بذلك، إضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقويم والتي أدت إلى تعديل أسس الضريبة¹، أي يقوم المحقق من خلال هذا الإبلاغ بتبيان جميع التعديلات والتقويمات التي قام بها. وقد حدّد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) يوماً لتلقي رد المكلف على إبلاغ الأولي والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف.

2- الإبلاغ النهائي: عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما:

- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية -بعد 40 يوماً- المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمحققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولاً ضمنياً من قبل المكلف².

- المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونياً، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة.

وبعد دراسة هذه الملاحظات، والاعتراضات من طرف المحققين، يقررون قبولها أو رفضها في هذه الحالة يجب على المحققين أن يعلموا المكلف، وذلك عن طريق الإبلاغ لانتهائي ويجب كذلك أن يكون مفصلاً بشكل جيد.

أما في حالة الرد الإيجابي للمكلف أي قبوله بالتعديلات والأسس الجديدة للضريبة فإنه يعد قبولاً صريحاً وبصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف بالضريبة.

ب- كتابة التقرير النهائي:

إن كتابة تقرير التحقيق هو الملف الذي عن طريقه ينهي المحقق مهمته في التحقيق، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام، والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج المراقبة.

¹Voir:

-Maurice. COZIAN, OPCIT, page 685.

- Memento Pratique fiscale 2000, édition Francis Lefebvre, Paris, 2000, page 1057.

- Thierry. Lamorlette, OPCIT page 548.

² المادة 60 ف 6 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 21.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

حيث يجب أن تُدَوَّن الملاحظات التالية:

- إذا كان تقرير الإشعار مرسلا عن طريق البريد أو مسلماً للمكلف مباشرة.
- تحديد المدة أو الفترة الإضافية بالنسبة لبداية المراقبة.
- طبيعة المخالفات المكتشفة، وكذلك العقوبات المطبقة مع توضيح النصوص القانونية المقررة لذلك.
- ومن جهة أخرى الوثائق التالية يجب وبشكل إلزامي أن تكون ملحقة بنسخ لتقرير التحقيق موجهة إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية البحث والمراجعات، ومفتشية الوعاء للمقاطعة.
- حالة مقارنة الميزانيات.
- كشف المحاسبة.
- نسخة من الإشعار بالتقويم.
- نسخة من ردود المكلف.
- الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب، الحقوق والعقوبات المثبتة.

المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

تعزيزا لآليات الرقابة الجبائية تم استحداث التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كتكملة أو امتداد منطقي وضروري للتحقيق المحاسبي.

لذا تم إنشاء هذا التحقيق في سنة 1992 مساندة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية في الجزائر.

وقد عرفه Thierry Lumert على أنه: "مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة"¹.

حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، ومن خلاله يقوم بمراقبة مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية، والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى. ومنه فإن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يسعى إلى تحقيق هدفين رئيسيين وهما:

- ضمان أن التصريحات الموضوعة مشكلة بطريقة شرعية.
- مراقبة التجانس بين المداخل المصرحة مع الذمة المالية الإجمالية للمكلف.

¹Lumertthierry, La vérification fiscale personnelle, économique, 1984, page 8.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

إنّ أيّ عملية رقابية يجب أن تسبقها مرحلة تحضيرية لتهيئة الأرضية الكافية لانطلاقها، وهذه المرحلة لا تختلف كثيرًا في التحقيق المعمق لمجمل الجبائية عنها في التحقيق المحاسبي. إذ يتم من خلالها اختيار مجموعة الملفات المراد مراقبتها، ولكن هذا الاختيار يخضع إلى مقاييس سواء من حيث الكمية وهذا حسب الإمكانيات المتواجدة على مستوى كل ولاية، وكذا لخصوصية وشكل هذه الرقابة.

لذا فإنّ البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب لسنة 2000 يهدف إلى تحقيق نسبة 5% من الملفات المعروضة، وهذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات والإمكانيات المتاحة للمصالح الضريبية، إضافة إلى أنّ الأشخاص الخاضعين لـ VASFE يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة، منها¹:

- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخل المكتتبه في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.
- لما تبعاً للتحقيق المعمق من قبل المفتشية للملف الذي بحوزتها تحصل على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك.
- لما في خلال عملية التحقيق المحاسبي استغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء، الأرباح الموزعة....) تظهر منها فوارق معتبرة بين الدخول المصرحة من طرف الشركاء والدخول الحقيقية المحققة.
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة.
- وباختيار مجموعة الملفات المراد التحقيق فيها تسند مهمة ذلك إلى الأعوان المراقبين المختصين، ومع إتباع نفس مراحل وخطوات التحقيق المحاسبي يقوم هؤلاء الأعوان ب:
أولاً: سحب الملف الجبائي للمكلف المعنى بالتحقيق* :
- وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها، لفحص مختلف المعلومات التي يضمها، إضافة إلى إمكانية فحصهم مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف.
- ويكون فحص الملف الجبائي لغرض:
 - أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب.
 - التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل.
 - استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات، المحلات التجارية...).

¹Circulaire N° 135/MF/DGI, du 15/02/2000, p 02.

في بعض الأحيان قد يكون الشخص محل التحقيق معه ليس لديه ملف جبائي لدى الإدارة الجبائية.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

- التأكد من أنّ كشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة
 - مراقبة إن كان الخضوع للضريبة قد احتوى مجمل المداخل وذلك بفحص كشوفات الضريبة، ونسخ الإنذارات المطلوبة من المكلف.
- وهذه الدراسة تسمح للمحققين باستخراج مجمل التناقضات بين المداخل المصرح بها، والعناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتحقيق.

ثانيا: إبلاغ المكلف بالضريبة:

إذ يقوم المراقب الجبائي بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف المعني بعملية الرقابة، يعلمه فيه عن خضوعه لهذه الأخيرة، مع منحه مدة 15 يوماً للتضير، وهذا الإشعار يجب أن يحدد بشكل ضروري بعض العناصر مثل سنوات التحقيق، إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره،

وعند إرسال أو تسليم هذا الإشعار، يجب أن يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مع تقديم بطاقة معلومات من صنف -70 bis- يملؤها المكلف مع ملاحظة عدم إجباره على ملئها.

ثالثا: جمع المعلومات من مصالح الخارجية:

بعدما ينهي المحقق فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالمكلف بالضريبة، وتلك التي استقاها من ملف هذا الأخير، سلسلة 07 مكرر، وكذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهياكل المحلية والمركزية، يلجأ إلى بعض الأبحاث الخارجية والمتمثلة في القوى المبذولة من قبل المراقب لأجل البحث عن المعلومات غير الموجودة في الوثائق الإدارية¹، وذلك باستخدامه لحقوقه الإدارية التي منحها له المشرع الجبائي كحق الإطلاع، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة، لأجل الحصول على معلومات وتوضيحات يعتمد عليها في تحقيقه.

فيعمد المراقب إلى فحص كل الحسابات البنكية للمكلف، لتحديد مداخله بناءً على المعلومات المقدمة من المصالح البنكية، كما أنّ هذا الفحص للحسابات البنكية يجب أن يطول جميع الأشخاص الذين يعيشون معه مثل أولاده، أقاربه...

كما يمكنه الإطلاع على مختلف حساباته المالية المتواجدة في العديد من المؤسسات، كمصلحة البريد، الخزينة العمومية، الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط، إضافة إلى مراقبة الأسهم التي قد توجد في بعض الشركات، وكذا الأموال المتحصلة من جراء بيع العقارات أو المنقولات².

وأخيراً نلاحظ أنّ المعلومات المجمعّة من مختلف المصالح والمؤسسات السابقة الذكر تهدف أساساً إلى:

¹CASIMIR J. P., Les signes extérieurs de revenus, Librairie de l'université, Paris, 1979, page 171.

²نوي نجاه، مرجع سابق، ص79

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

- كشف وإحصاء الحسابات المالية.
- الحصول على معلومات تتعلق بالكلفة الحقيقية لممتلكات المكلف من منازل، أراضي ...

رابعاً: إعداد الميزانية الشكلية:

بعد إجراء فحص الملف الجبائي وكذا المعلومات المتحصل عليها، يقوم المحقق بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصلة، هذه الميزانية لها دور أولي في تحديد درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصلة من أجل إظهار الدخول غير المصرحة¹.

أما هدفها الثاني فيتمثل في فحص تغييرات الذمة و المتاحات من جهة، ومن جهة أخرى قروض الحسابات المالية.

وأخيراً تعمل على توجيه المراقب إلى طريقة السير المتبعة من أجل:

- إتمام المعلومات المتحصل عليها؛
- اكتشاف المعطيات الناقصة؛
- إعادة توجيه البحوثات.

الفرع الثاني: سير التحقيق

بعد المرحلة التحضيرية وإعداد الميزان الشكلية، وبانتهاء المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التحقيق المعمق التي تتم في مصالح الإدارة الضريبية، إلا في حالة طلب المكلف أن تُجرى في بيته أو في مكتب مستشاره، والغرض من ذلك هو عدم مضايقة أفراد المنزل.

حيث يقوم المراقب باستدعاء المكلف المعني بالتحقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية، البريدية، وكذا جميع الحسابات الأخرى التي من الممكن ممارستها.

وبعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف، فإنّ المراقب يخوض في حوار مع هذا الأخير ليبيّن له أنّ هذا التحقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية، وفي كل الحالات فإنه ملزم بـ:

- أن لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي، ولكن يترك الحوار يسير لبعض الوقت حول انشغالات المكلف، إذ يترك له كامل الحرية في الكلام.
- تهيئة جو من الثقة معه وتفادي إثارتته.
- استقبال كل المعلومات الضرورية من الجانب الجبائي، والمقدمة من طرف المكلف.
- التحلي بالصبر مع المكلف دون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه.
- عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتوفرة لديه، والتي توحى للمكلف بأنه على دراية معمقة بملفه.

¹ نفس المرجع، ص 81

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

وبحصول المراقب على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها، ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة¹.

أولاً- إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة:

إنّ إعادة تكوين المداخل المحققة من قبل المكلف، هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية وعناصر مسار الحياة، وهذا بهدف كشف الدخل غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة، وفي هذا الإطار يقوم المكلف ب² :

أ- عملية التقييم لممتلكات ونفقات المكلف تحت المراقبة:

وهذه العملية يمكن أن تتم بطرق مختلفة بسبب غياب وثائق الإثبات أو وجودها دون إمكانية الاستعلام منها المبلغ الحقيقي، ولتقييم هذه العناصر يجب الرجوع إلى المعايير المحددة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): طريقة تقييم عناصر مسار الحياة

بيان العناصر	طريقة التقييم
العقارات	مبلغ الفاتورة أو السعر المحدد مقارنة مع مواد المماثلة
شهرة المحل	المبلغ المعاد تقييمه والمأخوذ من قبل المصالح الجبائية (مصالح التقييم والأسعار)

¹ نفس المرجع، ص 82

2 نفس المرجع، ص 84

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

المنقولات	القيمة الحقيقية
الأسفار	المبلغ يحدد جزافيا
الصيانة العائلية + النفقات اليومية	يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف
المخزونات	الاحتفاظ بما هو موجود في المحاسبة

المصدر: المديرية العامة للضرائب (DGI).

ب- تحليل الحسابات المالية:

ونعني بها مراقبة التدفقات المالية للمكلف، إذ يلجأ المراقب إلى مقارنة الكشوفات البنكية مع المداخل المصرح بها لتحديد رصيد الميزان النقدي للمكلف، والنتائج المتحصل عليها يجمعها فيما بعد في ميزان الخزينة الذي يشكل وسيلة تقنية شاملة¹:

1- الميزان النقدي Balance d'espèce:

إن دراسة الميزان النقدي يتيح للإدارة ضمان أن السيولة المستعملة من طرف المكلف خلال فترة المراقبة لا تفوق تلك التي من الممكن الحصول عليها خلال نفس الفترة، ويتجسد هذا الميزان في مقارنة السيولة المتاحة مع السيولة المستعملة. حيث إذا كان المكلف لا يدفع عن طريق شيك نفقاته المعيشية مع عدم ممارسته بالموازاة اقتطاعات نقدية كافية من أجل تغطية نفقاته اليومية، فإنه حقا بإمكانه الحصول على مبالغ ذات أصل غير محدد².

2- ميزان الخزينة Balance de Trésorerie:

إن ميزان الخزينة يتيح تحديد المبلغ الإجمالي للنفقات خلال فترة المراقبة، يساوي لتلك المصادر التي من الممكن للمكلف الحصول عليها خلال نفس الفترة، لأن هذا الميزان يجب أن يحتوي على جميع التحصيلات والنفقات المحققة من طرف المكلف الخاضع للرقابة وكذا الأشخاص الذين يعيشون معه. وبالتالي يسمح لنا أن نأخذ بعين الاعتبار عدم التوازن الذي إذا لم يفسر بشكل الدليل على وجود دخول غير مصرح بها، ومنه العمل على إخراج الاختلافات الموجودة بين المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة³.

¹ نفس المرجع، ص 85

² Claude Laurent, contrôle fiscale la vérification personnelle, Bayousaine, France, 1995, p 41.

³ Voir:

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

* فالمتاحات المستخرجة تضم كل المبالغ التي يمكن للمكلف الحصول عليها خلال فترة المراقبة، وتشمل¹:

- رصيد الحسابات البنكية أو البريدية، ومختلف دفاتر وحسابات الإدخار المفتوحة باسم المكلف أو باسم أفراد عائلته الذين يعيشون معه عند فترة التحقيق.
- تغييرات حساب المستغل في المؤسسات التجارية أو غير التجارية، المستعملة نقدًا أو بالدفع إلى الحسابات البنكية أو البريدية الشخصية للمستعمل أو لأفراد عائلته.
- التنازل عن المباني الشخصية ومجموع المبالغ المتحصل عليها من سعر البيع والتي تظهر غالبًا على كشوفات التسجيل التي يتم تنظيمها داخل ملف المكلف الخاضع للتحقيق.
- بيع المعدات، الذهب، الأشياء الشخصية، يمكن استبعادها، شرط أن يقدم المكلف الوثائق الثبوتية اللازمة.
- المبالغ المتحصل عليها من القروض الشخصية والتي يتم قبولها يجب التحقيق فيها، بتقديم العقود أو تصريحات التسليف.
- إعادة تسديد القرض المتفق عليه مع الأفراد، يمكن أن يتم قبوله في المتاحات المستخرجة إذا كانت كل الإثباتات المقدمة على تصريح العقد صحيحة.

* و المتاحات المستعملة تشمل كل المبالغ المنفقة من طرف المكلف على مستواه المعيشي، فهي تكون الوجه المقابل للمتاحات المتحصل عليها ومن بينها:

- رصيد الحسابات البنكية، الحساب الجاري المفتوح باسم المكلف أو أفراد عائلته.
- المساهمات داخل المؤسسة.
- مصاريف الصيانة وتهيئة المباني الشخصية، أشغال إعادة البناء، أو التوسعة للأماكن.
- المصاريف المستعملة بشكل فردي من طرف المكلف لغرض المحل الذي يشغله، وكذا الإقامة الثانوية التي يمتلكها.
- حيازة المباني أو مصاريف البناء، ويجب الفحص بدقة لشهادات التسجيل الموجودة داخل ملف الخاضع للتحقيق، لأنه يمكن أن يكون قد حاز على أشياء تتعلق بفترة غير معينة بالتحقيق، والتسديد ثم خلال فترة التحقيق.

- J. P casimir, Le code Annotée des procédures fiscales- contrôle fiscale, contentieux de l'impôt- 5^{ème} éditions, la Villegriens éditions, Paris, 1996, p 35.

- MAX. Artuso, vérification fiscale de l'entreprise, édition Foucher, Paris, 2000, p 34.

¹ طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري (1996-1999)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، كلية علوم التسيير والاقتصاد، خروية، 2002، ص 123.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

- القروض المتفق عليها مع الغير، عوائد الربوع والمعاشات، إعادة تسديد القروض، تسديد علاوة التأمين، تعويض عن الخسائر، غرامات، مؤونة متفق عليها، كل هذه المصاريف يجب تبريرها بوثائق وعقود، لكي يتم قبولها في المتاحات المستعملة.

إنّ مصاريف مسار الحياة يجب أن تحدد وتقيّم مع المكلف إلا إذا رفض التعاون، وهنا يتم تقييمها بصفة تقريبية، وهي نقطة ضعف بالنسبة إليه، لأنّ هذه المصاريف تكون حسب الوضعية الاجتماعية. أخيراً نلاحظ أنّ ميزان الخزينة ما هو إلا ثمرة ناتجة عن مقارنة المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة، والذي يظهر في شكل رصيد الحساب المالي.

هذا الأخير لا تكون له أيّ دلالة، إلا إذا كان رصيّدًا دائمًا، وهو ما يعني أنّ المتاحات المستعملة أكبر من المتحصل عليها، لأنه بنهاية هذه المقارنة يمكن أن نواجه ثلاث حالات وهي¹:

- المتاحات المستخرجة = المتاحات المستعملة، ومنه الإدارة ليست لها أية ملاحظات.
- المتاحات المستخرجة > المتاحات المستعملة، إذن هناك فائض يمكن أن يرجع إلى سوء تقييم النفقات.

- المتاحات المستخرجة < المتاحات المستعملة، بالتالي هناك نقص، وفي هذه الحالة المراقب يخضع هذا النقص للضريبة، إلا إذا أتى المكلف بتبريرات كافية.

يمكن أن نجد شكلين من ميزان الخزينة والتمثليين في:

2-1- **الميزان الخاص**: يستعمل عندما يمارس المكلف نشاطات تجارية أو غير تجارية بشكل فردي، والتي من الممكن إبعاد الخزينة الخاصة عن الخزينة المتعلقة بنشاطه، وتطبق أيضا عندما نريد تقديم ميزان المتاحات الخاص بالمسيرين والشركاء الرئيسيين للمؤسسة، وهذا دون إضافة لتحركات هذا الميزان الاقتطاعات والتحصيلات الممارسة من قبل المعني في تجارته أو استغلاله².

2-2- **الميزان الإجمالي (الصندوق الإجمالي)**: على غرار الميزان الخاص، ففي حالة عدم التمكن من فصل الخزينة الشخصية عن الخزينة التجارية أو غير التجارية، فإنه يجب على المراقبين الرجوع والاستناد إلى الميزان الإجمالي، ويتعلق الأمر بالحالات التي تكون فيها مبالغ الإقتطاعات والتحصيلات غير قابلة للتحديد رقميا بصفة دقيقة.

- الأرباح والمداخيل محددة جزافيا.
- غياب المحاسبة.
- المحاسبة غير ممسوكة بطريقة جيّدة.

¹ Claude LAURENT, Vérification personnelle, Op cit, page 42.

² J. P casimir, Les signes extérieure de revenus, Op cit, page 238.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

في هذه الحالات، إنه من الصعب معرفة تحركات رؤوس الأموال الموجهة نحو المؤسسة، أو الآتية منها، إلا أنه من الضروري تقديم حساب الخزينة التجارية، الذي يبين المتاحات المستخرجة من خلال ممارسة نشاط المؤسسة.

ثانيا - طلبات التوضيحات والتبريرات:

في حالة جمع المحقق عدّة عناصر تثبت أنّ المكلف يحقق مداخيل مهمة مقارنة بما صرحه، يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو عدّة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات.

أ- طلب التبريرات: حيث تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات التالية:

- حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أنّ المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها.
- فيما يخص وضعيته الجبائية.
- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي (معاش غذائي، فوائد التأمين، ضمانات العقارات.....).

ب- طلب التوضيحات: تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص أي نقطة واردة في التصريح.

ويجب على المكلف تقديم شروحات وافية حول النقاط الغامضة المطلوب توضيحها، كما أنّ المحقق ملزم بأن يوضح للمكلف بأنّ لديه مهلة 30 يوما للرد على هذه الطلبات. وفي حالة غياب الإجابة من قبل المكلف يمكن للمراقب الجبائي اللجوء إلى طريقة التقدير الجزافي.

ثالثا: الإبلاغ بالنتائج:

بعد انتهاء المراقب من عملية التحقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين، إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثمّ عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، أو رفضها إذا علم، أن ما هو مصرح به كمداخيل هي ليست حقيقية، وغير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكوين المداخيل التي بحوزة هذا المكلف وكذا تلك الدخول المحققة من قبل أولاده والأشخاص الذين يعيشون معه، وطرق إعادة تكوين أسس الإخضاع كما سبق الذكر تتغير حسب الحالة المقدمة والتي تتلخص في¹:

-تقديم ميزان الخزينة

- اللجوء إلى التقويم الجزافي

- وضع التسعير التلقائي.

¹واظنة مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2014-2015، ص11

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

- وبعد إعادة تكوين أسس الإخضاع يقوم المراقب بإبلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بنتيجة المراقبة المتوصل إليها، ويجب أن يكون مفصلاً بأرقام وجداول بكيفية تسمح له بفهم التقويمات المجراة حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه مدّة 40 يومًا.
- ويجب أن يحتوي أساسا هذا الإبلاغ على ما يلي:
- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي (عدم التصريح، تصريح خارج الآجال...).
 - عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستغلة.
 - طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.
- و بانقضاء أجل الرد هناك حالتين يمكن حدوثهما مثلما ذكرنا سابقا من خلال التحقيق المحاسبي، وفي كليهما يكون المحقق ملزماً بإعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي الذي يكون مفصلاً بشكل جيّد.
- وأخيراً يقوم بإعداد التقرير النهائي للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، الذي يحمل جميع المعلومات والملاحظات المسجلة حول عملية التحقيق، ثم يقوم بإرسال نسخ منه إلى الجهات المعنية، كما سبق الذكر من خلال التحقيق المحاسبي في المطلب الأول.

خلاصة الفصل:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية، و هي تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء و المخالفات المسجلة، بهدف تصحيحها وتقويمها؛

إنّ تنفيذ عملية الرقابة الجبائية تعتمد على طريقتين في التحقيق، وهما التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية.

وباستعراض لكلا الطريقتين اتضح لنا أن عملية التحقيق المحاسبي تكون بفحص محاسبة المكلف المعنى بالتحقيق شكلا و مضمونا بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة، والتي تقود إلى عدم التوافق مع ما هو مصرح به، مما يؤدي في الكثير من الأحيان إلى الرفض الكلي، أو الجزئي لمحاسبته، و من ثم ضرورة إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة.

لكن هذا كله لا يفي وجوب احترام حقوق هذا المكلف بإبلاغه عن عملية مباشرة الرقابة ونتائجها وكل التعديلات إن وجدت.

لكن هذه الطريقة في التحقيق محدودة، لأنها خاصة بالأشخاص المعنويين، مما أدى إلى تدعيمها بطريقة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الخاص بالأشخاص الطبيعيين، وهذا بهدف التوسيع من صلاحيات الأعوان المحققين، والسماح لهم بمراقبة مجموع أملاك المكلف، بغرض التحقق من تجانس وانسجام المداخل المصرح بها في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي، والوضعية المالية ونمط معيشة المكلف، ومنه مراقبة إذا كان تطور ذمته المالية مساير لدخوله المعلنة إلا أنّ هذه الوسيلة تبقى حديثة بالرغم من مرور عشرية كاملة عن نشأتها، لأنّ هناك حساسية من قبل المكلفين اتجاهها، حيث يعتبرها البعض تدخلا في أموره الشخصية مما يصعب من أداء الأعوان المحققين لمهمتهم الرقابية.

الفصل الثاني

التحصیل الضریبی و طرق

معالجة التهرب

والغش الضریبی

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

تمهيد:

لقد قمت في الفصل السابق بتقديم نظرة عامة حول الرقابة الجبائية والتي تعتبر من أهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحة التهرب و الغش الضريبي مما يؤدي إلى زيادة إيرادات الدولة، إذ تعتبر الضرائب أهم إيرادات الدولة، و هي وسيلة أساسية لتحقيق السياسة المالية لها، كما أن الضرائب تتغير بتغير أهداف الدولة و تخضع لمختلف التيارات الاقتصادية الاجتماعية الإدارية، و النفسية فعلى هذا الأساس تشكلت النظم الضريبية المطبقة في مختلف الدول، و تعددت وجهات نظر الباحثين إلى الضريبة، فمنهم من اعتبر الضرائب ذات طبيعة اقتصادية، و منهم من اعتبرها قانونية، والبعض الآخر اعتبرها سياسة مالية بحتة. أما فيما يخص التحصيل الضريبي فهو المرحلة النهائية للإدارة الجبائية في تحويل الدين الجبائي الخاص بالمكلفين بالضريبة إلى سيولة نقدية لحساب الخزينة العمومية.

و منه فسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالضرائب، والتحصيل وكذلك إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالتهرب و الغش الضريبي، ولذلك قسمنا هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- مفاهيم عامة حول الجباية.
- التحصيل الضريبي
- التهرب و الغش الضريبي.
- دور الرقابة الجبائية في معالجة الغش و التهرب الضريبي

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضرائب:

مقدمة:

كان في السابق ينظر إلى الضريبة على أنها سعر يدفع مقابل حماية الدولة للفرد، و بالتالي كانت هذه النظرية المسماة بنظرية المساومة والتي تنص على أن كل فرد يحتاج للخدمات العامة وعليه أن يدفع الثمن مقابل ذلك، وبالمقابل تنص النظرية الحديثة للضرائب على أنها مساهمة من طرف أفراد المجتمع من أجل الاستعمال العام دون تحقيق منفعة مباشرة، و كان ذلك نتيجة نمو روح الجماعة نحو تحمل العبئ العام أي بروز نظرية التضامن، و افتراض وجود مصلحة مشتركة بين أفراد المجتمع التي تقوم الدولة برعايتها و حمايتها.

و من أجل ذلك فمن حق الدولة أن تفرض الضرائب على أفراد المجتمع باعتبارها مشاركة منهم على تحمل الأعباء العامة، و بالتالي أصبحت الضريبة إجبارية و ليست اختيارية.

المطلب الأول: مفهوم الضرائب:

الضريبة هي مبلغ مالي تتقاضاه الدولة من الأشخاص والمؤسسات بهدف تمويل نفقات الدولة، أي بهدف تمويل كل القطاعات،

يمكن تعريف الضريبة كما يلي:

التعريف الأول:

هي اقتطاع مالي من مداخيل و ثروات أفراد المجتمع الذي تقوم به الحكومة إجباريا من أجل القيام بالخدمات العامة التي تقدمها الدولة دون أن يكون هناك عائد مباشر للفرد.

و تعتبر كذلك اقتطاع نقدي إجباري نهائي يتحمله المكلف و يقوم بدفعه دون مقابل وفقا لمقدرته على الدفع مساهمة منه في الأعباء العامة أو تدخل الدولة لتحقيق أهداف معينة¹.

التعريف الثاني:

تعرف الضريبة بأنها فريضة نقدية تفرضها الدولة بصورة إجبارية على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين بدون مقابل و ذلك من أجل تغطية النفقات العمومية².

التعريف الثالث:

الضريبة أداء نقدية تفرضها الدولة على الأفراد بصورة نهائية و بدون مقابل، و ذلك قصد تغطية الأعباء العامة³.

¹ محمود الوادي زكريا أحمد عزام، المالية العامة و النظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2000، ص16.

² علي محمد خليل سليمان أحمد اللوزي، المالية العامة، دار وهران للنشر و التوزيع، الطبعة 2000، ص 32.

³ منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، الطبعة الأولى، 1991، ص35

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

المطلب الثاني: أنواع و مكونات الضرائب:

الفرع الأول: أنواع الضرائب:

توجد هناك عديد الأنواع من الضرائب تختلف من دولة لأخرى وقد يختلف المسمى لنفس الضريبة من دولة لأخرى، من بين تصنيفات هذه الضرائب نجد¹:

أولاً- الضرائب المباشرة و الغير مباشرة:

▪ الضرائب المباشرة:

والتي تعتبر ضرائب ذات مؤشر، تمس الملكية، المهن، الدخل، فهي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو الممتلكات، و الذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية، و التي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية.

▪ الضرائب الغير مباشرة:

و هي اقتطاعات تفرض على الاستهلاك من بينها تلك المتعلقة بالضرائب على الإنفاق مثل الرسم على القيمة المضافة، فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤدات، و بالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة، من طرف الشخص الذي يريد استهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة، و ذلك مثل: الضرائب على الواردات، البيع، النقل، حقوق التسجيل، الطابع، إلخ... .

ثانياً- الضرائب الحقيقية و الضرائب الشخصية:

▪ تستهدف أو تقوم الضريبة الحقيقية "الموضوعية" على قيمة أو كمية المادة الخاضعة للضريبة.

▪ أما الضريبة الشخصية "الذاتية" فهي تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة.

ثالثاً- الضرائب العامة و الضرائب الخاصة:

▪ تهدف الضريبة العامة إلى الوصول إلى وضعية اقتصادية في مجملها أو إلى قيمة إجمالية.

▪ أما الضريبة الخاصة، فتقع على عنصر واحد من النشاط الممارس من طرف المكلف بالضريبة، أو عنصر واحد من دخله.

رابعاً- الضرائب الموحدة و الضرائب المتعددة:

يعتبر تطبيق نظام الضريبة الموحدة أو المتعددة متعلق بالنظام الضريبي للدولة، فهي تبحث دائماً عن النظام الذي يحقق لها أكبر قدر من الإيرادات، و في نفس الوقت تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة، و اعتماداً على ذلك تقوم المفاضلة عند إجراء التنظيم التقني للضرائب، و ذلك بين الاعتماد على نظام الضريبة الموحدة، أو نظام يقوم على فرض عدة ضرائب تحدد كل منها وعاءً مالياً خاصاً بها.

¹ حمد عباس محرزى: اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار الهدى للنشر و التوزيع، الطبعة 2003، ص 56.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

خامسا- الضريبة التوزيعية و الضريبة القياسية:

- نقصد بالضريبة القياسية تلك التي لم يحدد المشرع معدلها مسبقا، و لكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية، ثم يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على المكلف بها بمساعدة الأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة، و ذلك حسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة، و حينئذ يمكن معرفة معدل الضريبة.
- أما الضريبة القياسية فهي تلك التي يحدد المشرع معدلها مقدما دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة قاطعة، تاركا عوامل تحديدها للظروف الإقتصادية، كما يتم تحديد الضريبة القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، و ذلك يكون إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي الوعاء الضريبي، أو في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة، و بذلك فإن المكلف يكون عن علم مقدما بمقدار الضريبة الواجب دفعه.

سادسا- الضرائب النسبية و الضريبة التصاعدية:

- من الشائع عمليا أن يأخذ المشرع الجنائي إما بالضريبة النسبية أو الضريبة التصاعدية.
 - يقصد بالضريبة النسبية، النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة، و لا تتغير بتغير قيمتها.
 - أما الضريبة التصاعدية فهي تلك التي تفرض بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة و العكس صحيح، أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها.
 - و تنقسم الضرائب إلى ثلاثة أقسام:
 - الضريبة التصاعدية الإجمالية.
 - الضريبة التصاعدية بالشرائح "الجزئية".
 - الضريبة التصاعدية بتقرير الإعفاءات أو الخصم من الوعاء الضريبي.
- بالإضافة إلى هذه الأنواع من الضرائب توجد ضرائب أخرى، و هي:

1. الضرائب على الدخل:

- الضرائب النوعية على فئات الدخل.
- الضريبة على الدخل الإجمالي "IRG".
- 2. الضريبة على رأس المال:
- الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل.
- الضريبة الفرضية على رأس المال.
- 3. الضريبة على الإنفاق:

-الضرائب على الإستهلاك.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

-نظام الرسم على القيمة المضافة "TVA".

4. الضرائب على الأشخاص:

نقصد بالضرائب على الأشخاص بأن يكون الفرد في حد ذاته هو محل الضريبة أو الوعاء الضريبي، فتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة، بغض النظر عن امتلاكهم للثروة.

5. الضرائب على الأموال:

أي نختار الأموال كأساس لفرض الضريبة، حسب ما تكون تلك الأموال ثروة أو دخلا.

الفرع الثاني: عناصر الضريبة

أولاً-الضريبة اقتطاع مالي يتم بصورة نقدية¹:

تطلب الحكومات من الأفراد بأن يسلموا جزءا من قوتهم الشرائية على شكل نقدي من أجل الاستخدام خلافا لما كان سائدا في السابق، عندما كانت الضريبة عينية على شكل سلعة، أو خدمة لفترة زمنية محددة، فلجأت الدولة إلى الضريبة النقدية للأسباب التالية:

- تحقيق العدالة بين أفراد المجتمع، بحيث يمكن حساب أعباء المكلفين بالضريبة الشخصية.
- لا يمكن التلاعب بالحصيلة الضريبية.
- تعتبر المبالغ النقدية أكبر حصيلة، أبسط في الجباية، و أقل تكلفة.

ثانياً - الضريبة تفرض إجبارياً²:

فليس للمكلف الخيار في أدائها أو لا، فهي من رموز السيادة للدولة، فالعلاقة بين المكلف بالضريبة و الدولة قانونية و ليست تعاقدية، فالمشرع هو الذي يحدد الضريبة، وعاؤها، معدلها، و جميع الإجراءات الخاصة بها، و إذا امتنع المكلف عن دفعها فسوف يتعرض للعقوبات القانونية، و يقتض مبدأ الإجبار بأن يقوم باقتطاعها شخص عام و هي الدولة، أو شخص اعتباري أعطاهم القانون الحق، مثل الحكومة المركزية الإقليمية،الوحدات الإدارية المحلية، البلديات، و الهيئات التشريعية أحيانا.

ثالثاً - الضريبة تدفع بدون مقابل:

فلا ينتظر المكلف بأن تعود عليه الضريبة بمنفعة خاصة و مباشرة، بصفته عضوا في المجتمع من خلال المنفعة العامة التي تعود على جميع المواطنين، فليس منطقي أن يطلب المكلف أي منفعة مقابل دفع الضريبة³.

رابعاً-الضريبة فرضية نهائية:

فليس للمكلف القدرة على المطالبة باسترجاع المبلغ الضريبي المدفوع مهما كانت الظروف و الأحوال، و هذا المفهوم يختلف عن مفهوم الاعتراض الضريبي الذي هو المبلغ الذي أقره المكلف و يدفع فعلاً¹.

¹ محمود الوادي زكريا أحمد عزام، المالية العامة و النظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2000، ص47.

² نفس المرجع السابق، ص 50.

³ منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، الطبعة الأولى 1991، ص 28.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

خامسا-الضريبة فريضة عامة:

أي تعتبر التزاما شخصيا يكون شاملا، و تنطبق على جميع أفراد المجتمع سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أو اعتباريين، و ذلك حسب التبعية السياسية الإقليمية².

المطلب الثالث: مبادئ و أهداف الضرائب.

الفرع الأول:مبادئ الضرائب:

يعني مبدأ وظيفية الضريبة، تلك القواعد الأساسية للضريبة، أو تلك الأسس، القواعد، و الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة، و تتمثل هذه المبادئ في:

أولاً- مبدأ العدالة:

يقصد بها أن يوزع العبئ المالي العام على أفراد المجتمع كل حسب قدراته، و يتطلب هذا المبدأ ملائمة الضريبة لنوع وعائها الضريبي، مع تقدير الإعفاءات المناسبة للحالة الاجتماعية.

و مع تطور المجتمع تطور معيار العدالة الضريبية، ففي السابق كان معيار العدالة الضريبية في رأي علماء المالية يعني: "تساوي المنفعة التي يحصل عليها المكلف مع نشاط الحكومة و خدماتها و مقدار ما يدفعه من الضريبة"، غير أنه هناك صعوبات تواجه هذا الرأي، لهذا طرح آدم سميث مبدأ المساواة في القدرة و هي: "أن تكون الضرائب المحققة للمساواة بين الناس حسب القدرة على أداء الضريبة"، و هو يعتبره -آدم سميث- معيار أقرب للعدالة من غيره، إذ يعتبر أساس درجة التسيير المالي هو الفرد، و على هذا الأساس يمكن للتشريعات الضريبية تقدير الإعفاءات المناسبة للحالات الاجتماعية بغض النظر عما يعود عليه من منفعة خاصة من نشاط الحكومة³.

ثانيا- مبدأ اليقين:

يرتبط هذا المبدأ بمدى وضوح الضريبة بالنسبة للفرد المكلف بدفعها، فيجب أن تكون الضريبة واضحة تمام الوضوح، و الهدف من ذلك هو حماية المكلف بالضريبة من التعسف الذي يمكن أن يحدث اتجاه موظفي الإدارة الضريبية، فالضريبة لا يجب أن تكون أمرا تحكيميا، بل يجب أن تكون محسوبة مسبقا، أن تكون معلومة، و محددة لدافع الضريبة، إضافة إلى معرفة كل الأمور الأخرى المتعلقة بالضريبة، مثل تاريخ الدفع، و أسلوب التحصيل⁴.

¹ نفس المرجع، ص 30.

² محمود الوادي زكريا أحمد عزام، مرجع سابق، ص 49

³ حسين مصطفى، المالية العامة، الطبعة 1999، ص 95

⁴ منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، الطبعة الأولى 1999، ص 31.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

ثالثا- مبدأ البساطة:

ويرتبط هذا المبدأ بالبساطة التي يجب أن تتمتع بها الضرائب المفروضة، من جانب القائمين على إدارتها، و من جانب بساطة الفهم لدافع الضريبة، بحيث أنه لا تكون الإجراءات و التشريعات الضريبية معقدة، أي أنه لا يكون هناك مجالاً للاختلاف في تفسيرها بين الإدارة و المكلفين بالضريبة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة التكاليف بالنسبة للإدارة و بالنسبة للمكلفين بإدارتها، و ذلك من خلال لجوء المكلف إلى استشاريين في الضريبة¹.

رابعا- مبدأ الملائمة في التحصيل:

يعني ذلك أن يتلاءم أجل التحصيل الضريبي مع تاريخ تحقق الإيرادات الفعلية بالنسبة للمكلف، ذلك حتى يتمكن من دفعها في حالة اليسر المالي، أي أن يكون الأمر بدفع الضريبة في حالة يسر المكلف و بالكيفية الملائمة له، و ذلك حتى لا ينجر من ذلك ضرراً للخزينة، خلل في الحصيلة، أو إرهاق للمكلف. يجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي عند تطبيق الضرائب الغير مباشرة التي لا نشعر بدفعها و التي تكون جزء من الثمن في الغالب:

- التقسيط على فترات تتماشى مع فترات السيولة النقدية المتوفرة للمكلف؛

- الاهتمام بمديني الضرائب بالبحث في أسباب تراكم الديون الضريبية و عدم تسديدها².

خامسا- مبدأ الإقتصاد في النفقة³:

تنظر هذه القاعدة كما حددها آدم سميث إلى ضرورة الإقتصاد في نفقات جباية الضرائب، أي ضرورة تنظيم كل ضريبة بحيث لا يزيد ما نأخذه من المكلف عن ما يدخل إلى الخزينة العمومية بأقل مبلغ ممكن، فعادة ما تأخذ الضريبة من المكلفين مبلغ أكبر من المبلغ الذي يدخل في الخزينة العمومية، و ذلك لأنه استلزم تحصيلها من طرف عدد كبير من الموظفين، أي أن أجورهم تستهلك جزءاً كبيراً من حصيلتها، فتشغيل هؤلاء الموظفين يشكل عبئاً إضافياً بالنسبة للمكلف.

سادسا- مبدأ التنوع:

أي فرض عدد أكبر من الضرائب من طرف الدولة التي تؤدي إلى تحقيق إيرادات أوفر لها و إلى تخفيض درجة الخطر و عدم التأكد.

الفرع الثاني: أهداف الضرائب:

سنتناول في هذه الفقرة أهم الوظائف التي تقوم بها الضريبة، من أهمها⁴:

أولاً- الوظيفة المالية: ونقصد بالوظيفة المالية أن الضريبة تشكل إيرادات للخزينة العامة، وتستخدم لتغطية النفقات العامة، ولقد أفرطت السياسات الاقتصادية للدول في النظر إلى الضريبة باعتبارها مصدراً

¹ نفس المرجع، ص32

² نفس المرجع، ص32

³ نفس المرجع، ص33

⁴ علي محمد خليل، سليمان أحمد اللوزي، المالية العامة، جامعة لبنان، دار وهران للنشر و التوزيع، الطبعة 2000، ص 56-ص 57.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

للإيرادات العامة، ويغض النظر عن الآثار الاقتصادية والاجتماعية السيئة التي يمكن أن تنتج، وعلى سبيل المثال تشكل الضرائب غير المباشرة موردا مهما لخزينة الدولة وتلجأ الدول إلى فرضها نظرا لحصيلتها الوفيرة، إلا أنها لا تحقق العدالة الضريبية فهي تفرض بمعدل واحد ولا تراعي الأوضاع الشخصية والعائلية للمكلف، في حين أن الضرائب المباشرة أكثر عدالة، ولكن بالرغم من ذلك لا تستطيع الدول إلا أن تفرض مجموعة كبيرة من الضرائب غير المباشرة بهدف تأمين أكبر حصيله ضريبية من شأنها أن تغطي النفقات العامة، أي أن الدول تنظر إلى الوظيفة المالية في هذه الحالة أكثر من النظر إلى الوظائف الأخرى.

ثانيا- الوظيفة الاقتصادية: تشكل الضريبة أداة من الأدوات التي تمتلكها الدولة للتأثير على الاقتصاد بهدف تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتحقيق معدلات مرتفعة من النمو، ولهذه الوظيفة مظاهر متعددة من أهمها:

أ- في حالة الانكماش: تكون في ظل هذه الحالة كمية النقود المتداولة محدودة ولا تتناسب أبدا مع كمية السلع والخدمات المنتجة والمعرضة للبيع، وفي هذه الحالة على الدولة زيادة إنفاقها لتعزيز الكميات النقدية والحد من فرض ضرائب جديدة بل عليها خفض المعدلات الضريبية وزيادة الإعفاءات بهدف خلق توازن جديد يعيد الأوضاع الاقتصادية إلى الاستقرار.

ب- في حالة الانتعاش: وتتصاعد الكميات النقدية في ظل هذه الحالة ويخشى ان تبلغ حدا تتجاوز فيه الكميات المعروضة من السلع والخدمات، مما يؤدي إلى ان تزداد كميات كبيرة من النقود المتداولة كمية محدودة من السلع والخدمات ما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار والوقوع في التضخم الذي يؤدي إلى فقدان النقود لقوتها الشرائية، ويأتي في هذا المجال دور الضريبة التي تمتص فائض الكميات النقدية وذلك عن طريق فرض ضرائب جديدة أو زيادة معدلات الضرائب القائمة، من أجل إعادة التوازن للاقتصاد الوطني.

ج- حماية الإنتاج الوطني: تستخدم الدولة الضريبة خصوصا الرسوم الجمركية التي تفرض على السلع والخدمات عند عبورها لحدود الدولة، بهدف حماية الصناعات الوطنية خصوصا الناشئة منها. لان فرض الرسم الجمركي على السلع المستوردة سيؤدي إلى رفع ثمنها وبالتالي تفقد هذه السلع مقدارا معينا من قدرتها التنافسية وتسمح ببيع المنتجات الوطنية بأثمان منافسة تحقق للمشاريع الوطنية الدخل المرتفع وللعاملة المحلية فرص عمل جديدة ومداخل مرتفعة، وبالتالي تساهم الضريبة في نمو الاقتصاد وتطوره.

د- الإعفاءات الضريبية: إن من شأن إعفاء بعض المشاريع الاقتصادية من الضريبة سواء بصورة دائمة أو مؤقتة إلى تعزيز الصناعة المحلية وتوجيه المستثمرين إلى مشاريع اقتصادية تشبع حاجات عامة للمواطنين بدل من إشباعها من شركات أجنبية تستحوذ على القسم الأكبر من القيمة المضافة.

ثالثا- الوظيفة الاجتماعية: تهدف الضريبة إلى تحقيق الاستقرار الاجتماعي، وإعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع، ومن أهم مظاهر الوظيفة الاجتماعية للضريبة:

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

أ- إعادة توزيع الدخل: ينتج الدخل عن عناصر الإنتاج وملكية هذه العناصر متفاوتة بين الناس، ما يؤدي إلى خلق طبقات اجتماعية متعددة، وعلماء الاجتماع يرصدون ثلاث طبقات الطبقة الدنيا أو الفقيرة، الطبقة الوسطى، والطبقة الغنية. وفي المجتمعات الرأسمالية تسيطر الطبقة الغنية على عناصر الإنتاج وهذا هو مصدر غناها، في حين تقدم الطبقة الفقيرة عنصر العمل مقابل اجور محدودة لا تمكنها من تأمين حاجاتها الأساسية، مما يولد لديها مشاكل اجتماعية تؤثر على المجتمع برمته، لذلك على الدولة التدخل من اجل إعادة توزيع الدخل وذلك عن طريق فرض ضرائب بمعدلات مرتفعة على الطبقة الغنية، وإعفاء الطبقة الفقيرة من الضريبة أو فرضها بمعدلات منخفضة. ويجب أن تتفق الحصيلة الضريبية على الحاجات الأساسية لهذه الطبقات المحرومة من خلال مساعدات اجتماعية وتأمين الخدمات الصحية والتعليمية والإسكانية. وبالتالي فان تصاعدية الضريبة هي الأداة الفاعلة لإعادة توزيع الدخل. بحيث يزيد معدل الضريبة كلما ارتفع دخل المكلف.

ب- تحقيق العدالة الاجتماعية: تسعى الأنظمة الضريبية عند فرض الضرائب إلى مراعاة الأوضاع الاجتماعية للمكلفين وذلك من خلال عدة وسائل أهمها:

- مراعاة الاعتبارات الشخصية والعائلية: تعتمد معظم الأنظمة الضريبية إلى إعفاء حد معين من الوعاء الضريبة وذلك وفقا للاعتبارات الشخصية والعائلية للمكلف، وفي لبنان نطلق على هذا الإعفاء تسمية التنزيل العائلي الذي يختلف وفقا للوضع العائلي للمكلف فإذا كان المكلف أعزب ينزل من دخله سبعة ملايين ونصف المليون وإذا كان متزوج يضاف إلى تنزيله 2,5 مليون شرط أن تكون زوجته لا تعمل كما يستحق عن كل ولد نصف مليون إلى حدود خمسة أولاد فقط.
- إعفاء السلع والخدمات الأساسية من الضريبة: تعفى السلع التي تكون على تماس مباشر مع معيشة المواطن من الضريبة خصوصا الضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة، وفي لبنان تعفى الخضار والفواكه غير المصنعة من الضريبة على القيمة المضافة كما يعفى السكر والأرز واللحوم، كما يعفى نشاط التعليم من ضريبيتي الدخل والقيمة المضافة، كل ذلك بهدف مراعاة الأوضاع الاجتماعية للمكلفين وتحقيق العدالة الضريبية.
- الاعتماد على الضرائب المباشرة: مما لا شك فيه ان الضرائب المباشرة تراعي الأوضاع الاجتماعية للمكلفين، فتطبق الضريبة التصاعدية على مجموعة كبيرة من ضرائب الدخل وضريبة التركات وضريبة الأملاك المبنية. كما تأخذ بالتنزيلات العائلية التي تراعي أوضاع المكلفين الشخصية والعائلية. هذا يعني ان الضرائب المباشرة أكثر ميلا لتحقيق العدالة الاجتماعية.
- الحد من الضرائب غير المباشرة: تعتمد الضرائب غير المباشرة على معدلات ثابتة تطبق على جميع لمكلفين بغض النظر عن مقدرتهم التمويلية، كما لا تتضمن تنزيلات وإعفاءات تراعي الأوضاع الشخصية والعائلية للمكلفين. ما يعني أن الضرائب غير المباشرة لا تحقق الوظيفة الاجتماعية وتميل إلى تحقيق الوظيفة المالية للضريبة. إلا أن معظم الدول الرأسمالية تضطر إلى الاعتماد على

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

هذه الضرائب من اجل تأمين الموارد المالية لتغطية نفقات الدولة، ما يعني ان تغلب الوظيفة المالية مكرهة بهدف عدم الوقوع في العجز المالي الذي يمكن ان يؤدي إلى تدهور أوضاع المالية العامة ويؤثر على الاقتصاد الوطني برمته (مقتبس عن محاضرة للدكتور مروان القطب).

ومن هنا ظهر مبدأ وظيفة الضرائب، حيث أنه لكل ضريبة أثر ما على النشاط الاقتصادي للدولة وبذلك لا يمكن فرض الضرائب لمجرد تحصيل الأموال حيث قد تكون الضريبة ذات حصيله عالية كالضرائب على الدخل والتركات، ولكن أيضا ذات آثار اقتصادية غير مرغوبة بل وضارة بالنشاط الاقتصادي للدولة.

فمثلا فرض ضريبة على مدخرات المواطنين قد يوفر للدولة حصيله كبيرة ولكنه في الوقت ذاته سيدفع المواطنين لإخفاء مدخراتهم وإبعادها عن النشاط الاقتصادي لتجنب دفع الضريبة وبالتالي سيخسر الاقتصاد هذه المدخرات. في حين أن فرض ضريبة على الموارد العاطلة (كالأراضي والعقارات غير المستخدمة) قد لا يوفر للدولة حصيله كافية ولكنه سيدفع المواطنين لاستغلال مواردهم وممتلكاتهم لتجنب دفع الضريبة وبالتالي تسهم الضريبة في تحسين استغلال موارد الدولة.

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التحصيل

بعد قيام مصلحة الضرائب بربط الضريبة على الممول لتخطره بدين الضريبة ومواعيد الوفاء لهذا الدين تأتي مرحلة التحصيل وفق إجراءات وعمليات من خلال جمع مبالغ الضريبة لصالح الخزينة العمومية في مواعيد مناسبة ومحددة وطرق ملائمة.

المطلب الأول : تعريف التحصيل الضريبي وتحديد سعر الضريبة

الفرع الأول: تعريف التحصيل الضريبي

لقد تعددت تعاريف التحصيل الضريبي إلا أنها تصب في معنى واحد منها:

التعريف الأول : هو مجموعة من الإجراءات الإدارية و التقنية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى الخزينة العمومية.¹

التعريف الثاني : التحصيل الضريبي هو مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين و الأنظمة الضريبية موضع التنفيذ و بالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة.²

التعريف الثالث: يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات التي تستهدف نقل قيمتها من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية من أجل استيفاء حقها، ويرتبط تحصيل الضريبة بالواقعة المنشئة لها و السلطة المتخصصة بتحصيلها و طرق التحصيل و مواعيده و ضماناته و يتم الدفع نقدا أو عن طريق البنك أو حوالة بريدية.³

¹ Pierre beltrame.la fiscalité en France. hachette supérieur 5émé édition.1997.p45.

² علي زغودو،المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2006، ص230

³ عبد الحميد . محمد القاضي.دراسة الاقتصاد العام . دار الجامعة المصرية. 1984 ص123

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

الفرع الثاني: سعر الضريبة (معدل الضريبة)

يقصد بسعر الضريبة النسبة بين مقدار الضريبة و القدر من المادة المكونة لوعائها، أي هو مقدارها منسوبا إلى قيمة محلها أو وعائها¹.

وبتعبير آخر هي النسبة بين مبلغ الضريبة و المادة الخاضعة لها حيث تسعى الدولة دوما إلى تحقيق المعدل الأمثل للضرائب، فارتفاع سعر الضريبة لا يؤدي بالضرورة إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية. بل يؤدي في معظم الأحيان إلى انخفاضها خاصة إذا تجاوز المعدل الأمثل لها. لهذا السبب يجب على الدولة أن تحاول دائما اختيار السعر الأمثل الذي يضمن لها تعظيم حصيلتها الضريبية. وهناك طريقتان لتحديد سعر الضريبة :

الطريقة الأولى: هي التحديد النسبي لسعر الضريبة و يعرف بأنه السعر الذي يبقى ثابتا لا يتغير بتغير وعاء الضريبة.

الطريقة الثانية: هي التحديد التصاعدي للضريبة و هو السعر الذي يزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة والعكس، أي ينخفض بانخفاضها.

بشكل عام فإن معدل الضريبة يتحدد من قبل السلطات العامة بناء على احتياجات من أجل تغطية أعبائها، وخاصة أن الدولة تحدد أولا نفقاتها ثم تعمل بعد ذلك على تأمين الإيرادات الضرورية.

المطلب الثاني: سندات التحصيل TITRE DE RECETTE²:

حسب المادة 35 من قانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية لا يمكن للقبض أن يقوم بعملية التحصيل إلا بحدوث سند رسمي وتتمثل سندات التحصيل في:

أولاً- الورد العام: Rôle GENERAL :

هي كشوف عامة واسمية خاصة بالمكلفين بالضرائب والرسوم، هذه الجداول محررة من طرف المركز الجهوي للإعلام الآلي حسب القائمة الموضوعية من طرف مفتشية الضرائب المعنية، تضم هذه الجداول معلومات أساسية عن المكلف (الاسم واللقب، العنوان، نوع النشاط، رقم المادة، رقم التعريف الجبائي، طبيعة الضريبة)، وجزء مخصص للتسبيقات أو التسديدات، وجزء آخر خاص بالمعلومات والمتابعات.

¹ عادل أحمد حشيش . أساسيات المالية العامة . مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام . دار النهضة العربية للطباعة و النشر . القاهرة مصر، 1992، ص170

² سفيان خلوفي، بوجريو عبد الرؤوف، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2014، مذكرة ماستر، جامعة ميله، الجزائر، ص26

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

ثانيا- الورد الفردي Rôle individuel:

هو عبارة عن جدول خاص بالمكلف بالضريبة مضافا إليها بعض التعديلات في القائمة تحرر من طرف مفتش الضرائب، وقد تضم مجموعة من الضرائب لشخص طبيعي، أو لشخص معنوي، وقد تكون لنوع واحد من الضرائب ويكون الجدول يحتوي على عدة أنواع من الضرائب، تضمن سنة أو عدة سنوات، توضع هذه الجداول الفردية قيد التحصيل بعد تلخيصها في جدول يدعى (سلسلة د 37) محرر لكل بلدية من طرف رئيس المفتشية مصادق عليها من طرف القابض ثم يرسل إلى المديرية الولائية ضرائب للمعاينة ووضعه قيد التحصيل.

ثالثا- الورد الاسمي Rôle nominatif :

تختلف عن الورد الفردي كونها تشمل قائمة بالمكلفين بالضريبة قد تكون لشخص واحد أو مجموعة من الأشخاص، وقد تضم ضريبة واحدة أو عدة أنواع من من الضرائب.

رابعا- مستخرج الأحكام القضائية:

هي سندات كاملة محررة من طرف كاتب الضبط تحتوي على عناصر أساسية للأحكام القضائية، تقوم المديرية الولائية للضرائب بتسجيل الأحكام القضائية المرسلة إليها وترسلها إلى قباضات الضرائب المعنية من أجل تحصيلها عن طريق جداول يسمى (K04)، هذه المستخرجات تحمل اسم ولقب وعنوان الصادر بحقه الحكم، مبلغ الغرامة، رقم الفهرس، و رقم الجدول، مبلغ التعويض، نوع المخالفة، مكان الحدث، ملخص عن موضوع الحكم وتاريخ الحدث، تاريخ الحكم.

خامسا- التصريح بـ G50 و G50A :

يحتوي هذا التصريح على أنواع مختلفة من الضرائب، (TAP تسبيق على IBS، IRG، IRG/S، حقوق الطابع، TVA) من أجل التسديد.

التصريح بـ G50 و G50A لا بد أن يوضع خلال 20 يوم الأولى التي تلي شهر تحقيق النشاط لرقم الأعمال (إضافة يوم إذا صادف يوم 20 عطلة نهاية الأسبوع أو عيد) هذا النوع من التصريحات يسجل في جدول خاص يدعى (H61) حسب البلديات وبحول من طرف القابض إلى المفتشية المعنية من أجل المراقبة والمصادقة وتعاد نسخة منه إلى القابض الذي بدوره يحزر سند معاينة (D37) على أساس (H61) ويرسلها إلى المديرية للمعاينة

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

سادسا- إيرادات التسجيل والطابع:

أ- إيرادات التسجيل: تضم نوعان

- تحويل الملكية عن طريق التحصيل مثل بيع العقارات أو المنقولات.
- تحويل الملكية مجانا وهي الهبات و التركات

ب- إيرادات الطابع:

تفرض على الوثائق الإدارية مثل السجل التجاري، رسم جواز السفر... الخ.

سابعا- النظام الجزائي:

يخضع لهذا النظام كل مكلف لا يتعدى رقم أعماله 15.000.000,00 دج أو يساويه هذا النظام يمتد لمدة سنتين¹

يقترح على المكلف من طرف رئيس المفتشية حسب النشاط الممارس، وتوضع وثيقة C09 وهي وثيقة رسمية تحمل معلومات عن المكلف من اسم ولقب وعنوان والمبلغ السنوي والتقسيمات لكل ثلاثي وترسل إلى القابض من أجل تحصيلها في مواعيد استحقاقها بعد إرسال نسخة إلى المكلف (تم الغاء وثيقة C09 سنة 206 بموجب المواد 23 و24 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 المعدل للمواد 282 مكرر و 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

المطلب الثالث: قواعد وطرق التحصيل الضريبي

هناك العديد من القواعد المستنبطة من التشريع الجبائي فيما يخص إحدى أهم المراحل التي تمر بها الضريبة وهي عملية التحصيل الجبائي، كما حدد مختلف الطرق التي تضمن تحصيل المستحقات من المكلفين بالضريبة

الفرع الأول: قواعد التحصيل الضريبي:

حدد المشرع القواعد والأحكام المنظمة التي تهدف إلى حماية المكلف وصيانة حقوقه وكذلك حماية حقوق الدولة، فالقواعد والضمانات من أجل حماية المكلف تتمثل في احترام إدارة الضرائب لمواعيد تحصيل الضرائب، وعدم تحصيل ضريبة لا تتوفر فيها الواقعة المنشئة لها، ويمكن للمكلف الطعن في قيمة الضريبة إذا كانت غير واقعية، ومن ناحية أخرى فالقواعد والضمانات من أجل حماية حقوق الدولة هي:
- الضريبة هي دين من ضمن الديون المميزة للدولة إذ تحصل قبل أي دين آخر.
- وفر القانون لإدارة الضرائب ضمانات ورتب لها حقوق للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاطلاع على الوثائق والمستندات، وكذلك التقدير لها.

¹ وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، سنة 2020، المادة 282 مكرر 1، ص 64

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

-عدم المقاصة في دين الضريبة أي أن إدارة الضرائب مكلفة بتحصيل الضرائب كاملة وللمكلف أن يقوم بمطالبة الدولة بحقه.

-متابعة الممتنع عن دفع الضريبة حيث ينص القانون على إجراءات المتابعة التي قد تصل حد مقاضاة المتهرب عن دفع الضريبة، (إن مبررات هذه القاعدة هي أن حق الدولة مستحق الأداء بعكس حق المكلف الذي قد يكون موضع نزاع)

-من جهة أخرى يلزم لتحصيل الضريبة تحقيق الواقعة المنشئة لها ويحدد القانون الشروط التي بتوفيرها تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة أي نشوء الدين في ذمة المكلف، فالحصول على الربح التجاري أو الصناعي أو توزيع أرباح الأسهم وفوائد السندات أو الحصول على الرواتب تشكل الوقائع الأساسية المنشئة للضريبة.¹

الفرع الثاني: طرق التحصيل الضريبي

إن تحصيل الضريبة هي المرحلة الأخيرة، حيث يدخل العائد الضريبي إلى خزينة الدولة وفقاً للأصول والقواعد المقررة قانوناً، حيث يترك للدوائر المالية أمر اتخاذ التدابير الإجرائية القانونية لجمع إيرادات الضرائب، فالتشريع الضريبي يحدد عادة بالإضافة إلى أنواع الضرائب ومعدلاتها والمدة التي يجب أن تدفع خلالها هذه الأخيرة، والامتيازات التي تتمتع بها الدولة تأميناً لجباية الأموال العامة، وتعتمد الإدارة الجبائية في عملية التحصيل الضريبي طريقتين التحصيل العادي والتحصيل الجبري انفصلهما فيما يلي:

أولاً- التحصيل العادي للضريبة:

وتعتبر هذه الطريقة هي الأصل في دفع قيمة الضريبة من المكلفين إلى صناديق الخزينة العامة، بحيث أنه في هذه الحالة يلتزم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ مستحقة، وفي هذه الحالة يتم تحصيل الضريبة وفق العديد من طرق يمكن حصر أهمها فيما يلي:

أ- التوريد المباشر (RECOUVEREMENT):

يمثل الأصل والمبدأ العام في تحصيل الضرائب بحيث يلتزم المكلف بالضريبة بدفعها للإدارة

الضريبية من تلقاء نفسه، في هذه الطريقة يمكن دفع الضريبة بأحد الشكلين التاليين:

1-التوريد المباشر الكلي : وفيها يقوم المكلف بدفع المبلغ الكلي للضريبة دفعة واحدة.

2-التوريد المباشر عن طريق الأقساط (الدفعات):

يقوم المكلف بمقتضى هذه الطريقة بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية، حيث أنه يتم حساب

الأقساط من الدخل المحتمل الذي يصرح به الممول، أو تؤخذ مداخيل السنة الماضية كأساس لحساب قيمة الأقساط وفي نهاية السنة تقوم الإدارة الضريبية بعملية التسوية (التعديل)، حيث يدفع المكلف الجزء المتبقي

¹بوجروبو عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص28

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

من الضريبة إذا كان مجموع الأقساط أقل من قيمة الضريبة على الدخل المحقق خلال السنة، أو يسترد الممول ما قد يزيد إذا كانت قيمة الضريبة الحقيقية أقل من مجموع الأقساط التي دفعها الممول إلى الخزينة¹.

ب- التوريد عن طريق شخص آخر **Recouvrement par tiers**:

فيه يتم دفع الضريبة بواسطة شخص آخر غير المكلف بالضريبة تعد استثناء من القاعدة العامة، تسري هذه الطريقة بصورة عامة على الضرائب غير المباشرة، وبعض الأنواع من الضرائب المباشرة بحيث في هذه الطريقة يقوم شخص آخر (المكلف القانوني) ويسمى بالوسيط الضريبي بالإنبابة عن المكلف الفعلي في دفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية، على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف بالضريبة، يلجأ المشرع إلى هذا النوع من التحصيل خاصة في الضرائب على الإنتاج والاستهلاك؛ فالضريبة تحصل من الصناعي ثم من المنتج، ثم من تاجر الجملة ثم من تاجر التجزئة، الذي يقوم بتحصيلها بدوره من المستهلك النهائي عن طريق تحميل الضريبة في سعر السلعة؛ كذلك بالنسبة لضرائب الطابع الخاصة بالوثائق القانونية، فإن المكلف بالضريبة يشتريها من البائع الذي يقوم بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب².

ج- الاقتطاع من المصدر (**Retenu à la source**)

مثال ذلك الضريبة على الأجور والمرتببات، حيث تدفع الضريبة إلى خزينة الدولة عن طريق شخص آخر تكون له علاقة مع الممول الحقيقي، هذه الطريقة تتميز بالسهولة في التحصيل ووفرتة وقلة تكاليفه، كما أنها تساهم في الحد من التهرب الضريبي وتقاديه من خلال تحصيل يتزامن مع الحدث المنشئ كما قد يسبق حصوله، وأيضاً فإن هذه الطريقة تضمن التدفق المستمر للارادات على مدار السنة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن هذه الطريقة تساهم في عدم شعور الممول بأثر العبء الضريبي؛ وتجدر الإشارة إلى أن كل هذه الطرق تندرج في صيغة التحصيل الودي، في حين قد يتم اللجوء إلى صيغة أخرى هي التحصيل الإجباري والناجئة عن امتناع المكلف عن دفع دين أو مستحقات الضريبة الواقعة على عاتقه بالطريقة الودية وصدور سند تحصيل (**Avis de recouvrement**) مؤشر عليه من طرف مدير الضرائب مع الإمضاء³.

¹ نفس المرجع، ص29

² نفس المرجع، ص29

³ نفس المرجع، ص30

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

ثانيا-التحصيل الجبري (الطريقة غير المباشرة):

من نص المادة رقم 145 من قانون الإجراءات الجبائية:

عند استحالة استقاء الإدارة الضريبية لدين الضريبة من مال المكلف تلجأ إلى طريقة التحصيل القسري أو الإجباري، وفي هذه الحالة فإن إدارة الضرائب تقوم بتحصيل دين الضريبة بقوة القانون وفي بعض الأحيان الاستعانة بالقوة العمومية وليس بإرادة المكلفين؛ وهذه الطريقة لها العديد من الآليات، وتختلف من دولة لأخرى فقد تكون عن طريق الحجز عن أموال المدين بالضريبة وبيعها بالمزاد العلني، من أجل استقاء دين الضريبة وكل الحقوق العامة. كما قد تتخذ شكل حرمان المكلف بالضريبة من استخراج بعض الوثائق الإدارية وممارسة الأنشطة التجارية؛ كما نشير إلى أن قيمة الضريبة المستحقة تعد دينا لا بد من استقاءه من أموال المدين عند انتقال الملكية منه إلى أشخاص آخرين (حالة التركة)¹.

المطلب الرابع: التحصيل الضريبي (إجراءاته، ضماناته، عقوباته)

تلجأ الإدارة الجبائية إلى تحصيل الضرائب بإرادة منفردة، وتتمتع في هذا المجال بامتيازات السلطة العامة، ساء تعلق الأمر بإجراءات التحصيل الودية أو إجراءات التحصيل الجبرية حتى تحقق الفعالية المرجوة.

الفرع الأول: إجراءات التحصيل:

من بين أهم الإجراءات المنصوص عليها في القوانين الجبائية فيما يخص التحصيل ما يلي:

تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله.

يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، ويبين هذا التاريخ في الجدول و كذا لإندارات الموجهة إلى المكلفين بالضرائب²

يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذارا إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل؛

ويرفق الإنذار بحالة للخبينة محررة سلفا؛

ترسل الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم³؛

¹ وزارة المالية، قانون الإجراءات الجبائية، سنة 2020، المادة 145، ص 41

² وزارة المالية، قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، سنة 2020، المادة 143، ص 46.

³ نفس القانون، المادة 144، ص 47

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

يمكن لقابض الضرائب المختص أن يبادر بدفع الضرائب والحقوق والرسوم و/أو الغرامات المستحقة من المدين بالضريبة، من التعويضات أو التخفيضات أو الاستردادات من الضرائب أو الحقوق أو الرسوم أو الغرامات المثبتة لصالح هذا الأخير؛

عندما يجري قابض الضرائب المقاصة المنصوص عليها في المادة سالفه الذكر، فإن هذا الأخير يكون ملزماً بإبلاغ المدين بالضريبة عن طريق "إشعار" يحدد فيه طبيعة وقيمة المبالغ التي تم تخصيصها لدفع الديون المثبتة في كتاباته، يمكن الطعن في آثار هذه المقاصة وفق الأشكال والآجال المنصوص عليها في المادتين 153 و 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية¹؛

كما توجد إجراءات خاصة بالتحصيل الجبري للضريبة من خلال ممارسة المتابعات وهو ما تنص عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوباً إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة²؛

من خلال نص المادة 145 يتضح إن إجراءات التحصيل الجبري تتمثل أساساً في الغلق المؤقت للمحل المهني، الحجز، والبيع بالمزاد العلني وهذا وفق للتشريعات والقوانين المعمول بها.

الفرع الثاني: ضمانات التحصيل الضريبي:

من بين الضمانات الإجرائية الإدارية في تحصيل الضرائب ما يلي³:

- امتياز دين الضريبة على غيره من الديون؛
- حق الإدارة في الاطلاع على أوراق، ملفات، دفاتر وحسابات الممولين.
- الحجز الإداري والاقتطاع من المصدر للضريبة من أموال الممولين.
- عدم جواز المقاصة بين دين الضريبة وبين ديون الممولين الآخرين.
- تكليف الممول بتقديم الإقرارات المالية عن نشاطاته المالية والتجارية.
- دفع الممول للضريبة مسبقاً وقبل المطالبة باستردادها وخاصة عند الزيادة عن مقدارها عملاً بالقاعدة "ادفع ثم استرد"
- إعطاء حوافز في شكل خصومات أو مكافآت للمتزمين بدفعها وفي الأوقات المناسبة.
- عدم وقف دفع الضريبة في أحوال رفع دعاوي قضائية بخصوصها.
- توقيع العقوبات البدنية، النفسية، المادية والمعنوية على الممولين الممتنعين عن دفعها.

¹نفس القانون، المادة 144 مكرر 01، ص 47

²نفس القانون، المادة 145، ص 47

³بوجريو عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص 31

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

الفرع الثاني: الغرامات المنصوص عليها قانونا لتحسين عملية التحصيل:

إن محاولة التملص من الواجبات الجبائية من طرف المكلف بالضريبة يترتب عنه فرض عقوبات والمتمثلة في الغرامات الجبائية، هي عبارة عن عقوبات مالية تفرض في حالة عدم تقديم التصريحات أو التأخر في تقديمها إلى الإدارة الجبائية أو في حالة عدم صحة العناصر المصرح بها¹.

أولاً- غرامات عدم تقديم التصريح بالوجود:

وذلك يترتب عن عدم تقديم التصريح في الآجال المحددة، وهذا طبقا للقانون إذ تنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على: "يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامات جبائية محددة ب 30.000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون².

ثانياً- غرامات عدم تقديم التصريح السنوي:

ويترتب على عدم تقديم التصريح في الآجال المحددة، طبقا للقانون إذ تنص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على: "تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل و إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، وبضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 %.

تخفض هذه الزيادة إلى 10 % أو 20 % ضمن الشروط المحددة في المادة 322 إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موسى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبق زيادة بنسبة 35% " ³

ثالثاً- عقوبة الدفع المتأخر للحقوق:

زيادة 10 % على المبالغ المصرح بها قبل انتهاء الشهر الذي تكون فيه الحقوق مستحقة ثم تضاف غرامة تقدر ب 03 % كل شهر دون تجاوز العقوبة 25%

أما فيما يخص الإيداع المتأخر للتصريح G50 و G50A بعلامة لا شيء وحسب نص المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فتفرض عقوبة تقدر 500 دج⁴

رابعاً- عقوبة التحصيل الخاصة بالجدول الإضافية:⁵

تبدأ عقوبة التأخير للجدول الإضافية عند نهاية أجل وضع الجدول حيز التسديد (التاريخ مبين في الورد).

¹ نفس المرجع، ص32

² وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، سنة 2020، المادة 194، ص45

³ وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، سنة 2020، المادة 192، ص42

⁴ وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، سنة 2020، المادة 360، ص78

⁵ بوجرو عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص33

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

الحالة الأولى: الحقوق التي تكون مستحقة عندما يحزر الجدول بعد حذف أو تصحيح تكون مستحقة

بداية من اليوم 30 الذي يلي وضع الجدول، بعد هذه المدة تطبق عقوبة:

10% عندما يتم التسديد بعد تاريخ 30 لوضع الجدول مع زيادة 3% عن كل شهر تأخير على أن لا يتجاوز نسبة العقوبة 25%.

الحالة الثانية: تكون الحقوق مستحقة بعد 15 يوما بعد تاريخ وضع الجدول للتسديد وهذا بالنسبة للجدول المرسل بالغياب أو النقص في الحقوق.

الغرامة الإلزامية هي 10% بعد تجاوز أجل التسديد مع زيادة 3% عن كل شهر على أن لا تتجاوز 25%.

خامسا-عقوبة التحصيل فيما يخص حقوق التسجيل:

يتعرض الموثقون و المحضرون القائمون ومحافظ البيع بالمزاد الذين لم يسجلوا عقودهم في آجال

محددة حسب المادة 93 من قانون التسجيل لعقوبة % 10 لما يكون التأخير في حدود الشهر يرتفع ب 3 % لكل شهر عندما يتجاوز إيداع العقد 30 يوما على أن لا تتعدى النسبة 25% بالنسبة للعقود الخاضعة لرسم نسبي، أما فيما يخص العقود الخاضعة لرسم ثابت عندما يتجاوز اليوم 30 بعد الشهر الذي يلي تحرير العقد.¹

المبحث الثالث: مفهوم التهرب و الغش الضريبي:

من أهم المشاكل التي تعاني منها المنظومة الجبائية هي ظاهرة الغش و التهرب الضريبي، التي تؤدي إلى نفس المعنى ظاهريا و لكن جوهريا تختلفان، لذلك ارتأينا في البداية بالفصل بين المفهومين من خلال تعريفها و معرفة ما يربطهما و ما يفرق بينهما من خصائص.

المطلب الأول: ماهية التهرب و الغش الضريبي و قياس التهرب الضريبي:

الفرع الأول: ماهو التهرب الضريبي

أولا : تعريف التهرب الضريبي

يقصد بالتهرب الضريبي المشروع أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة مستغلا ما يوجد في النصوص التشريعية من ثغرات أو عدم ضبط في الصياغة و هذا التجنب يأتي في حدود ما رسمه المشرع من خلال سلسلة الإعفاءات ، التخفيضات دون الإخلال بالقواعد الجبائية فمثلا تقوم بعض الشركات بتوزيع أرباحها على شكل أسهم لصالح مساهميها لتتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة و ذلك في حالة عدم وجود النص القانوني الذي تناول مثل هذه الأوعية أو إنتاج بعض السلع بمواصفات تختلف عن المنصوص عنها في القانون تجنبا لأداء الضريبة².

¹وزارة المالية،قانون التسجيل،سنة2020،المادة93،ص14

2حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، طبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2007، ص40

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

ففي بعض الأحيان لا يحدد المشرع الجبائي الوعاء الضريبي تحديدا دقيقا و يغلب عليه طابع الشمولية فيمكن البعض من التملص أثناء عملية المراقبة.

ثانيا: أقسام التهرب الضريبي:

ينقسم التهرب الضريبي الى نوعين أساسيين¹:

1. التهرب الضريبي المشروع.

2. التهرب الضريبي غير المشروع.

أ- التهرب الضريبي المشروع:

يوجد هذا التهرب في الجزائر خاصة من خلال الصور التقليدية التالية²:

1 - الخطأ الناتج في التصريح الضريبي:

حيث يلاحظ في الأنواع والأشكال التالية:

1- أخطاء في التصريح بالعمليات الخاضعة للضريبة؛

2- أخطاء في التصريح عندما يتوقف عن النشاط الممارس؛

3- أخطاء في التصريح الشهري والثلاثي؛

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

2 - التهرب المادي والمحاسبي:

ويتم ذلك بعدم الالتزام بقانون الإدارة الجبائية ، ذلك أن بعض المكلفين لا يقومون بتسجيل البعض من أرقام أعمالهم حيث أن عمليات البيع التي يقومون بها تكون غير مفوترة أو إدخال البعض من مصاريفهم الخاصة في خانة الحساب الخاص بالمصاريف فيحملون الإدارة والخزينة العامة عبئا من مصروفهم الشخصي.

ومن التحايلات في هذا النوع نجد :

- أخطاء تخص عملية مسك الدفاتر الإجبارية المنصوص عليها في المواد من 09 الى 12 من القانون التجاري .

- عدم إمساك الدفاتر الثانوية المتعلقة بعمليات الشراء والبيع .

- أخطاء في الإقفال الشهري لعمليات الشراء والبيع

- أخطاء في التعيين على الفواتير مثل :

¹فلاح محمد ، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير معهد العلوم الاقتصادية- جامعة الجزائر 1998، ص 51.

²نفس المرجع، ص 51

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

- تاريخ العملية؛
- ترقيم أو تعيين الزبون؛
- الترقيم الجبائي؛
- خطأ إيجاد التوازن المفروض أن يوجد بين دفتر الإيرادات والنفقات.

ب- التهرب غير المشروع : هذا التهرب يتجلى في :

- عملية التحقيق التي تجري من طرف المحققين أثناء عملية المراقبة أي أن كل الكتابات والتسجيلات المحاسبية يجب أن تكون مبررة بوثائق محاسبية والتمهرون الحديثون يركزون على هذه النقطة إذ يعتمدون في تهربهم على العمليات الصورية وذلك عن طريق إخفاء العمليات المنجزة والعائدات الناجمة عنها كلها أو جزء منها ، رفع مبالغ أعباء الاستغلال بصورة مفرطة .
- استرداد الرسم على القيمة المضافة بناء على مشتريات تتم على أساس فواتير وهمية.
- تخفيض العمليات التجارية العقارية.

الفرع الثاني: ماهو الغش الضريبي

أولاً: تعريف الغش الضريبي

يعرف LUCIEN MEHL الغش الضريبي بأنه "مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة و تخفيض قاعدة الفرض الضريبي"¹.

أما A.MARGAIRAZ فقد اعتبر الغش بأنه " يتمثل في التخلص من الضريبة و إعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضل"².

"كما حاول CAMILLE ROSIER إعطاء تعريف دقيق يجمع فيه كل الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة، فيذكر أن الغش الضريبي يضم كل حركة مادية ، كل التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب و المساهمات"³.

و من خلال ما تقدم نجد أن الغش الضريبي هو خرق صارخ لقواعد القانون الجبائي للتخلص من دفع الضريبة، وعلى هذا يلجأ المكلف إلى عدة طرق احتيالية يستعملها للإفلات من مصلحة الضرائب

ثانياً أشكال الغش الضريبي:

يمكن أن نقسمه إلى الغش البسيط و الغش المركب .

¹Mehl. L: Science et techniques fiscales, PUF, 1959, tome 2, p 16.

² ANDRE MARGAIREZ: la fraude fiscale et ses succès donnés, imprimerie vandoise, suisse 1987, p 16.

³Camille Rosier, l'impôt cité par Margairaz, p 18.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

أ- **الغش البسيط:** يعرف هذا النوع بأنه " كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة " و يعتبره المشرع محاولة متعمدة لتضليل الإدارة الجبائية باستعمال عنصر التدليس المتمثل في :

- النقص في التصريح

- التأخر في تقديمه

- عدم تقديمه نهائيا

و هو الشيء الذي ورد في المادتين 192- 193 من قانون الضرائب المباشرة (Code des Impots Directes).

ب- **الغش المركب:** أما الغش الموصوف فيستعمل فيه المكلف طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب الناتج عن إرادته في ذلك , فالغش المركب يجمع كل العناصر التي تتضمن مبادئ الغش و هي نوعين:

▪ الإخفاء المادي عن طريق استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية (حقيقية)

▪ الإخفاء القانوني كأن يقوم المكلف بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية.

الفرع الثالث: الفرق بين التهرب و الغش الضريبي:

من خلال التعاريف يمكن استخلاص أوجه الشبه و الإختلاف بين التهرب و الغش الضريبي في

الجدول التالي:

الجدول رقم 05 أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتهرب الضريبي:

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
1. التهرب الضريبي يتم دون مخالفة القانون الجبائي على عكس الغش الضريبي.	1. كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبئ الضريبي
2. التهرب الضريبي لا يوقع على المكلف أية عقوبة أو جزاء على غرار الغش الجبائي.	2. كل منهما ناجم عن انعدام الحس المدني
	3. كل منهما ناجم عن سوء النية

المصدر: من إعداد الطالب، بالاعتماد على المراجع التالية:

- حميد بوزيدة، جبابة المؤسسة، طبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص40
- فلاح محمد ، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبابة في التنمية الاقتصادية (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير معهد العلوم الاقتصادية- جامعة الجزائر 1998، ص 51.

الفرع الرابع: قياس التهرب الضريبي

يشكل التهرب الضريبي أحد التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة الاقتصادية والمالية، نظراً لآثاره السلبية المتعددة، وهذا ما يستدعي من السلطات المختصة ضرورة مجابهته، ولكن هذه الأخيرة لا بد

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

من أن تكون لديها صورة مستوفية عن حجم الظاهرة لاتخاذ الحلول المناسبة، لأنّ المشكل الرئيسي بالنسبة لواقعي السياسة الضريبية لا يكمن في ظاهرة التهرب الضريبي نفسها، ولكن في المدى الذي تبلغه، خاصة ما أتاحتها التطورات الاقتصادية والتكنولوجية في زيادة نفسي الظاهرة بمستويات مذهلة. لذا سنحاول من خلال هذا الفرع التطرق إلى مختلف الطرق المستعملة لقياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي.

من الصعب قياس حجم التهرب الضريبي، وذلك لطبيعته السرية، حيث لا توجد طرق قياسية دقيقة، إنما بعض المناهج المقترحة على الأقل لتمكنا من أخذ صورة ولو بسيطة عن حجمه. ومن بين هذه المناهج لدينا منهج الاقتصاد السري ومنهج عدم الالتزام الضريبي:

أولاً: منهج تقدير الاقتصاد السري:

يعتمد هذا المنهج على تقدير أو تحديد حجم الاقتصاد السري، والذي من خلاله يمكننا حساب وتقدير حجم التهرب الضريبي، وهذا لأنّ مجمل النشاطات والمداخل التي تتم في هذا الاقتصاد لا يتم إخضاعها للضريبة.

ويتضح لنا ذلك من خلال تعريف فيتوتانزي للاقتصاد السري على أنه "كافة المداخل التي لم يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية"¹. وإن كانت هذه المداخل غير مصرح بها للمصالح الضريبية فإنها لا تدخل ضمن إطار الحسابات القومية.

فالسؤال المطروح هو ما هي أهم الأسباب المؤدية إلى وجود الاقتصاد الموازي؟

يرجع حدوث اقتصاد الظل إلى جملة من الأسباب والتي من بينها:

- الضرائب واشتراكات الضمان الاجتماعي، حيث أنّ تزايد أعباء هذه المدفوعات تعد القوة الدافعة الرئيسية وراء حجم الاقتصاد السري ونموه، حيث تضاف هذه الأعباء إلى تكلفة العمالة في الاقتصاد السري، وكلما زاد الفرق بين هذه الأخيرة وصافي إيرادات العمل بعد خصم الضرائب قويت الدوافع لدى أصحاب العمل والعاملين على تجنب هذا الفرق والمشاركة في الاقتصاد السري؛
- إذ تشير بعض الدراسات والتحليلات في الولايات المتحدة الأمريكية أنه كلما ارتفع المعدل الحدي لضريبة الدخل الشخصي بنقطة مئوية واحدة أدى ذلك إلى نمو الاقتصاد السري بنسبة 1,4 نقطة مئوية في حالة ثبات العوامل الأخرى²؛

¹ محمد إبراهيم طه السقا: الاقتصاد الخفي، مكتبة النهضة المصرية، 2004، ص10

² فريدريك شنايدر، دومينيك إنسي، الإختباء وراء الظلال- نمو الاقتصاد الخفي، في سلسلة قضايا اقتصادية، صندوق النقد الدولي، مارس 2002، ص7.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

■ إنَّ النشاط الاقتصادي مؤطر من الدولة عن طريق مجموعة من اللوائح الحكومية والقوانين مثل اعتبار بعض النشاطات غير قانونية، اشتراطات الترخيص، لوائح سوق العمل، القيود المفروضة على عمل الأجانب؛

ويمكن لهذه اللوائح الحكومية أن تؤدي إلى زيادة نمو الاقتصاد السري، إذ توضح العديد من الدراسات أنَّ البلدان التي تكثُر فيها اللوائح المنظمة لشؤونها الاقتصادية يكون حجم اقتصاد الظل فيها كثيرًا، وعلى سبيل المثال في عينة من 84 بلدًا من البلدان النامية وبلدان التحوّل الاقتصادي والبلدان المتقدمة تبين أنَّ زيادة نقطة واحدة على مؤشر التنظيم تقترن بزيادة في اقتصاد الظل نسبتها 10%¹؛

■ وجود المؤسسات الصغيرة، حيث أنَّ معظم الاقتصاد السري يتكون من منشآت الأعمال الصغيرة وصغار منظمي المشروعات الذين يتهربون من مختلف أشكال الضرائب²؛
بحيث تميل هذه المنشآت إلى تسوية معاملاتها عن طريق النقود السائلة، مما يؤدي إلى سهولة تعظيم الأنشطة الخفية.

ومن خلال ما سبق نتجلى لنا العلاقة الوثيقة بين الاقتصاد السري وظاهرة التهرب الضريبي، حيث أنَّ حدوث أحدهما يؤدي بالضرورة إلى حدوث الأخرى، وبالتالي فإنَّ قياس حجم أي أحد منهما يمكن من حساب حجم الآخر عن طريق العلاقة التالية³:

$$\text{حجم التهرب الضريبي} = \text{حجم الاقتصاد السري} \times \text{المعدل الضريبي المتوسط المفروض.}$$

ومن بين أهم الطرق المقترحة والمستعملة في قياس الاقتصاد الموازي نجد:

أ-مدخل الفروق بين الدخل والإنفاق:

حيث يسمى هذا المدخل بأسلوب الفروق المكشوفة بين إنفاق قطاع عائلي ودخله، لأنَّ الأفراد الذين يقل دخلهم المعلن عن إنفاقهم ربما يخفون جانبًا من دخلهم والذي قد يرجع إلى دخول مولدة أصلا في الاقتصاد الخفي، ويقوم هذا المدخل على فرض رئيسي مؤداه أنَّ الأفراد يحصلون على دخول من مصادر مختلفة، وأنَّ هناك جانبًا من هذه الدخول لا يتم الإفصاح عنها أو على الأقل إخفاء جانب منها، إلا أنَّ هذه الدخول المخفأة سوف تتحول إلى إنفاق آجلا أو عاجلا، ومنه هذا الأسلوب قائم على أساس أنَّ معاملات الاقتصاد الخفي لن تظهر في صورة دخل ولكنها ستظهر في صورة إنفاق⁴.

ولكن هل زيادة الإنفاق عن الدخل راجعة فقط إلى وجود دخول مولدة في الاقتصاد الموازي؟

لا، فقد تعود إلى عدّة أسباب أخرى مثل: الادخار، الاقتراض....

¹ نفس المرجع السابق، ص 8.

² كينث. سروجوف، لماذا هذا الإقبال المدهش على العملة الورقية، مجلة التمويل والتنمية، العدد 1، مارس 2002، ص 56.

³ فريديريك شنايدر، دومينيك إنسي، مرجع سابق، ص 9

⁴ محمد إبراهيم طه السقا، مرجع سبق ذكره، ص 13.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

ب- منهج إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل):

ويعتمد هذا المنهج على حساب الفرق بين عدد السكان الذين يفترض أنهم جزء من قوة العمل الاقتصادية بناءً على الإحصاءات السكانية، وعدد السكان المسجلين رسمياً باعتبارهم قوة العمل الفعلية في الدولة، وتحتاج هذه المقارنات بعض الافتراضات الخاصة بالإنتاجية في القطاع الخفي من الاقتصاد، والتي يمكن الاستعانة بها لمعرفة حجم النشاط والدخل الخفي خلال فترة الحسابات.

ولكن صحة هذا المدخل يعتمد على مدى صحة الفروض الموضوعية حول إنتاجية العامل في كل من القطاعين الرسمي وغير الرسمي، وهو ما قد يؤدي إلى تقديرات مرتفعة لحجم الاقتصاد الموازي إذا ما افترضنا أنّ الإنتاجية في الاقتصاديين واحدة. إضافة إلى أن الانتقاد الموجه إلى هذا المدخل يكمن في أخذه لعنصر العمل في حساب الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى مثل رؤوس الاموال.¹

ج- منهج المدخلات المادية (استهلاك الكهرباء):

حيث يتم تقدير النمو في الاقتصاد السري من واقع استهلاك الكهرباء، على افتراض أنّ استهلاك هذه الأخيرة هو أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل، ثم طرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي، وإرجاع الفرق بينهما إلى نمو الاقتصاد السري.² ولكن ليس بالضرورة أن زيادة نمو استهلاك الكهرباء ناجمة عن زيادة نمو الاقتصاد السري، فقد ترجع لعدة عوامل أخرى كالتبذير

ثانياً- منهج تقدير عدم الالتزام الضريبي:

بالإضافة إلى المناهج السابقة الذكر والتي تعتمد في قياس التهرب الضريبي على أساس حجم الاقتصاد السري هناك مجموعة من المناهج الأخرى والتي يستند إليها في التقدير ومن بينها:

أ- منهج الضريبة القانونية المحتملة:

حيث يقوم هذا المنهج على التسليم بصحة أرقام الدخل الوطني الرسمي، وتؤخذ كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها، ومقارنتها بحجم الضريبة المحصلة فعلاً، والفارق بينهما بالإيجاب يمثل قيمة التهرب الضريبي.

ويمكننا توضيح ذلك وفق ما يلي:³

الضريبة المحققة - الضريبة المقدرة = حجم التهرب الضريبي.

ومن أهم الانتقادات التي وجهت إلى هذا المنهج هي أنه:

1 نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية للفترة 1999-2003، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2004، ص25

² فريديركشنايدر ، دومينيك إنسي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

³ المرجع السابق، ص13

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

▪ يفترض صحة التقدير الرسمي للدخل الوطني، ولا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي أغفل في التقدير.

▪ يقيس حجم الالتزام الضريبي أكثر مما يقيس حجم التهرب الضريبي.¹
ب- منهج نسبة الضريبة الثابتة:

ويرتكز مضمون هذا المنهج على أنّ حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة المحققة لسنة معينة.

ولحساب الضريبة التقديرية، نحدد سنة تمثيلية بحيث يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى، ثم نقوم بتحديد نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخام لهذه السنة التمثيلية.
ومنه:²

الضريبة التقديرية = الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة × نسبة الضريبة الموافقة للسنة التمثيلية

لكن ما يعاب على هذا المنهج أنه يقدر حجم التهرب الضريبي الإضافي وليس التهرب الضريبي ككل، لذلك يفيد في إبراز مدى تدهور أداء الإدارة الضريبية.

إضافة إلى أنه مؤسس على فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة والناتج المحلي الخام، وهذه الفرضية لا يمكن اعتمادها إلا إذا كانت مرونة الضريبة تساوي الواحد، أي أنّ التغير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي يكون مساويا للتغير النسبي في الضريبة، أو إذا لم يكن هناك أي تغير على هيكل معدلات الضرائب أو على مكونات الناتج المحلي الخام.³

ج- منهج الإعفاءات الجبائية:

حيث يقدر حجم التهرب الضريبي في هذا المنهج على أساس المعلومات الواردة في تصاريح المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي، ومقارنتها بتلك المقدمة قبل فترة الإعفاء وقيمة الفرق بينهما تمثل مبلغ التهرب الضريبي؛

وتتمثل حدود هذا المنهج في أنه لا يقيس إلا جزء من المداخل غير المصرح بها، فرغم الظروف الملائمة فإنّ بعض الممولين يفضلون عدم الوقوع في حقل الإعفاءات الجبائية لأنهم إذا صرحوا بمداخلهم لإدارة الضرائب فإنه يقع عليهم دفع الضريبة التي يعتبرونها دائما مرتفعة، هذا من جهة، ومن أخرى إذا

¹ خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم

الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/2008، ص117

² نفس المرجع، ص118

³ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دار هومة للنشر، الجزائر، ص 303.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

تكررت الإعفاءات فإنّ بعض الممولين سوف يؤجلون التصريح بمداخيلهم في انتظار إعفاء جديد في تاريخ لاحق.¹

د- منهج الرقابة الضريبية:

يقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق بين المبالغ المستخرجة من من خلال إجراء عملية المراجعة الجبائية والمبالغ المصرح بها من طرف المكلفين خلال السنة، أي يتم قياس التهرب الضريبي من واقع حجم الدخل الخاضع للضريبة غير المصرح به، وبهذا يمكن القول بأن:²

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

و من بين الأنماط المستعملة في هذا المنهج:

- طريقة التحقيقات الجبائية الخاصة؛
- التحقيق في المحاسبة؛
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

1- طريقة التحقيقات الجبائية الخاصة:

ظهرت هذه الطريقة في إدارة الضرائب الأمريكية، حيث يتم تقدير الضريبة الواجبة الأداء عن طريق إجراء مراجعات خاصة و دقيقة للتصريحات الضريبية لعينة عشوائية من مجموع دافعي الضرائب، و التي تمثل عادة خمس آلاف 5000 مكلف شريطة قيام المكلف بعملية التصريح، فضلا عن تنوع نشاطات و أنواع الدخل بين مكلف و آخر و التي على أساسها يتم تحديد مقدار الضريبة التي يدفعها المكلفون إذا التزموا بالقانون الضريبي؛³

و عليه فإن حجم التهرب الضريبي حسب هذه الطريقة يحسب بالاعتماد على حجم الضريبة المدفوعة انطلاقا من نتائج المراجعة الخاصة، فضلا عن مدى التزام المكلف بالقانون الضريبي، أي مدى درجة الوعي الضريبي للمكلفين، و التي تمثل النسبة بين عدد المكلفين غير المصرحين بدقة عن مداخيلهم وعدد المكلفين المصرحين بدقة عن مداخيلهم حيث⁴:

¹ عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي دراسة حالة ولاية باتنة، ماجستير في العلوم الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باتنة، 2003/2004، ص42

² نفس المرجع، ص43

³ نفس المرجع، ص43

⁴ نفس المرجع، ص43

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

$$\frac{\text{المكلفين غير المصرحين بدقة عن مداخيلهم}}{\text{المكلفين المصرحين بدقة عن مداخيلهم}} = \text{درجة الوعي الضريبي}$$

لنصل في الأخير، لحساب مقدار التهرب الضريبي بضرب قيمة الضريبة المقدرة بطريقة التحقيقات الجبائية الخاصة في درجة الوعي الضريبي كما يلي:

$$\text{قيمة الضريبة المقدرة} = \text{درجة الوعي الضريبي} \times \text{حجم التهرب الضريبي}$$

ما يعاب على هذه الطريقة أن عينة برنامج المراجعة الخاصة مأخوذة من المكلفين المصرحين بدقة عن مداخيلهم لدى الإدارة الضريبية، و بالتالي استبعاد المكلفين غير المصرحين بدخولهم، هذا الاستبعاد يؤدي إلى نتائج غير صحيحة تضعف من مصداقية هذه الطريقة.¹ كما أن طريقة اختيار العينات تتم بصفة عشوائية، دون وجود معيار على أساسه يتم اختيار المكلفين سواء من حيث نوعية النشاط أو مصدر الدخل...

3- طريقة التحقيق في المحاسبة:

يقصد بهذه الطريقة مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، و مقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة و دقة التصريحات المكتتبه، و عند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة.²

و في هذا السياق، فان حجم التهرب الضريبي يكمن عند اكتشاف عدم مطابقة التصريحات الجبائية مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية للمكلفين، و المتمثل في الفرق بين المبلغ المعاد تأسيسه و المبلغ المصرح به كما يلي:³

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

¹ نفس المرجع، ص44

² Daniel Richer, *Les procédures fiscales*, PUF, France, 1990, p 25.

³ عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص45

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

3- طريقة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

يقوم هذا التحقيق بمراقبة المكلف بالضريبة للتأكد من أن تصريح المكلف لمداخيله إذ تتوافق مع وضعية ثروته و نمو أملاكه، حيث تقوم على مراقبة الأشخاص الذين يمارسون نشاط مهني غير تجاري(المهن الحرة) و تسمح بمتابعة تطور و نمو أملاك و أموال المكلف و مقارنتها مع المداخل المصرح بها، حيث تسمح باستخراج فارق دخل المكلف بين المصرح به و الدخل الحقيقي له و مدى انسجامه و الحالة المادية و المظاهر الخارجية(الثراء) للمكلف.

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

حجم التهرب الضريبي للمكلف = موجوداته المتوفرة للمكلف خلال فترة التحقيق - موجوداته المستعملة خلال نفس الفترة.

الانتقاد الذي يقدم إلى هذين الطريقتين الأخيرتين يتمثل في أنه لا أحد يعلم أن المبالغ المستخرجة هي الحقيقية سوى المكلف، و بالتالي فالنتائج المتوصل إليها تبقى نسبية.¹

المطلب الثاني: تقنيات و آثار التهرب و الغش الضريبي و وسائل مكافحتها:

الفرع الأول: تقنيات التهرب الضريبي

أولاً: التهرب عن طريق عمليات محاسبية

هذا النوع الذي قال فيه "J.C Martinez": "تتعدد طرق التهرب و التي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات، أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبياً مروراً بتضخيم الأعباء القابلة للخصم"².

أي أن التهرب عن طريق التحايل المحاسبي يكون بلجوء المكلف إلى تقديم تقرير أو إقرار ضريبي استناداً إلى دفاتر و سجلات و حسابات مصطنعة مخالفة للحقيقة كتوزيع الأرباح على شركاء وهميين، اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع بغرض تقليل الإيرادات و زيادة النفقات

أ- تخفيض الإيرادات:

يعد أكثر استعمالاً من خلال تخفيض المكلف لوعاء الضريبة و هذا من خلال اعتماده على البيع دون فواتير الصكوك مما لا يترك أثر على قيام العملية و هذا ما يسمح بتخفيض أو إخفاء جزء من رقم الأعمال.

¹ نفس المرجع، ص45

² Camilerosier cit par J.C Martinez, Op TC, p 18.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

ب- تضخيم النفقات:

يسعى المكلف من خلال الرخصة التي منحها إياه المشرع الجزائري إلى تضخيم الأعباء القابلة للخصم من الربح الجبائي، كأن تتصل هذه الأعباء بأعباء فعلية مرفقة بمبررات و وثائق رسمية، أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة المتهربة تكون في درجة امتياز عن ثلث التي تؤدي واجباتها بأمانة و هذا لإمكانياتها التمويلية الهائلة.

ثانيا: التهرب عن طريق عمليات مادية و قانونية:

هذا النوع أكثر تنظيما عن النوع الأول إذ يقوم المكلف بممارسة عمليات وهمية بوضع فواتير الشراء دون شراء و بيع بكتابات متكاملة دون جلب الاهتمام أو الشك فيها¹.

أ- التهرب عن طريق العمليات المادية:

و يكون عند تغيير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، فيكون الإخفاء الكلي للمادة الخاضعة للاقتطاع في حالة عدم الإخطار بمزاولة النشاط التجاري، الصناعي أو الحرفي فيكون بإقرار مزاولة نشاط ما، لكن بإخفاء جزء من المادة التي تقع عليها الضريبة كإخفاء جزء من الممتلكات أو المخزونات.

ب- التهرب عن طريق عمليات قانونية:

و تكون بخلق وضعية قانونية تظهر مخالفة للوضعية الحقيقية و تعد أرقى تقنية و تتمثل في:

1. إعداد فواتير مزيفة لعمليات البيع أو شراء وهمية يستطيع من خلالها المتهرب الاستفادة من حق الخصم حسب الرسوم للمشتريات وهمية.
2. أو بتزيين حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة أساسا إلى وضعية تجعلها معفاة من الضريبة أو تجعلها تخضع لاقتطاع أقل و يظهر غالبا في:
 - تصنيف مبيعات خاضعة إلى مبيعات معفية؛
 - توزيع الشركات للأرباح على المساهمين في شكل رواتب و أجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب و الأجور.

الفرع الثاني: آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية واقتصادية واجتماعية، لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على دورها، وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضم التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى آثار مالية واقتصادية واجتماعية.

¹ناصر مراد، مرجع سابق ص 101

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

أ- الآثار المالية:

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

ب- الآثار الاقتصادية:

تعتبر الضريبة متغير اقتصادي هام لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب، بالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام، هذا يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمارات ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

كما يعمل التهرب الضريبي على الإخلال بقواعد المنافسة، حيث تصبح المؤسسات المتتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانها في السوق كما يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل على توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي كما تساهم هذه الأخيرة في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي، أو ما يعرف بالسوق غير الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل سياسة الاقتصاد الوطن¹.

ج- الآثار الاجتماعية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة إذ يتحمل البعض الضريبة بأكملها بينما تخلص منها فئة المتتهربين من دفعها وهنا عدم عدالة توزيع العبء الضريبي كما تؤدي كثرة التهرب إلى لجوء الدولة لرفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فهنا يزداد العبء على كل المكلفين بما في ذلك من لم يتهرب من دفعها لذلك تصبح عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع ولهذا تصبح الضريبة عامل لفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي².

¹ نفس المرجع، ص 102.

² نفس المرجع، ص 114.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

د- الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي لذلك فإن ظاهرة انتشار التهرب الضريبي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي ومن هذا المنطلق نجد أن هذه الظاهرة لا تحقق مبدأ العدالة الضريبية وتبتعد عن التكافل الاجتماعي كما تقلص من أهمية الضريبة.

بناء على ما سبق فإن التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر أولاً بالاقتصاد الوطني ولا تسمح الدول بتنفيذ سياستها المالية لأهدافها التنموية ونظراً للآثار التي تترتب عن التهرب الضريبي فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة هذا التهرب بشتى الوسائل المتاحة وإرساء نظام ضريبي فعال وعادل.

الفرع الثالث: وسائل مكافحتها

لقد لاحظنا من خلال دراستنا لظاهرة التهرب و الغش الضريبي و وقفنا أمام الآثار الخطيرة و النتائج السلبية التي تحدثها هذه الظاهرة كما حاولنا محاولة معرفة أو تقدير حجمها لمعرفة مسبباتها نوعاً ما، لهذا و محاولة منا لعلاج هذا الداء الذي انتشر بكثرة نقدم بعض الاقتراحات التي نراها قد تساعد في التقليل من حجم الظاهرة، و تتمثل في:

- تنمية الوعي الأخلاقي و إيقاظ الحس الجبائي لدى الأفراد بتقريبهم من المفهوم الحقيقي من دفعهم للضريبة و أنها تعبير عن تضامن اجتماعي لأن المرافق العامة تنشأ منها، و هكذا و هذا عن طريق الإعلام أو الصحف أو المجالات الدورية لاطلاع المكلف بالمستجدات الضريبية؛
- إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين ظروف اقتصادية و طبيعة الضرائب الجديدة، و مدى تكيفها مع مستجدات و تيرة النمو الاقتصادي؛
- توفير إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم من خلال التحسين النوعي و الكمي للإمكانيات المادية و البشرية، إضافة إلى خلق تعاون بينها و بين مختلف الإدارات و الهيئات بالتنسيق فيما بينها؛
- توجيه حصيلة الضرائب إلى الأنشطة الاقتصادية المفيدة للمجتمع و جعل الضريبة وسيلة لتحفيز النشاط الاقتصادي.

لكن هناك عدّة صعوبات سواء من الناحية التقنية أو النفسية تحول دون تحقيق ذلك¹:

1. المساس بسرية المعاملات.
2. الدول التي تظل خارج نطاق الاتفاقيات تلجأ إليها رؤوس الأموال التي تريد التهرب من الضرائب.

¹ عبد الكريم صادق بركات وآخرون، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1979، ص 212.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

3. قد يقبل بعض الممولين الإدلاء بالمعلومات لمصلحة خزينة بلدهم، ولكنهم يرفضون ذلك متى علموا أنّ هذه المعلومات المفروضة عليهم لمصلحة خزانة دولة أجنبية، لهذا اهتم الفنيون بأن يوضحوا في الاتفاقيات المبرمة أنّ تبادل المعلومات يتم على المعلومات التي يسمح بها كل تشريع.

المطلب الثالث: أسباب التهرب و الغش الضريبي

إن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي هي ظاهرة عرفتتها معظم المجتمعات باعتبارها تواجدت يتواجد الضريبة وهي تزداد يوما بعد يوم بزيادة النشاط الاقتصادي وعدد السكان ومن أجل ذلك سنقدم في دراستنا وسنحاول التطرق إلى الأسباب التي أدت إلى وجود هذه الظاهرة.

الفرع الأول: أسباب متعلقة بالمكلف.

إن الأسباب التي تؤدي إلى وجود ظاهرة التهرب والغش الضريبي تعود إلى أسباب اجتماعية، نفسية واقتصادية للمكلف فمظاهر عدم الانضباط الجبائي وضعف الوعي الضريبي هو أساس كل تلك المخالفات وهذا عند نظر الفرد إلى الضريبة بذلك المفهوم الخاطيء.

أهم الأسباب التي تؤدي بالمكلف إلى التهرب والغش الضريبي هي:

أولاً- الأسباب النفسية:

تخلف الضريبة لدى المكلف شعورا بالضعف اتجاه السلطة التي تتمتع بجميع وسائل الإكراه لإجباره على دفع جزء من أمواله للدولة، الأمر الذي يجعله يقارن بين ما يمكن أن يفعله بذلك الجزء من الموال عند عدم دفعها للدولة وما تفعله الدولة بذلك الجزء من تمويل نفقات كمالية. لذلك يستاء الشخص من الضرائب ويحاول التخلص منها¹.

إن ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف والذي يقصد به مدى اقتناع كل فرد بواجباته الجبائية مقابل التزامه بدفع الضريبة وتحمل عبئها باقتناع وإذا تحقق ذلك يقل مستوى التهرب إلى أبعد حد.

ويرجع انخفاض الوعي الضريبي لدى المكلفين في الدول المتخلفة مثل الجزائر إلى عدم اكتمال أجهزتها الضريبية وأنظمتها الجبائية وكذا في الاعتقادات الراسخة في الأذهان والتي يمكن حصرها في ما يلي:²

1- الضريبة أداة اغتصاب وإفقار الشعوب ويرجع هذا الاعتقاد إلى أسباب تاريخية ورثتها الشعوب عن

الاستعمار؛

2- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وهذا ما يؤدي إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد حريتهم

وكذا ذهب البعض إلى الاعتقاد بأن هناك عدم وجود لمبدأ العدالة؛

¹ صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، مصر، 1997، الطبعة 01، ص 120.

² بوغزلي رضا، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998، ص 48.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

3- اعتقاد البعض أن التهرب من دفع الضريبة المفروضة عليهم لا يعد تصرفا أخلاقيا وتبريرهم في ذلك أن تهربهم هذا لا يشكل خسارة لأحد استنادا إلى فكرة: سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت هذه الأخيرة شخصا معنويا.¹

ثانيا - الأسباب الاجتماعية:

يلعب المحيط الاجتماعي دورا هاما في ترسيخ ظاهرة التهرب والغش الضريبي وشيوعها بين الأفراد لأن الأفكار والأذهان السائدة هي التي تساعد على تغيير سلوكيات الأفراد تجاه الضريبة. فإن صيغة تطبيق العدالة الضريبية هي من الأسباب الرئيسية التي تدفع بالأفراد إلى التهرب من دفع الضريبة خاصة في الدول النامية التي لا تستطيع أن تحقق عدالة اجتماعية بين مختلف أفراد المجتمع، فإن عدم التكافؤ في توزيع العبء الضريبي الموضوع على ظهر المكلفين بدون أن تمس بالآخرين رغم غناهم ومقدرتهم التكاليفية وهنا يقول "بوفير" :
"لا يوجد هنالك مجتمع متحضر الذي يسعى إلى التفكير بصيغة تضامنية بدون ما هو موجود ومن أولهما العدالة الضريبة".

ثالثا - الوضعية الاقتصادية للمكلف:

غالبا ما تكون الوضعية الاقتصادية للمكلف سببا في استعمال الطرق والأساليب الاحتمالية قصد التهرب من أداء الواجب الضريبي، إذ يظهر ذلك في حالات الأزمات المالية التي تمر بها المؤسسات الاقتصادية والتجارية والصناعية والخدماتية وما يترتب عن ذلك من ضعف في المداخيل، مما يؤدي حتما بالمكلف إلى محاولة تجنب والهروب من دفع الضريبة².

الفرع الثاني: أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي :

1- **تعقد النظام الجبائي:** فالمكلفين يجدون الأعذار أمام الإدارة الضريبية وهذه الأخيرة تجد صعوبة في المراقبة بسبب تعقد وتنوع النماذج المستعملة من جهة ومن جهة ثانية بسبب أن المكلف المتهرب يجد نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة وبوسائل هشة وهذه ميزة أغلب الدول النامية³.

2- **عدم استقرار القوانين:**

لقد شهد النظام الجبائي الجزائري منذ الاستقلال تغيرات عديدة تبرز في قوانين المالية والقوانين التكميلية لكل سنة مما أدى الى تعديلات في قوانين الضرائب أو تجديدها، هذا ما أدى إلى عدم الإستقرار في الجهاز الجبائي ويتعذر بالتالي على المكلفين مواكبة هذه التغييرات المتتالية نتيجة لنقص الإعلام .

¹Margairaz et Markli, *la fuite devant l'impôt et les controleurs de fiscalité*, 1985, p: 06.

² M. Bouvier, *Introduction à la théorie de l'impôt et synthèse*, 1996, p: 201.

³ يحيياوي نصيرة، دراسة حول التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998، ص 63.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

لا يتطلب تحقيق أهداف السياسة الضريبية وأهمها الدور التمويلي لها العناية بتميز الأهداف وتحديد أفضل الأساليب الضريبية، بل لا بد من النظر إلى إمكانيات التطبيق فليس من المجرى لزيادة الحصيلة الضريبية فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار ضرائب قائمة، إذا كانت تفتقر إلى وسائل تنفيذها فان ذلك ما يزيد الأمر تعقيدا بتعدد الضرائب التي قد تقلل من الحوافز وتدفع إلى التهرب الجبائي¹.

فكم من دولة نامية ألفت اللوم على النظام الضريبي الذي ورثته من العهود السالفة. فشكلت اللجان وعقدت المؤتمرات وأدارت المناقشات لتعديل نظامها الضريبي تعديلا جذريا ليطمأنى مع متطلبات التنمية ثم اكتشفت بعد ذلك أن العيب الأساس لا يكمن في النظام الضريبي نفسه بقدر ما يكمن في هذا النظام. فضعف الإدارة وفشلها في التصدي لظاهرة التهرب الضريبي إلى حد كبير ناجم عن القرارات الإدارية غير المتسمة بالكفاءة التي تصنع حد لنطاق التدخل الضريبي والفعال للإدارة².

إضافة إلى ضعف الإمكانيات والوسائل التي مازالت دون المستوى من جهة وكذلك الأسباب التي تتعلق بالجانب التنظيمي والإجراءات الإدارية.

أولاً- الإمكانيات البشرية:

أمام الانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر في السنوات الأخيرة وما أنجر عنه من زيادة في عدد المشاريع الاقتصادية خاصة بعد التخلي التدريجي عن التسيير الإداري كأسلوب لتسيير الاقتصاد وفتح الباب للمبادرات الفردية وأصحاب رؤوس الأموال للاستثمار في شتى الميادين كانت النتيجة الحتمية لذلك أن ارتفع عدد المكلفين والملفات المعروضة للدراسة بشكل كبير لكن هذه الزيادة في عدد المكلفين لم تسايرها زيادة في مماثلة من الناحية الكمية للأعوان وموظفي الإدارة الجبائية.

إذا وجدت هذه الأخيرة نفسها أمام مهام متزايدة وضخمة يصعب التحكم فيها من جهة أخرى فإن الإصلاحات الجبائية التي دخلت حيز التطبيق بالإضافة إلى إعادة تنظيم الإدارة الجبائية التي نشأ عنه بموجب المديرية الجهوية للضريبة، أصبح الاختلال واضحا بين وظائف هذه الإدارات وبين إمكانياتها البشرية فعلى سبيل المثال وصل عدد الملفات بالنسبة للموظف الواحد 300 ملف، دراسة المفتشية العامة للمالية، قدرت الحاجة فيها إلى 25000 موظف في الظروف العادية، في حين أن نسبة الموظفين إلى الملفات في بعض الدول الأوروبية كفرنسا وبلجيكا وصلت إلى 100 ملف للموظف الواحد.

إن إمكانية الحد أو التقليل من فرض التهرب والغش الضريبي وجعل نسبة التقارب تلك الموجودة في الدول المغاربية المجاورة في نظام يعتمد أساسا على تصريحات المكلفين ومدى نزاهتهم تستوجب رقابة فعالة ودائمة غير أن المشكلة الجوهرية التي تعرقل إلى حد ما إجراء الرقابة من هذا النوع تمكن في النقص الكبير لعدد المراقبين الذين تتوفر عليهم الإدارة الجبائية على مستوى التراب الوطني، تتوفر على 472 مراقب لـ

¹ عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية - دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت، 1973، ص 121.

² نفس المرجع، ص 122

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

490000 مكلف بمعدل 1038 للمراقب مع ما يحمله كل ملف من بيانات جداول تستغرق مطالعته والتحقيق في المعلومات التي يحتويها وقت لا يستهان به مع إمكانية أو احتمال إجراء دراسة معمقة للملف تختلف المدة الضرورية لها باختلاف النشاط الاقتصادي للمراقب¹.

ثانيا - الإمكانيات والوسائل المادية:

من بين العراقيل الرئيسية التي تحد من فعالية الإدارة الجبائية تلك المتعلقة بالإمكانيات والوسائل العادية إذ تعد هذه الأخيرة حجر عثرة في طريق نجاح كل إصلاح جبائي فبالنسبة للتراث التي يزاول فيها الموظفين مهامهم إن لم تكن غير كافية من الناحية الكمية فجلها بيانات قديمة من مخلفات الأداة الفرنسية الاستعمارية لا يتوفر بعضها على أوفي شروط العمل الفعال والمريح ولا تكفل حتى احترام المكلفين اتجاه هؤلاء الموظفين كما أن طبيعة مهام المصالح الإدارية الجبائية تتطلب الحركة الدائمة والتنقل المستمر للأعوان.

هذه المصالح كما هو الحال بالنسبة لمصلحة التحقيقات ومصلحة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة في تحرك بسيط من شأن إحصاء عدد المكلفين سنويا إلى تدخلات التي تكون في عين المكان أثناء إجراء التحقيقات الخاضعة للمحاسبات فلأسف رغم الضرورات التي تقتضيها هذه المهام من وسائل للتنقل من سيارات وما إلى ذلك إلا أن معظم المصالح الإدارية الجبائية عبر كامل التراب الوطني المكلفة بهذه المهام لا تتوفر على هذه الوسائل اللازمة لتنقلها إذ يضطر الأعوان المحققون في كثير من الأحيان إلى استعمال وسائل تنقلهم الخاصة وتتعهد في إدارتنا الجبائية أجهزة التسيير الحديثة، وأدنى تقنيات معالجة المعطيات والإحصائيات التي وصلت إليها العالم المتقدم.

ثالثا - الإجراءات الإدارية والتنظيمية:

غالبا ما تكون الإجراءات الإدارية التي تتسم بالروتين والتعقيد سببا في خلق روح الكراهة اتجاه العنصرية مما يدفع بالمكلفين إلى تلمس سبل الغش والتهرب.

- صعوبة تقدير وعاء الضريبة: مثال ذلك صعوبة تقدير الدخل الصافي وتقدير الملكيات، الشيء الذي يسهل للتهرب إخفاء وعاء الضريبة أو قد تؤدي إلى ربط الضريبة ربطا جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية لها وهذه إحدى صور التهرب أو بأكثر من قيمتها الحقيقية وهذا ينطوي على الإخلال بالعدالة التي هي من المبادئ الأساسية للضريبة والتي تقضي بأن يشارك كل الأفراد في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم التكليفية فالإخلال بهذه القاعدة قد يؤدي إلى إحداث أثار معنوية تشجع على التهرب.
- عدم المساواة في التطبيق: قد تكون الضريبة من الوجهة القانونية كاملة العدالة بينما تقتضي صعوبات التطبيق على هذه العدالة القانونية².

¹ نفس المرجع، ص 122

² نفس المرجع، ص 123

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

لذا يجب التفرقة بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية، بمعنى عدالة تقرير الضريبة وعدالة تطبيقها والأخيرة منوطة بكفاءة الإدارة الجبائية، تعتمد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضريبة: فهذه الإجراءات تبذر روح الكراهية للضريبة مما يجب على الإدارة المالية أن تفعله هو أن تعمل على تسيير إجراءات التحصيل.

المطلب الرابع: علاقة التهرب الضريبي بالمتغيرات الاقتصادية

لقد شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشاراً واسعاً في القرن الحالي، ويعود ذلك للآثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات والتحولات الاقتصادية، نتيجة لزيادة التوجه نحو العولمة وسقوط الحواجز التجارية وثورة المعلومات والاتصالات.

لذا سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى بعض هذه الآثار الهامة، وتأثيراتها على ظاهرة التهرب الضريبي:

الفرع الأول: التهرب الإلكتروني

إنّ خضوع النشاط التجاري للنظام الضريبي المعمول به داخل الدولة من المسائل المسلم بها، وذلك متى كانت رؤوس الأموال، السلع والخدمات متداولة بطريقة مادية، إذ يمكن هذه الحالة حصر النشاط التجاري للممول جيداً من أجل تحديد أرباحه، ومن ثم تحديد الوعاء الذي يخضع للضريبة المعمول بها حسب القوانين السائدة.

ولكن السؤال المطروح هو كيف يتم إخضاع التعاملات التجارية التي تتم إلكترونياً للضريبة؟

ومنه تتجلى عدّة تحديات خطيرة ستواجهها السلطات الضريبية والناجمة عن التجارة الإلكترونية ومن بينها:
أ- **البعد المكاني**: فاستناداً إلى مبدأ إقليمية الضريبة الذي يقضي بامتداد سلطان الدولة على أراضيها، حيث تتناول الضريبة الأشخاص المقيمين عليها والأموال المستثمرة فيها، تخلق التجارة الإلكترونية عدّة مشاكل منها:

- ما هو متعلق بالتواجد المكاني، إذ التجارة الإلكترونية تتيح لعملائها القدرة على إدارة أعمالهم ومعاملاتهم التجارية من أيّ موقع جغرافي، أي وجود الانفصال المكاني؛
 - ومن جانب آخر مشكلة الوجود المادي، فالمؤسسات الافتراضية ليس لها وجود مادي ملموس، ومن ثم هناك صعوبة متزايدة في تحديد "المؤسسة المستديمة" التي تتعامل معها لأغراض الضرائب، ومع غموض الاختصاص الضريبي، سوف يصعب تحديد من يجب عليه دفع الضريبة¹.
- إضافة إلى مشكل الأزواج الضريبي، وذلك لأنّ طرفي العلاقة أو العقد عبر الإنترنت قد يكونا من دولتين مختلفتين، وكل دولة تفرض ضريبة على هذا النشاط ومن هنا ينشأ الأزواج الضريبي².

¹ فيتوتانزي، العولمة والنمل الأبيض الذي ينخر في بنية الضرائب، في مجلة التمويل والتنمية، العدد 1، مارس 2001، ص 22.

² عبد الفتاح بيومي حجازي، النظام القانوني لحماية التجارة الإلكترونية، دار الفكر الجامعي الإسكندرية، 2002، ص 325.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

ب- عدم تحقيق مبدأ العدالة: فصعوبة تحديد المكلفين والوعاء الضريبي في التجارة الإلكترونية، يؤدي إلى عدم إخضاعها للضريبة، وهذا راجع لعدة أسباب منها:

- عدم إمكانية تحديد هوية الأطراف المتعاملة في التجارة الإلكترونية، يؤدي إلى صعوبة استكمال الملفات الضريبية التي تقيد السلطات التشريعية الالتزام بها؛
 - عدم وجود آليات محددة لحد الساعة لإخضاع التعاملات الإلكترونية للضريبة؛
 - اختفاء الوثائق الورقية في المعاملات والعقود الإلكترونية، وحجمها مما يؤدي إلى صعوبة إثباتها.
- وهذه الأسباب من شأنها تحقيق عدم المساواة بين الأشخاص والشركات بعضها البعض، رغم أنها تمارس نشاطاً تجارياً واحداً إلا أنّ إحداها تمارسه بطريقة تقليدية، وبالتالي يخضع وعاؤها للضريبة، والأخرى تمارسه عن طريق الإنترنت فلا تفرض عليها أية ضرائب، مع الإشارة أنّ الأرباح الناتجة عن تجارة الشبكة قد تصل أضعاف التجارة التقليدية.

ومن هذا يمكننا أن نستشف العلاقة الوثيقة بين ظاهرة التهرب الضريبي والتجارة الإلكترونية حيث أنّ هذه الأخيرة تقدم عدة تسهيلات للأشخاص بتحقيق معاملات و صفقات تجارية بعيداً عن سلطة وعين الإدارة الضريبية.

الفرع الثاني: التهرب الضريبي و ظاهرة غسيل الأموال

في ظل العولمة ونمو فعاليات الأسواق المالية الدولية أصبح من اليسير انتقال رؤوس الأموال عبر مختلف الدول، وقد حمل هذا في طياته تنامي حركة الجريمة المنظمة وتزايد تداول أموال المنظمات الإجرامية على المستوى المحلي والدولي بهدف تغيير صفة الأموال التي تم الحصول عليها بطريقة غير مشروعة، وهذا ما يطلق عليه بظاهرة غسيل الأموال، حيث يتم من خلاله إخفاء الشرعية على الأموال غير المشروعة الآتية من مصادر مختلفة، ولقد عرفت هدى حامد قشوش بأنها: "مجموع العمليات المالية المتداخلة لإخفاء المصدر غير المشروع للأموال وإظهارها في صورة أموال متحصلة من مصدر مشروع"¹.

وبالتالي التساؤل المطروح ما هو أثر ظاهرة غسيل الأموال على نشاط غير الشرعي لظاهرة التهرب الضريبي؟

من بين مصادر الأموال غير الشرعية والتي تكون هدفاً لعملية غسيل الأموال نجد²:

- الأموال الناتجة عن تجارة المخدرات؛
- الأموال الناتجة عن أنشطة الرشوة والفساد الإداري، والتریح من الوظائف العامة كالحصول على دخول غير مشروعة مقابل التراخيص والموافقات الحكومية؛
- الأموال الناتجة عن أنشطة السوق السوداء والتي يتحقق منها دخول طائلة للمتعاملين فيها؛

¹ هدى حامد قشوش: جريمة غسيل الأموال، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص: 07.

² حمدي عبد العظيم، غسيل الأموال في مصر والعالم، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص 5.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

- الدخول الناتجة عن التهرب الضريبي، حيث تعد من أكثر المصادر التي يمكن أن تؤدي إلى جنئي أموال طائلة تكون هدفا لعمليات تبييض الأموال.
- والملاحظ كذلك أنّ الأموال التي يتم غسلها لأسباب غير التهرب الضريبي تميل أيضا إلى التهرب من الضرائب إذ أنّ الاستهتار بالقانون ينتقل بالعدوى، بحيث أنّ خرق أحد القوانين يجعل من السهل خرق القوانين الأخرى¹.
- ومنه تتجلى لنا العلاقة الوثيقة بين الهروب من دفع الضرائب و عملية غسل الأموال، إذ يتجه المتهربون إلى إيداع أرباحهم في المصارف لتكون بعيدة عن عيون مصلحة الضرائب وبمناى عن إمكانية ملاحقتها ومصادرتها، واستخدامهم لمختلف التقنيات الحديثة التي سخرتها التطورات التكنولوجية لخدمة مآربهم الإجرامية.
- وبالتالي سمحت عملية غسل الأموال بتنامي نشاط التهرب الضريبي، مادام أنها تتيح له إمكانية تمويه المصدر الرئيسي للأموال المتهربة من الضرائب، ومنه عدم توصل السلطات المختصة إليها.
- وأخيرا تبرز لنا العلاقة التراكمية بين عملية غسل الأموال وظاهرة التهرب الضريبي، بحيث أنّ كل واحدة منهما متممة للأخرى.

الفرع الثالث: علاقة التهرب الضريبي بالشركات المتعددة الجنسيات

- وهذه الشركات عبارة عن مجموعة مؤسسات من جنسيات مختلفة، مؤلفة من وحدات اقتصادية تابعة أو مستقلة من حيث التسيير، والتي تعمل في دولتين على الأقل وقد عرفها جلال الشافعي: "الشركة متعددة الجنسيات التي تزاول نشاطا إنتاجيا أو خدميا أو تمويليا في دول مختلفة ذات جنسيات مختلفة من خلال مجموعة من الفروع المستقلة أو غير المستقلة، أو من خلال مجموعة من الشركات التابعة الأجنبية والمحلية، أو من خلال مجموعة من الشركات الزميلة"².
- و منه فأهم المشاكل التي تفرضها هذه الشركات على سلطات الضرائب المحلية تتمثل في أن هذه الشركات المتعددة الجنسيات تقوم بعدة معاملات تجارية داخليا فيما بينها، أي عمليات الاستيراد والتصدير بين المراكز الرئيسية والشركة الأم من ناحية، والمشروعات التابعة في الخارج من ناحية أخرى، وتكتسب هذه المعاملات التجارية طابعًا خطيرًا، لأنها لا تتم من خلال قنوات السوق التقليدية، بل أنها معاملات تجارية داخل شبكة الشركات وتبرز هذه الخطورة في إمكانية تطبيق نظام خاص للأسعار لهذه المعاملات، يختلف عن أسعار السوق خارج هذه الشبكة ويسمى هذا النظام السعري "بأسعار التحويل".
- ويثير هذا النوع من الأسعار مشكلات لسلطات الضرائب الوطنية، بسبب احتمال إساءة استخدامها من جانب هذه الشركات خاصة في الدول التي ترتفع فيها الضرائب.

¹ بيتر كويرك، غسل الأموال يثير التشوش في الاقتصاد الكلي، مجلة التمويل والتنمية، العدد 1، مارس 1997، ص 09.

² جلال الشافعي، الأثر على الضرائب في مصر، الأهرام، العدد 179، نوفمبر 2002، ص 71.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

إنّ هذه الأخيرة تلعب دورًا رئيسيًا في قرارات الشركات بشأن المكان الذي تعلن فيه عن أرباحها، لذا تلجأ إلى استخدام تقنية أسعار التحويل للتخفيف من التزاماتها الجبائية أو التهرب منها عن طريق توجيه أرباحها باتجاه فروعها المتواجدة في الدول ذات الضرائب المنخفضة، ويكون ذلك سواء عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد أو تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير، مما يسمح بنقل الأرباح من أوعية عالية الضرائب إلى أوعية منخفضة الضرائب.

كما يمكن استخدام تقنية أسعار التحويل في القروض المتبادلة فيما بينها، وتحديد قيمة العلامات التجارية وبراءات الاختراع، وغالبًا ما تحtar السلطات الضريبية في كيفية مواجهة هذا الاتجاه.

وطبقًا لمسح أجري مؤخرًا -1999- لسياسات تحديد أسعار التحويل لما يزيد على 600 شركة متعددة الجنسيات (تتخذ مقراتها في 19 دولة) تبيّن أنّ هذه الشركات ترى أنّ هناك صلة واضحة بين الرغبة في تحاشي الازدواج الضريبي واستخدام أسعار التحويل¹.

وبالتالي لنقادي الازدواج الضريبي يتم التهرب الضريبي باستخدام طريقة أسعار التحويل وهكذا تسمح هذه الطريقة المطبقة من قبل هذه الشركات بالحفاظ كليًا أو جزئيًا على مستوى العام لمردوديتها وبالتالي تحسين موضعها التنافسي على المستويين المحلي والدولي دون الأخذ بعين الاعتبار للنتائج الوخيمة التي تحدثها في الإيرادات الجبائية للبلدان التي تنشط فيها.

الفرع الرابع: علاقة التهرب الضريبي بالجنات الضريبية

تعتبر الجنات الضريبية عالما بدون حدود يسمح بتدفقات تجارية ومالية على المستوى الدولي وبحرية تامة، لكن يخلق فرصًا لتهرب المكلفين غير الأمناء، خاصة إذا توفرت البيئة الملائمة للإغراء مثلما توفره الجنات الضريبية من مرونة في قوانينها الجبائية، التجارية، و المالية مما يجعلها هدفًا لجلب الاستثمارات الخارجية إليها.

وقد عرفت الجنة الضريبية بأنها البلد الذي تنظّمته النقدية والجبائية مرنة و مغرية مقارنة بباقي دول العالم، حيث تعمل على جلب رؤوس الأموال الخارجية².

ومن بين الوسائل التي توفرها الجنات الضريبية لإمكانية التهرب نجد:

أ- **تحويل الإقامة:** بحيث أنّ ارتفاع الضرائب في بلد ما سيكون حافزًا لدفعي الضرائب لنقل أموالهم للخارج أي إلى دول تفرض سلطاتها المختصة عليها ضرائب منخفضة، وهذا بغية التخلص من خضوعهم في بلدانهم، فيقومون بتحويل مكان إقامتهم إلى الجنات الضريبية لما تمتاز به من انخفاض مستوى الضغط الجبائي³.

¹فيتو تانزي، مرجع سابق، ص 35.

² نفس المرجع، ص37

³ نفس المرجع، ص38

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

ب- إقامة المؤسسات الوهمية: وهي مؤسسات واجهة لا غير، بحيث تستعمل لإخفاء حقيقة التحويلات، وبالتالي ليس من السهل للهيئات الجبائية لمختلف الدول إظهار أنّ التحويلات المنجزة حقيقية أم لا، بسبب الصعوبات التي تواجه الحصول على المعلومات من طرف الجنات الضريبية بسبب انعدام الشفافية¹.

ونظرًا لهذه الوسائل المهمة التي تتمتع بها ظاهرة التهرب الضريبي في ظل الجنات الضريبية، فقد ازدادت أهمية هذه الأخيرة كقنوات للتهرب، ومما حفز نموها أكثر تدفق المعلومات الإلكترونية التي أسهمت في تحرك الأموال والمعلومات بسهولة وبتكلفة يسيرة.

ومما سبق يتجلى لنا أنّ معظم التدفقات المتوجهة نحو الجنات الضريبية ترافق عملية التهرب من الضريبة، حتى وإن كانت بعض التحويلات ليس هدفها الأول الهروب من دفع الضريبة مثل عمليات غسل الأموال ذات المصدر غير الشرعي.

وفي الأخير من الضروري إصلاح الرؤية للجنات الضريبية التي تحرم الدول من إيرادات جبائية مهمة وتسمح أيضا بإعادة تدوير الأموال القذرة في الاقتصاد الحقيقي، وهذا من خلال إجراءات عقابية قوية تتخذها الدول الصناعية، إذ قامت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بإعداد دليل إرشادي للتعرف على الجنات الضريبية ومن بين الأساليب التي طرحتها نشر قائمة الملذات الضريبية كخطوة أولى اتجاه استئصال عمليات غسل الأموال والتهرب الضريبي.

¹ Voir:

- Rapport de l'OCDE, N° 1, 1987, P27
- Maurice COZIAN, Précis de fiscalité des entreprises, 25^{ème} édition, Litec, 2002, Paris, P 398.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

المبحث الرابع: دور الرقابة الجبائية في معالجة الغش و التهرب الضريبي

يعتبر التهرب و الغش الضريبي مشكلة اقتصادية تعاني منها جميع الدول سواء كانت المتقدمة أو النامية، لذا 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 من أجل الحد من هذه الظاهرتين.

المطلب الأول: مكافحة التهرب و الغش الضريبي من حيث النظام الضريبي

بإدخال اصلاحات عميقة للنظام الجبائي ، فالسلطات العمومية شرعت في عملية إعادة بناء الجهاز الجبائي، هذه الأخيرة ركزت على جعل فعالية أكبر للإدارة الجبائية ، بتحسين أدائها ، وضمان تحقيق الأهداف الحقيقية للإصلاح الذي شرع فيه والخاص بالمادة الخاضعة للضريبة، و يمكن شرح ذلك من خلال:

الفرع الأول : الجهاز الضريبي العادل

إن توفر العدالة في الجهاز الضريبي تدفع بالمكلف إلى أداء واجبه، لذلك كان ولا يزال هدف التشريعات الجبائية إيجاد هيكل ضريبي يتماشى مع النمط الاقتصادي ويخفف في نفس الوقت عدالة اجتماعية للتقليل من حدة التفاوت الطبقي في المجتمعات أي أن يدفع الأشخاص المتشابهي المداخل لنفس القدر من الضرائب بطريقة متشابهة، وكذا فرض ضرائب على فئات الدخل العليا بنسب أكبر من فئات الدخل الدنيا، لأن الإحساس بالظلم من بين الأسباب التي تقلل من الإحساس بالمسؤولية اتجاه الواجب الجبائي أي لا وجود لواجب جبائي دون جباية عادلة ، ضامنة للحقوق¹، إذن ترسيخ مبدأ العدالة يمكننا من الوصول إلى عدالة في توزيع العبء الضريبي مع تحقيق تجانس بين مختلف الضرائب.

وكذلك ينبغي الحرص على صياغة قوانين، وتوفير إجراءات ضريبية على نحو سليم وبطريقة محكمة، حتى لا يترك فرصة للمكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي.

ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي هذا من جهة، ومن جهة أخرى حتى يسهل متابعتها سواء من قبل المكلفين أو السلطات المختصة².

فباختصار يجب إرساء نظام جبائي عادل ومحكم ومبسط مع مراعاة مبدأ العدالة في توزيع الأعباء الضريبية وتجاوب القوانين مع وتيرة النمو الاقتصادي.

الفرع الثاني: تعديل الجهاز الضريبي

في إطار محاربة التهرب والغش الضريبي ، فإن الدور الأساسي يرجع للإدارة الجبائية ، هذا الدور يركز على تأكيد حضور الإدارة في الميدان بتدخلات مستمرة لعمليات الإحصاء المتكررة للكشف عن النشاطات غير

¹J.C.Martinez, la fraude fiscale, PUE, France, 1984, p 59.

² ناصر دادي عدون، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992/2003، مشروعات بغدادي، دار هومة، الجزائر 2003، ص 42.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

المصرح بها والكشف عن المداخل المخفية ، وكذا التطوير بدون هواده للمادة الخاضعة للضريبة ، بالتدخل أو بالاستعانة بالمصالح التي بحوزتها المعلومات ذات الفائدة الجبائية¹.

و ذلك من جانبيين, و هما:

أولا - الوسائل البشرية:

إن الإدارة الجبائية تعاني من ضعف في الإمكانيات البشرية والتي تعتبر هي العمل المحرك في الإدارة الجبائية، حيث نجاعة هذه الأخيرة تتوقف على مدى فعالية الأولى.

إذ من أكبر العوائق التي تحول دون قيام الإدارة الجبائية بالمهام المخولة لها الاختلال الواضح بين وظائف الإدارة الجبائية وإمكانياتها البشرية وهذا بسبب النقص الملحوظ في برامج تكوين ونقص الخبرة في مجال الرقابة الجبائية ولتحسين هذا تم الأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية²:

1. تحسين أوضاع العاملين بالإدارة الجبائية؛
2. تسليط عقوبات لمن يثبت في حقهم سلوك و مخالف للقانون؛
3. توفير الأمن والحماية لضمان الأداء الجيد؛
4. إنتهاج سياسة تكوينية تتماشى والتغييرات الجديدة؛
5. تفتح مراكز وتزويدها بالوسائل اللازمة في معظم الولايات؛

ثانيا - الوسائل المادية

وهذا حتى تضمن حركتها الدائمة والمستمرة في تنفيذ مهامها إلا أن نقص هذه الوسائل يعتبر من العراقيل الرئيسية التي تحد من فعالية الإدارة، حيث تبقى الإدارة الجبائية تقتصر إلى أبسط الوسائل المادية لتأدية مهامها مما يؤثر سلبا، فالنقص الفادح في المقرات حيث أن معظمها قديمة من مخلفات الإدارة الاستعمارية بمكاتب ضيقة ووسائل قديمة، ضف إلى ذلك النقص في وسائل النقل لأن التحقيق في التسيير أو المحاسبة يستدعي التنقل لإجراء حملات الرقابة في المناطق المعزولة، وضعية كهذه تستدعي إجراءات عاجلة لحل هذه المشاكل.

الفرع الثالث: تحسين أداء النظام الضريبي

تعود فعالية النظام الضريبي في تكوينه بالأساس الى ثلاثة عوامل³:

العامل الأول: التوافق مع البيئة ، وهذا يقتضي بأن يكون النظام الضريبي متلائما في أسسه وأدواته وغاياته مع طبيعة البيئة التي يطبق فيها بما فيها من قيم وأنماط ثقافية وما تحتويه من تراكيب اقتصادية ونفسية

¹ يحيوي نصيرة : دراسة حول التهرب والغش الضريبي - حالة الجزائر - , رسالة ماجستير, معهد العلوم الاقتصادية , جامعة الجزائر, 1998, ص 115.

² نفس المرجع, ص 116

³ قدي عبد المجيد: فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية 1988-1995 , أطروحة دكتوراه, معهد العلوم الاقتصادية - جامعة الجزائر - 1995, ص 243.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

واجتماعية إذ أن تحقق ذلك يجعل المجتمع يقبل مضمون النظام الضريبي ويعمل على تحقيقه ومن ثم تزداد القدرة الكامنة على تحمل العبء ولو كان مرتفعا وعلى استثمار المال بصفة منتجة .

فالنظام الضريبي الجزائري يعتمد كثيرا على الرسمية في المعاملة (فواتير تصريحات مكتوبة،ميزانية، وثائق محاسبية ...) وهي عناصر غريبة وبعيدة جدا عن الواقع المعاش لدى كثير من فئات المجتمع، فالعمل المنزلي (Travail à domicile) ورغم أهميته فقد وصل الى 600140 عامل سنة 1989 ، وكل هذا العدد ليس مصرحا به لدى الضمان الاجتماعي ولا لدى الإدارة الجبائية، ومثل هذه الرسمية الشديدة تجعل النظام بعيدا عن الوصول إلى مكامن القدرات الضريبية الحقيقية للمجتمع .

كما نجد أن النظام الضريبي الجزائري لا يتلاءم والمستوى الثقافي والتكوين للفرد الجزائري فمجتمع يضم سبعة(07) ملايين أمة لا يميل كثيرا نحو التعامل بالرسميات بل تشكل في حد ذاتها أعباء نفسية كبيرة على المكلفين، إضافة إلى هذا نسجل ضعف وهشاشة العلاقة بين المجتمع والسلطات الحاكمة وكل هذا يؤدي إلى إعتقاد الأفراد بأن الضريبة هي مجرد عقوبة تفرض عليهم من قبل السلطات العامة .

العامل الثاني: القدرة على تعبئة الموارد ، وهذا يعني قدرة النظام الضريبي على الإتيان على كل أو معظم الفوائض الاقتصادية المتاحة متى تيسرت، وهذا يتطلب في الواقع إدارة ضريبية عالية التكوين وآليات عمل متطورة .

وهناك عوامل كثيرة تجعل من النظام الضريبي الجزائري عاجز عن تتبع مثل هذه الفوائض من أهمها:

1- ضعف التعامل مع البنوك: وهذا الضعف في التعامل مع المؤسسات المالية راجع لأسباب تاريخية واعتقادية وينتج عن ذلك صعوبة رصد المسار المالي للأفراد والمؤسسات الصغيرة خاصة ، ويساهم في ضعف التعامل، هذا لنقص التجديدات البنكية بخصوص طرح منتجات بنكية جديدة وكذلك عدم وجود شبكة بنكية فعالة تمكن من جمع مدخرات الأفراد الشيء الذي يجعل هذه المدخرات تتحول إلى إكتنازات في شكل مقتنيات عقارية أو مواد ثمينة .

2- أهمية العينة في التعامل: يعرف المجتمع الجزائري اليوم قطاعا هاما يعيش في الأرياف لا يستعمل النقد إلا قليلا في معاملاته إذ أغلبها يتم في شكل عيني (مقايضة) فهذا النوع من التعامل يصعب من تحديد المداخل والفوائض كما أن اللجوء المستمر للمديونية الخارجية هو إحدى المؤشرات على عدم قدرة النظام الضريبي على تعبئة المدخرات .

العامل الثالث: القدرة على توظيف الموارد وهذا من خلال قدرة النظام الضريبي على الوقوف أمام تسرب الفوائض المالية إلى استعمالات إنفاقية غير رشيدة ذلك أن طبيعة النفقات العامة إذا كانت غير مقنعة تقف حائلا أمام استعداد الأفراد للتعامل بشكل إيجابي مع النظام .

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

المطلب الثاني: مكافحة التهرب و الغش الضريبي من حيث الجهاز الإداري

يتم مكافحة التهرب و الغش الضريبي من وجهة نظر الجهاز الإداري عن طريق وضع برامج خاصة بالإدارة الضريبية قصد تطبيق التشريعات ميدانيا وتحسين إجراءات التحصيل الضريبي ومحاربة الغش والتهرب الضريبي، لذلك تستلزم هذه العملية توظيف أعوان ذو كفاءة عالية وذلك بإدخال وسائل التسيير الحديثة¹، و يمكن تحقيق ذلك عن طريق:

الفرع الأول: التبسيط في الجهاز الإداري

ونعني به السهولة والشفافية والوضوح، فسهولة الفهم المعمق للتشريع الضريبي يؤدي إلى سهولة التطبيق وبالتالي تأدية الموظف لواجبه على أحسن ما يرام، كذلك يتسنى للمكلف فهم كيفية تأسيس الضرائب المفروضة عليه، وكذا علمه بإجراءات ومواعيد تحصيلها ومعرفته لنوع الإمتيازات والإعفاءات الممنوحة وكذا نسب المعدلات المطبقة حتى لا يفكر المكلف في التهرب أو الغش الضريبي.

لذا حاول المشرع نزع التعقيد والغموض عن طريق :

1. صياغة قوانين وتشريعات واضحة بسيطة ومفهومة.
2. تبسيط إجراءات التحصيل والرقابة.
3. الشفافية في إجراءات قرض الضرائب وفي تقييم الأوعية الضريبية.
4. إستقرار التشريعات الضريبية.

الفرع الثاني: تحسين و تقوية العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين

إن توعية المكلف هي إحدى الوسائل الوقائية في محاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ، وفي هذا الإطار هناك مجهود يجب بذله لأجل الوصول إلى تفهم دور الضريبة ومهمة الدولة عن طريق المواطن الممول ، ولهذا يمكن أن يتغير سلوك الممول المكلف بالإيجاب بالنسبة للنظام الضريبي وسلبا حيال التهرب الضريبي في حالة اقتناع المكلف بأن أمواله لم تهدر الشيء الذي يدفعه لتسديد الضرائب التي عليه. في هذا الاتجاه يجب أن ينصب الدور الرئيسي للدولة لإعادة الجو النفسي الملائم للضريبة وفي هذا السياق ، فالدولة مطالبة بتحسين نوعية الخدمة العمومية "الصحة ، العدالة ... إلخ بدون رفع التكلفة وهذا لجعل المكلف بالمقابل يساهم .

لهذا لا يجب أن تظهر الضريبة بالنسبة للمواطن كعبأ بدون مقابل ولكن كمصروف شخصي مثل ذلك المخصص لللباس والأكل .

كما يجب تحسين العلاقات ما بين المكلفين والإدارة لأنهم يعملون في جو غير متبادل من الثقة . كما أنه من مهام أعوان الإدارة الجبائية الأساسية هو تعريف المكلفين بالنصوص الضريبية وكيفية تطبيقها .

¹Lumerthierry " vérification fiscale personnelle" économique, 1984, p 5.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

إن الطرق المعنوية مهمة جدا لمكافحة التهرب والغش الضريبي والتي تتعلق بنفسية المكلف وأعوان الوعاء الضريبي، وكذلك المحصل.

ويتم ذلك بتغيير نظرة المكلف للضريبة ومقاصدها، أي إحداث تجاوب بين المكلف والإدارة الجبائية بمعنى التخفيف من التوترات بين المواطن والمالية العامة، وفي نفس الوقت تسعى لمنهجية وبيداغوجية جبائية أحسن¹.

أولا - توعية المكلف :

من أجل تقدير المكلف لواجبه الجبائي ينبغي إقناعه بأن ما يدفعه ما هو إلا مساهمات ضرورية في مالية الدولة حتى تتولد الإدارة لدى هؤلاء المكلفين يتعين إقناعهم بأن لأية أزمة اقتصادية عدة أسباب منها الفجوة بين الغني والفقير، كلما اتسعت هذه الفجوة كلما تضرر الغني والفقير على السواء، والأزمة الاقتصادية تتجم عن انخفاض في مستويات الطلب على السلع والخدمات بسبب ضعف الدخل الفردية فإذا وافق المكلفون الكبار على تحمل عبء ضريبي أشد، يمكن للدولة أن تزيد من الدخل الفردية عن طريق توزيع حصيلة للضرائب بشكل زيادة في المرتبات والإعانات... أو يشكل إحداث مناصب عمل جديدة، عندئذ يرتفع الطلب وتخف حدة الأزمة².

وهذا يزرع في نفوس المواطنين شعور برفض هؤلاء الذي يتهربون من دفع الضريبة وسد كل الثغرات التي يتسللون منها وتسليط العقاب على المخالفين للقانون والتشريعات.

ثانيا - تكوين وإعلام المكلف :

إن نجاح المنظومة الضريبية الوطنية يتوقف إلى حد كبير على مدى نجاعة الإدارة الضريبية وعلى طبيعة الأسلوب الذي تتعامل به مع المكلفين لهذا فإنه يقتضي على الإدارة الجبائية أن تولي عناية وأهمية خاصة في تكوين المكلف بهدف خلق جو من الثقة المتبادلة بين الطرفين وهذا من خلال حوار مبني على الصراحة والوفاء وجعله في متناول الجميع لإرساء روابط متينة.

وللوصول إلى الحالة المثلى للمكلف والتي أختصرها القاضي الأمريكي هولمز في مقولته: "أحب دفع ضرائبي لأنها ثمن الحياة المدنية المتحضرة".

وفي الأخير يمكن القول أن تحسين الصورة السلبية للضريبة يمر حتما بمجهود الحوار البناء والجاد لإقناع المواطن بالنفع الاقتصادي والاجتماعي للضريبة من جهة وبالسلوك النزيه والعاقل للإدارة اتجاه مختلف فئات المكلفين.

ولأجل تصحيح سلوك المكلف اتجاه واجبه الضريبي يجب أن يتم مساعدته وتثويره من طرف الإدارة الجبائية وأن يحظى بحسن الاستقبال والمعاملة لما يكون حسن النية .

¹Semol Ders " psychologie des finances et de l'impôt" PUF, 1973, p 288.

²صباح نعوش، مرجع سابق، ص 128

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

ورغم هذه المجهودات لتأقلم الإدارة الجبائية فإن فعاليتها فيما يخص محاربة التهرب الضريبي بالنسبة للمادة الخاضعة للضريبة تبقى غير كافية بالنسبة للموارد البشرية والمادية وكذلك التدعيم من طرف الإدارات الأخرى الذي يجب أن تكون له إجراءات استثنائية ضرورية .

المطلب الثالث: توسيع دائرة التعاون بين مختلف الإدارات الإقتصادية

موازاة للمشاكل و العراقيل التي تواجهها الإدارة الجبائية أثناء القيام بمهامها و خاصة مع النقص الملحوظ للمعلومات الخاصة ببعض المكلفين من أجل تشديد الإدارة لعمليات الرقابة فقد تم هنالك التنسيق بينها و بين مختلف الهيئات و الإدارات و هذا من اجل إضفاء عمل مشترك لاقتناء و تبادل المعلومات ، و تقديمها أو وضعها تحت تصرف المصالح الجبائية التي هي بأشد الحاجة إليها.

إن هذه الهيئات و الإدارات لابد من أن تتعاون مع المصالح الجبائية بكل ما أوتيت و هذا لمحاربة التهرب الضريبي و خاصة أنها تمتلك معلومات جد هامة في هذا الميدان بالنظر للمسؤوليات الملقاة على عاتقها و الصلاحيات المخولة لها ، و هذا التعاون لا بد أن يظل قائما حتى استعمال الإدارة الجبائية لحقها في الإطلاع.

إن مثل هذا التنسيق و بصفة عامة يتجلى في تنسيق برامج التدخل في الميدان كلما أتاحت الفرصة لذلك و خاصة في مجال الفرق المشتركة: جباية - تجارة - جمارك - مصالح الأمن.

إن مثل هذه العملية و خاصة فيما يتعلق بالتدخلات المنتظمة المشتركة للبحث عن المهن الخفية أو السرية و الأشخاص الممارسين لها ، يمكن أن تأتي بنتائج إيجابية بالنظر إلى دور هذه المعلومات المستقاة، و هذا بالمساعدة الفعالة للقوة العمومية التي تلعب دورا هاما في ميدان التعرف على المكلفين العاجزين الذين يقطنون في المناطق أو الأحياء الصعبة الدخول .

الفرع الأول: تدعيم التنسيق و التعاون مع مختلف الهيئات و الإدارات

حيث أنه دائما في ميدان التعاون بين الإدارة الجبائية و مختلف الهيئات و الإدارات يمكن ذكر الأمثلة التالية:

أولا: التنسيق بين الإدارة الجبائية و المصالح التجارية

هذا التنسيق يتعلق خاصة بمديرية الأسعار و المنافسة و مديرية الإحصاء و على هذه المصالح أن ترسل كافة المعلومات التي بحوزتها و المتعلقة بمختلف المخالفات التي تمت بصللة للنظام الاقتصادي و التي ترتكب من طرف بعض المكلفين في مجال تشكيل أسعار المبيعات و الخدمات بالدراسة التحليلية لملف الأسعار و الإحصائيات المتعلقة بنوع الخدمات المقدمة¹.

¹ Note n°102, de la DGI relative au rapport interministériel sur la lutte contre la fraude fiscale, p 02.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

ثانيا: التنسيق بين الإدارة الجبائية و مصالح الجمارك

لا بد على هذه الأخيرة أن تفرض على كل مستورد تقديم شهادة مهنية أثناء عملية الاستيراد هذه البطاقة يتم جلبها من لدن مفتشية الضرائب و هذا في انتظار تعميم البطاقات الترفيمية الجبائية (Carte d'immatriculation fiscale) و على مصالح الجمارك أن ترسل تلقائيا و بدون أي طلب مسبق من طرف مصلحة الجباية . معلومات مفصلة تخص عملية الاستيراد (أي قيمة الاستيرادات). و في خضم اليوم الوطني لتحسين تحصيل الضرائب فقد ذكر المدير العام للضرائب أنه في إطار العمل المشترك في المؤسسات العمومية و الإدارات و على رأسها المكتب الوطني للإحصائيات ، قامت المديرية العامة للضرائب سنة 1991 بتحديد ما يسمى "بمن عليه الضرائب" و هذا من أجل تسجيل جميع من عليه دفع الضرائب من حيث الأنشطة الممارسة. وهكذا و حتى 31 ديسمبر 1995 ، قد تم تسجيل الضرائب و سلمت للمعنيين و منها ما هي بصدد التوزيع عليهم ، أما الإنطلاقة الفعلية لطريقة "من عليه الضرائب" فقد بدأت سنة 1995 بانطلاق 03 عمليات :

1. إنشاء المنظومة الوطنية الخاصة بمن عليهم دفع الضرائب و إبلاغه للمكتب الوطني للإحصائيات و المديرية العامة للجمارك.
2. إنشاء البطاقات الفردية عن عليه دفع الضرائب.
3. إتخاذ قرار مشترك بين إدارة الضرائب وإدارة الجمارك يتم بموجبه اعتبارا من 01/07/1995 المطالبة ببطاقة التسجيل عن الضرائب عند عمليات جمركة السلع المستوردة¹.

ثالثا: التنسيق مع الجهات القضائية

على السلطات القضائية تحويل كافة المعلومات التي بحوزتها فيما يخص المخالفات الجبائية لإدارة الضرائب و عليها أيضا أن تتعامل بكل تشدد مع المكلفين الذين يرتكبون مخالفات جبائية تلحق أضرارا بالخرزينة العامة للدولة.

و لهذا فالجهات القضائية عليها إبلاغ الإدارة الجبائية لكي تتدخل كطرف مدني في إجراءات المحاكمة . و عليها أيضا أن تطبق العقوبات المناسبة للمبالغ التي يتم نهبها من طرف المكلفين من أجل ردع المتهرب على أن لا يعود لمثل هذا الفعل , خاصة أن الإدارة الجبائية لا تتغاضى على مثل هذه الأعمال . و من أجل فعالية أكثر و تنسيق أكبر لا بد من استعمال ما يسمى بمؤشر الهوية الجبائي (l'identifiant fiscal) هذه الفكرة من إبداع المفتشية العامة للضرائب لأن هذا المؤشر يجمع كافة المعلومات المتعلقة بشخص ما و هذه الأخيرة يمكن اقتناءها بواسطة الإعلام الآلي في كل من الولايات ، المحاكم ، البنوك،

¹ خطاب المدير العام للضرائب في اليوم الوطني لتحسين تحصيل الضرائب يومي 08-09 افريل 1996، فضاءات المعلومات، بموقع المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

مراكز الصكوك البريدية وصناديق التوفير ... الخ، بحيث يمكن أن تكون جد فعالة في ميدان مكافحة ضد التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: التعاون والتنسيق الدولي

وبما أن ظاهرة التهرب الضريبي قد اتخذت بعداً عالمياً خاصة مع ما وفرته تكنولوجيا المعلومات من سهولة في تداول الأموال والمعاملات، ومنه زيادة إمكانية التهرب الخارجي أو الدولي بكل يسر، فإن هذا ما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية للمكافحة والحد من هذه الظاهرة.

إن التطور الذي شهده ميدان التجارة الدولية وبتعدد أنشطة مختلف المؤسسات على الصعيد الدولي أدى إلى ظهور معطيات متعددة لمفهوم التهرب الضريبي وخاصة تأثيره على الصعيد الدولي بسبب الانفتاح الذي تعرفه الجزائر على السوق الخارجية وفتح الأبواب للمستثمرين الأجانب الذين يعمدون إلى استعمال تقنيات عالية لتسريب أرباحهم إلى خارج المناطق أو الدول التي حققت فيها، حيث أن التهرب الدولي يمكن تعريفه على أنه التهرب من ضريبة البلد الذي حققت فيه الأرباح ونقل هذه الأخيرة إلى بلد آخر يتميز نظامه الجبائي ببعض من المرونة.

فقد شهد هذا النوع من التهرب رواجاً واسعاً لإنفتاح اقتصاديات دول العالم على بعضها البعض وهذا بسبب زيادة نشاط الشركات المتعددة الجنسيات التي تشكل اليوم شبكات ضخمة لتهرب رؤوس الأموال والبحث عن سبل ومنافذ للتخفيف من حدة الاقتطاعات الجبائية التي تمس أرباحها وهذا من خلال تسريبها إلى وحدات وفروع لها بطريقة غير شرعية، هذه الدول تعرف بالجنات الجبائية "Paradis Fiscaux" والتي عرفها " G.Gury " في كتابه، (Droit fiscal international)، بقوله: هي دول تتميز باستقرار سياسي وقوة عملتها مع توفرها على شبكة هامة من الهيئات والمؤسسات المالية التي تضمن حماية السر البنكي دون النسيان أن مستوى فرضها للضرائب على المداخيل والأرباح منخفض وأنها تتمتع أيضاً عن التعاون مع الإدارات الجبائية الأجنبية.

فمن جهة تجسد مكافحة هذه الظاهرة على المستوى الداخلي واتخاذ الدولة إجراءات صارمة بفرضها عقوبات في حالة رفض المكلفين الإدلاء بتصريحهم التي تخص أموالهم في الخارج وإيراداتهم المحققة أو عن طريق إلزام الهيئات والمؤسسات المالية بحجز قيمة الضرائب على المداخيل المحولة إلى الخارج من طرف الأجانب والناجمة عن مشاريعهم الاستثمارية داخل تراب الدولة، يمكن للإدارة الجبائية أن تقرض نقل الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة إلى النتائج المحاسبية بحيث أنه إذا كان باستطاعة الإدارة الجبائية إثبات عدم شرعية تحويل الأرباح بصفة غير مباشرة إلى مؤسسات أخرى في الخارج سواء عن طريق تخفيض المبيعات أو الرفع من قيمة المشتريات فإن هذه الأرباح يتم إدماجها في محاسبة المؤسسة إلا أنه يمكن أن هذه الأخيرة نستنها في تحويل أرباحها مبينة، و أن هذه الأرباح تحول بنسب بسيطة وهذا لضرورات تجارية و ليس لإلحاق الضرر بخزينة الدولة أما إذا لم يكن باستطاعة المؤسسة إسقاط افتراض التحويل غير المشروع

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

للأرباح فإنه يتم تعديل نتائجها المحاسبية¹، يمكن للإدارة الجبائية أن تحدد تكاليف مقر المؤسسات الأجنبية حتى يكون بإمكان هذه الأخيرة خصمها من نتائجها المحققة، كما يمكن لها أن تلجأ لمصالح الجمارك نظراً لما لها من معلومات هامة حول حركة السلع والبضائع ونظراً أيضاً لقدرتها على كشف التعاملات والتحويلات المشبوهة بالاتصالات التي تجريها مع المؤسسات المالية والبنكية، أما على المستوى الخارجي وهو الأهم فتتم مواجهة هذه الظاهرة بإبرام الاتفاقات والمعاهدات الجبائية الدولية وهذا لتوسيع رقابة الإدارة المحلية خارج الحدود الوطنية من أجل استقصائها لمعلومات تخص رعاياها في الدول الأخرى الأعضاء في المعاهدة وتنظيم تبادلها لتحصيل الضرائب المستحقة عليهم وكشف وضعيتهم المالية في هذه الدول من خلال حساباتهم في المؤسسات المالية الدولية إلا أنه لا يمكن النجاح في مكافحة التهرب الدولي دون تعاون دولي².

"ولهذا لا بد من تكاتف دولي من أجل تبادل المعلومات في الميدان والتي تعتبر حتى الآن الوسيلة الوحيدة والناجعة للتصدي لهذه الظاهرة بحيث أن دولة نامية ليس باستطاعتها لوحدها كشف حسابات وأرصدة شركات وأرصدة شركات متعددة الجنسيات ذات أنواع عديدة"³.

و يمكن تقسيم التعاون الدولي في مجال التهرب الضريبي فيما يلي:

- منح المعلومات بطريقة منتظمة وباستمرار عن مداخل الأجانب الحقيقيين بها.
- إمداد المعلومات بعد طلبات الدول الأخرى.
- ونظراً للإمكانيات المحدودة التي بحوزتها فليس باستطاعتها التعامل مع دول أخرى كما هو الحال بالنسبة للبلدان النامية مما يجرمها من استيفاء ما يلزمها من معلومات عن رعاياها في الخارج وإلى هذا الحد فالتبادل الدولي للمعلومات يعتبر الوسيلة الوحيدة الأساسية لمجابهة هذه الظاهرة العالمية وهذا من خلال الاتفاقيات الجبائية التي تساعد الدول فيما بينها على تبادل كل ما يساعد الإدارات الجبائية في كشف حالات التهرب بالحصول على المعلومات المتعلقة برعايا كل دولة. و بالأخص الحسابات البنكية للشركات الكبرى وكل ما يتعلق بتعاملاتها مع فروعها المتواجدة عبر أنحاء العالم، ويمكن تحقيق ذلك بتوقيع اتفاقيات جبائية بين الدول: ثنائية أو متعددة الأطراف التي تهتم بتنظيم تبادل المعلومات عن الممولين الذين يقيمون في غير بلدانهم الأصلية، أو لهم نشاطات مع الخارج، وهذا سعياً وراء تحديد مراكزهم المالية، وتحصيل الضريبة منهم، كما يمكن البحث في إطار آخر أفضل، وهو استحداث منظمة دولية للتعاون الجبائي، تقوم بإعداد مشروعات نموذجية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى الدولي، وذلك من خلال الخبراء والفنيين المختصين. لكن هناك عدّة صعوبات سواء من الناحية الفنية أو النفسية تحول دون تحقيق ذلك⁴:

¹Fiscalité directe – Acte du séminaire organisé par la DGI et le FMI / I.E.D.F 1993, p 144

² TIXIER GILBERT ET GURY G : droit fiscal international P.U.F paris 1985, P: 36.

³ LEVINE PIERRE : la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale de caractère international, Paris:1988, p 45.

⁴عبد الكريم صادق بركات وآخرون، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1979، ص 212.

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

1. المساس بسرية المعاملات؛
 2. الدول التي تظل خارج نطاق الاتفاقيات تلجأ إليها رؤوس الأموال التي تريد التهرب من الضرائب؛
 3. قد يقبل بعض الممولين الإدلاء بالمعلومات لمصلحة خزينة بلدهم، ولكنهم يرفضون ذلك متى علموا أنّ هذه المعلومات المفروضة عليهم لمصلحة خزانة دولة أجنبية، لهذا اهتم الفنيون بأن يوضحوا في الاتفاقيات المبرمة أنّ تبادل المعلومات يتم على المعلومات التي يسمح بها كل تشريع.
- ومن بين الوسائل أيضا التي تمكن الدولة من التخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي هي ترشيد نفقاتها، لأنها تمثل الواقع المجرد في تحديد مصير الإيرادات الجبائية، وفي هذا السياق فإنّ الدولة مطالبة بتحسين نوعية الخدمات العمومية (الصحة، مناصب العمل...)، وذلك بالاجتهاد في توجيه حصيلة الضرائب إلى الأنشطة الاقتصادية المفيدة للمجتمع، بجعل الضريبة وسيلة لتحفيز النشاط الاقتصادي، وتوجيه رؤوس الأموال نحو القطاعات الاستثمارية المنتجة، وعدم تجميدها في القطاعات الثانوية والسلع الهامشية، وبالتالي زج جميع طاقات المجتمع في عملية التنمية، وخلق فرص عمل جديدة، وبالتالي يتحقق الرخاء لأفراد المجتمع، ويقتنع الأفراد بأنّ قيامهم بدفع الضريبة له فوائد محسوسة لكل منهم فيثق في السلطة التي تمثله وهي الدولة

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي و طرق معالجة التهرب والغش الضريبي

خلاصة الفصل:

رغم أن الضرائب أداة للتعديل الاقتصادي والاجتماعي لكن تبقى في نظر المكلف عائقا أمام طموحاته والعوائد التي يحققها لمصلحته، و هذا ما يدفعه إلى التهرب و الغش الضريبي، أما بالنسبة للدولة فتعتبرها أهم مصدر إيرادي لتعبئة الخزينة العمومية و لتغطية المصاريف العامة للمجتمع. لذا فإن الدولة تسعى دوما إلى تطوير أو بمعنى أصح تحسين سياستها الجبائية عبر تطوير مهام الادارة الجبائية. لذا تناولنا في هذا الفصل التحصيل الضريبي و الطرق التي تتبعها الدولة لمعالجة ظاهرتي التهرب و الغش الضريبي

وقد تم تقسيم طرق معالجة التهرب الضريبي إلى ثلاث زوايا:

- فالزاوية الأولى تتمثل في مكافحة التهرب و الغش الضريبي من حيث النظام الضريبي، و تهدف إلى صياغة قوانين أكثر عدالة بالنسبة للمكلفين بالضريبة، و كذلك إلى تعديل ذلك النظام بتقويته من الجانب البشري و المادي.
 - أما الزاوية الثانية و هي مكافحة التهرب و الغش الضريبي من حيث الجهاز الإداري، و تتمثل في تبسيط الجهاز الإداري، أي جعله أبسط و أكثر شفافية و وضوح، و كذلك في توعية المكلفين بأهداف و فوائد الضرائب، بالإضافة إلى تكوينهم و إعلامهم في مجال الجباية لتعزيز الثقة بينهم و بين الإدارة الجبائية.
 - و الزاوية الثالثة تهتم بتوسيع دائرة التعاون بين مختلف الإدارات الاقتصادية سواء أكانت محلية، أي مع المصالح التجارية، مصالح الجمارك، و الجهات القضائية، أو دولية عن طريق منح المعلومات عن مداخل الأجانب، طلب الدول الأخرى بإمدادها بهذه المعلومات، أو توقيع اتفاقيات جبائية دولية قصد تبادل المعلومات عن إيرادات الأجانب.
- و بالتالي فقد قمنا في هذا الفصل بتبيين و توضيح مختلف الطرق و الحلول الممكنة للحد من ظاهرتي التهرب و الغش الجبائي عن طريق الرقابة الجبائية.

الفصل الثالث

الرقابة الجبائية ودورها في

التحصيل الضريبي

دراسة ميدانية بمديرية الضرائب-

تمهيد

ذلك تعزيز من الضريبي لابد والتحصيل الجبائية الرقابة إلى النظري الجانب في تطرقنا أن بعد بدراسة ميدانية تم إجراء الدراسة التطبيقية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية ميلة واختيار حالة من ضمن التحقيق المحاسبي الجبائي التي أجريت في المديرية؛
و قد تم تقسيم الفصل إلى أربع مباحث تناولت في كل مبحث مايلي:
المبحث الأول تقديم المؤسسة المستقبلية بشكل عام؛
أما المبحث الثاني فتكلمت عن الهيئات المكلف بالرقابة الجبائية؛
و في المبحث الثالث فقامت بدراسة حالة تطبيقية تخص ملف جبائي تابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية للشركة X شركة ذات المسؤولية المحدودة لنشاط محجرة؛
أما في المبحث الرابع و الأخير فقد كان تحت عنوان واقع الرقابة الجبائية في الجزائر صعوبات تطبيقها، الإجراءات المستحدثة لتفعيلها.

المبحث الأول: لمحة حول مديرية الضرائب لولاية ميلة

سنتناول في هذا المبحث إلي تقديم المؤسسة المستقبلية و المتمثلة في مديرية الضرائب لولاية ميلة باعتبارها إحدى المديرية التي تغذي و تمويل خزينة الدولة وذلك من خلال التعرف على نشأتها و مهامها و هيكلها التنظيمي.

المطلب الاول : تعريف المديرية الولائية للضرائب و نشأتها:

أولاً: تعريف المديرية

المديرية الولائية للضرائب هي إدارة عمومية غير ممركرة تابعة لوزارة المالية تسهر المديرية على احترام التنظيم و التشريع الجبائين، مع متابعة و مراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها، و تلتزم المديرية الولائية بإبلاغ المديرية الجهوية بكل الجداول الإحصائية المعدة دوريا المنصوص عليها في التنظيم المعمول به، و تقديم كل البيانات و التقارير التي تخص سير المصالح أو تطبيق التشريع و التنظيم الجبائين¹.

ثانياً: نشأتها و تدرجها الاداري:

أ - نشأتها:

تأسست المديرية الملائية للضرائب و من بينها المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ بتاريخ 23 فيفري 1991 المتضمن تنظيم و اختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل و المتمم و تضم هذه المديرية خمس مديريات فرعية و هي:

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

ب) التدرج الاداري للمديرية:

-تضم المديرية العامة للضرائب 09 مديريات جهوية و هي: المديرية الجهوية للضرائب قسنطينة ، بشار، الشلف، البليدة ، الجزائر، سطيف، عنابة، ورقلة، وهران.

-و تضم كل مديرية جهوية هي الاخرى مديريات ولائية ، فالمديرية الجهوية لقسنطينة تضم 05 مديريات ولائية و هي: المديرية الولائية قسنطينة، ميلة ، خنشلة، جيجل، باتنة .

-و كما سبق الذكر فمديرية الضرائب لولاية ميلة تضم 05 مديريات فرعية.

¹وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 91-60

المطلب: الثاني: مهام المديرية الولائية:

أما المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب في مختلف المجالات بموجب المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 نذكر منها:

- ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية مختلف فروعها.
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقارير الجبائية.
- تصدر الجداول وقوائم المنتجات و شهادات الإلغاء أو التخفيض و تعاينها وتصادق عليها وتقوم نتائج الحصيلة الدورية.
- تحلل وتقوم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها وتعد تلخيصا عن ذلك كما تقترح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوي مع مراقبة التكفل والتصفية التين يقوم بهما كل مكتب القبضة ومتابعة تسوية ذلك.
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- تنظم جمع المعلومات الجبائية و استغلالها .
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
- تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع كل مراحل المنازعات الجبائية بصفة منتظمة.
- تتابع القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال الوعاء الضريبة ومنازعات التحصيل.
- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والتقنية والمالية وتعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- تضمن توظيف وتسيير المستخدمين التابعة لهم والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- تكوّن رصيذا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم، ونشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

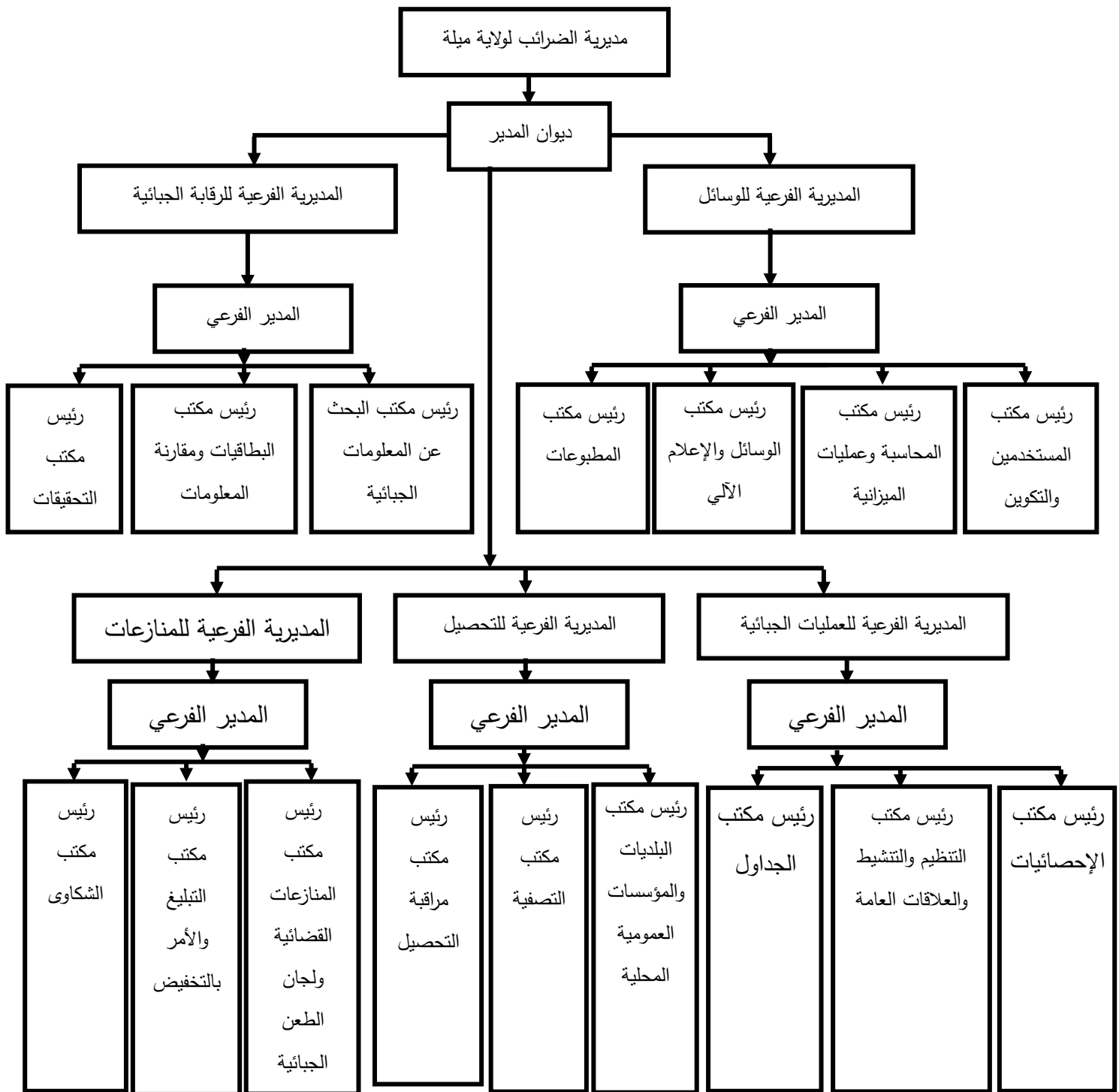
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية:

إن المديرية الولائية و المديريات المتواجدة على مستوى الوطن لها أهداف مشتركة ومهام مسطرة عليها من طرف المديرية المركزية يجب القيام بها على أحسن وجه ففيها يخص الأهداف الأساسية للمديرية فتتمثل في تحقيق السياسة المالية للبلاد و تزويد ميزانية الدولة بالأموال عن طريق تحصيل الضرائب ، إما فيما يخص المهام فهي تنقسم حسب التقسيم الفرعي للمديرية أي حسب المديريات الفرعية التابعة لها ومكاتبها. فحسب المادة 39 من القرار رقم 484 المؤرخ في 12 جوان 1998 المحدد للمناطق الإقليمية و تنظيم اختصاصات المديرية الجهوية و الولائية للضرائب نجد أن مديرية الضرائب لولاية ميله تضم خمس مديريات فرعية مذكورة سابقا

أما المصالح الخارجية التابعة للمديرية نفسها متمثلة في 20 مصلحة موزعة على:

- 11 مفتشية و هي: ميله جنوب، ميله شمال، القرارم، وادي النجاء، فرجيوة، عين البيضاء أحريش، شلغوم العيد، وادي العثمانية، تاجنانت، التلاغمة، مفتشية التسجيل و الطابع.
- و 09 قباضات و هي: ميله، القرارم، وادي النجاء، فرجيوة، عين البيضاء أحريش، شلغوم العيد، وادي العثمانية، تاجنانت، التلاغمة.

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة



المصدر : وثائق داخلية خاصة بالمديرية الولائية للضرائب

أولاً-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

- تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار؛
 - التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها مراقبتها؛
 - متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.
- حسب المادة 40 من القرار السابق فالمديرية تضم ثلاث مكاتب :
- أ - **مكتب الجداول:** تنص المادة 40 من القرار السابق يكلف المكتب بـ:
- التكفل بالجداول العامة والتصديق عليها.
 - التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل

ب- مكتب الإحصاء: تنص المادة 42 من نفس القرار يكلف المكتب بـ:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.
- استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء و التحصيل
- إعداد وإبلاغ الجماعات المحلية والهيئات المعنية بالمعلومات الجبائية الضرورية لتسيير ميزانياتها.

ج- مكتب التنظيم والتنشيط و العلاقات العامة: تنص المادة 43 من نفس القرار يكلف المكتب بـ:

- توزيع التعليمات والمناشير والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية والمديرية الجهوية والمتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائي.
- السهر على احترام آجال صدور الضريبة من قبل مفتشيات الوعاء.
- متابعة ومراقبة تنفيذ وانجاز برنامج عمل مفتشيات الوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري والدقيق للمكلفين بالضريبة
- استقبال وإعلام وتوجيه الجمهور وإعطاء المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائي - تنسيق أشغال وإجراء تحديد أسس الضريبة للمكلفين الخاضعين للضريبة

ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل: تضم المديرية ثلاث مكاتب :

- أ- **مكتب المراقبة والتحصيل:** تنص المادة 45 من نفس القرار أن هذا المكتب مكلف بـ:-مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية والعقوبات المالية ومحاصيل البلدية والغرامات وبصفة عامة كل محصول تتكفل بتحصيله قباضة الضرائب.
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

-اتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على مصالح الخزينة العمومية عند إبرام الصفقات لدى مكتب التوثيق.
-التقديم الدوري لوضعية التحصيل الذي قامت به كل قباضة بالنسبة لكل الضرائب والمحاصيل الواجب تحصيلها.

-مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ

ب- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: ويكلف بضمان:

-المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة
التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها
-متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجدول
ج-كتب التصفية: ويكلف بضمان حسب المادة 47 من نفس القرار على:

مراقبة التكفل بالجدول العامة و الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات، العقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية
تلقي النتائج المعدة من طرف قباضات الضرائب و إرسالها إلى الإدارة المركزية
مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة ب الغرامات و العقوبات المالية
مراقبة محاضر الجرد السنوية المعدة من طرف محصلي الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات.

ثالثا- المديرية الفرعية للمنازعات: تضم المديرية الفرعية أربع مكاتب:

أ-مكتب الشكاوي(الاحتجاجات): ويكلف بـ

استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

ب-مكتب لجان الطعن: ويكلف بـ

دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقد يمها للجان المصالحة و الطعن النزاعي أو الإعفائي المختص

تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

ج- مكتب المنازعات القضائية: ويكلف بـ:

إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائرية المختصة.
الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

د-مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف بـ:

تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن
الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

رابعاً - المديرية الفرعية للوسائل، وتكلف بـ:

- تسيير المستخدمين و الميزانية والوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب

- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها و كذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات
المعلوماتية في حالة تشغيل.

تعمل على تسيير:

أ- مكتب المستخدمين والتكوين: ويكلف بـ:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين

- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في
المديرية الجهوية.

ب- مكتب عمليات الميزانية : ويكلف بـ:

- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية ؛

- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له

- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص

الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب

- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

ج- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: ويكلف بـ:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات و أرشيف كل المصالح التابعة للمديرية

الولائية للضرائب تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل و العتاد

والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

د-مكتب الإعلام الآلي: ويكلف بـ:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي

- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

خامساً- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: تضم ثلاث مكاتب هم

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية؛

- مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات؛

- مكتب التحقيقات.

سوف نتعرض إليها في المبحث الثاني بالتفصيل

سادسا- مفتشيات الضرائب:

تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث و جمع المعلومات الجبائية و استغلالها و مراقبة التصريحات و إصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات.

سابعا- قباضة الضرائب:

هي مصالح خارجية تابعة للمديرية الولائية للضرائب، ولم يتغير هيكلها لكونها تسعى جاهدة لتحصيل مختلف الضرائب والرسوم و الغرامات وغيرها من سندات التحصيل لفائدة خزينة الدولة، وعليه فإن قباضة الضرائب تعتبر الضرائب تعتبر المرحلة الأخيرة لجني ثمار الإدارة الجبائية بعد كل المهام السابقة، أما مختلف المصالح القباضة هي ثلاثة: أمانة الصندوق، مصلحة المحاسبة ، و مصلحة المتابعات في حين أبرز المهام الموكلة لها بعد المهمة الرئيسية في تحصيل مختلف الضرائب و الرسوم نجد منها:

- تتكفل بجداول الضرائب و سندات التحصيل لمختلف الضرائب و الرسوم و الغرامات القضائية.

- تنفيذ كل العمليات النقدية المتعلقة بالدفع و القبض ثم تحويل الموارد المحصلة للخزينة العمومية.

- استقبال مختلف شيكات البنك و الخزينة العمومية و الصكوك البريدية كوسيلة دفع الضرائب و

الرسوم.

- مسك محاسبة قانونية و منتظمة بدفاتر و سجلات محاسبية مع إنجاز عدة قوائم مالية بشكل دوري.

- الحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية بالجدية في العمل وعدم التقصير في تحصيل الضرائب.

- القيام بالتحصيل الجبري عن طريق إجراء متابعات مستمرة بدرجات مختلفة من إخطار و غلق

للمحلات و حجز الممتلكات بالنسبة للمكلفين المتهربين عن طريق دفع مستحقاتهم الضريبية اتجاه

القباضة¹.

¹المرسوم التنفيذي رقم 61-91 المؤرخ في فبراير 1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، المادة 11 ،الجريدة الرسمية، العدد 09، المؤرخة في 27/02/1991، ص 35

المبحث الثاني: الهيئات المكلف بالرقابة الجبائية:

تعتمد عملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونيا للقيام بذلك، حتى تمارس بطريقة منظمة وجيدة.

هناك وسائل هيكلية و ميدانية أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي والتمثلة في مديرية الأبحاث والمراجعات، وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية.

المطلب الأول: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية ميدانية أي أجهزة مختصة تسند إليها مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي و المتمثلة في مديرية البحث و المراجعات وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و مفتشيات الضرائب.

الفرع أول - مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV): Direction Des Recherche et Vérification

أنشئت مديرية البحث والمراجعات (DRV) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98/228 الصادر في 13 جويلية 1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أنّ اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998.

1- تنظيم (DVR):

مديرية البحث والمراجعات مكلفة بالقيام بنفس الأعمال التي تقوم بها مديرية الرقابة والمصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي، ولكي تقوم بهذه الصلاحيات، تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها¹:

- نيابة مديرية البرمجة

- نيابة مديرية الرقابة الجبائية

- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية

- نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية

وتهتم هذه المديريات ب²:

- التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع، استغلال، الاحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية.

- برمجة وتحقيق على المستوى الوطني لكل تحقيق أو بحث متعلقة بالتحقيقات الجبائية.

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

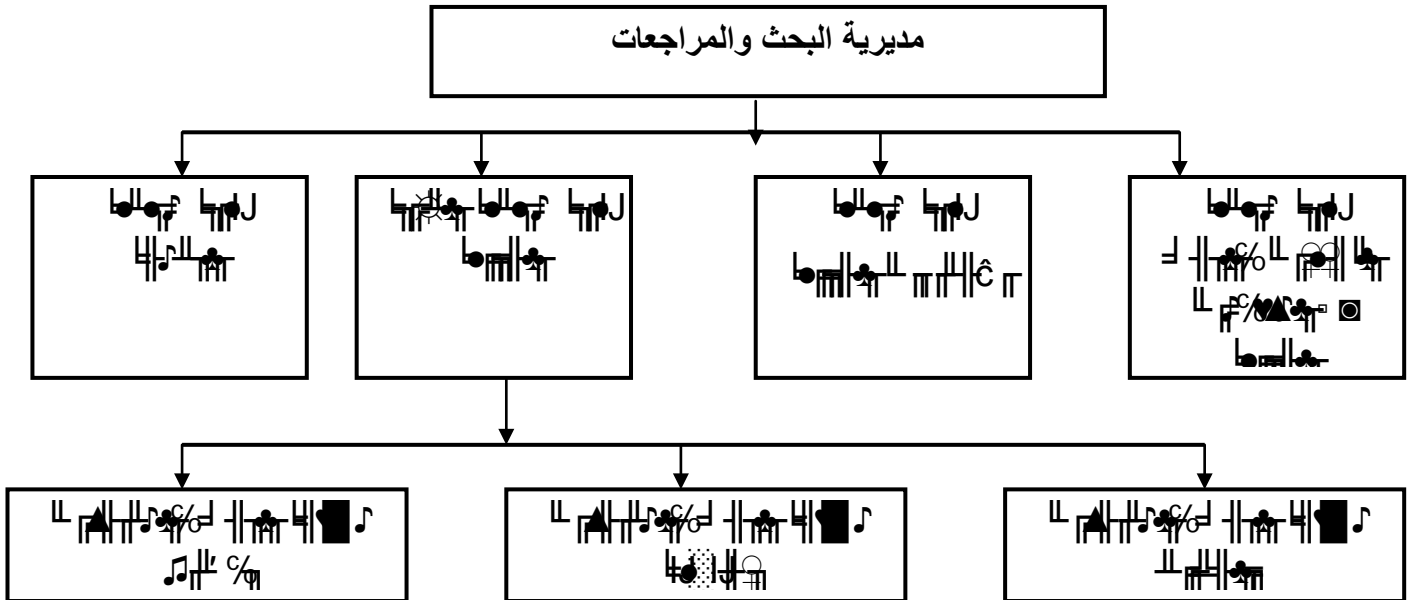
1998، ص 14.

²Bulletin des services fiscaux , DGI, n° 19, Alger Print, 2000, Page 69- 70.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

- توجيه، تعاون، وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية، المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات (DRV):



المصدر: المديرية العامة للضرائب (DGI).

2- مهام (DRV):

طبقا لتعليمية رقم 268/وم/م ع ص المؤرخة في 15/09/1998 يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يكون انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك، وهذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها والتحقق فيها من طرف مفتشيات الضرائب أولا، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، ثم يصادق على البرنامج أو يغير من طرف مديرية البحث والمراجعات كما تم تحديد مستوى رقم الأعمال للأربع السنوات الأخيرة، والتي هي محل التحقيق بأن يفوق أو يساوي 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، و10.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى، حتى تسند مهمة تحقيق هاته المؤسسات إلى مديريتي البحث والمراجعات.

واعتمادًا على صلاحيات (DRV) في إطار البحث والتحقيق فهي مكلفة بـ:

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

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

وبالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع استراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها¹:

- رفع نوعية التحقيق والإرتقاء به إلى مستويات أحسن.
- تحسين مردودية الرقابة الجبائية؛
- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخل الكبيرة؛
- تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.

وهذا كله من أجل حماية فائدة الخزينة من جهة وكذا حقوق وضمانات المكلفين من جهة أخرى.

ثانيا- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق.

1 تنظيم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S/DCF):

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تندرج فيها ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي. وتتمثل هذه المصالح في²:

1 ± مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:

إن مكتب البحث عن المعلومات الجبائية مكلف بالمهام التالية:

1. إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات، الأجهزة، المؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها.
2. برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بجمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
3. برمجة التدخلات على مستوى المحلي عن طريق الفرق المختلفة قصد البحث عن المادة الجبائية، والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة وتحويل المعلومات المتحصل عليها إلى مكتب مقارنة المعلومات.
4. تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار وتقديم الاقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

¹ Bulletin des services fiscaux, N° 19, 2000, Page 74-78.

² المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، لوزارة المالية، المؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1419 الموافق لـ 12 يوليو 1999، ص 36-ص 37.

2-1 - مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات:

يكلف مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات بما يلي:

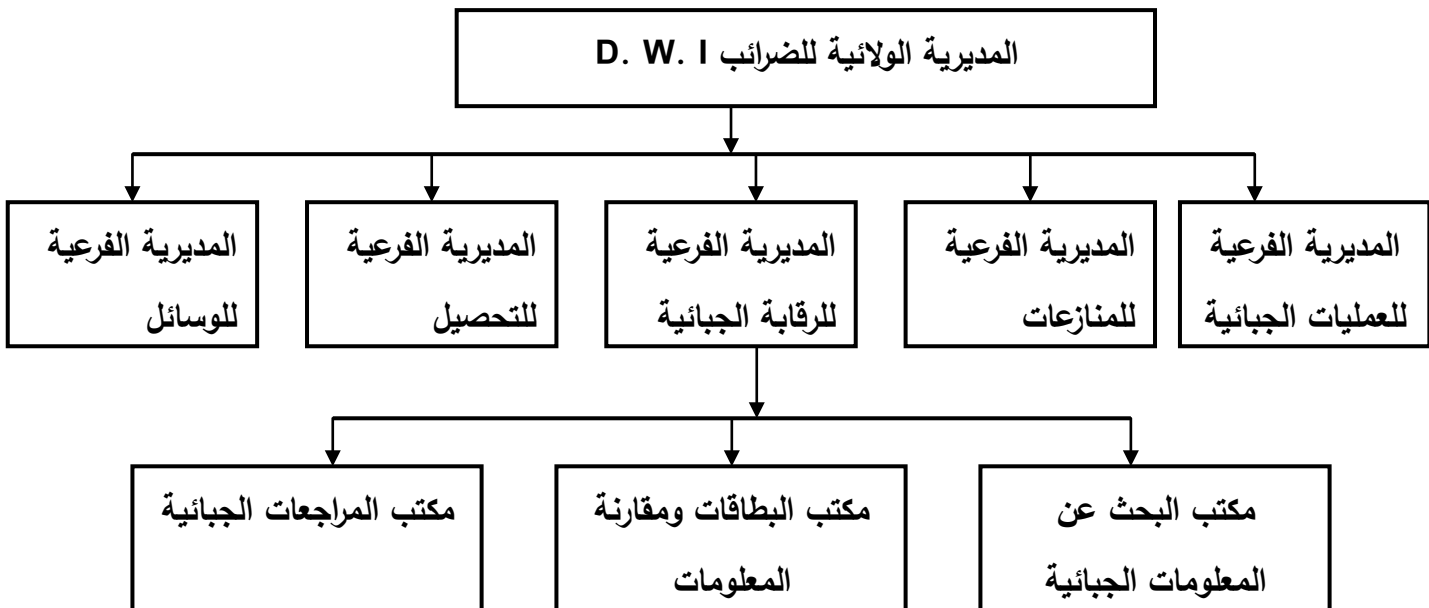
1. تسيير البطاقات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها
2. استقبال المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث في المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها.
3. تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى، بكيفية تعمل على التعجيل بتوزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.
4. تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها.

3-1 - مكتب المراقبة الجبائية:

إنّ هذا المكتب مكلف بالمهام التالية:

1. تكوين وتسيير ملفات المؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معقمة لوضعيتهم الجبائية، على أساس المعايير التي تقرها الإدارة المركزية.
2. برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا ومتابعة إنجاز البرنامج في الآجال المحددة.
3. متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة، والسهر على إجراء هذه الفرق لتدخلاتها وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة.
4. السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب (DWI):



المصدر: المديرية العامة للضرائب (DGI).

- مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S/DCF):

إنّ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف DRV وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى أما S/DCF فلقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4.000.000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 10.000.000 دج¹.

وفي هذا الإطار فإنّ S/DCF مكلفة ب²:

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

ثالثا-مفتشية الضرائب:

هي مصالح خارجية تابعة للمديرية الولائية للضرائب، كانت في السابق تعمل حسب الاختصاص، فنجد مفتشية الضرائب المباشرة، و أخرى للضرائب الغير مباشرة أما الثالثة فمتعلقة بالتسجيل و الطابع، إلا أنه في سنة 1994، و نظرا للإصلاح الضريبي تم إدماج مفتشيات الضرائب لبعضهما البعض، و التي تحتوي على أربع مصالح(04) هي: مصلحة جباية المؤسسات و المهن الحرة، مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين، مصلحة جباية العقارات، مصلحة التدخلات، أما أبرز المهام الموكلة لها هي:

- تمسك و تسير الملفات الجبائية بكل أصنافها مع المتابعة المستمرة لكل التطورات المتعلقة بها.
- تطبيق مختلف التعليمات و المراسلات و المناشير المتعلقة بمختلف الضرائب و الرسوم.
- تسجيل الجداول الاسمية الخاصة بالمكلفين بالضرائب المنتمين لها إقليميا و إرسالها إلى المديرية الولائية .

¹ نفس المواد من نفس القرار، ص 32

² Bulletin des services fiscaux, N° 19, 2000, Page 72.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

- القيام بمدخلات و زيارات ميدانية بهدف المعاينة و الإحصاء و البحث عن النشاطات الغير مصرح بها.

- تسجيل و متابعة مختلف تصريحات للمكلفين بالضريبة من أجل إعداد الضرائب الواجبة الدفع عن طريق تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا به

- القيام بالزيارات الشاملة على مستوى المكلفين بالضريبة خاصة التابعين للنظام الحقيقي.
 - استغلال المعلومات الواردة من مختلف المصالح و المديرية الولائية لفرض الضرائب المستحقة .
 - استقبال المكلفين بالضريبة و شكاوي و احتجاجات المواطنين مع تزويدهم بالمعلومات المطلوبة.
- تسجيل المنازعات والطعون وتقديم الحلول المناسبة¹.

المطلب الثاني: الهيئات المختصة حديثا بالرقابة الجبائية.

بهدف مواكبة التطورات الحديثة و التحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء هياكل تنظيمية إدارية جديدة ابتداء من سنة 2002 وهي:

الفرع الاول- مديرية كبريات المؤسسات (DGE): Direction des grandes entreprises
بالإضافة إلى الأجهزة السابقة الذكر، والمكلفين بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، فقد استحدثت جهاز ثالث تدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي والمتمثل في مديرية كبريات المؤسسات (DGE)، وهذا بموجب المرسوم التنفيذي في رقم 02/303 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـ 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ولكن الملاحظ هو أنه حتى وقتنا الحالي لم تدخل هذه المديرية الميدان العملي.
أولاً: تنظيم مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات منبثقة منها تتمثل في:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.

- المديرية الفرعية للتحصيل.

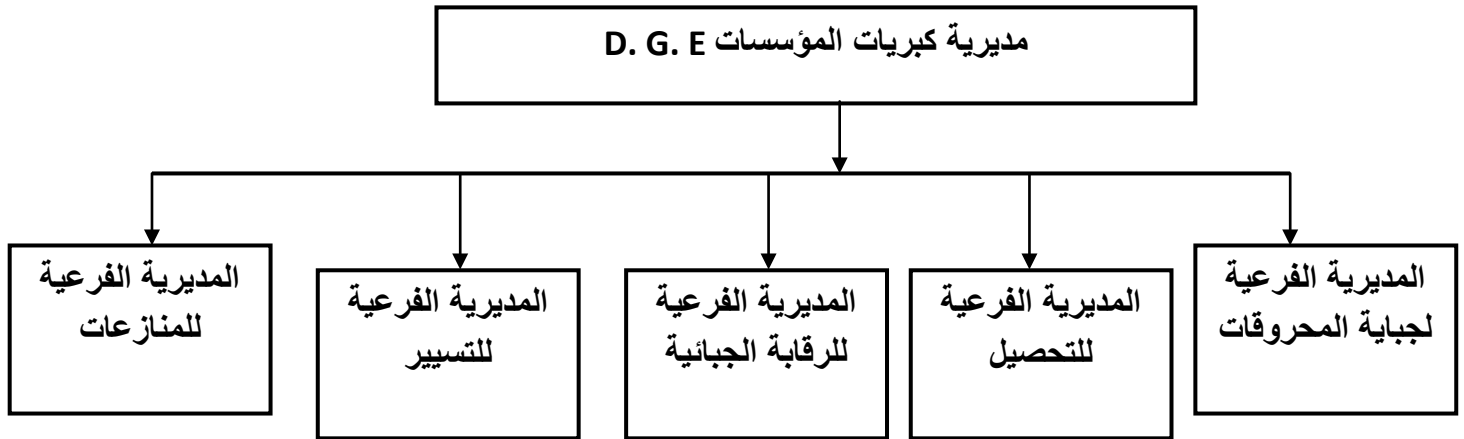
- المديرية الفرعية للتسيير

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

¹المرسوم التنفيذي رقم 61-91 المؤرخ في فبراير 1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، المادة 12، الجريدة الرسمية، العدد 09، المؤرخة في 1991/02/27

- المديرية الفرعية للمنازعات.

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات (DGE):



المصدر: المديرية العامة للضرائب (DGI).

ثانيا- مهام (DGE):

تكلف مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء، التحصيل، المراقبة، ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص المعنويين والمجمعات المشكّلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما كانت صبغتها القانونية ومحل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مركزها الاجتماعي.

لذا فهي تهتم بـ:

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.
- التحقيق في التظلمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

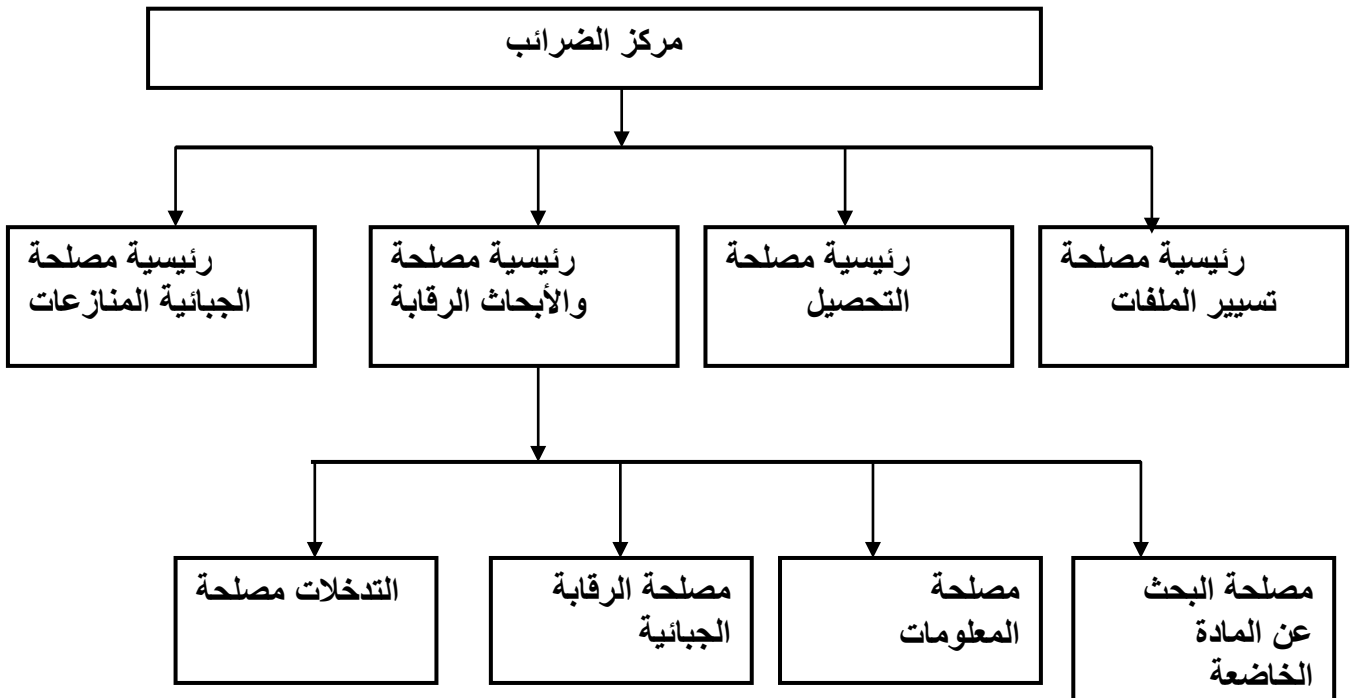
الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

الفرع الثاني: مراكز الضرائب

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي و المرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة و يختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية و المنازعات في حدود صلاحيته¹. ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين فله عدة مهام على كل المستويات نذكر منها:

- التسيير والتكفل بملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.
 - في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير.
 - القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل.
 - إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.
 - التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة المتواجدة تحت سلطتها.
- كما يرجع التأخر في توسيع وتنفيذ تجربة مراكز الضرائب باستثناء المركز النموذجية إلى تعطل إنشائها بسبب عدم توفر العقار اللائق والملائم (كما هو الحال بولاية ميله)، وكذا التكاليف المالية الضخمة لإنجاز ما يقارب 65 مركز مبرمج عبر التراب الوطني.
- أما الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب فهو كما يلي:

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب (CDI)



المصدر: المديرية العامة للضرائب

¹المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 18/09/2006، المادة 20، ص 10

المطلب الثالث: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية:

لأداء مهام الرقابة الجبائية بالجودة المرجوة وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لذلك، والتي خول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم اتجاه الإدارة الجبائية واتجاه المكلفين بالضريبة.

الفرع الأول: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها، والتي تمارس من طرف موظفيها من خلال التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء المراجعات الضرورية للوعاء، ومراقبة التصريحات، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لاستظهارها عند القيام بوظيفته، وهي تبين صفة العون المحقق كالهوية، الرتبة، وحتى الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع عند الاستئناف¹

ولقيام بالمهام السابقة الذكر، فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين، الذين يتألفون من:

1. نائب المدير؛

2. رئيس فرقة التحقيق؛

3. المحققين .

حيث أن لكل طرف من فرقة التحقيق مهامًا مسندة إليه.

أ- نائب المدير: هو المسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق. بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوماً بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

ب) رئيس فرقة البحث والتحقيق:

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي، ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولاً عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضاً مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح

¹المرسوم التنفيذي رقم 90-334، المؤرخ في 27/10/1990، المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين لأسلاك الإدارة المالية، المادة 05

فرقتهم، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

ج- المحققين:

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين لـ:

- 1 رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي: "كل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية"¹.
- 2 بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها، مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإفقال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول -نائب المدير- تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.

الفرع الثاني: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

عند ممارسة أعوان الضرائب لمهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي التوازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى حمايتهم من النزاعات التي تعترضهم، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة منها:²

- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا.
- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة.
- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة.
- تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة.
- الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة.

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي:³

أولاً- المسؤولية المدنية:

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير وهي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 124 من

¹ قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2020، مرجع سابق، المادة 20 فقرة 02، ص10

² المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، 2007، ص30

³ نفس المرجع، ص35

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

القانون المدني الجزائري، ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولاً شخصياً عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذاً لأوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري.

ثانياً: المسؤولية الجنائية:

يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراءات الجنائية المتخذ اتجاه العون ألياً بالإجراء التأديبي. ومن بين الأعمال التي تعتبر جنائية أو جنحة نجد منها: التعسف في استعمال المنصب، استغلال النفوذ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير وثائق...الخ.

ثالثاً المسؤولية المدنية:

يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة إلى أربعة (04) درجات مختلفة، أما العقوبات التي حددها القانون فهي: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، النقل الإجباري إلى غاية التسريح.

المبحث الثالث: دراسة حالة ميدانية للتحقيق المحاسبي لمؤسسة اقتصادية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية S/DCF

قبل المباشرة في عملية التحقيق، يقوم المحققون بسحب الملف الجبائي للمكلف بالضريبة من مفتشية الضرائب التابعة لمقره. حيث يقوم المحقق بجمع المعلومات اللازمة عن طريق اتصاله بالمكلف المعني بالتحقيق، كما يقوم بتحصيل المعلومات من المصادر الخارجة عن طريق مراسلة مختلف الهيئات العمومية والمؤسسات المالية والموردين الذين يتعامل معهم هذا المكلف من خلال استخدام الإدارة الجبائية لحق الاطلاع، وذلك بهدف إعداد: كشف تحصيل المعلومات؛ لتعليم وتدقيق المعلومات المسجلة لدى مصالح الإدارة الجبائية.

المطلب الأول: دراسة الوضعية الجبائية للمؤسسة:

المؤسسة "X" شركة ذات مسؤولية محدودة تمارس نشاط تجاري استغلال محجرة، يقع مقرها بإقليم المديرية لذلك تعتبر عملية الرقابة على هذه المؤسسة من اختصاصها قانوناً وبما أن المؤسسة تمارس نشاطاً تجارياً فلا بد من معرفة التزاماتها الجبائية وما هي الضرائب التي تخضع لها بحكم طبيعة نشاطها.

الفرع الأول: بطاقة فنية حول المكلف بالضريبة:

أولاً: الطبيعة القانونية للمكلف: مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد (X)

ثانياً: طبيعة نشاط المكلف بالضريبة: استغلال محجرة

أ-سنوات التحقيق: 2011، 2012، 2013، 2014

ب-الضرائب و الرسوم المعنية بالتحقيق: الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الضريبة على رؤوس الأموال (RCM)، الضريبة على الأرباح المنجمية (IBS)، الضريبة على الدخل الإجمالي أجور (IRG/S)، حقوق الطابع.

الفرع الثاني: إجراءات الشروع في الرقابة:

- إرسال إشعار بالتحقيق مع وصل استلام مرفق بميثاق المكلف بالضريبة 1، كما يمكن تسليمه عن طريق اليد.

- فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي، من خلال تركيز العون المحقق على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التحقيق، خاصة منها الميزانية ولواحقها.

- نقل مباشر لحسابات أصول وخصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التحقيق، وهذا على جدول مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة²، وذلك لإعطاء صورة واضحة عن ميزانية المكلف، كما يعد المحقق بطاقة بداية أشغال التحقيق³

- يجب أن يثبت تاريخ انتهاء التحقيق بعين المكان بمحضر يدعى المكلف لإمضائه مع المحققين تسجل الإشارة عند رفض المكلف الإمضاء⁴.

المطلب الثاني: فحص المحاسبة والإجراءات النهائية للتحقيق:

الفرع الأول : فحص المحاسبة:

دراسة الوضعية الجبائية والمحاسبية لمؤسستكم خلال سنوات 2011، 2012، 2013، 2014 و التي تمت وفقاً للإشعار بالتحقيق والتفتيش رقم 2015/06 المعد بتاريخ 2015/02/05 حيث تم تسجيل الملاحظات التالية :

أولاً- المحاسبة من حيث الشكل: تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

- دفتر اليومية العامة المقدم و المصادق عليه بتاريخ 06 جانفي 2008 تحت رقم 2008/05

¹أنظر الملحقين رقم 01 ، 02

²أنظر الملحقين رقم 03 ، 04

³أنظر الملحق رقم 05

⁴أنظر الملحق رقم 06

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

- دفتر الجرد المرقم و المصادق عليه بتاريخ 06 جانفي 2008 تحت رقم 2008/04.
- اليوميات المساعدة: دفتر الصندوق، البنك، العمليات المختلفة، المبيعات، المشتريات، و دفتر الأستاذ لكل السنوات المحقق فيها.
- سجل الأجور.

ثانيا- المحاسبة من حيث المضمون:

إن تفحص العمليات المحاسبية التي تم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية أدت إلى ملاحظة النقائص التالية:

- سنة 2011:

فواتير الاسمنت لمصنع الحامة بوزيان مفصلة في الجدول التالي:

الجدول رقم 06: فواتير الاسمنت

رقم الفاتورة	المورد	التاريخ	المبلغ	مبلغ الرسم TVA	تاريخ استرجاع TVA
9798	ERCE	2011/01/21	39.000	6.630	2011/02/20
9879	ERCE	2011/01/21	78.000	13.260	2011/02/20
7031	ERCE	2011/02/18	78.000	13.260	2011/03/18
9124	ERCE	2011/02/02	78.000	13.260	2011/12/20
21149	ERCE	2011/11/15	5.780	982	2011/12/20
21148	ERCE	2011/11/15	68.000	11.560	2011/12/20

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

- حساب الرسم على القيمة المضافة TVA: قتم باسترجاع الرسم على القيمة المضافة على الفاتورة رقم 01/87 المؤرخة بتاريخ 2011/01/31 مرتين الأولى في هر جانفي، و الثانية في شهر أفريل مبلغ الرسم يقدر بـ 176.149 دج حيث قامت الشركة بشراء كمية معتبرة من قطع الغيار من عند المورد MOTOREST

- حساب مخصصات الإهلاك: تم تسجيل إهلاك بمبلغ 419.590 دج في حين أن الإستثمارات المسجلة قديمة و مهتلكة كليا

- حساب الصندوق: أظهر حساب الصندوق أرصدة دائنة ابتداء من تاريخ 2011/01/31 إلى غاية 2011/04/29 و قد وصل أكبر رصيد دائن بمبلغ 2.425.780.60 دج.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

- حساب المورد: بقي حساب المورد المسجل في الميزانية الافتتاحية و المقدر ب: 2.043.025.60 دج بدون تسوية.

- استهلاك المواد الاولية: التسجيل السنوي لمبلغ استهلاك المواد الأولية و لك في 2011/12/31 و هذا مخالف لتعليمات و مبادئ النظام المالي المحاسبي SCF الذي ينص على تسجيلها يوميا في دفتر اليومية العامة أو على الأقل شهريا شرط تسجيلها يوميا في دفتر الأستاذ.

- حساب المبيعات 71: مقارنة فواتير البيع مع الدفاتر المساعدة المقدمة أدت إلى تسجيل وجود الإختلافات التالية:

الجدول رقم 07: مقارنة فواتير البيع مع الدفاتر المساعدة المقدمة.

رقم الأعمال حسب المحاسبة	تاريخ رقم الأعمال في المحاسبة	رقم الأعمال حسب الفواتير دج	رقم الفواتير المقدمة	الشهر
1.827.050	2011/01/31	532.300	03 ، 01	جانفي
1.385.300	2011/02/28	1.436.450	05 ، 04	فيفري
1.257.900	2011/03/31	-	-	مارس
2.280.000	2011/04/30	1.306.400	10 ، 09	أفريل
2.038.400	2011/05/31	1.676.000	12	ماي
-	-	1.016.656	17 ، 14 ، 13	جوان
823.700	2011/07/31	621.000	18	جويلية
446.000	2011/08/31	1.709.856	20 ، 19	أوت
-	-	242.000	25	سبتمبر
-	-	658.800	26	أكتوبر
763.250	2011/11/30	1.066.400	39 ، 36 ، 34 ، 31	نوفمبر
357.496	2011/12/31	2.251.656	41 ، 40 ، 38	ديسمبر
11.279.096	-	12.517.518	-	المجموع

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

ملاحظة المحققين أنه هناك اختلاف كبير بين مبالغ الفواتير المقدمة للمنتوج المباع ومبلغ المبيعات في المحاسبة.

و كذلك بعد تفحص الفواتير و ترتيبها وجدنا غياب فواتير البيع رقم 01، 03، 06، 07، 08، 11، 15، 16، 21، 23، 24، 27، 28، 29، 30، 35، 37 و مع ذلك بقي رقم الأعمال المسجل على الفواتير أكثر من رقم الأعمال المسجل في الميزانية.

الجدول رقم 08: مقارنة كميات الحصى حسب فواتير البيع مع سجلات المبيعات (م3): لسنة 2011

الاشهر	كمية الحصى المباعة حسب الفواتير (م3)	كمية الحصى المباعة حسب سجل المبيعات	الفرق
جانفي	586	3451	2865
فيفري	1886	1813	(74)
ماس	1275	1680	405
أفريل	-	1960	1960
ماي	5530	1904	(3626)
جوان	1303	875	428
جويلية	790	-	790
أوت	1569	1764	195
سبتمبر	605	-	(605)
أكتوبر	890	-	(890)
نوفمبر	1376	1498	122
ديسمبر	2994.5	203	2791.5

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

المقارنة أدت إلى تسجيل وجود اختلاف و عدم تناسق كميات الحصى المباعة المسجلة في فواتير البيع مع تلك المسجلة في سجل المبيعات.

- حساب البنك: إغفال العمليات المسجلة في الكشف البنكي BNA المفتوح بقسنطينة سنة 2011

المبالغ المغفلة المحصلة نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

يوم 2011/01/17 بمبلغ 224.640 دج

يوم 2011/02/18 بمبلغ 283.666,50 دج

يوم 2011/05/04 بمبلغ 250.000 دج
يوم 2011/05/18 بمبلغ 445.525 دج
يوم 2011/06/16 بمبلغ 256.000 دج
يوم 2011/06/19 بمبلغ 183.982,50 دج
يوم 2011/08/19 بمبلغ 329.000 دج
يوم 2011/08/27 بمبلغ 252.544.56 دج
يوم 2011/09/02 بمبلغ 105.138 دج
مبلغ المصاريف غير المسجلة في حساب البنك BNA يقدر 3.025.451 دج

- سنة 2012:

- عدد العمال المصرح بهم 02
- غياب معظم فواتير البيع

- **التسجيل السنوي للاستهلاك:** تم تسجيل الاستهلاكات من المواد الأولية دفعة واحدة في :
2012/12/31 و في جميع الدفاتر المحاسبية و هذا مخالف لمبادئ و تعليمات النظام المحاسبي و المالي SCF الذي ينص على تسجيلها يوميا أو على الأقل شهريا بشرط تسجيلها يوميا في الدفاتر المحاسبية المساعدة .

- **حساب المورد:** عدم وجود تناسق أو ترابط بين المبالغ الدائنة لحساب المورد و المبالغ المدينة كما تم تسجيل تسوية جزء من هذا الحساب بمبلغ 8.200.000 دج دفعة واحدة بتاريخ 2012/12/31 دون أي تفصيل

- **حساب دائنو الخدمات:** تسوية هذا الحساب في 2012/12/31 دفعة واحدة مع أن التسوية الفعلية كانت بتاريخ تحرير فواتير الخدمات.

- نفس الشيء بالنسبة للأجور يقوم بالتسوية في نهاية كل سنة.

- **حساب البنك 485:** إغفال العمليات المسجلة في الكشف البنكي BNA المفتوح في قسنطينة سنة 2012، و المبالغ المغفلة المحصلة نذكر منها على سبيل المثال:

يوم 2012/01/27 بمبلغ 300.000 دج
يوم 2012/02/03 بمبلغ 300.000 دج
يوم 2012/02/16 بمبلغ 410.904 دج
يوم 2012/03/16 بمبلغ 371.475 دج
يوم 2012/03/29 بمبلغ 200.000 دج
يوم 2012/04/26 بمبلغ 270.036 دج

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

يوم 2012/05/25 بمبلغ 200.000 دج
 يوم 2012/05/26 بمبلغ 277.875 دج
 يوم 2012/06/23 بمبلغ 200.000 دج
 يوم 2012/07/15 بمبلغ 293.904 دج
 يوم 2012/09/06 بمبلغ 200.000 دج
 يوم 2012/09/17 بمبلغ 400.000 دج
 يوم 2012/10/05 بمبلغ 421.083 دج
 يوم 2012/12/20 بمبلغ 455.364 دج

المبالغ المنفقة المغفلة الغير مجلة في حساب BNA، مجموع المصاريف المغفلة: 4.377.592,04 دج.

-حساب المبيعات 09: مقارنة كمية الحصى حسب فواتير المبيعات لسنة 2012 بـ م3

الجدول رقم 08: مقارنة كميات الحصى حسب كمية الحصى حسب فواتير المبيعات

الاشهر	كمية الحصى المباعة حسب الفواتير (م3)	كمية الحصى المباعة حسب سجل المبيعات (م3)	الفرق (م3)
جانفي	-	1771	1771
فيفري	480	1918	1438
ماس	237	2072	1835
أفريل	-	1449	1449
ماي	240	840	600
جوان	-	1169	1169
جويلية	-	814	814
أوت	-	1464	1464
سبتمبر	783	1075	292
أكتوبر	719.5	1385	665.5
نوفمبر	304	607	303
ديسمبر	-	830	830

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

- سنة 2013:

يوم 2013/01/18 بمبلغ 285.500 دج

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

يوم 2013/01/31 بمبلغ 117.000 دج
 يوم 2013/02/18 بمبلغ 2.500.000 دج
 يوم 2013/02/23 بمبلغ 332.000 دج
 يوم 2013/02/28 بمبلغ 117.000 دج
 يوم 2013/03/02 بمبلغ 1.000.000 دج
 يوم 2013/04/14 بمبلغ 281.268 دج
 مجموع المبالغ المغفلة المنفقة: 4.951.452.01 دج

- الصندوق: أظهر حساب الصندوق أرصدة دائنة مستمرة ابتداء من 2013/01/31 إلى غاية 2013/11/30

- المبيعات 704: مقارنة رقم الأعمال في فواتير البيع مع رقم الأعمال المسجلة في المحاسبة لسنة 2013:

المقارنة أدت إلى تسجيل وجود اختلاف كبير بين أرقام الأعمال الشهرية المسجلة في سجل المبيعات مع تلك المسجلة في فواتير البيع.

الجدول رقم 10: مقارنة فواتير البيع مع الدفاتر المساعدة المقدمة.

الشهر	رقم الفواتير المقدمة	رقم الأعمال حسب الفواتير دج	تاريخ رقم الأعمال في المحاسبة	رقم الأعمال حسب المحاسبة
جانفي	-	-	2013/01/31	1.840.600
فيفري	9,8,5,4,3,2,1	1.560.005	2013/02/28	908.000
مارس	12,11,10,6	1.261.000	2013/03/31	652.000
أفريل	14,7	599.000	2013/04/30	1.261.400
ماي	13	187.200	2013/05/31	711.600
جوان	16	411.100	2013/06/30	411.100
جويلية	46,20,17	1.209.200	-	-
أوت	21	299.200	2013/08/31	267.500
سبتمبر	23,22	348.800	2013/09/30	1.048.700
أكتوبر	24	440.200	2013/10/31	649.000
نوفمبر	25	208.800	-	-
ديسمبر	49,48,42,32,27,26	1.195.200	2013/12/31	326.000

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

بعد تفحص فواتير البيع لسنة 2013 و ترتيبها لاحظنا غياب فواتير البيع على سبيل المثال لا الحصر رقم: 15، 18، 19، 28، 29، 30، 31،.....

-حساب المبيعات: مقارنة كمية الحصى حسب فواتير المبيعات لسنة 2013 ب م3
الجدول رقم 11 : مقارنة كميات الحصى حسب كمية الحصى حسب فواتير المبيعات

الاشهر	كمية الحصى المباعة حسب الفواتير(م3)	كمية الحصى المباعة حسب سجل المبيعات	الفرق
جانفي	-	1420	1420
فيفري	16463	1409	(237.3)
ماس	1355	1266	(10.91)
أفريل	630	1050	420
ماي	192	621	429
جوان	436	1180	744
جويلية	1307	1259	(352)
أوت	304	751	447
سبتمبر	356	751	43
أكتوبر	356	313	1406
نوفمبر	242	11788.5	936.5
ديسمبر	1230	1506	276

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

مقارنة كمية الحصى بين فواتير البيع و سجل المبيعات لسنة 2013 ب م3: المقارنة أدت إلى تسجيل وجود اختلاف كبير بين الكميات الشهرية المسجلة في سجل المبيعات مع تلك المسجلة في فواتير البيع.

- سنة 2014 :

مشتريات الحديد المبالغ فيها مفصلة كما يلي :

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

قام المعني بمشتريات مبالغ فيها حسب الفاتورة رقم T11/05/1110 بتاريخ 2014/05/17 و تتمثل هذه المشتريات:

1 Fille de fer machine 3,659 tonne

2 Rond a béton 8mm 4,536 tonne

3 Rond a béton 10mm 2,236 tonne

4 Rond a béton 12mm 3,454 tonne

5 Rond a béton 14mm 3,845 tonne

مبلغ الفاتورة خارج الرسم هو 1.023.699.10 دج

مبلغ الرسم TVA: 93.136.30 دج المعاد إدماجها.

- حساب المبيعات 704: مقارنة كمية الحصى حسب فواتير المبيعات لسنة 2014 بـ 3:

الجدول رقم 12 : مقارنة كميات الحصى حسب كمية الحصى حسب فواتير المبيعات

الاشهر	كمية الحصى المباعة حسب الفواتير (م3)	كمية الحصى المباعة حسب سجل المبيعات	الفرق
جانفي	210	1386	1176
فيفري	292	687	395
ماس	194	1254	1060
أفريل	924	1206	282
ماي	-	1475	1475
جوان	182	979	797
جويلية	210	1213	1003
أوت	-	-	-
سبتمبر	1460	897	(519)
أكتوبر	760	1594	804
نوفمبر	1279	1056	(216)
ديسمبر	846	912.5	66.5

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميله

لاحظ المحققون أنه هناك اختلاف كبير في الكميات المسوقة بين فواتير البيع المقدمة و كذلك الكميات المسوقة في سجل المبيعات.

الفرع الثاني: الإجراءات النهائية للتحقيق (التبليغ النهائي):

و نظرا لخطورة النقائص المسجلة و تأثيرها بصورة كبيرة على نزاهة و مصداقية المحاسبة المقدمة فإنه يتم رفض هذه الأخيرة طبقا للمادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية و يعاد تشكيل مختلف القواعد طبقا للمادة 44 من نفس القانون و ذلك بالاعتماد على المعطيات المتوفرة و ذلك وفق الطرق الآتية:

- إعادة تشكيل قم الأعمال :

قبل إعادة تشكل رقم الأعمال ينبغي الإشارة إلى كمية المتفجرات المستهلكة خلال السنوات: 2011، 2012، 2013، 2014 و منه تم تحديد كمية الحصى المباعة.

- كمية المتفجرات المستهلكة: تم تحديد المتفجرات المستهلكة وفقا للمعلومات الواردة إلى مصلحة الضرائب من ONEX بئر العرش و هي كما يلي:

سنة 2011 = 9225 كلغ

سنة 2012 = 12220.50 كلغ

سنة 2013 = 4972 كلغ

سنة 2014 = 6135.50 كلغ

- تحديد كمية الحصى المستخرجة: تم تحديد كمية الحصى المستخرجة بتطبيق معدل إنتاج قدره 1 كلغ متفجرات ينتج عنه 3م03 من الحصى مع اعتماد معدل ضياع (التربة) قدره 10% و عليه تكون الكمية الصافية كما يلي:

الجدول رقم 13: تحديد لثمية الحصى المتخرجة الصافية بـ 3م

السنة	2011	2012	2013	2014
كمية المتفجرات المستعملة	9225	12220.50	4972	6135.50
معامل الإنتاج	03	03	03	03
كمية الحصى المستخرجة بـ 3م	27675	36661	14916	18406
(-) نسبة ضياع التربة 10%	2767.5	36661.1	1491.6	1840.6
كمية الحصى المتخرجة الصافية بـ 3م	24907.5	32994.9	13424.4	16565.4

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

-تحديد كمية الإنتاج المباع: تم تحديد مبلغ الإنتاج المباع خلال هذه السنوات باعتماد سعر بيع الوحدة في المتوسط قدره 700 دج/م³ و عليه يكون مبلغ الإنتاج المباع كما يلي:

الجدول رقم 14: تحديد كمية الإنتاج المباع

السنة	2011	2012	2013	2014
الكمية المستخرجة الصافية م ³	24907.5	32994.9	13424.4	16565.4
سعر البيع الوحدة دج	700	700	700	700
مبلغ الإنتاج المباع دج	17.435.250	23.096.430	9.397.080	11.595.780
رقم الأعمال المصرح به دج	11.279.096	10.280.475	8.075.900	5.646.200
الإرتفاع دج	6.156.154	12.815.955	1.321.180	5.949.580

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

-الرسم على النشاط المهني TAP: أرقام الأعمال المحققة معفية من الرسم على النشاط المهني TAP وفقا للمادة 171 من قانون المناجم.

-الرسم على القيمة المضافة:

1 رسم القيمة المضافة على المشتريات: تم إعادة إدماج رسم القيمة المضافة على المسترجع مرتين عن الفاتورة رقم 01/87 المؤرخة بتاريخ 2011/01/31 حيث تم استرجاعها في جانفي 2011 و أبريل 2011 مبلغ الرسم يقدر بـ 176.149,00 دج

2 -الرسم على القيمة المضافة على رقم الأعمال TVA:

حساب الرسم على القيمة المضافة على رقم الأعمال المخفي وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم 15: حساب القيمة المضافة على رقم الأعمال المخفي

السنة	2011	2012	2013	2014
الإرتفاع في رقم الأعمال دج	6.156.154	12.815.955	1.321.180	5.949.580
معدل الرسم %	%17	%17	%17	%17
الحقوق دج	1.046.546	2.178.712	224.600	1.011.428
معدل العقوبات %	%25	%25	%25	%25
العقوبات دج	261.636	544.678	56.150	252.857

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

1.264.285	280.750	2.723.390	1.308.182	مجموع الحقوق دج
-----------	---------	-----------	-----------	-----------------

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

-الضريبة على الأرباح المنجمية: و هي مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم16: حساب الضريبة على الأرباح المنجمية

السنة	2011	2012	2013	2014
الأرباح المعتمدة	2.615.287	3.464.464	1.521.251	1.739.367
(-) الضريبة على الأرباح المنجمية	863.045	1.143.273	502.012	573.991
= الأرباح الصافية الموزعة	1.752.242	2.321.191	1.019.238	1.165.376
معدل الضريبة	%10	%10	%10	%10
= الضريبة على الدخل الإجمالي	175.224	232.119	101.924	116.537
(-) الضريبة المصرح بها	86.915	82.670	101.924	-
(=) الفرق	88.309	149.449	0	116.537
العقوبات (25%)	13.246	22.417	0	17.480
إجمالي المستحقات	101.555	171.866	-	134.017

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

-الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور IRG/Salaire: قام بالتصريح بعدد العمال لسنة 2011 في

المتوسط 04 عمال أما في السنوات 2012، 2013، 2014 فقد قام بالتصريح إلا بعاملين (02) و هذا غير منطقي بالنظر إلى النشاط الممارس و هو استغلال المحجرة و على هذا الأساس قام المحققون باعتماد الاسس التالية و هي 10% من رقم الأعمال المعتمد.

الجدول رقم17: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور

السنة	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال المعتمد	17.435.250	23.096.430	9.397.080	11.595.780
القاعدة المعتمدة 10%	1.743.525	2.309.643	939.708	1.159.578
القاعدة المصرح بها	494.000	278.000	300.000	432.000
الفرق	1.243.525	2.031.643	639.708	727.578
المستحقات الناتجة 20%	249.905	406.329	127.942	145.516

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

العقوبات	62.476	101.582	31.985	36.379
المجموع	312.381	507.911	159.927	181.895

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

حقوق الطابع: عند تحصن فواتير المبيعات بينت وجود العديد منها محصلة نقد دون دفع مستحقات حقوق الطابع مع العلم أن مستحقات كل فاتورة من حقوق الطابع هو 1% من مبلغ الفاتورة و حد أقصى 2500 دج و المستحقات نمثلها كما يلي:

الجدول رقم 18: تبين حقوق الطابع

السنة	2011	2012	2013	2014
حقوق الطابع الواجبة الدفع	45.000	32.525	43.340	29.900
حقوق الطابع المسددة	27.500	32.525	25.840	29.000
الفرق	17.500	-	17.500	-
العقوبات 10%	1.750	-	1.750	-
الحقوق الواجبة السداد	19.250	-	19.250	-

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

-الجدول المفصل لمختلف الضرائب و الرسوم المذكر بها عن السنوات 2011، 2012، 2013، 2014:

وبعد إجراء مختلف التعديلات، فإن حصيلة المستحقات والعقوبات النهائية تكون على الشكل التالي:

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

الجدول رقم 19: جدول مفصل لمختلف الضرائب خلال المدة المحقق فيها

السنة	نوعية الضريبة/ الرسم	المستحقات البسيطة	المضاعفات	إجمالي المستحقات
2011	الضريبة على الأرباح المنجمية	508.945	127.236	636.181
	إعادة إدماج ر ق م/ المشتريات	176.149	26.422	202.571
	الرسم على القيمة المضافة /CA	1.046.546	261.636	1.308.182
	الضريبة على الدخل الإجمالي	88.309	13.246	101.555
	الضريبة على دخل الأجور	249.905	62.476	312.381
	حقوق الطابع	17.500	1.750	19.250
	المجموع	2.087.354	492.766	2.580.120
2012	الضريبة على الأرباح المنجمية	779.524	194.881	974.405
	الرسم على القيمة المضافة / CA	2.178.712	544.678	2.723.390
	الضريبة على الدخل الإجمالي	149.449	22.417	171.866
	الضريبة على دخل الأجور	406.328	101.508	507.910
	حقوق الطابع	-	-	-
	المجموع	3.514.013	863.558	4.377.571
2013	الضريبة على الأرباح المنجمية	-	-	-
	الرسم على القيمة المضافة / CA	224.600	56.150	280.750
	الضريبة على الدخل الإجمالي	-	-	-
	الضريبة على دخل الأجور	127.942	31.985	159.927
	حقوق الطابع	17.500	1.750	19.250
	المجموع	370.042	89.885	459.927
2014	الضريبة على الأرباح المنجمية	573.991	143.198	717.489
	الرسم على القيمة المضافة / CA	1.011.428	252.857	1.264.285
	الضريبة على الدخل الإجمالي	116.537	17.480	134.017
	الضريبة على دخل الأجور	145.516	36.379	181.895

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

حقوق الطابع	-	-	-
المجموع	1.847.472	450.214	2.297.686
إجمالي الحقوق	7.818.881	1.896.423	9.715.304

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

-إصدار الأوراد: حيث يتم إرسال الورد الفردي إلى المفتشية التي يتبع لها هذا المكلف الخاضع للتحقيق¹.

المبحث الرابع: واقع الرقابة الجبائية في الجزائر صعوبات تطبيقها، الإجراءات المستحدثة لتفعيلها المطلب الأول: صعوبات تطبيق الرقابة الجبائية:

تعاني الرقابة الجبائية من اختلالات منها ما يتعلق بالنظام الجبائي و منها ما يتعلق بالإدارة الجبائية وكذا الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة .

الفرع الأول : الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي :

تتمثل في غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية

حيث من الصعب تطبيق القوانين التشريعية الخاصة بالرقابة الجبائية ، وهي في حالة تغير دائم ، ومن الصعب فهم مواد تطبيقها ، وعلى من تطبق ، ووقت تطبيقها ، وهو ما فتح المجال أمام أعوان الرقابة الجبائية للإجابة عن هذه الأسئلة حسب معرفتهم و خبرتهم المتعلقة بتنفيذ القوانين الجبائية ، وفي بعض الأحيان يتم الرجوع إلى المسؤولين في الإدارة الجبائية لإعطاء الحلول لهذه الإشكالات. إن هذا الغموض وعدم الاستقرار الذي يميز التشريعات الضريبية أدت الى الحد من من فاعلية جهاز الرقابة الجبائية نظرا إلى:²

-الثغرات التي تكتنف التشريع الجبائي أدت إلى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي.

-عدم وجود نصوص قانونية تحمي أعوان الرقابة الجبائية وتضمن حقوقهم في تنفيذ مهامهم.

-التعديلات المتكررة في القوانين التي تثير الكثير من الجدل والنقاش ، وتؤدي الى الكثير من النزعات

الفكرية بين المكلفين وأعوان الضرائب ؛

-عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.

¹أنظر الملحق رقم 12

² قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين - حالة الجزائر - ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، .

معهد العلوم الاقتصادية والاجتماعية ، المركز الجامعي يحي فارس المدينة،2008-2009،ص114

الفرع الثاني : الصعوبات المتعلقة بالإدارة الجبائية :

و التي نلخصها في عدة نقاط أهمها

أولاً- نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية:

فرغم تدعيم الادارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الإطارات والمتمثلين في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغربي للجباية والجمارك ، إلا أنها لازالت تعاني من نقص الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية ، في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المتهربين من ذوي الخبرة باستعمال 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 والتي يمكن أن يقوم العون بمجرد الاطلاع على وضعية المكلف ونوع نشاطه والمخالفات التي يرتكبها¹.

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

ثانياً- نقص الإمكانيات والوسائل المادية :

رغم التطور الهيكلي الذي مس الإدارة الجبائية في الجزائر، إلا أنها لازالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية في وقت تعرف فيه تكنولوجيا المعلومات تقنيات معالجة متطورة جدا، واستعملا واسعا يشمل جميع المؤسسات العمومية و الخاصة، كما تعرف الدارة الجبائية في الجزائر مشاكل تؤثر باستمرار على عملها الرقابي تتمثل أساسا في ضعف الإمكانيات المادية المرتبطة بتجهيز المقرات بمختلف الوسائل المساعدة في هذا الإطار وتوفير وسائل نقل الأعوان إلى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات . وربط الإدارة الجبائية بوسائل الاتصال الحديثة لتسهيل عملية تبادل المعلومات والمعطيات بين هياكل الإدارة الجبائية بمختلف مستوياتها ، وإمكانية ربطها مع الهيئات الأخرى ذات الصلة لطلب المعلومات².

¹وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، سنة 2020، المادة 19، ص 08

²يوسف نور الدين ، الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر دراسة تقييمية للفترة من 2000-2008، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة بومرداس ، 2009-2010، ص 149.

ثالثا- ضعف الحماية المقررة للمراقبين

يكفل المشرع الجبائي للمراقبين الحماية أثناء تأدية مهامهم ، إلا أنها غير كافية نظرا لما يتعرضون له من تهديدات واعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين ، ولهذا فهم في حاجة الى تعزيزات أمنية خاصة أثناء التحقيقات التي يباشرونها خاصة في المناطق النائية، كما أن هذه الفئة تعاني من ضعف التحفيزات المالية والخدمية ، مما يؤثر على مردود الرقابة الجبائية سلبا.

رابعا- الفساد الإداري:

تتعدد مظاهر وأوجه الفساد الإداري في الدولة، وعندما يكون هناك فساد في القطاع الضريبي فإن هذا الوضع يؤدي إلى ببعض المكلفين إلى تقديم إقرارات ضريبية غير حقيقية ، مما يحرم القطاع المالي في الدولة من إيرادات كانت متوقعة ، كما يؤدي الفساد الإداري إلى تنامي شعور المكلف النزيه بالعبء الضريبي مما يقلص الأداء التنافسي لديه.

الفرع الرابع: الصعوبات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة و بعض الهيئات:

أولا:نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة: إن نقص الوعي الضريبي لدى كثير من المؤسسات والأفراد أصبح هاجسا يلاحق عملية الرقابة الجبائية، ويصعب من اتخاذ السياسات الضريبية الملائمة؛ فالكثير من المكلفين يبحثون على طرق ملتوية لفتح المجال أمامهم للتهرب الضريبي ، من خلال تخفيض المستحقات الضريبية والاستفادة من امتيازات غير مستحقة ، أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها من ملفاتهم .

ثانيا: عدم التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات

إن إتمام عملية الرقابة الجبائية قد يتطلب الاتصال بمختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة، والتي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة ، وهذا من اجل الحصول على المعلومات اللازمة في هذا الإطار ، إلا أن الواقع يثبت أن هذه المؤسسات لا تتعاون مع الإدارة الجبائية فيما يخص تقديم المعلومات للكشف عن المداخل غير المصرح بها؛ فالبنوك مثلا عادة ما تتماطل في تقديم كشف حساب العملاء الخاضعين للرقابة الجبائية ، وتكتفي بتقديم الكشوف لفترة قصيرة لا تتجاوز (06) أشهر بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث في الأرشيف.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

- المطلب الثاني : الإجراءات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر
- لقد عمدت الحكومة الجزائرية في الفترة الأخيرة إلى استحداث واتخاذ عدة إجراءات عملية تهدف إلى تدعيم وتطوير جهاز الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي تمحورت أساسا حول إصلاح نظام الرقابة الجبائية وجعله يتماشى مع الأنظمة الضريبية العصرية ممن خلال الإجراءات التالية:
- تسهيل الإجراءات الجبائية من خلال تأسيس الملف الجبائي ، الوحيد والذي تصنف وتتابع فيه كل التصريحات المختلفة للمكلفين بالضريبة ؛
 - إنشاء التحقيق المصوب أو التحقيق الظرفي ، والذي يعتبر أقل شمولية وأكثر سرعة و اقل تعمقا 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 عن إعادة التقييم وإرسالها إلى المكلف مباشرة لدفعها إلى قبضة الضرائب التي يتبعها؛
 - زيادة التشديد في العقوبات المفروضة على المكلفين المتهربين.
- كما ان الإصلاح الذي أدخلته الدولة على منظومة الرقابة الجبائية تعدى إلى عصرنة الإدارة الجبائية من خلال إعادة هيكلتها وتنظيمها ، وتمثل في الآتي:
- إنشاء ثلاث مؤسسات كبرى هي : مديرية كبريات المؤسسات ، مركز الضرائب، والمركز الجواري للضرائب؛
 - إنشاء مديرية العلاقات العمومية والاتصال ومديرية الإعلام والتوثيق من أجل تحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة؛
 - إعداد برامج تكوينية لرفع كفاءة أعوان الإدارة الجبائية؛
 - إصدار المديرية العامة للضرائب دليل لأخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب في هذا الصدد، يعتبر هذا الدليل قانونا لحسن السلوك و الذي سيترتب عن الاحترام الصارم له من قبل أعوان الضرائب، إحداث تغييرات إيجابية في الكيفية التي ينظر بها المواطنون إلى الإدارة الجبائية، و في نفس الوقت تحسين العلاقة بين الإدارة و مستعمليها؛
 - استحداث آلية التصريح الالكتروني للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات حيث تهدف هذه الآلية إلى توفير للمكلفين بالضريبة إمكانية إرسال عن بعد و بكل أمان تصريحاتهم الملزمين بها و هذا بغية جعل التسيير العادي للضرائب أكثر سهولة و التقليل من تكلفة الوقت و الانتقال؛
 - تطبيق برنامج الامتثال الجبائي على مستوى البنوك؛

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

- تعزيز التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك : وهذا عن طريق إنشاء فرق مختلطة ما بين الجمارك والضرائب للقيام بالتحقيقات المشتركة، وتبادل المعلومات والملفات المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي؛

- كما يشمل الإصلاح تطوير التعاون الدولي عن طريق إبرام الاتفاقيات الخاصة في مجال مكافحة التهرب الضريبي ، حيث أبرمت الجزائر في هذا الإطار عدة اتفاقيات ثنائية مع بلدان أوروبية ومغربية وأفريقية وعربية وآسيوية وحتى من دول أمريكا ، حيث تمكن من الإطلاع على أموال الأفراد في الخارج وذلك بحثهم على تقديم التصريحات المتعلقة بالمدخيل والإيرادات المحققة في الخارج . والحصول على المعلومات الضريبية التي تتعلق بالأرصدة البنكية للأفراد المودعة بالخارج، لتسهيل تحصيل الضرائب.

المطلب الثالث: مقترحات تفعيل آليات الرقابة الجبائية:

تتحمل الدولة الجزائرية مسؤولية خاصة اتجاه تفعيل آليات الرقابة بصفة عامة والرقابة الجبائية بصفة خاصة ، من أجل أن تحقق أهداف مختلف البرامج والسياسات تماشياً مع مقتضيات الحكومة ، فقد لا يحقق الجهاز الضريبي أهدافه في غياب أرادة سياسية حقيقية اتجاه النظام الرقابي العام ، ولذلك فإن تفعيل آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ومعالجة النقائص المسجلة لن يكون ذا جدوى في ظل انحسار الدور الرقابي للدولة ، ولهذا الغرض فإن مقتضيات التفعيل ترتبط بالعوامل الآتية:

أولاً: من حيث الهياكل المساعدة في عملية الرقابة الجبائية

أ - تفعيل نظام المعلومات الجبائي:

يعتبر إدراج التكنولوجيات الحديثة للإعلام و الاتصال على مستوى الإدارة الجبائية مرحلة هامة في مواصلة برنامج التحديث، فهذا يتطلب تكييف التشريع الجبائي من أجل التوجه نحو التقنيات غير المادية و تأطير لدخول الالكتروني للنظام المركزي ؛ حيث لا يمكن تنفيذ مختلف برامج الرقابة الجبائية دون الاستناد إلى نظام المعلومات الجبائي الذي يعتبر جد مهم لجميع المصالح الجبائية والعمود الفقري لمصلحتي الوعاء والتحصيل، و يهدف اعتماد المنظومة المعلوماتية الجبائية إلى تحكم أفضل في فئة المكلفين بالضريبة فيما يخص الأنشطة و الأملاك التي تتوفر عليها هؤلاء؛

غير أن هذا التنظيم يتطلب، اللجوء إلى الإجراءات الحديثة لمعالجة معلوماتية لكل المعطيات المرتبطة بفرض الضريبة على المكلفين بها و تحصيل مختلف أنواع الضرائب والرسوم، و هذا يتطلب أيضا التكفل بالعمليات المرتبطة فيما بينها و المتعلقة بالرقابة الجبائية والاجتهاد في معالجة القضايا النزاعية وتقديم الجداول الإحصائية الموجزة و هذا من أجل إعداد مؤشرات التسيير و النجاعة بصفة عاجلة و آلية، لا يمكن

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

تجسيد هذه الأهداف إلا من خلال إدراج التكنولوجيات الجديدة للإعلام والاتصال و خاصة تطبيق منظومة معلوماتية ناجعة، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال:

- تكوين الأعوان الجبائين في كيفية استعمال الإعلام الآلي و الحبكات المعلوماتية القاعدية (MS OFFICE)؛

- تجهيز كل المصالح بعتاد الإعلام الآلي المناسب؛

- وضع منظومة شبكية من نوع البريد الإلكتروني، وإدخال الانترنت في المصالح الجبائية.

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

- التخفيف من حجم المهام المنفذة من طرف الأعوان، و نزع الصفة المادية عن كل العمليات الجبائية

ابتداء من استقبال المكلف بالضريبة و تأسيس الوعاء والتحصيل وكذا تسيير الملف الجبائي؛

- ولوج كل الأعوان إلى المنظومة المعلوماتية من خلال التأهيلات المراقبة؛

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

- تقديم معطيات موجزة ذات مصداقية؛

- مركزة قاعدة المعطيات بالنسبة لمختلف فئات المكلفين بالضريبة تسمح بالولوج الآلي للمحققين في

المحاسبة إلى البطاقات عند قيامهم بالمهام المسندة إليهم؛

- التحكم الأفضل في الموارد الجبائية، و محاربة الاقتصاد الموازي و غير القانوني، و مكافحة كل مظاهر الغش مهما كان نوعها؛

- التقليل في معالجة الشكاوى النزاعية للمكلفين بالضريبة؛

- التخفيض في الكلفة الناتجة عن طلب المطبوعات، و تسهيل عملية ولوج المكلفين بالضريبة إلى

حسابهم الجبائي من خلال شهادات الولوج المراقبة.

- إدراج إجراءات التصريح و الدفع عن بعد.

بـ من حيث الوسائل المادية والبشرية:

حتى تتطور مصالح الرقابة الجبائية بمهامها ينبغي أن تدعم بالعدد الكافي من الموظفين المؤهلين

الذين يتمتعون بشروط الكفاءة و النزاهة و الالتزام طبقا لمدونة أخلاقيات المهنة ، كما يجب أن تمنح لهم

الوسائل المادية والمالية الكافية لتنفيذ البرامج بعيدا عن ضغط المحيط، مع ضرورة تبني سياسة تحفيز

قوية من خلال تحسين أوضاع أعوان الرقابة ماديا واجتماعيا ، لمواجهة مختلف الإغراءات مع تطبيق

الشفافية في كل ما يرتبط بالمسار الوظيفي لموظفي الإدارة الجبائية.

ثانيا: العمل على سن قوانين جبائية ذات صياغة واضحة:

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

ثالثا: العمل على تقريب الإدارة الجبائية من المواطن وتحسين الخدمة العمومية.

يجب على الإدارة الجبائية إذا ما أرادت أن تُفعل من عملها الرقابي ، أن تنتشر الثقة في نفوس المكلفين عن طريق ، ترقية ثقافة الاستقبال ونوعية الخدمة .فهو يضم مجموع معايير داخلية وخارجية التي يجب أن يلتزم احترامها أعوان الهياكل الجديدة (مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب)؛

حيث أن إرادة الإدارة في إقامة علاقة جديدة مع المكلف بالضريبة تركز على تقديم خدمة فعّالة وضمن استقبال نوعي بمختلف أشكاله : الاستقبال الشخصي ، البريد، الهاتف ، والبريد الالكتروني؛ إن هذا العمل يُرقي القيم ذات الصلة باللباقة والإعلام وأخذ المواعيد والإجابة على الطلبات خلال الأجل المطلوبة، كما يجب يتكفل بالأشخاص ذوي حركة محدودة والأشخاص الذين يعانون صعوبات من خلال تخصيص لهم استقبال خاص (مثلا: ممرات مهيأة للدخول ومكتب استقبال ملائم وإصغاء باهتمام) إن إدارة الضرائب يمكنها ان تقدم خدمة عمومية نوعية وذات جودة متى احترمت المعايير التالية: مصلحة متواجدة(نقوم بتحسين كيفية الدخول إلى مصالحننا تبعا لمتطلباتكم)، استقبال أكثر إصغاء (نستقبلكم بتهدب وفعالية)، معالجة سريعة لطلباتكم للمعلومات (نرد في الأجل المعلن عنها)، نصغي إليكم لإحراز تقدم وفي الأخير نحسن تنظيمنا ونسعى لتطوير كفاءتنا.

كما أن الوصول إلى تجسيد هذه الالتزامات يعتبر رهانا يتعين على الإدارة تشريفه من خلال تقييم منتظم لمدى احترامها وإعلان نتائج هذا المسعى الجديد للنوعية لفائدة الجمهور العريض، وهو ما يشكل شفافية في تسيير التقييمات ورغبة أيضا في المضي قدما لجعل الخدمة العمومية أكثر نجاعة على وجه الخصوص.

- جعل من نوعية الخدمة أولوية إستراتيجية للإدارة الجبائية؛

- إضفاء الطابع المهني على مهام الاستقبال في الإدارة الجبائية؛

- وصول المكلف بالضريبة بسهولة للمصلحة ؛

- تسهيل الإجراءات الإدارية للمكلفين بالضريبة؛

- الإلمام بتطلعات المكلفين بالضريبة؛

- قياس وإعلان نتائج مسعى نوعية الخدمة بشكل منتظم¹.

¹وزارة المالية،مديرية العلاقات العامة و الاتصال، نشرة 2020،استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة، من الموقع الالكتروني الضرائب:www.gov.mfdgi.dz

خلاصة الفصل:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة.

كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها لمراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل

على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها، ولتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية ، وهذا بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

إلا أن الملاحظ انه ورغم الإمكانيات التي توفرها السلطات الجزائرية للإدارة الجبائية من أجل الرفع من مستوى الرقابة الجبائية بما يحقق المحافظة على الوعاء الضريبي إلا أنها تبقى محدودة بالنظر إلى نقص العنصر البشري المؤهل ، والوسائل المادية الموضوعة لأعوان الإدارة الجبائية من أجل القيام بمهامهم ، إضافة إلى غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية كل هذه المشاكل أدت بالسلطات المعنية إلى اتخاذ بعض الإجراءات في إطار تفعيل آليات الرقابة الجبائية والتي تمحورت حول تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف الضريبي ، وتدعيمها بالعنصر البشري في إطار عصرنة الإدارة الجبائية في ما يخص أعوان وموظفي الإدارة الجبائية لرفع مستوى كفاءتهم وكذلك تدعيم التنسيق الداخلي والخارجي؛ فقد تطرقنا في هذا البحث إلى نظرة عامة حول مديرية الضرائب و مختلف الهيئات المختصة بالرقابة الجبائية، و لتبيين مدى أهمية الرقابة الجبائية تم اقتراح حالة مؤسسة X

و مديرية الضرائب في الولاية تسعى إلى ضمان احترام و تطبيق القانون الجبائي المعمول به، و تسهر على التأكد من مدى صدق و صحة التصريحات الجبائية المقدمة و تحرص على مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضرورية، كما تعمل على اكتشاف الأخطاء و المخالفات و التجاوزات و الخروقات المسجلة بهدف تصحيحها و كل ذلك في إطار التكامل مع آليات تفعيل التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية سواء من القانون الضريبي أو أعوان الإدارة الجبائية ، وكذا تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف الضريبي.

خاتمة

الخاتمة

تعتبر الضرائب أهم مورد للدولة في تغطية نفقاتها العامة وهذا من خلال ميزانيتها العامة المسطرة التي تعبر عن حالة الاقتصاد الوطني ومدى نجاح الدولة في تطبيق سياساتها الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية لكونها مورد من الموارد الهامة لخزينة الدولة والجماعات المحلية وعلى الرغم من زيادة الحصيلة الضريبية ومساهمتها في التنمية الاقتصادية لكنها لم تستطع تحقيق أهدافها نظرا لوجود عراقيل تواجهها من أهمها الغش والتهرب الضريبيين حيث تعدان من أخطر الظواهر التي تعود بالضرر على الحالة الاقتصادية والاجتماعية للدولة والأفراد معا لذلك حظي موضوع التهرب و الغش الضريبي باهتمام السلطات المعنية، وهذا ما أدى إلى الاهتمام أكثر بوسائل معالجته، محاولة لتدارك النقص الحاصل في الموارد المالية للدولة، والذي جعل أموالا طائلة تتداول بكل حرية ومن دون مراقبة أو اقتطاع، وبذلك حرمت الخزينة العمومية منها.

و منه فالهدف من هذه الدراسة هو محاولة التعريف بعملية الرقابة الجبائية وتبيان هدفها الرئيسي المتمثل في مكافحة الغش الجبائي، هذه الظاهرة التي انتشرت بشكل كبير، وأدت إلى نزيف مستمر للمستحقات المالية للدولة، الأمر الذي جعل أموالا طائلة تتداول بحرية بدون أي رقابة.

غير أن الوصول إلى نتائج مشجعة في مجال مكافحة الغش و التهرب الضريبي تقتضي بالدرجة الأولى توافر عزيمة جادة من كل الأطراف وعلى كل المستويات، والتي من شأنها الإسهام في قسط وافر في محاربة هذه الظاهرة.

ولقد حاولنا من خلال هذا العمل إبراز بعض طرق التحقيق الجبائي، رغم أن الغش و التهرب الجبائي أصبح ثقافة لدى المكلفين بالضريبة الذين أصبحوا يطورون أساليبه كلما تطورت القوانين، وفي المقابل نجد الإدارة الجبائية بتهيأتها الرقابية تسعى بأعوانها وإمكاناتها التي تعاني نقائص كبيرة إلى تدارك الأمر وإيجاد حلول لهذه الظاهرة.

وبما أن موضوعنا يبحث في دور اجراءات التحقيق الجبائي في تحقيق الأهداف المرجوة منه وهو زيادة الإيرادات العامة كان من الضروري بعد تقديم الإطار النظري والإجرائي أن يتم الوقوف على واقعها الميداني، و ذلك من خلال دراسة حالة تطبيقية لشركة ذات مسؤولية محدودة.

و منه فأهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذا البحث تتمثل في:

1. يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية، نظراً لآثاره السلبية المتعددة.

2. من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك لطبيعته السرية، حتى أن المناهج المقترحة في عملية التقدير اتضح عجزها نتيجة النقائص التي تعرفها من جهة، ومن جهة أخرى نتيجة تطور طرق و أنواع التهرب الضريبي.

3. إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي وهذا ما لاحظناه عند دراستنا للواجبات الجبائية التي فرضها المشرع الجبائي على المكلف وذلك بالقيام من تلقاء نفسه بتقديم مختلف التصريحات لإدارة الضرائب المتعلقة بمختلف المداخل وتقوم الإدارة الجبائية بعملية الرقابة فيما بعد للتأكد من صحة ومصداقية هذه التصريحات.

4. إن الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة وتحمي المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية.

من خلال ذلك يمكن تقديم الاقتراحات و التوصيات التالية:

1. يستوجب على الإدارة الجبائية القيام بعملية التوعية لكافة المواطنين لاكتساب ثقتهم من أجل توطيد العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.
2. تحديث وتطوير الدلائل الخاصة بالرقابة الجبائية للتكيف مع كل التلاعبات و الممارسات المشبوهة بالغش والتهرب الضريبي.
3. الاعتماد في برمجة الملفات القابلة للتحقيق على الأنشطة والمعاملات الأكثر عرضة للغش الضريبي.
4. الرفع من إمكانيات الإدارة الضريبية في مجال التحقيق الجبائي سواء من حيث الجانب المادي أو البشري بالنظر إلى حجم الملفات القابلة للتحقيق.

وفي الأخير، نأمل أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع وفي جمع مادته العلمية وفي دراسته وعرضه بالشكل المقبول، و ذلك على أن تكون لنا في المستقبل فرصة تدارك النقائص والعيوب وكذا إثراء الموضوع من خلال دراسات مستقبلية لاحقة إن شاء الله.

الحمد لله

قائمة

المدراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1- الكتب:

1. محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد غرام، المالية العامة والنظام المالية في الإسلام، دار المسيرة للتسيير، عمان، 2000.
2. علي محمد خليل سليمان أحمد اللوزي، المالية العامة، دار وهران للنشر و التوزيع، 2000.
3. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، الطبعة الأولى، 1991.
4. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار الهدى للنشر و التوزيع، 2003.
5. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
6. علي محمد خليل، و الدكتور سليمان أحمد اللوزي، المالية العامة، جامعة لبنان، دار وهران للنشر و التوزيع، الطبعة 2000.
7. حمدي عبد العظيم، غسيل الأموال في مصر والعالم، القاهرة، 1997.
8. حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.
9. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للنشر، الجزائر، 2003.
10. عبد الكريم صادق بركات وآخرون، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1979.
11. ريتشار هيمنج: رسم سياسة مالية موجهة نحو تحقيق النمو، التمويل والتنمية.
12. هدى حامد قشوش، جريمة غسيل الأموال، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.
13. حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.
14. د. ناصر دادي عدون، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992/2003، منشورات البغدادي، 2003.

2- الأطروحات و الرسائل الجامعية:

1. فلاح محمد : الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية (حالة الجزائر) رسالة ماجيستر معهد العلوم الاقتصادية- جامعة الجزائر 1998.
2. بوعزيزي رضا : التهرب الضريبي في الجزائر ،رسالة ماجيستير، معهد العلوم الاقتصادية
3. جامعة الجزائر 1998 .
4. يحيواوي نصيرة : دراسة حول التهرب والغش الضريبي ،حالة الجزائر ، رسالة ماجيستير، معهد العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 1998 .
5. رضا خلاصي، المراجعة الجبائية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2000.

6. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، الجزائر، علوم التسيير، فرع مالية ونقود، 2003.
7. رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، خروبة، 2002.
8. طالب محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري (1996-1999)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، كلية علوم التسيير والاقتصاد، خروبة، 2002.
9. قدي عبد المجيد: فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية 1988-1995، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية - جامعة الجزائر - 1995.
10. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الخروبة، 2002.
11. سفيان خلوفي، بوجريو عبد الرؤوف، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2014، مذكرة ماستر، جامعة ميله، الجزائر.
12. حفيظة مقرابي، نوال قصر، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب، كلية العلوم الاقتصادية، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة خميس مليانة، 2010.
13. عبد القادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، ماستر علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية، بسكرة، 2017.
14. محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000.
15. ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، جامعة الجزائر، معهد علوم الاقتصاد والتسيير، الجزائر 2002

3- القوانين و المراسيم:

1. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2020.
2. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2020.
3. قانون التسجيل، المديرية العامة، الجزائر، 2020.
4. ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2017.
5. المرسوم التنفيذي 98/228، المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق ل 13 يوليو 1998
6. القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنفيذها وصلاحياتها، لوزارة المالية، المؤرخ في 12 يوليو 1999.
7. القانون رقم 01/21، المؤرخ في 7 شوال 1422، الموافق ل 22 ديسمبر 2001، والمتضمن لقانون المالية لسنة 2002.

8. التعليم رقم 134/وم/ م ع ض, المؤرخة في 15 فيفري 2000.

4- المجالات و المقالات:

1. كينث.س. روجرف, لماذا هذا الإقبال المدهش على العملة الورقية, في مجلة التمويل والتنمية, العدد 01, مارس 2002.
2. وفاء شيعاوي, الرقابة وضمانات المكلف بالضريبة, مجلة البحوث, العدد 11, الجزء الثاني, كلية الحقوق, جامعة الجزائر 1.
3. سومشايريتشويان, قياس ظاهرة التهرب الضريبي, في مجلة التمويل والتنمية, العدد 4, ديسمبر 1984.
4. فيتوتانزي, العولمة والنمل الأبيض الذي ينخر في بنية الضرائب, في مجلة التمويل والتنمية, العدد 1, مارس 2001.
5. جلال الشافعي, العولمة الاقتصادية, الأثر على الضرائب في مصر, في كتاب الأهرام الاقتصادي, العدد 179, نوفمبر 2002.
6. بلواضح الجيلاني, سعدي يحي, فعالية الرقابة الضريبة في مكافحة التهرب الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال فترة(2007-2012), مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية, العدد 12/2014 .
7. مغاري عبد الرحمان, شيخي بلال, دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائرية, مجلة الدراسات الجبائية, عدد 2, جوان 2013
8. حسين مبروك, الكامل في القانون التجاري, منشورات حلب, سوريا, 2000
- 9.

5- المؤتمرات و الملتقيات:

1. فريدريك شنايدر, دومينيك أنسي, الإختباء وراء الظلال, نمو الاقتصاد الخفي, في سلسلة قضايا اقتصادية, صندوق النقد الدولي, مارس 2002.
2. خطاب المدير العام للضرائب في اليوم الوطني لتحسين تحصيل الضرائب يومي 08-09 افريل 1996.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

1- Les ouvrages:

1. Mehl. L: Science et techniques fiscales, PUF, 1959, tome 2.
2. ANDRE MARGAIREZ : la fraude fiscale et ses succès donnés, imprimerie vandoise, suisse 1987.
3. Camille Rosier « l'impôt cité par Margairaz».
4. Margairaz et Markli, la fuite devant l'impôt et les controleursdes fiscalité, 1985.
5. M. Bouvier: introduction à la théorie de l'impôt et synthèse, 1996.
6. Forget (Patrice) « Pouvoir de l'administration et garantie du contribuable » 1988.
7. MARTINEZ J. C., la fraude fiscale, PUF, France, 1984.
8. Maurice COZIAN, Pricis de fiscalité des entreprises, 25^{ème} édition, Litec, 2002, Paris

9. Claude Laurent, Contrôle fiscale – la vérification personnelle, Bayousaine, France, 1995.
10. Philipe Coline " la vérification fiscale économique" 1979.
11. P. COLIN, G.GERVAISE, M.ROSETTI, Fiscalité pratique, librairie Vuibert, septembre 1994.
12. Michel Bovier, Marie Christine, l'administration fiscale en France, PUF, Paris, 1988.
1. Bernard PLAGNET, Droit fiscale, édition DALLOZ, Siery, Paris, 1992.
2. Emmanuel DISLE.SARAF, droit fiscale, édition DUNOD, Paris, 2002.
3. Forget (Patrice) « Pouvoir de l'administration et garantie du contribuable » 1988.
4. Marc LERAY, le contrôle fiscale, édition l'hurmattan, Paris, 1993.
5. Daniel RICHER, Les procédures fiscales, PUF, France, 1990.
6. Claude. Laurent, contrôle fiscale –la vérification de comptabilité- Bayeusaine, Paris, 1995.
7. Depudt et J. GARELICK, Fiscalité Algérienne, SNED ; Alger, 1972.
8. Memento Pratique fiscale 2000, édition Francis Lefebvre, Paris, 2000.
9. Lumertthierry " vérification fiscale personnelle" economica,1984.
10. CASIMIR J. P, Les signes extérieurs de revenus, Librairie de l'université, Paris, 1979.
11. Claude Laurent, contrôle fiscale la vérification personnelle, Bayousaine, France, 1995.
12. J. P casimir, Le code Annotée des procédures fiscales- contrôle fiscale, contentieux de l'impôt, 5ème éditions, la Villegrien éditions, Paris.
13. ARTUSO Max, Vérification fiscale de l'entreprise, édition Foucher, Paris, 2000.
14. Semol Ders " psychologie des finances et de l'impôt" PUF, 1973.
15. TIXIER GILBERT ET GURY G : droit fiscal international P.U.F paris 1985.
16. LEVINE PIERRE : la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale de caractère international – paris 1988.
17. J.C.Martinez, la fraude fiscale, PUE, France, 1984.

2- Sites Internet:

1. Anonyme, contrôle fiscale, <http://www.lesechos.FR/Patrimoine/guide/Fis.HTM>, samedi 28 février 2004.
2. Legi France, Droit et fiscalité des entreprises, [http://www.marseille.prenvence, CCI, FR/test1/droit/verif/asp](http://www.marseille.prenvence.CCI.FR/test1/droit/verif/asp), 28/02/2004.
3. Charte Fiscale, contrôles inopinés, [http://www.UMC.FR/guide_maisons/chart_fiscal/chap 9. contrôles.HTM](http://www.UMC.FR/guide_maisons/chart_fiscal/chap_9_contrôles.HTM), 28/02/2004.

3- Rapports et Séminaires:

1. Rapport de l'OCDE, l'évasion et fraude fiscal internationales, questions de fiscalité internationale, n° 1, OCDE, Paris, 1987.
2. Fiscalité directe – Acte du séminaire organisé par la DGI et le FMI / I.E.D.F 1993.

4- Bulletins et Guides:

1. Bulletin des services fiscaux, DGI, n° 19, Alger Print, Mars 2000.
2. Guide du vérificateur de comptabilité, DGI, 2001, Alger.

5- Les circulaires:

1. Circulaire N° 135/MF/DGI, du 15/02/2000.
2. Note n°102, de la DGI relative au rapport interministériel sur la lutte contre la fraude fiscale.

الملاحق

الملاحق

الملحق رقم 01: إشعار بالتحقيق في المحاسبة Avis de Vérification de Comptabilité

République Algérienne Démocratique et Populaire

بسم الله الرحمن الرحيم
رقم الضمان: 333 080

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction de MILA
BRV/MILA

Avis de Vérification de Comptabilité

Référence: F82
BRV/2015

Lettre avec
A.R.
N° _____

M. M. SIDI BOUYAHIAOUCHE LY Logt MILA

N. I. S: _____

Le 05/05/2015

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 SIÈGE SOCIAL le 25/05/2015 à heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2014, 2014 et 2014 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignées: IR2, IR6, TVA, TAP, IRG/SALARIES ET DROITS DE 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 traitement 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 contribuable.

Veuillez agréer, M ONSIEUR, l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade Noms et Grades des Vérificateurs

INSPECTEUR PRINCIPAL

INSPECTEUR PRINCIPAL

N. T - PHOTÉ DU CONTRÔLEUR ET VÉRIFIÉ

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي)

الملاحق

الملحق رقم 02: ميثاق المكلف بالضريبة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
-----oo00oo-----

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية البحث والمراجعات

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
SECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS

07 MAR 2014
وصول

Tél. N°: (021) 59.55.51 Fax. N°: (021) 59.52.17
N° MF / DGI/ DRV/ SD.LCF/B1/ DA/2014.

Alger, le 20 MARS 2014

Note
A

Monsieur le Directeur des Grandes Entreprises
Messieurs les chefs des Services des Recherches et Vérifications
Mesdames et Messieurs les Directeurs des Impôts de Wilaya

En communication à :

Monsieur l'Inspecteur Général des Services Fiscaux
Messieurs les Directeurs Centraux
Messieurs les Inspecteurs Régionaux des Services Fiscaux
Messieurs les Directeurs Régionaux des Impôts

Objet : Charte du contribuable vérifié.
Modifications apportées par les dispositions de la LF pour 2014.

J'ai l'honneur de vous faire parvenir ci-joint la liste ainsi que les commentaires appropriés aux dispositions modificatives ou complémentaires contenues dans la Loi de Finances pour l'année 2014, ayant trait au contrôle fiscal externe.

Ce document doit être annexé à chaque remise de la charte au contribuable vérifié à l'occasion des vérifications de comptabilité, des vérifications ponctuelles de comptabilité ou de des vérifications approfondies de situations fiscales d'ensemble et ce, en attendant d'apporter les aménagements nécessaires lors de la prochaine édition de la charte du contribuable vérifié.

Aussi, vous voudrez bien faire procéder à sa diffusion, notamment aux agents vérificateurs, tout en veillant à ce que chaque responsable du contrôle fiscal organise une réunion de travail pour commenter avec les vérificateurs tous les aspects qui y sont contenus et de me rendre compte de toutes les difficultés rencontrées.

Nul besoin d'attirer l'attention sur l'impact que devrait induire certaines de ces mesures sur la démarche des vérificateurs, notamment celles relatives au réencadrement de la procédure de rejet de comptabilité et de la taxation d'office.

En effet, ces nouvelles règles impliquent nécessairement l'écartement de toutes pratiques irrationnelles.

En vue de mutualiser et d'harmoniser les bonnes pratiques, en matière de contrôle, je vous demande de me faire part de toutes difficultés éventuellement rencontrées au titre, notamment, des qualifications des faits.

SBCF: 03. P.
مدير الأبحاث والتدقيق
ع. قويدر بن حسان

وزارة المالية
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
مديرية العامة للضرائب

CHARTE DU CONTRIBUABLE VERIFIE (ANNEE 2014)

Aménagements apportés par la loi de finances pour l'année 2014

Article de loi de finances	Article du code modifié
Article 25 de la LF pour 2014	Article 19 bis du CPF (nouvellement créé)
Article 26 de la LF pour 2014	Article 20 bis du CPF
Article 27 de la LF pour 2014	Article 20 ter du CPF
Article 28 de la LF pour 2014	Article 43 du CPF
Article 29 de la LF pour 2014	
Article 30 de la LF pour 2014	Article 44 du CPF
Article 10 de la LF pour 2013	Article 20 du CPF



« Art. 43. Le rejet de comptabilité, à la suite d'une vérification de comptabilité, ne peut intervenir que dans le cas où l'administration démontre son caractère non probant lorsque :

- la tenue des livres, documents comptables et pièces justificatives n'est pas conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du code de commerce, au système comptable financier et autres législations et réglementations en vigueur ;
- la comptabilité comporte des erreurs, omissions ou inexactitudes répétées liées aux opérations comptabilisées ».

Par ces dispositions, le législateur a procédé aux modifications précisées ci-après :

1. Il a introduit la notion de démonstration du caractère non probant de la comptabilité. C'est ainsi que la charge de la preuve de l'irrégularité de la comptabilité incombe à l'administration fiscale.

Cette formulation expresse par les dispositions de la LF pour 2014 renforce davantage les droits et garanties légalement accordés au contribuable vérifié.

Il s'agit de donner une plus grande assise à une pratique préexistante et dont le respect a été mainte fois exigé par l'administration centrale dans le cadre des notes qu'elle adresse à ses services en charge du contrôle fiscal externe.

2. Dans le but de structurer les conditions de rejet de comptabilité, le législateur a aussi proposé une nouvelle rédaction de ce texte, de façon à distinguer les irrégularités liées à la forme de celles relatives au fond.

3. Il a supprimé le dernier alinéa de l'article 43 du CPF en vigueur au 31/12/2013, étant donné que le rejet de comptabilité n'entraîne pas systématiquement le recours à la procédure de détermination d'office des bases d'impositions ; la régularisation pourrait valablement s'inscrire dans les procédures de contradictoires.

Article 30 de la LF pour 2014 modifiant et complétant l'article 44 du CPF

« Art. 44. Il est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition du redevable sans préjudice des autres sanctions prévues par ailleurs :

1) lorsque le contrôle ... (sans changement) ... ;

2) s'il ne détient pas de comptabilité ... (sans changement) ... ;

3) dans le cas où il n'a pas souscrit des relevés de chiffre d'affaires prévus par l'article 76 du code des taxes sur le chiffre d'affaires, au moins un (1) mois après que le service l'ait mis en demeure, par lettre recommandée avec accusé de réception, de régulariser sa situation.



4) s'il n'a pas fait sa déclaration et dont le revenu net déterminé comme il est dit aux articles 85 à 98 du code des impôts directs et taxes assimilées dépasse le total exonéré de l'impôt.

5) s'il s'est abstenu de répondre aux demandes d'éclaircissements et de justifications de l'inspecteur et du vérificateur.

6) lorsque la comptabilité n'est pas présentée après expiration du délai de huit (8) jours prévu dans l'article 20-9 du code des procédures fiscales, sauf cas de force majeure.

7) dans le cas où les dépenses personnelles ostensibles et notoires et les revenus en nature dépassent le total exonéré et qui n'a pas fait de déclaration ou dont le revenu déclaré après déduction faite des charges énumérées à l'article 85 du code des impôts directs, est inférieur au total des mêmes dépenses, revenus non déclarés ou dissimulés et revenus en nature.

En ce qui concerne ... (sans changement) ... ;

8) lorsqu'il s'agit d'entreprise étrangère ne disposant pas d'installation professionnelle en Algérie qui, passible de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les bénéfices des sociétés s'est abstenue de répondre à la demande du service des Impôts, l'invitant à désigner un représentant en Algérie.

En cas de désaccord avec l'inspecteur ou le vérificateur, le contribuable taxé d'office ne peut obtenir par la voie contentieuse la décharge ou la réduction de la cotisation qui lui a été assignée qu'en apportant la preuve de l'exagération de son imposition ».

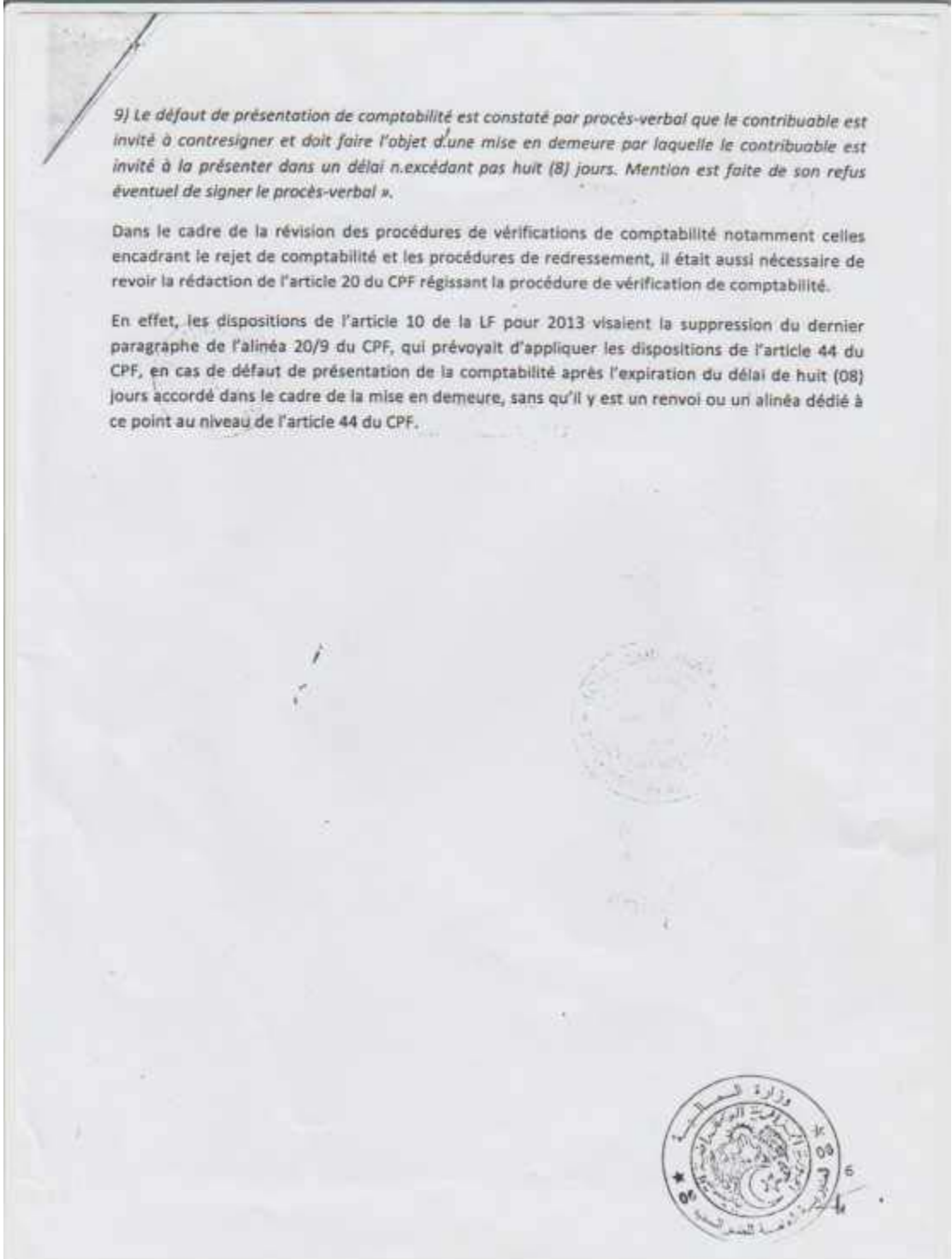
Les dispositions de l'article 30 de la LF pour 2014 ont apporté des corrections en la forme et en le fond aux dispositions fiscales régissant la procédure de taxation d'office (Article 44 du CPF), à savoir :

- la suppression de l'article 77 expressément cité par l'alinéa 3 de l'article 44 du CPF, nonobstant son abrogation par les dispositions de l'article 33 de la loi de finances pour 2007.
- le remplacement de l'alinéa 6 qui mentionnait le cas de rejet de comptabilité comme un cas de taxation d'office, par un nouvel alinéa qui cite le cas de défaut de présentation de comptabilité à l'issue du délai maximum de huit (08) jours accordé dans la mise en demeure comme un cas justifiant l'évaluation d'office des bases d'imposition du contribuable vérifié, sauf cas de force majeure.

Le rajout de la notion de « force majeure » à cet alinéa tient compte, du fait que le défaut de présentation de la comptabilité ne relèverait pas dans tous les cas d'une volonté délibérée du contribuable vérifié, dans le but de soustraire à un contrôle fiscal, c'est ainsi que le cas de force majeure répondant à toutes les exigences de droit et de fait, est prévu à titre exceptionnel.



الملاحق



المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي)

الملاحق

الملحق رقم 03 : كشف المحاسبة

وزارة المالية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية Site D - N° 17

RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

مديرة الضرائب المديرية الفرعية للرقابة الإحصائية Activité exercée : **ETP**

CONCERNANT

Rue _____ n° _____

ENAG - S.C. - 2006 (2005)

DESIGNATION DES COMPTES	01.01.2011	01.01.2012	01.01.2013	01.01.2014	OBSERVATIONS
	31.12.2011	31.12.2012	31.12.2013	31.12.2014	
MARCADE BRUTE					
CREDIT { Valeur de marchandises					
DEBIT { Marchandises consommées					
BENEFICE BRUT (cristal - débit) (1)					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{Bénéfices bruts} \times 100}{\text{Ventes}}$					
VALEUR AJOUTÉE					
CREDIT { Production vendue	47.093.374	51.564.932	33.157.869		
Production stockée					
Production de l'exercice pour elle-même					
Productions fournies					
Transfert de charges de production / Révisé			90		
TOTAL DU CREDIT	47.093.374	51.565.030	33.157.869		
DEBIT { Matières et fournitures consommées	25.859.140	40.236.615	22.282.835		
Services	12.990.178	2.907.429	5.043.583		
TOTAL DU DEBIT	38.849.318	43.144.044	27.326.420		
BENEFICE BRUT (cristal - débit) (2)	8.243.794	8.420.986	5.826.371		
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{V.A.} \times 100}{\text{Production vendue}}$	18,2	16,7	18,7		
RESULTAT D'EXPLOITATION					
CREDIT { Bénéfices brut (cristal - débit) (1) + (2)	8.243.794	8.420.986	5.826.371		
Produits divers					
Transfert de charges d'exploitation					
TOTAL DU CREDIT	8.243.794	8.420.986	5.826.371		
DEBIT { Frais personnels	3.639.176	5.207.333	3.155.431		
Impôts et taxes	1.123.944	845.620	828.652		
Frais divers					
Amortissements					
Provisions					
TOTAL DU DEBIT	4.763.120	6.052.953	3.984.083		
BENEFICE NET (cristal - débit) (3)	3.480.674	2.368.033	1.842.288		
POURCENTAGE NET = $\frac{\text{Bénéfices net} \times 100}{\text{C.A.}}$	7,2	4,7	6,7		

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقق الجبائي)

الملاحق

الملحق رقم 04 : جدول مقارنة الميزانيات Etat Comparatif des Bilans

BILANS					
ACTIF	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2024
matériaux et emballages	3.044.549	-	-	-	-
Matériaux de transports	16.690.505	-	-	-	-
Amortissement matériaux de transports	3.460.398	-	-	-	-
stocks	8.083.131	-	-	-	-
prêts et autres actifs financiers non courants	327.753	327.753	-	1.563.555	-
climats	11.474.763	-	9.651.574	-	-
autres débiteurs	3.221.724	4.323.475	160.235	600.759	-
Trésorerie	3.191.183	12.385.621	23.858.032	36.598.829	-
impôts et assimilés	-	-	8.067.963	7.470.763	-
autres immobilisations corporelles	-	19.732.054	19.732.054	19.732.054	-

PASSIF	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2024
Fonds social	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Résultat en instance d'affectation	4.943.359	6.733.656	12.333.975	14.975.192	-
Compte Courants des associés	15.310.187	15.434.859	-	-	-
impôts et taxes	2.210.293	-	-	-	-
autres dettes d'impôts et taxes	-	-	-	-	-
Prévisions bancaires	1.983.163	-	-	-	-
autres dettes d'impôts et taxes	15.258.939	-	-	-	-
Impôts	-	7.403.932	11.632.878	11.869.203	-
Fournisseurs et autres dettes des fournisseurs	-	-	34.534.376	34.692.087	-
autres dettes	-	-	423.238	738.690	-
Résultat	1.790.287	3.450.777	2.018.202	1.842.239	-
Total	44.505.260	33.208.557	58.077.430	62.917.449	-

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقق الجبائي)

الملاحق

الملحق رقم 05 : بطاقة بداية أشغال التحقيق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 33
Imp. Officielle (2007)

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Fiche de début des travaux
de vérification

le

Numéro de l'Affaire N° d'article d'imposition

Numéro d'Identification Statistique

Nom et Prénom ou Raison Sociale

Activité

Adresse Tél.

Avis de vérification de comptabilité N° du

Remis ou Reçu le

Période à vérifier du au

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

M.

M.

M.

Date de début des travaux préparatoires

Date du contrôle inopiné (1)

Date d'intervention sur place (contrôle au fond)

Lu et approuvé :

Le Chef de Service Les Vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné.

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي)

الملاحق

الملحق رقم 06: محضر انتهاء أشغال التحقيق المحاسبي والجبائي بعين المكان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الولائية للضرائب ميلية
فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي 2 - ميلية
رقم : / ف ت ج م / 2015 .

محضر انتهاء أشغال التحقيق
المحاسبي والجبائي بعين المكان

في السادس عشر من شهر نوفمبر من سنة 2015 على الساعة الثانية مساء تم الإنتهاء من أشغال التحقيق المحاسبي والجبائي لسنوات 2011-2012-2013-2014 والخاضعة بمؤسسة السيد / بقاولة أشغال البناء والمكان مقرها ببلدية ميلية.

عملية التحقيق تمت بمقر المؤسسة وذلك تبعا للاشعار بالتحقيق المحاسبي والجبائي رقم 2015/782 والموزع في 2015/05/19 حيث تمت مناقشة النفاذ المسجلة مع المكلف بالضريبة وبحضور مستشاره القانوني .

تم تسليم نسخة من هذا المحضر إلى السيد : لاستعمالها في حدود ما يسمح به القانون .

ميلية في: 2015/11/16

إمضاء المحققين

ع/ رئيس الفرقة -02-

إمضاء المعني

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي)

الملاحق

الملحق رقم 07: استدعاء لمناقشة النقائص المسجلة في المحاسبة

رقم الضمان 00354 يوم 2015/11/04
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
لمديرية عامة للضرائب
مدينة الجزائر لولاية
مدينة
فرقة التفتيش
والتحقيق الجبائي

Site C n° 18
استدعاء
عن المكتب

السيد المرحوم
للأستاذ احمد ميمون

رقم الملف: 03
تاريخ: 2015/11/04
محل: 644 مسكن - عميلة

مراجع: 2015/2791

بشرفي أن اطلب منكم الحضور إلى مصالحنا الكاتبة بـ
جمهورية الجزائر الديمقراطية الشعبية
الطابق الرابع، مكتب رقم 01، يوم 2015/11/12
ما بين الساعة 9 والساعة 11 من أجل القضية التالية التي تخصكم
عنا قسمة النقص المسجلة في حساباتكم
وذلك لسنوات 2011، 2012،
2013، 2014
مرفقين بالوثائق التالية: مستشاركم القانوني

تقبلوا مني، سيدي، فائق التقدير والاحترام
حرر به عميلة في 2015/11/04

الرجاء إحضار هذا الاستدعاء معكم

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي)

الملاحق

الملحق رقم 08 : نموذج التبليغ بالتقويم الأولي تبعا للتحقيق المحاسبي والجبائي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

التبليغ بالتقويمات تبعا للتحقيق المحاسبي

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية مينة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية،
فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي 2
المرجع رقم: / ف ت ج م / 2015

إلى السيد*****
ETPB
ولاية مينة

مراسلة مرافقة بوصول تسليم

يوم: 2015/11/16.

تبعا للاشعار بالتحقيق رقم 2015/782، المعد بتاريخ 19 ماي 2015. المتضمن لموضوع التحقيق المحاسبي من
2015/05/25 إلى 2015/11/16، حيث السنوات المعنية بالتحقيق تمتد من 2011/01/01 إلى 2014/12/31
تشمل الضرائب والرسوم امينة كالتالي: الرسم على القيمة المضافة - الضريبة على الدخل الاجمالي اقتطاع من المصدر - الضريبة
على الدخل الاجمالي / اجور - الرسم على النشاط المهني - حقوق التسجيل والطابع - الضريبة على ارباح الشركات.
تعلمكم أن الادارة الجبائية قامت بتعديل العاصر المعتمدة كأساس لحساب الضرائب، الحقوق والرسوم التي ينجم عنها
ضرائب تكميلية وذلك للأسباب الموضحة في التبليغ الحالي.
أن الإدارة الجبائية تمنح لكم مدة ثلاثين (30) يوما بداية من تاريخ استلامكم لهذا الإشعار بالتبليغ لإيفائها - أو تقويم
ملاحظات - حول موضوع التعديل (20 مكرور - 5 من قانون الاجراءات الجبائية)
غياب الرد خلال هذه المدة يؤدي بالإدارة الجبائية الى اختيار حالتكم كقبول ضمنى من طرفكم. (المادة : 20 - 6 من قانون
الاجراءات الجبائية .)
نلت اتساهكم عن امكانية في ظل الشروط المحددة قانونا أن ينجر عن هذه التقويمات (التعديلات) عقوبات جبائية،
يمكنكم طلب توضيحات بخصوص محتوى التبليغ تحت طلبكم وقبل انتهاء المدة المحددة للرد.
يمكنكم في ردكم طلب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون من مدير الضرائب للولاية.
يمكنكم الاستعانة بمسئشار من اختياركم لمناقشة الاقتراحات الحالية الواردة في التبليغ أو الرد علينا
(المادة : 20 - 6 من قانون الاجراءات الجبائية)
هذه المراسلة تحتوي على (09) ورقة بما فيها الورقة الحالية.
تقبلوا فاني التقدير والاحترام.

رئيس الفرقة

اسم ورقية المحققين

المصدر : معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي)

الملاحق

الملحق رقم 09: نموذج التبليغ بالتقويم النهائي تبعا للتحقيق المحاسبي والجبائي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب قسنطينة
المديرية الولائية للضرائب ميلة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي 2
الرقم : / ف ت ج / م / 2016

ميلة في: 2016/02/24

إلى السيد: *****
مقاول الأشغال العمومية والبناء ETPB
ميلة

الموضوع: التبليغ النهائي بالتقويمات تبعا للتحقيق المحاسبي

المرجع: مراسلتنا رقم: / ف ت ج / م / 2015 المؤرخة في: 2015/11/16

جوابكم المستلم في: 2015/12/26
سيدي:

تكملة إلى مراسلتنا المذكورة في المرجع أعلاه والمتعلقة بالزيادات الضريبية المقترحة وتبعا لملاحظاتكم المقدمة . بشرفتنا أن نطلعكم على سبيل الأخبار بالأوعية الضريبية التي تم اعتمادها بشكل نهائي فيما يتعلق
بـ: الضريبة على الدخل الإجمالي ..
والخاصة بالسنوات : 2011 ، 2012 ، 2013 و 2014 يمكنكم بعد إصدار الأوراد الطعن في الأسس الضريبية والتقويمات المستخلصة من عملية التحقيق المحاسبي والجبائي.

تقبلوا سيدي ، فائق التقدير والإحترام.

هذه المراسلة تحتوي على (10) ورقة بما فيها هذه الورقة .

ع / رئيس الفرقة

المحققين

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي)

الملحق

الملحق رقم 10: استدعاء حضور جلسة التحكيم لدى المديرية الولائية للضرائب

أرسلت يوم 2016/01/28 رقم الصنفان 003648
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

36th C. n. 11
مكتب الضريبة

استدعاء

مديرية الضرائب
الجزائرية الولائية للضرائب
فرقة التحقيق والتفتيش
الجبائي

ر.ت: 03
تلف: 03
بريد إلكتروني: 03
مساكن: مائة

BRV/03/2016
نر: 2016/01/28

يشرفني ان اطلب منكم الحضور إلى مصالحنا الكائنة بـ
مديرية الضرائب - ماسد
الطابق الرابع مكتب رقم 01 يوم 2016/02/15
ما بين الساعة 09:00 والساعة 12:00 من أجل القضية التالية التي تخصكم
المشكّم لدى مديرية الضرائب

مرفقين بالوثائق التالية: مستشاركم القانوني

تقبلوا مني، سيدتي، فائق التقدير والإحترام.
2016/01/28
المرزوق المرزوق

الرجاء إكمال هذا الاستدعاء منكم

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي)

الملاحق

الملحق رقم 11: إصدار الأوردة (الورد الفردي)

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N°: Année:

مديرية الضرائب لولاية
ميلة

السيّد (أ) (القلم، الاسم، المرقم) ميلة

التجارة أو المهنة: مقاوم الأسفلت العمومية والبناء

العنوان: ميلة

رقم الحالة: ميلة

رقم التعريف الإحصائي: ميلة

رقم التعريف المدني: ميلة

منشأة الضرائب
فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي

(Cachet d'identification)

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

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déduite (B)	MONTANT d'assiette (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.A.A. calculables	MONTANT des droits appelés	PENALTES		TOTAL des droits et pénalités à payer	
						De la base imposable	De la base imposée (Déduite)			Taux	Montant		
I.C.M.	2011	1.147.232	-	1.147.232	20%	229.454	-	-	229.454	25%	57.363	286.817	
	2012	4.837.668	-	4.837.668	5%	967.533	-	-	967.533	5%	241.883	1.209.416	
	2013	2.336.932	-	2.336.932	5%	467.398	-	-	467.398	5%	93.440	560.838	
	2014	1.529.459	-	1.529.459	5%	305.902	-	-	305.902	5%	76.473	382.375	
Opérations et Annonces (F+RG)	I.B.S.	2011	4.837.162	3.480.777	1.416.385	10%	930.461	661.348	-	269.113	25%	67.278	336.391
		2012	8.444.901	2.018.902	6.445.999	5%	1.668.331	-	-	1.668.331	5%	402.053	2.070.384
		2013	4.727.444	1.842.238	2.885.206	5%	808.209	352.025	-	548.184	5%	137.046	685.230
		2014	1.888.221	-	1.888.221	5%	308.762	-	-	308.762	5%	89.691	398.453
Versement Forfaitaire													
Autre sur l'Activité Professionnelle	2012	29.596.236	16.792.800	12.797.436	2%	591.865	335.856	-	255.919	20%	63.987	319.846	

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي)

الملاحق

الملحق رقم 12: نموذج التبليغ بالتقويم الأولي تبعا للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
VASFE

Republique Algérienne Démocratique et Populaire Série O : n° 20

Ministère des Finances

Direction Générale des Impôts
Direction des impôts de la wilaya
de MIL A
BRV / MIL A

Notification de Redressements suite à la Vérification approfondie de Situation Fiscale d'ensemble

Référence N 485/BRV/2015

Lettre avec
A. R. A. M.

Le 1/11/2015

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° 485/BRV/2015 du 30/04/2015, vous avez fait l'objet d'une vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble du 20/05/2015 au 25/11/2015 concernant l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du 01/01/2014 au 31/12/2014.

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'Administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul des impôts sur le revenu, 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 en cas d'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 21-3 du Code des Procédures Fiscales).
vous avez la possibilité de solliciter dans la réponse l'arbitrage du directeur.
La présente notification comporte (05) feuillets (x) y compris celui-ci.

Vous prie d'agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des
Vérificateurs

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي)