



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم الاقتصاد

دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي

- حالة الجزائر -

The Role of the Fiscal Control in the tax system

- the case of Algeria -

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد المالي والنقدي

إعداد الطالبة

زهرة محمد حبو

إشراف الأستاذ الدكتور

الياس نجمة

2011م



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم الاقتصاد

لجنة المناقشة والحكم على رسالة الماجستير في قسم الاقتصاد التي أعدتها الطالبة
زهرة حبو بعنوان دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي - حالة الجزائر-

شكلت لجنة المناقشة والحكم من السادة الأساتذة:

الدكتور الياس نجمة- الأستاذ الدكتور في قسم الاقتصاد- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

عضوا مشرفا.....

الدكتور رسلان خضور- الأستاذ الدكتور في قسم الاقتصاد- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

عضوا.....

الدكتور شادي بيطار- المدرس في قسم الاقتصاد- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

عضوا.....

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
" من عمل صالحا من ذكر أو أنثى وهو
مؤمن فلنحيينه حياة طيبة ولنجزينهم أجرهم
بأحسن ما كانوا يعملون "

صدق الله العظيم

سورة النحل

الآية (97)

شكر وتقدير

الحمد لله الذي تواضع كل شيء لعظمته، الحمد لله الذي ذل كل شيء لعزته، والحمد لله الذي خضع كل شيء لملكه، والصلاة والسلام على سيدنا محمد سيد الأولين والآخرين وعلى آله وصحبه ومن اهتدى بهديه إلى يوم الدين.

يطيب لي أن أتقدم بأسمى آيات الشكر والتقدير والعرفان إلى أستاذي الدكتور الياس نجمة الذي زودني بتوجيهاته وأفادني بواسع علمه وخلاصة تجاربه وقدم لي كل النصح والإرشاد وكان لي شرف تفضله بالإشراف على رسالتي.

وشكري موصول لأعضاء لجنة المناقشة لكل من الأستاذ الدكتور رسلان خضور والأستاذ الدكتور شادي بيطار لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة وتحمل أعباء قراءتها والحكم عليها وتصويبها وإثرائها بملاحظاتهم القيمة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساهم مساهمة مباشرة أو غير مباشرة في إنجاز هذا البحث، أخص بالذكر كل من السيد منير ديدون نائب مدير الرقابة الجبائية والسيد رامي محرز نائب مدير العمليات الجبائية بوزارة المالية، اللذان تعاونوا مع الباحثة وأسهما بتزويدي بالبيانات اللازمة في إكمال البحث، فلهن مني كل الاحترام والتقدير.

إلى كل هؤلاء أقدم الشكر الجزيل...

الباحثة زهرة محمد حبو

إهداء

إلى من جعلته قدوتي ومثلي الأعلى في حياتي... وأفخر بأن احمل اسمه

والذي الغالي رعاه الله

إلى نبع الحنان والمحبة... التي غمرتني دائما بعطفها وحنانها ولهفتها لتراني مثال الإنسان

الناجح

والذي العزيزة حفظها الله

إلى من هم أقرب ما لدي في الوجود، يا من قاسموني فرحي وحزني،....

إخوتي حفظهم ووفقهم الله: كريمة، نصيرة، رشيد، سمير، الياس

إلى بلدي مصدر فخري واعتزازي...

الجزائر الحبيبة

إلى بلدي الثاني الذي احتضني خلال فترة دراستي في الماجستير وفخورة بتخرجي من

كلية الاقتصاد - جامعة دمشق -

سورية حماها الله

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى كافة الزملاء والأصدقاء

إلى جميع أساتذتي خلال مراحل الدراسة

إلى هؤلاء جميعا أهدي هذا البحث المتواضع آملين أن نكون قد وفقنا في تقديم بحث

علمي يكون فيه الفائدة المرجوة.... والله الموفق

زهرة حبو

قائمة المحتويات

البيان	رقم الصفحة
الآية	أ
شكر وتقدير	ب
الإهداء	ج
فهرس المحتويات	د
فهرس الجداول	ز
فهرس الرسوم البيانية والأشكال	ط
فهرس الملاحق	ي
قائمة الاختصارات والرموز	ك
الملخص باللغة العربية	م
المقدمة	ن
مشكلة البحث	ع
أهمية البحث	ع
أهداف البحث	فا
فرضيات البحث	فا
أسباب اختيار الموضوع	فا
المنهج والأدوات المستخدمة في البحث	ص
حدود البحث	ص
صعوبات الدراسة	ص
الدراسات السابقة	ص
مخطط البحث	ش

1	الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره
3	تمهيد
6	المبحث الأول: أسباب التهرب الضريبي
6	أولا: الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي
9	ثانيا: الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية
11	ثالثا: الأسباب الذاتية والنفسية للمكلف
13	رابعا: الأسباب الأخرى
15	المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي والمناهج المستخدمة لقياسه
15	أولا: طرق التهرب الضريبي
23	ثانيا: المناهج المستخدمة لقياس ظاهرة التهرب الضريبي
29	المبحث الثالث: آثار ظاهرة التهرب الضريبي وسبل علاجه
29	أولا: آثار ظاهرة التهرب الضريبي
32	ثانيا: سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي
42	خلاصة الفصل الأول
44	الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر
46	تمهيد
47	المبحث الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
47	أولا: مفهوم الرقابة الجبائية
50	ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية
51	ثالثا: أساليب الرقابة الجبائية ودورها
54	المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية
54	أولا: إعداد برامج التحقيق الجبائي
58	ثانيا: أجهزة الرقابة الجبائية والحقوق المخولة لها

73	ثالثا: التزامات وضمانات المكلف
80	المبحث الثالث: طرق الرقابة الجبائية
80	أولا: تقدير الإدارة الضريبية
83	ثانيا: التصريح الذاتي للمكلف
87	خلاصة الفصل الثاني
88	الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها
90	تمهيد
91	المبحث الأول: التحقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية
91	أولا: إجراءات التحقيق المحاسبي
111	ثانيا: نتائج التحقيق المحاسبي
125	المبحث الثاني: التحقيق المصوب
125	أولا: مفهوم التحقيق المصوب
127	ثانيا: سير التحقيق المصوب
129	المبحث الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
129	أولا: مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
130	ثانيا: إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
143	خلاصة الفصل الثالث
144	الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر
146	تمهيد
147	المبحث الأول: نتائج الرقابة الجبائية
147	أولا: نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة
154	ثانيا: نتائج التحقيق المحاسبي
159	ثالثا: نتائج التحقيق في الرقابة على الأسعار

165	المبحث الثاني: الإجراءات المتخذة لتعزيز الرقابة في الجزائر
165	أولا: إجراءات متعلقة بآليات الرقابة الجبائية
166	ثانيا: تشخيص الإصلاحات الضريبية
173	ثالثا: إجراءات تشريعية
177	ربعا: إجراءات على مستوى الإدارة الجبائية
189	خامسا: تدابير أخرى
193	خلاصة الفصل الرابع
195	الخاتمة
201	قائمة المصادر والمراجع
211	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	محتويات الملف الجبائي للشخص الطبيعي والمعنوي	56
2	معالجة فوائض القيمة جبائيا	98
3	بيان مقارن للميزانية	99
4	كشف رقم الأعمال	100
5	كشف المحاسبة	101-102
6	إعادة تشكيل رقم الأعمال للسنوات (2001-2004)	114
7	الحقوق والجزاءات المدفوعة	115
8	إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفاتورة	116

117	إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة	9
117	إعادة تأسيس رقم الاعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني	10
118	إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة على الأرباح	11
118	إعادة تأسيس الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي	12
121	إعادة تأسيس رقم الأعمال في التبليغ النهائي	13
123-122	عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات	14
126	مميزات التحقيق المصوب	15
131	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي	16
138	طريقة التقييم وفقا لنمط المعيشة	17
140	ميزان الخزينة	18
147	عدد المكلفين بالرقابة في مجال التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق للفترة (2006-2008)	19
148	عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للفترة (2000-2009)	20
150	مقارنة عدد الملفات المبرمجة مع الملفات الخاضعة للرقابة خلال الفترة (2000-2007)	21
151	الحقوق والغرامات المسترجعة للفترة (2000- الفصل الأول من عام 2010)	22
153-152	دراسة التغيرات في الحقوق والغرامات المحصلة للفترة (2000-2009)	23
154	عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي للفترة (2000-2009)	24
156-155	تقسيم الأنشطة المبرمجة حسب النشاط للفترة (2000-2007)	25
157-156	الحقوق والغرامات المحصلة للتحقيق المحاسبي للفترة (2000- الفصل الأول لعام 2010)	26
158	دراسة التغيرات في الحقوق والغرامات للفترة (2000-2009)	27

160-159	عدد الملفات الخاضعة للرقابة في إطار التقييمات العقارية للفترة (2001-2009)	28
160	عدد الملفات والحقوق والغرامات المسترجعة في إطار التقييمات العقارية للفصل الأول لعام 2009 و 2010	29
161	عدد المراقبات لدول منظمة OCDE وبعض البلدان خارج المنظمة	30
163	توزيع الشكاوى حسب طبيعة المخالفات	31
164	توزيع الشكاوى حسب طبيعة النشاط	32
167	السلم الضريبي على الدخل الاجمالي لسنتي 1999 و 2003	33
172-171	التحصيلات المحققة في 2010/09/30	34
181-180	نتائج الرقابة لمديرية كبريات المؤسسة	35
182	تطور عدد المكلفين في النظامين الحقيقي والجزافي خلال الفترة (1997-2003)	36

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
67	هيكل مراكز الضرائب حسب المخطط الذي قدمه رئيس المشروع	1
135	تأثير طلبات التوضيح والتبرير للمكلف الخاضع للضريبة	2
136	طرق البحث عن المعلومة الجبائية	3
149	شكل بياني لعدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق من (2001-2009)	4
152	تمثيل بياني لعدد الحقوق والغرامات المحصلة للتحقيق المعمق من (2001-2009)	5
154	تمثيل بياني لعدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي للفترة (2000-2009)	6
157	تمثيل بياني لعدد الحقوق والغرامات المحصلة في التحقيق المحاسبي	7

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
1	كشف التصريحات من نوع G50	212
2	البلاغ الذي يتضمن رقم التعريف الجبائي	213
3	نسخة عن الإشعار بالاستلام للمؤسسة (X)	214
4	إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي	215
5	حالة مقارنة لجباية الدولة (المديرية العامة للضرائب/ الجمارك/ أملك الدولة) للفترة (2010/01/01 إلى 2010/09/30)	218
6	حالة مقارنة للتحصيلات المتعلقة بالمديرية العامة للضرائب DGI للفترة (2010/01/01 إلى 2010/09/30)	220
7	التعليمة الخاصة بالملف الوطني للمتربين	221

قائمة الاختصارات والرموز

La fraude fiscale	التهرب الضريبي
La vérification de comptabilité (VC)	التحقيق المحاسبي
La Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble (VASEF)	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
Vérification ponctuelle de comptabilité	التحقيق المصوب المحاسبي
Impôt sur le Revenu Global IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
Impôt sur les bénéfices des sociétés IBS	الضريبة على أرباح الشركات
Taxe sur la valeur ajoutée TVA	الضريبة على القيمة المضافة
Taxe sur l'activité professionnelle TAP	الرسم على النشاط المهني
Taxe intérieure de consommation TIC	الرسم الداخلي على الاستهلاك
Impôt forfaitaire unique IFU	الضريبة الجزافية الوحيدة
Ministère des finances MF	وزارة المالية
Direction générale des impôts DGI	المديرية العامة للضرائب
Direction des recherches et vérifications DRV	مديرية البحث والمراجعات
Services des Recherches et Vérifications SRV	مصالح البحث والمراجعات

Sous Direction de la programmation SDP	المديرية الفرعية للبرمجة
Service d'investigations fiscales SIF	مصلحة التحريات الجبائية
La taxe de domiciliation bancaire	رسم التوطين البنكي
Direction des Impôts de Wilaya DIW	المديرية الولائية للضرائب
Direction Régionale des Impôts DRI	المديرية الجهوية للضرائب

دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي

- حالة الجزائر -

تحت إشراف الأستاذ الدكتور: الياس نجمة

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد المالي والنقدي

الملخص:

إن التهرب الضريبي ظاهرة عالمية موجودة وستبقى موجودة، إلا أن حدتها تختلف من بلد إلى آخر، والجزائر واحدة من الدول التي يمسهما التهرب الضريبي خاصة مع التطور الاقتصادي الذي تشهده البلاد والانفتاح على الاستثمار، والذي يتركز أكثر في تجارة الجملة والاستيراد. إلا أن الإدارة الضريبية وعن طريق الرقابة الجبائية تستطيع التقليل من هذه الظاهرة عن طريق آلياتها المتمثلة في التحقيق المحاسبي للأشخاص المعنوية والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لدخول الأشخاص الطبيعيين.

إلا أن الصعوبات الموجودة على مستوى الرقابة الجبائية تجعلها غير قادرة على القيام بالدور المناط إليها في مواجهة التهرب الذي تتنوع أنواعه وتتعدد أساليبه. وهذا ما يتطلب تدعيمها بوسائل أخرى كالإجراءات التشريعية والتنظيمية على مستوى الإدارة بقصد تسهيل وتبسيط الإجراءات الضريبية ولتوعية المكلفين بضرورة وأهمية دفع الضريبة، والتحسين والترقية بمستوى الإدارة الضريبية ومحققها، ومحاولة إدخال المعلوماتية وتعميمها على مستوى المصالح الضريبية كآلية حديثة تعزز من الرقابة الجبائية للتقليل من محاولات التملص من أداء الضريبة ومعاينة المتهربين.

المقدمة

المقدمة

تعتبر الضريبة من الوسائل الهامة في مجال السياسة الاقتصادية والاجتماعية، إذ تعد من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية. لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية، فاستخدام الضريبة هدفه تحقيق منافع عامة وليست خاصة، وعليه وبقوة القاعدة القانونية لا يمكن تأسيس أو تحصيل أي ضريبة أو رسم، إلا إذا نص القانون على ذلك وبصراحة يوضح وعائها ونسبها وطريقة فرضها ومواعيد استحقاقها والغرامات المالية و الجبائية الناجمة عن مخالفتها، وذلك تماشيا مع اقتصاديات السوق والسياسة الاقتصادية لتفادي ظاهرة التهرب الضريبي.

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي أصبحت تمثل اليوم أهم جزء في مالية الدولة والمصدر الرئيسي لتغطية النفقات العامة وإرساء هيكل اقتصادي متين يركز على هذه الموارد الهامة .

وبالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة إلا أنها قد تفتشت وتعددت صورها عبر الزمن، سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة لتشهد في الآونة الأخيرة أبعادا خطيرة فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة ولا على فترة زمنية معينة، بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب توجد حيثما وجدت هذه الأخيرة، مما يتطلب على مختلف الدول ضرورة مجابهة هذه الظاهرة. وهذا ما ينطبق على الجزائر التي تسعى جاهدة إلى مكافحة هذا الوباء بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دائما أن يجد نظاما جبائيا يتماشى والتطور الاقتصادي الوطني والدولي وخاصة مع اقتصاد السوق. وعليه وابتداء من 1991 أعطت الجزائر أولوية كبيرة للضريبة في قوانين المالية بالاعتماد (التركيز) بالخصوص على الضرائب المباشرة باعتبارها المورد الحقيقي وإحدى أسس بناء الأنظمة الضريبية الحالية في مختلف الدول نظرا لوفرة حصيلتها التي تتمتع بالثبات النسبي والانتظام الدوري، كونها غير عرضة للتقلبات الاقتصادية إلا في حدود ضيقة وببطء.

وفي ظل التغيرات الجديدة للاقتصاد الوطني عمدت الدولة الجزائرية إلى إجراء تعديلات وإصلاحات قانونية في النصوص المالية وكذا التشريعات الضريبية وذلك من أجل زيادة الفعالية للأنشطة الاقتصادية ودفع عجلة التقدم الاقتصادي، فقد شملت الإصلاحات الجبائية

الهيكل الإداري وتوسيع عمليات المراقبة. هذا ما نتج عنه وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي والمتجسدة في إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي سنة 1990 ومختلف مفتشيات الضرائب على المستوى الإقليمي. إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات التي تم إنشاؤها سنة 1998، كما تم تعزيز جهاز الرقابة الجبائية بهياكل جديدة وتتمثل في مديرية كبريات الشركات، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

رغم التعديلات الحاصلة في القوانين والتشريعات الجبائية، خاصة تلك الموجهة للرقابة الجبائية وتكوين المراقبين، بالإضافة للتوعية التي تهدف إلى تعريف المكلف بحقوقه وواجباته اتجاه الدولة وأهمية الضريبة في حياة المجتمع فظاهرة الغش الجبائي لم تختفي بل زادت حدتها مع الزمن، وهنا يمكن أن تطرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما هو دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري؟

من خلال هذه الإشكالية الرئيسية تم طرح بعض الأسئلة الفرعية وتتمثل في:

- كيف تمارس الرقابة الجبائية في الجزائر؟
- أين يتركز التهرب الضريبي في الجزائر؟
- ماهي الاتجاهات الحالية في مجال الرقابة الجبائية؟ هل صحيح أن دور الرقابة في الجزائر هو لمعالجة التهرب الضريبي؟ وهل هناك إجراءات أخرى تساهم في تعزيز الرقابة الجبائية وتقلل من حدة التهرب الضريبي؟

أهمية البحث

تأتي أهمية الموضوع كون الرقابة الجبائية من أهم المواضيع التي اهتمت بها الدراسات في الدول المتقدمة. إضافة لكون الدراسة تنبع من تلك الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي والتي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو اقتطاع، وبذلك حرمان الخزينة العمومية منها، في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية (الجزائرية) للرفع من موارد الجباية العادية، وبالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمجابهة هذه الظاهرة الخطيرة ومن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كونها من الوسائل الهامة للعلاج.

أهداف البحث : إن أهداف البحث تنصب جميعها فيمايلي:

- ✓ تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وتحسيس السلطات العمومية بمخاطر الغش الجبائي على مصالح المجموعة الوطنية.
- ✓ بعدما ثبت محدودية الطرق التقليدية المتبعة في الرقابة الجبائية، خاصة مع ظهور أنشطة جديدة، نهدف من خلال بحثنا أن يتم العمل على تبني طرق حديثة في الرقابة الجبائية.
- ✓ إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة لذلك للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في المكافحة.
- ✓ إبراز معوقات الرقابة الجبائية بغية تحسينها.

فرضيات البحث

- كلما كانت الرقابة محكمة وفعالة كلما تم التحكم في التهرب والغش الضريبي، لهذا سنعتبره أهم سبل علاج التهرب الضريبي في الجزائر.
- يتوقف دور الرقابة الجبائية على مدى فعالية أدواتها وأجهزتها.

أسباب اختيار الموضوع

- توجد عدة أسباب دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع دون غيره، نجلها فيمايلي:
- الموضوع يعتبر في صميم نظرية التنمية الاقتصادية، إلى جانب هذا محاولة التعمق والتدقيق أكثر فيه.
 - إن مختلف الدراسات أوضحت ظاهرة الغش الضريبي بلغت نسبا لا يمكن إهمالها من إجمالي النشاط الاقتصادي في الجزائر، ومحاولة علاجها في الآونة الأخيرة من قبل السلطات الخاصة، لكن على الرغم من إجراءات الرقابة الجبائية المطبقة إلا أن هذه الظاهرة لا تزال في نمو مستمر، خاصة مع النمو المتسارع الذي تعرفه ظاهرة الاقتصاد السري وما يتم من عقد وإتمام المعاملات التجارية بعيدة عن سلطة الضرائب.
 - اخترنا هذا الموضوع أيضا من أجل إثراء المكتبة الجزائرية من حيث عدد المراجع التي تناولته ومكتبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بصفة خاصة، وهذا لمعالجتنا للموضوع بطريقة مغايرة عن باقي الرسائل الموجودة.

المنهج والأدوات المستخدمة

للإجابة على إشكالية البحث وفحص صحة الفرضيات المتبناة، استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي، حيث استعرضنا الأجهزة القائمة على الرقابة الجبائية وأهم الطرق والوسائل المستخدمة، كما قمنا بتحليل آليات الرقابة الجبائية بغية الوقوف على دورها ومعرفة معوقاتنا والصعوبات التي تعترضها وهذا لتصحيحها.

أما عن الأدوات التي استعنا بها في دراستنا فتتمثل في:

- القوانين والتشريعات الضريبية الحديثة (2010) وما يتعلق بالرقابة الجبائية منها.
- الإحصاءات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية المطبقة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بوزارة المالية.
- المقابلة للمسؤولين (المتخصصين) في الرقابة الجبائية بالإدارة المركزية.

حدود البحث

قمنا في هذا البحث بالتركيز على الرقابة في عين المكان والتي تشمل على (التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، التحقيق المصوب) باعتبارها أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية حيث تساعدنا على التأكد من صحة التصريحات وكشف حالات التهرب .

صعوبات الدراسة

- صحيح أن هناك دراسات لطلاب ماجستير تناولت هذه الدراسة، لكن الجهات المعنية بالرقابة من مديرية الضرائب والمديريات الفرعية لم تصدر كتب أو منشورات أو حتى إحصائيات تتعلق بمجال الرقابة الجبائية باعتبارها المتخصصة.
- الصعوبات المتمثلة في الحصول على المعلومات، والإحصائيات من الجهة الرسمية والموقف السلبي من طرف بعض المسؤولين محتجة في ذلك بالسرية.

الدراسات السابقة للموضوع

- إن الدراسات التي تم الإطلاع عليها من قبل الطالبة تتمثل في:
- طالبني محمد، "الرقابة الجبائية في النظام الضريبي في الفترة 1995 - 1999"، رسالة ماجستير مقدمة للمعهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2000، لقد

تطرق الباحث إلى أدوات الرقابة الجبائية وأساليبها من خلال الإصلاحات الجبائية في تلك الفترة، ورغم أهمية البحث إلا أن الفترة المدروسة قديمة والجزائر أصدرت قوانين جديدة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي وألغت بموجبها القوانين القديمة.

- يحيوي نصيرة، "دراسة حول التهرب والغش الضريبي"، حالة الجزائر، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 1997|1998، قامت الباحثة بتقديم الأسباب الجوهرية لظاهرتي التهرب والغش الضريبي في محاولة منها لتبسيط مفهومهما والنقل من حجمهما، إلا أنها لم تتطرق إلى أنواعه الجديدة خاصة بظهور العولمة، التجارة الالكترونية... كما أن الباحثة لم تتعرض في تحليلها لأداء جهاز الرقابة الجبائية والذي يعتبر أهم وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي، فضلا عن أن الدراسة قديمة.

- رشيد ونادي، دور الرقابة في مكافحة الغش الجبائي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2000. ركز الباحث موضوع الرقابة على الجانب المحاسبي فقط، إضافة لدراسته التي اقتصر على أربع سنوات من (1995-2000).

- نجاة نوي، "فعالية الرقابة الجبائية بالجزائر 1999-2003"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004 درست الباحثة الموضوع بطريقة جيدة، لكنها لم تستطع الحكم على فعالية الرقابة الجبائية لنقص المعطيات واكتفت بالمقارنة مع مؤشرات فيتو تانزي وبشكل نظري ومختصر، ولم تتطرق للهيكل التنظيمي الجديد للإدارة الضريبية على مستوى مديرية كبريات المؤسسة وغيرها من المراكز الجديدة التي استحدثت مؤخرا ومنه ففترة الدراسة قديمة نوعا ما.

- عيسى بولخوخ، "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي"، دراسة حالة باتنة، جامعة باتنة، 2004، وكما هو موضح بالعنوان، فالباحث لم يدرس حالة الجزائر بل اقتصرت الدراسة على ولاية (محافظة) باتنة، ومنه الدراستين مختلفتين.

- ماجد عي محمد محرم، بناء نموذج للرقابة الضريبية للحد من التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية - دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي - رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة، باعتبار الباحث اختصاص محاسبة فقد ركز على الجانب المحاسبي أكثر منه على الجانب المالي واقتصر دراسته على القطاع الصناعي، وتختلف

دراستنا عنه في الحالة التطبيقية (حالة الأردن)، إضافة للأداة المستخدمة في الوصول لهدف البحث، فقد استخدم الباحث أداة الاستبيان.

- صابوني، جميل عبد الرحمن، "التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات"، دراسة مقارنة، رسالة مقدمة لنيل أطروحة الدكتوراه، 2005. تعرض الباحث في رسالته إلى التهرب الضريبي (على المستوى الدولي) لكيانات اقتصادية تمارس دورا فعالا في الاقتصاد العالمي وهي الشركات عابرة القوميات وآليات التهرب التي تستخدمها هذه الشركات للتهرب من أداء الضريبة ولم يتطرق الباحث مطلقا للرقابة الجبائية، وعند تطرقه للاتفاقيات الدولية التي تساهم في معالجة التهرب الدولي ذكر فقط اتفاقات الأمم المتحدة لغاية 2005.

- إلياس سليمان حداد، التهرب الضريبي في سوريا وطرق مكافحته، 2009، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق. لما تعرض الباحث لموضوع التهرب الضريبي لم يتطرق للمناهج المستخدمة في قياسه، ولا للتغيرات الحاصلة في مجال العولمة وتحديات التجارة الالكترونية، ولم يذكر الرقابة الجبائية كوسيلة لعلاج التهرب، إضافة إلى أن دراسة الحالة مختلفة. وعلى العموم فالباحث تناول الموضوع من الجانب المحاسبي وليس المالي.

- إلياس كشاوي، "ظاهرة الغش الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008. كانت دراسة الباحث قيمة وتطرق لمختلف القوانين الصادرة قبل العام 2008، وكان ذلك على حساب التحليل لنتائج الرقابة الجبائية، إذ أنه لم يدرس تغيراتها وتطوراتها ولم يحلل هذه الأرقام، إضافة لذلك اعتمد الطالب في بعض بياناته وأرقامه على رسائل ماجستير والتي استفسرنا عنها وأكدت لنا الإدارة الضريبية عدم صحتها ودلائنها.

كما نجد أن مختلف الدراسات (دراسة حالة الجزائر) اقتصرت على أربع سنوات أحيانا، وأحيانا أخرى يعطي الباحثون نتائج لسنة واحدة أو سنتين - وهذا غير كافٍ -، فضلا عن أن الباحثين يدرسون نتائج المراقبة دون التطرق لعدد الملفات وعدد المراقبين.

وما تميزت به دراستنا عن غيرها:

✓ حداثة البيانات على مستوى نتائج الرقابة الجبائية التي شملتها فترة الدراسة من 2000 لغاية الفصل الأول لعام 2010، وتطرقنا لتحصيلات الإدارة الضريبية للفترة 30 سبتمبر/أيلول 2010.

✓ التطرق لمختلف آليات الرقابة الجبائية بالتحليل على مستوى المراقبين والملفات الخاضعة للرقابة والحقوق والغرامات المسترجعة.

✓ طول فترة الدراسة التي حددناها بـ 9 سنوات والتي نعتبرها كافية للتحليل.

✓ اعتمادنا في الفصل العملي على وثائق وزارة المالية ومعلومات من رسائل ماجستير أكدت لنا الإدارة المركزية صحتها، ولم نعتمد على السرد النظري في هذا الفصل.

✓ استطعنا من خلال تطرقنا للملفات المبرمجة معرفة أين يتركز التهرب والغش الضريبي في الجزائر.

مخطط البحث

محاولة منا للإلمام بكل جوانب الموضوع وإيجاد أجوبة كافية للإشكالية المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقنا منها، قمنا بتقسيم الموضوع محل البحث إلى أربعة فصول كمايلي:

الفصل الأول تعرضنا لظاهرة التهرب الضريبي من خلال إعطاء مفهومه، أسبابه، الطرق المؤدية إليه والمناهج المستخدمة لقياسه وسبل علاجه.

وفي الفصل الثاني تطرقنا للإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر والذي نعتبره ضروريا للتعرف أكثر على الإدارة الضريبية في الجزائر ومسؤولياتها في رقابة المكلفين والتزاماتهم الضريبية.

أما الفصل الثالث فكانت الدراسة عن آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودور كل منها في النظام الضريبي الجزائري.

وفي الفصل الرابع والأخير فكان الجانب العملي والتطبيقي وهذا بتقديم مختلف البيانات اللازمة للبحث، وتحليلها مع توضيح الصعوبات التي تعترض الرقابة الجبائية في الجزائر وكيفية تفعيلها.

الفصل الأول:

التهرب الضريبي،

مفهومه، أسبابه، طرقه،

وآثاره

الفصل الأول: التهرب الضريبي، مفهومه، أسبابه، طرقه، وآثاره

تمهيد

المبحث الأول: أسباب التهرب الضريبي

أولاً: الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي

ثانياً: الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية

ثالثاً: الأسباب الذاتية والنفسية للمكلف

رابعاً: الأسباب الأخرى

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي والمناهج المستخدمة لقياسه

أولاً: طرق التهرب الضريبي

ثانياً: المناهج المستخدمة لقياس ظاهرة التهرب الضريبي

المبحث الثالث: آثار ظاهرة التهرب الضريبي وسبل علاجه

أولاً: آثار ظاهرة التهرب الضريبي

ثانياً: سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي

خلاصة الفصل الأول

تمهيد:

يمثل النظام الجبائي لأي بلد أحد أهم الاهتمامات الرئيسية لدى صناع القرار في السياسة الاقتصادية، فبقدر فعالية النظام الجبائي ومدى قدرته على تحقيق أهدافه تظهر تلك النتائج الايجابية التي تساهم في إحداث التنمية الوطنية وتدفع بعجلة الاقتصاد للخروج من دوائر التخلف إلى رحاب التطور والرقي والازدهار. والعلاقة الموجودة بين الضريبة وعملية التنمية علاقة طردية، أي كلما كان هناك تحصيل للضريبة تطور الاقتصاد وازدهرت التنمية والعكس صحيح. ولا يمكن لأي نظام حكم أن يستمر دون وجود سند مالي متمثل في الجباية التي تمثل أهم مورد مالي للدولة والتي تحتاجها لسد حاجيات الإنفاق العام.

غير أنه بالرغم من ما للضريبة من انعكاسات ايجابية في عملية التنمية الاقتصادية، لا تكاد تخلو أية دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها من الخسارة على مستوى الحصيلة الضريبية وذلك ناجم عن التهرب الضريبي، الذي يحول دون أن تؤدي الضريبة الدور الأساسي لها ويعوق كل محاولة لتحقيق الأهداف المسطرة للتنمية الاقتصادية، لأنه يخلق تشوهات اقتصادية في التركيبة الاجتماعية والاقتصادية ويحدث اختلالات مالية.

لقد اختلفت التعاريف والمفاهيم حول التهرب الضريبي وتعددت بشكل متميز بين الأجنبية والعربية، وقد ازداد الخلط بين التهرب والتجنب الضريبي، لأنهما يؤديان نفس الغرض في عدم التزام المكلف بأداء واجباته المالية اتجاه المجتمع. وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين شكلين للتهرب الضريبي كما يلي:

- تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي ولجوء المكلف بالضريبة إلى استعمال طرق وأساليب احتيالية وتدليسية قصد التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً وهو ما يعرف بالغش الجبائي **La fraude fiscale**، وأطلق عليه اسم الغش الجبائي، أو التلاعب أو المعالجة غير القانونية لتخفيض مقدار الضرائب المستحقة¹. وعند الفقه الفرنسي يسمى بالتهرب الضريبي غير المشروع **La fraude fiscale illégale** والذي يعاقب عليه القانون (كدفع غرامة مالية، توقيف الحساب البنكي،).

¹J. Simon, C. Nobes, **The economics of taxation: principles policy and practice**, Prentice Hall, New York, 1997, p100.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

وعلى هذا الأساس يعرف الغش الضريبي بأنه: "تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام القانون وهو عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع"¹. وعرفه André Barilari بأنه "الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جداً، كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات"². إضافة إلى ذلك فإن تغيير اسم البضاعة في الحدود الجمركية، أو تغيير التصنيف قد يكون من أشكال التهرب غير المشروع التي يحاسب عليها القانون³.

– الشكل الثاني هو التهرب الضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي، أي أن المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق والأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون والنصوص التشريعية، أي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه، وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي L'évasion fiscale ويطلق عليه بالتهرب المشروع La fraude fiscale légale. إلا أن هذه التسمية تعتبر غير محبذة نظراً للتناقض بين ما تعنيه كلمة تهرب وبين مشروعية التهرب، فمن غير المنطق وجود تهرب مشروع، وبالتالي فإن التسمية الأكثر ملاءمة لهذا الفعل هي التخطيط الضريبي أو التجنب الضريبي كما أسلفنا الذكر⁴، وهذا الشكل لا يوقع على المكلف أية عقوبة أو جزاء، والمكلف يتهرب من دفع الضريبة في إطار قانوني. مثال على ذلك: ضريبة التركات وهي إحدى أشكال ضرائب الثروة والتي تفرض على عملية انتقال تركة المتوفي إلى ورثته، حيث يقوم المالك بتقسيم ثروته على كل الورثة الشرعيين وهو على قيد الحياة بغرض التجنب الضريبي في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات. أو الامتناع من استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.

¹ سوزي عدلي، ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، جامعتي الإسكندرية وبيروت، 1999، ص 25.

² André Barilari, *Lexique Fiscale*, 2ème édition, Dalloz, Paris, 1992, p92.

³ علي كنعان، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، دار الرضا للنشر، 2003، ص 56.

⁴ محمد أبو نصار، محفوظ المشاعلة، فراس عطا الله الشهبان، محاسبة الضرائب – بين النظرية والتطبيق – المكتبة الوطنية، عمان، 2005، ص 23.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

على هذا الأساس يمكن تعريف التجنب الضريبي بأنه: "فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي"¹.

للاشارة فقط، فإنه لم يرد في مختلف التشريعات و في القانون الضريبي الجزائري أي تعريف دقيق وشامل للغش الضريبي، وإنما اكتفى المشرع بذكر أشكال الغش الضريبي في المادة (193) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي استحدثت في المادة (36) من قانون الإجراءات الجبائية ونصت على أنه تعتبر، على وجه الخصوص ممارسات تدليسية ما يأتي:

- ممارسة نشاط غير مصرح به؛
- إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استيداعها (d'entrepotage)؛
- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية؛
- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا، في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري؛
- كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره (insolvabilité) من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه؛

¹ Jean Claude Martinez, *La fraude fiscale*, PUF, France, 1984, P13.

المبحث الأول: أسباب التهرب الضريبي

لكل حادث سبب ولكل فعل أثر، ومن غير الممكن أن نجد ظاهرة معينة دون سبب محدد أدى إلى وجودها وإلى وجود بيئة ساعدت في انتشارها، كذلك للتهرب الضريبي أسباب متعددة حصرناها فيمايلي:

أولاً: الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي:

نظراً للأوضاع التي عاشتها مختلف بلدان العالم الثالث بعد الاستقلال خاصة الفراغ القانوني الذي يشمل العديد من المجالات، وأمام اضطرار هذه الدول لاعتماد السياسة الضريبية كأداة لتمويل سياستها التنموية ارتكزت على تلك النظم والقوانين الضريبية التي خلفها الاستعمار، غير أنها لم تصل إلى تحقيق الأهداف المبتغاة لتعقدها وعدم استقرارها. هذا ما يجعل هذه التشريعات غامضة عند المكلف الذي يحاول أن يجد منافذ التهرب من أداء التزاماته.

وهذا ما يلاحظ على الجزائر التي تبنت القانون الجبائي الفرنسي منذ فترة الاستقلال رغم عدم ملاءمته مع واقع المجتمع الجزائري الذي لم تكن عنده ثقافة جبائية، وبدأت الدولة الجزائرية بعدها بترميم هذا النظام الموروث، إلا أن بناءه ليس بالأمر السهل وعليه أصبح غير مستقر ومعقد. ولعل ما يمكن إبرازه في هذه الأسباب:

1-1- **عدم المساواة أمام الضريبة:** إن أساس وعدالة فرض الضريبة هو تساوي الجميع أمام عبئها، ففي حالة فرض ضرائب معينة على بعض المكلفين دون بعضهم الآخر يؤدي إلى محاولة المكلف للتخلص من دفعها لكي لا يشعر بأن حقه مهدور¹.

1-2- **التغالي في تحديد سعر الضريبة:** إن التغالي في تحديد سعر الضريبة يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي La pression fiscale والذي يعرف بأنه نسبة الاقتطاعات الجبائية إلى الدخل

¹World bank, tax reform in developing countries, work paper, New York, USA, p182

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

أو نسبة المساهمات المالية للمجتمع في تحمل العبء الجبائي¹، ويمكن قياس الضغط الجبائي حسب العلاقة التالية:

$$\text{الضغط الجبائي (بالنسبة للفرد)} = \frac{\text{مجموع الضرائب}}{\text{مجموع المداخل}} \times 100^*$$

وفي حال زيادة العبء الضريبي هناك حد لا يجب تجاوزه وإلا أدى إلى آثار ونتائج سيئة وخطيرة وبذلك تصبح السياسة الجبائية أداة للتفكك المالي والاقتصادي والاجتماعي والسياسي ولعل أهم هذه الآثار هو التهرب والغش الجبائي، حيث يقول في شأنهما الأستاذ TABATONI " أن التحفيز المؤكد للجباية المثقلة هو التحفيز على الغش"².

1-3- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي: والذي يكون جزافيا بأكثر أو أقل من القيمة الفعلية، مما يؤثر معنويا على الممول وقد يدفعه إلى التهرب³.

1-4- الازدواج الضريبي: وهو أن تفرض الضريبة نفسها على الوعاء الواحد وعلى الشخص ذاته أكثر من مرة، وسواء كان الازدواج داخليا أو خارجيا يؤدي إلى شعور الممول بثقل وطأة الضريبة وعدم عدالتها في بعض الأحيان، مما يدفعه للتهرب من أدائها، لأنه يؤدي إلى الإخلال بتوزيع العبء الضريبي توزيعا عادلا بين الممولين⁴.

1-5- تعقد وعدم استقرار التشريعات: إن تعقد التشريعات والقواعد الضريبية التي تنظم الأوعية الضريبية تترك مجالات لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، مما يخلف نزاعات بين الممول والإدارة الضريبية، يترتب عليها إحدى النتيجة⁵:

¹ محمد فلاح، السياسة الجبائية - الأهداف والأبوات - حالة الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، 2005، ص71.

² المرجع السابق، ص72.

³ عبد الناصر نور، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة، 2002، ص228.

⁴ جلال الشافعي، مبادئ المحاسبة الضريبية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 2006، ص60.

⁵ جميل عبد الرحمن، صابوني ، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات - دراسة مقارنة - ، أطروحة دكتوراه، 2005، ص55.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

1-6- أن يتغلب تفسير الإدارة الضريبية للنص القانوني، عندئذ غالبا ما تتعسف الإدارة وتتوسع في تفسير النص وتطالب بتقاضي حق الدولة (الضريبة) من الممول، وهذا لا يتم إلا بعد نزاعات تطول لسنوات بين الطرفين، مما يفقد الضريبة المحصلة جزءا مهما من فائدتها.

1-7- أن ينجح الممول بمعونة محاسبية وقانونية في فرض تفسيره للنص القانوني على نحو يمكنه من التخلص من سداد الضريبة كليا أو جزئيا، مما يسبب خسارة مالية للدولة، ومن أمثلة التعقيد: التخفيضات والإعفاءات وإضافات في سعر الضريبة التي تتضمنها قوانين الضريبة وهذا ما يجعله صعب التداول والمنازل.

1-8- عدم وضوح النص التشريعي: إن عدم وضوح النص التشريعي من حيث الصياغة القانونية تلعب دورا في تشجيع المكلف على التهرب، فبقدر ما تكون الصياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحا مما يتيح فرصة للممول بأن يتهرب من تسديد الضريبة أو عدم الخضوع لها أصلا.

إن التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي وعدم استقراره تؤدي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعقد القوانين، لذلك تعتبر هذه التغييرات ثغرة للمكلف كي يتخلص من الضريبة مستندا إلى غموضها، حيث أن تلك التغييرات الدائمة والمستمرة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي تجعل من النظام الجبائي دوما غامضا بسبب الإفراط في تعدد القوانين¹.

1-9- نوع الضرائب المفروضة من قبل المشرع: يلعب نوع الضرائب المفروضة دورا مهما في تحديد نسبة التهرب منها، فبقدر ملائمتها للظروف الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع بقدر ما يكون المشرع ناجحا في تحقيق الأهداف المطلوبة من السياسة الضريبية، إلا أنه يجب على المشرع الضريبي أن لا يحصر المفاهيم الضريبية في إطار معين، كما فعل المشرع الجزائري عندما اكتفى بذكر (05) حالات للغش الضريبي في المادة (36) من قانون الإجراءات الجبائية وهذا ما يمنح للممول إمكانية هذا الحصر والتقييد في القيام بالتهرب أو الغش الضريبي دون أن يترتب عليه مساءلة قانونية.

¹ André. Margairaz, La fraude fiscale et ses succédanées, collection de la nouvelle école de Lausanne, 2^{ème} édition, p175.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

من خلال ما سبق يمكن القول أن عدم الدقة والوضوح التي تعتري التشريع الضريبي يساهم في بناء نظام ضريبي سيء. فالضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها تدفع المكلفين إلى التهرب، فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة¹. إذ أن ارتفاع نسبة الضريبة وزيادة عبئها يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي يرى من خلالها المكلف ضرورة مقاومته بالتهرب من أداء التزاماته الضريبية. لهذا يفرض على النظام المالي والنظام الضريبي كجزء من النظام المالي تحولات دائمة تتيح له الانسجام المستمر مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية الناشئة المتحولة، وتؤهله بالتالي لأن يلعب دورا مهما في تحقيق عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلد²، لاسيما أن الضريبة نفسها قد تكون وسيلة لتوجيه النشاط نحو أهداف معينة أو تجنيبه بعضها وأي قصور أو جمود عن المسير مع التطور يفتح ثغرات للتهرب.

ثانيا: الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي لذلك يسهل التهرب الضريبي كلما تميزت الإدارة بضعف الكفاءة والنزاهة. لذا يقع على عاتق الإدارة الضريبية السهر على التنفيذ الأمثل والصارم للنصوص والتشريعات الجبائية على المكلف وإمكانية تطبيقها، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ما يلي:

2-1- نقص الإمكانيات المادية والبشرية: إن ضعف الإمكانيات المادية والبشرية ساهمت بالقسط الوافر في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا ما تعاني منه الكثير من الدول النامية سواء من الجانب المادي أو البشري، ومن بين العناصر التي تبين محدودية الوسائل المادية والإمكانيات البشرية نجد:

أ- عدم توفر التكنولوجيا الحديثة خاصة نظام الإعلام الآلي الذي يرفع مستوى خدمة الإدارة الضريبية ويساهم في تكوين نظام دقيق لا يسمح بالتلاعب والإهمال.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، 2001، ص 292.

² إلياس نجمة، السياسة المالية في البلدان النامية، مجلة المعرفة، 1971.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

ب- نقص التجهيزات الضرورية، إذ أننا نجد أن المستخدمين أحيانا يعمدون إلى شراء بعض الأدوات على حسابهم الخاص كالألات الحاسبة والأقلام... إلخ.

ت- نقص عدد موظفي الإدارة الضريبية مقارنة مع عدد المكلفين بالضريبة، وهذا لا يتلاءم مع عدد الملفات والقضايا المطروحة.

ث- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل روح التسويق، العلاقات العامة الإدارة بالمساهمة، لأن ذلك من شأنه تحفيز العاملين على رفع الأداء وتحسين سلوكهم العملي ذلك أن لمواقف مسؤولي الإدارة أثر على سلوك المكلفين اتجاه القوانين الضريبية¹.

ج- ضعف المدارس والمعاهد المكونة للإطارات الكفأة، من شأنه أن يؤدي إلى نقص في عدد المراقبين المتخصصين، إضافة لعدم وجود دورات تدريبية وتكوينية من قبل الإدارة لتمكين المراقبين من الإلمام بمختلف أنواع الضرائب والرسوم وبمختلف عمليات التحقيق.

ح- نقص الوسائل المالية كالحوافز والترقيات مما يدفع العاملين إلى التقصير في القيام بمسؤولياتهم على أكمل وجه.

خ- إن أصحاب الكفاءة الجيدة من المراقبين والتي تشكل الركيزة الأساسية للإدارة الجبائية تسربت إلى القطاع الخاص الذي أصبح يستقبل عدداً كبيراً من أكفأ المراقبين سنوياً².

د- بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب والتي تتمثل في الرشوة، بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة وتتدرج ضمن الفساد الضريبي. إذ أن هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية وغياب العقوبات الصارمة ضد الموظفين المرتشين، ولكنها أيضا نتيجة للتنظيم السياسي والاجتماعي³.

ذ- تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية التي تدفع بالمكلفين إلى اللجوء إلى التهرب الضريبي.

ر- التهاون في تطبيق الجزاءات المنصوص عليها قانونا بشأن المتهربين يشجعهم على الاستمرار في ارتكاب أعمال احتيالية للتخلص من أداء الضريبة.

¹ محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي في الفترة (1995-1999)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية علوم الاقتصاد والتسيير، جامعة الجزائر، 2001، ص 63.

² رشيد ونادي، دور الرقابة في مكافحة الغش الجبائي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2000، ص 39.

³ مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، ص 14.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

2-2- ضعف الرقابة الضريبية: عندما يشعر المكلف بوجود رقابة شديدة عليه (بمختلف أشكالها والتي سنراها في الفصل الثاني) من طرف الإدارة الضريبية فإنه يتخوف من التهرب والعكس إذا شعر بضعف الرقابة فإنه يزيد ميله للتهرب. وهناك بعض الكتاب¹ اعتبروا أن عدم وجود برنامج مراقبة (نظام) فني دقيق يتابع الأفراد والشركات و كيفية حساب الضريبة الحقيقية عليهم يلعب دورا هاما، وهذه تكون من خلال أن الضريبة لا تتم إلا بتقديم تصريح من قبل المنشأة التجارية أو الصناعية أو غيرها. ومن هنا ظهرت طريقة للتهرب من الضريبة الجمركية من خلال إخفاء الورقة الحقيقية الخاصة بالبضائع وإظهار ورقة مزورة غيرها تحمل قيمة أقل من الأصلية. وبالتالي فإن لهذا السبب أثر لا يُستهان به في جعل المكلفين يتخذون قراراتهم بشأن التهرب من دفع الضريبة أو الالتزام بها.

ثالثا: الأسباب الذاتية والنفسية للمكلف:

تتدرج الأسباب النفسية ضمن الاعتبارات الذاتية والنفسية والأخلاقية والتي تحكم سلوك الممولين وتؤثر فيه بشكل يخفف أو يزيد من الآثار الاقتصادية المترتبة على الضريبة والمرتبطة بها بشكل وثيق². أما A.MARGAIRAZ فيرى أن موقف المكلف أمام الاقتطاع الضريبي هو مشروط بالحالة النفسية والأخلاق الجبائية، فكلما كانت هذه النفسية ضعيفة، كلما كان الممول للتخلص من الضريبة أقوى، سواء عن طريق التهرب المشروع أو باستعمال الطرق غير المشروعة³.

إن الأسباب النفسية تبرز مرتبطة بمجموعة من العوامل يمكن تحديدها فيما يلي:

- الاعتقاد الديني السائد حول عدم مشروعية الضريبة، ولهذا بإمكان المكلف أن يتخلف عن سدادها.

- ضعف الشعور الأخلاقي اتجاه الالتزام الضريبي لدرجة الاعتقاد السائد أن المدلس (الغشاش) الضريبي هو سارق نزيه لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئا مجردا⁴. كما أن

¹ نصيرة بجاوي بوعون، الضرائب الوطنية والدولية - دروس وتطبيقات محلولة -، دار العلم والمعرفة، الجزائر، 2010، ص173.

² يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص137.

³ André Margairaz, La fraude fiscale et ses succédanées, Op, Cit, p147.

⁴ J.C.Martinez, La fraude Fiscale, Op, Cit, p50.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

هناك أنماطا فردية في التفكير. فإذا نشأ المواطن على وتيرة هذه الأنماط الفردية أحس أنه غير محرج إطلاقا إن هو عمد إلى التهرب من الضريبة لاعتقاده عن خطأ أو عن صواب، أنه بذلك يسرق الدولة التي تسرقه وبالتالي فإن التهرب من دفع الضريبة لا يلحق ضررا بأحد مادامت الدولة شخصا معنويا ومجردا¹.

- اعتقاد المكلف بأنه أقدر من الدولة على التصرف بحكمة في أمواله المفروض دفعها لها في شكل ضرائب.

- رغبة الفرد المنطقية في الاحتفاظ بأكبر قدر ممكن من ثروته أو دخله، بهدف تحقيق أقصى إشباع ممكن لحاجاته المتعددة، ولذلك هو يقاوم عادة أي إجراء أو سلوك قد يحرمه أو ينقص من هذا الدخل أو الثروة².

- ضعف الوعي الضريبي والنزاهة عند المكلفين: ويرجع ضعف الوعي الضريبي إلى³:
* اعتقاد المكلف أنه يؤدي ضرائب ولا يحصل بالمقابل على الخدمات التي تكافئ ما قدمه من ضريبة للدولة، على الرغم من استفادته من تلك الخدمات ولكن بمساهمة أقل في تمويلها.
* ميل المكلف للاعتقاد بسوء إدارة الدولة للحصيلة الضريبية التي يساهم بها، وانتشار الفساد والسراقات للأموال العامة.

* شعور المكلف بالعبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة أو عدد الضرائب المفروضة على دخله أو شعوره بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي والذي يؤدي به إلى الاعتقاد بظلمها ويدفعه إلى التهرب منها.

لهذا نرى أنه كلما زاد الوعي الضريبي لدى الممولين، زاد اقتناعهم بضرورة دفع الضريبة بل أصبح محببا لديهم دفع الضرائب طواعية من دون وجود رقابات صارمة واللجوء إلى عقوبات، وهذا من شأنه المحافظة على كيان الدولة والمساهمة في تطوير خدماتها وغاياتها الاقتصادية والمالية والاجتماعية، ومنه فالوعي أحد أهم أسباب الالتزام بدفع أو التهرب من دفع الضريبة فكما يقول أحد العلماء: *« En matière d'impôt, il faut tenir compte des mœurs du peuple, au moins autant que des principes de la science »*.

¹ فوزي عطوى، المالية العامة - النظم الضريبية وموازنة الدولة - منشورات الحلبي الحقوقية، 2003، ص 279

² جميل عبد الرحمن، صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، مرجع سابق، ص 38.

³ خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد (16)، العدد (1)، 2000، ص 165

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

رابعاً: الأسباب الأخرى: بالإضافة للأسباب السابقة الذكر، هناك أسباباً أخرى تساهم في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، منها ما هو متعلق بمحيطه الاجتماعي والاقتصادي، إضافة للمحيط السياسي.

1- الأسباب الاقتصادية: إن لهذه الأسباب تأثيراً على سلوك المكلف اتجاه الضريبة أو حثه على التهرب منها، ويتضح هذا من خلال الظروف الاقتصادية أي فترات الرخاء والركود ففي حالة الازدهار والرخاء الاقتصادي يميل التهرب إلى الانخفاض، وهذا بسبب ارتفاع الدخل وزيادة القدرة الشرائية للفرد، في حين يميل إلى الزيادة في فترات الكساد بسبب قلة النقود وانخفاض دخول الممولين، فترتفع بذلك درجة حساسيتهم إزاء الضرائب المفروضة عليهم، إضافة إلى أن للوضع الاقتصادي للمكلف انعكاساً كبيراً في لجوء هذا الأخير إلى دفع الضريبة أو التهرب منها. فإذا كان يتمتع بوضعية مالية جيدة لا يبحث عن التهرب من الضريبة، فدفع الأعباء الضريبية لا تؤثر عليه والعكس عندما يتواجد في وضعية اقتصادية مزرية يكون مجبراً على التهرب لأن دفعه الكامل لأعبائه خطر على إفلاس مؤسسته أو مملكته¹. وهذا ما يفسر أن التهرب الضريبي منخفض في البلدان المتقدمة نظراً لارتفاع عوائد الأفراد والضريبة أساساً تماس الدخل المرتفعة عكس البلدان النامية.

2- الأسباب الاجتماعية: إن للمحيط الاجتماعي السائد أثراً في رسوخ ظاهرة التهرب الضريبي فوجود مجتمع لا يلتزم بأداء الضريبة والطابع الغالب هو الغش والتهرب من الالتزامات الضريبية، لا يترك للمكلف النزيه إلا أن يسلك هذا المسلك، ومادام الفكر السائد لدى بعض الممولين أن في التهرب براءة ودليلاً على الذكاء.

ومن الأسباب الاجتماعية نجد عدم تقييم الأعباء الضريبية بشكل يرضي المكلف ويتمشى مع حالته الاجتماعية بصفة عادلة ووفقاً لمستوى دخله يتكون لديه حاجزاً أو مانعاً أمام تنفيذ القوانين الضريبية. فكلما انخفض المستوى الاجتماعي السائد كان الرأي العام فيها أكثر تساهلاً مع المتهربين من الضريبة وكان الدافع إلى التهرب قوياً، وعلى العكس كلما زاد الوعي

¹ Aboulhassan .M, A.EL Bouazzaoui, R. Remmal, *La Fraude fiscale*, RABAT ARABIAN AL HILAL, 1996, P83.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

الاجتماعي لدى المكلفين زاد شعورهم بواجبهم الوطني اتجاه الدولة، مما يجعل الرأي العام أكثر تشددا في مواجهة التهرب الضريبي¹.

ومن العوامل المساعدة أيضا على التهرب الضريبي شعور المكلفين بعدم العدالة الضريبية في توزيع العبء الضريبي وسوء تخصيص وصرف الدولة للنفقات العامة وعدم استخدامها للصالح العام.

3- الأسباب السياسية: إن الوضع السياسي السائد في البلد له تأثير ويساهم في تهرب أو التزام الممول في دفع الضريبة المفروضة عليه. فانعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية².

فإذا شعر الممول بالرضا عن واقعه السياسي ولسلوك أفراد سلطة بلاده قل دافعه للتهرب الضريبي، في حين يزداد سلوك المكلف للتهرب الضريبي إذا كان غير راضٍ عن محيطه السياسي وكان هناك سوء في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام، خصوصا إذا شعر أن هذه الأخيرة تجبي الضرائب من الطبقة الاجتماعية المتوسطة وعدم إنفاق هاته الحصيللة في المنافع العامة، وإنما المستفيد منها هي الطبقة التي تمتلك السلطة العمومية.

¹ إلياس سليمان حداد، التهرب الضريبي في سورية وطرق مكافحته، أطروحة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008، ص 17.

² عبد الواحد عطية، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص 809.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي والمناهج المستخدمة لقياسه

أولاً: طرق التهرب الضريبي: لقد تنوعت وتعددت طرق التهرب الضريبي، وصار هذا المجال مفتوح أمام دهاء وتقن المكلّف ليتخلص من الاقتطاع الضريبي. لهذا يصعب حصر كل أساليب التهرب الضريبي، وسنكتفي بدراسة أهم الطرق ومن بينها:

- التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية.
- التهرب الضريبي عن طريق التحايل المحاسبي.
- التهرب الضريبي عن طريق التحايل القانوني.
- التهرب الضريبي عن طريق الشركات عابرة القارات.
- التهرب الضريبي الإلكتروني (عن طريق التجارة الإلكترونية).

1- التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية: يقصد بالعمليات المادية إعادة بيع المكلّف للسلع المادية مثل المواد، البضائع، منتجات، في السوق الموازية - السوق السوداء- بعد إخفائها عن مسؤولي إدارة الضرائب وهنا يكون الغش، وهذا ما يساهم في تعزيز قواعد الاقتصاد السري، وتتم عملية الإخفاء بإحدى الطريقتين: سواء عن طريق إخفاء جزء من البضائع والسلع التي من المفروض أن تخضع للضريبة وهو ما يطلق عليه "الإخفاء الجزئي" كإخفاء جزء من المخزونات أو الممتلكات¹. أما الطريقة الثانية فتعتبر أخطر من الطريقة الأولى فهي تتم بممارسة المكلّف لأنشطة دون التصريح بها للإدارة الضريبية وبالتالي لا يخضع لأية رقابة، وهو ما يعرف بالإخفاء الكلي ومن أشكاله نجد عدم تقديم المكلّف القانوني تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة بحجة عدم وجود مقر لنشاطه، إضافة لذلك الأفراد الذين يمارسون التهريب لا يمرون عبر الجمارك ولا يصرحون بأي تصريح للإدارة الضريبية عن نشاطاتهم، وأيضاً من أجل العمل غير الشرعي عملية الأجر تدفع يدا بيد. زد على ذلك عملية البيع تتم بالخفاء (dessous de table)²، وفي مجال الضريبة الجمركية

¹ خضور رسلان، الإعفاءات الضريبية والجمركية وآثارها الاقتصادية والاجتماعية، مجلة بحوث اقتصادية عربية، 1996، ص102.

² Mohamed Hallak, La Fraude et l'évasion fiscales dans les pays en voie de développement, l'exemple de l'Egypte et la Syrie, thèse pour le doctorat en droit, université d'Orléans, 1988, p 71.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

صورة إدخال السلع المستوردة خفية، أو أن يذكر قيمة السلع المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية¹.

2- التهرب عن طريق التحايل المحاسبي: يعد النظام المحاسبي نظام قياس واتصال، يعمل على تبويب وتسجيل وتلخيص العمليات المالية التي تقوم بها المنشأة وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج نشاطها الفعلي. فالمحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية وقاعدة للرقابة من طرف هذه الأخيرة التي تقوم بمقارنة أو التأكد من مطابقة القيود في دفاتر المحاسبة على السندات الثبوتية، وعلى المكلف تقديم تصريحات يوضح فيها نتائج نشاطه خلال السنة المالية مدعماً ذلك بالوثائق الثبوتية كالفواتير والسجلات المحاسبية (اليومية، دفتر الجرد،...)، إلخ. إلا أن التهرب الضريبي يمكن أن يتم عن طريق العمليات المحاسبية التي تمتد من التخفيض في مبلغ المبيعات أو الاستيراد بدون تصريح، إلى إهمال تسجيل الإيرادات مروراً بتضخيم أرقام التكاليف القابلة للخصم². كما يتم التحايل المحاسبي على مستويين هما:

■ تخفيض الإيرادات.

■ تضخيم النفقات.

2-1- تخفيض الإيرادات: تتحقق عملية تخفيض الإيرادات بأساليب مختلفة، يلجأ إليها المكلف لتسجيل عمليات بيع أقل وبالتالي يعطي قيمة لأرباحه أقل بكثير مما هي عليه فعلاً، من بين هذه الأساليب نجد:

- أ- البيع بدون فواتير (نقداً)، أي أن عمليات البيع لا تتم عن طريق الحسابات المصرفية لكل من المورد والزبون، مع إمكانية مرورها بالمؤسسات المصرفية³.
- ب- تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات.
- ت- تسجيل المكلف للمبيعات بقيمة أقل من أسعارها الحقيقية مع موافقة الزبون بذلك.

¹ عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2007، ص123.

² J. C. Martinez, La Fraude fiscale, op, cit, p74.

³ رشيد ونادي، دور الرقابة في مكافحة الغش - حالة الجزائر -، مرجع سابق، ص40.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

ث- قيام المكلف بتزوير سجلاته ودفاتره من أجل التلاعب بمصادر دخله ونفقاته، ويشيع بين بعض فئات المكلفين مسك نوعين من السجلات، إحداهما صحيحة وتستخدم لاستخراج دخله بصورة صحيحة والأخرى مزورة وتستخدم لغايات تقديمها للجهات الضريبية¹.

ج- تسجيل المكلف لجزء من رقم أعماله وبالتالي التصريح بدخل أقل من دخله الحقيقي.

ح- عدم تسجيل الإيرادات الاستثنائية الناتجة عن تنازل عنصر من عناصر الأصول محاسبيا.

2-2- تضخيم النفقات: يستطيع المكلف بطريقة أخرى تضخيم نفقاته بإتباع بعض الأساليب، نذكر منها:

أ- تسجيل عمال وهميين، وبالتالي تقييد أجور ورواتب مستخدمين لا وجود لهم على أرض الواقع، وهذا ما يؤدي إلى تضخيم الكتلة الأجرية التي تخصم من الربح الخاضع للضريبة.

ب- يتم تخفيض الربح الخاضع للضريبة عن طريق لجوء المكلف إلى تسجيل مصاريف شخصية في محاسبة الأعباء العامة، وذلك حتى يتم خصمها من الربح المحقق خلال دورة الاستغلال، أو تسجيل مصاريف ونفقات غير مبررة مثل مصاريف صيانة سيارة خاصة بصاحب المؤسسة وغيرها من تكاليف أخرى شخصية.

ت- التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية².

ث- التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين، أو التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والفاتورة طبق الأصل في نفس الوقت³.

ج- إدراج عناصر غير قابلة للاهلاك في العناصر القابلة للاهلاك، أو أن يطبق الاهلاك على أصول ممتلكة.

3- التهرب الضريبي عن طريق عمليات قانونية: لصعوبة هذه العملية على المكلف المتهرب

من أداء الضريبة أن يكون على دراية واسعة بالقانون - خاصة منها القوانين الضريبية - لأنه يقوم باستغلال الثغرات القانونية الموجودة في النصوص والتشريعات الضريبية. إذ أن

¹ محمد أبو نصار وآخرون، محاسبة الضرائب - بين النظرية والتطبيق -، مرجع سابق، ص26.

² M. Cozian, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, 2^{ème} édition, Paris, Litec droit, 1986. P29.

³ Guide de Vérificateur de comptabilité, MF/DGI/DRV, 2001, P57.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

هذه الطريقة تعتمد على تغيير أو إخفاء وضعية حقيقية مكلفة وراء وضعية جبائية قانونية معفية من الضرائب أو موضوعة في صيغة جديدة تحت اسم آخر¹، وبالتالي يتهرب من دفع الضرائب كلياً أو جزئياً دون الوقوع في أي مخالفة. من صور هذه العمليات تكيف عملية بيع على أساس هبة مثلاً، واعتماد المكلفين المتهربين على فواتير مزورة أو وهمية، وبالتالي الاستفادة من التعويض أو استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي.

4- التهرب الضريبي من قبل الشركات العابرة القارات: يندرج هذا المفهوم في إطار التهرب الضريبي الدولي*، إذ تستغل هذه الشركات العملاقة وجودها في البلدان المضيفة - خاصة النامية منها - للتهرب من دفع الضرائب مستخدمة في ذلك أساليب وآليات مبتكرة لتحقيق أقصى ربح ممكن.

للإشارة فقط أنه ما ينطبق على الشخص المعنوي، ينطبق أيضاً على الشخص الطبيعي الذي يعمل على تغيير إقامته إلى بلد آخر غير البلد الذي يقيم فيه أين يحول مداخله للإفلات من دفع الضرائب².

1-4- الاستفادة من مفهوم المنشأة الثابتة *L'établissement stable*: استقر فقه العلاقات الضريبية الدولية على تبنيه لمبدأ فحواه ألا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في البلد المضيف إلا إذا كانت ناجمة عن تنظيم محدد يسمى بالمنشأة الثابتة³.

¹ نصيرة يحيوي، دراسة حول التهرب والغش الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، 1997، ص50.

* **التهرب الضريبي الدولي:** هو شكل من أشكال التهرب الضريبي، يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة اعتماداً على تحويل مداخل خاضعة للضريبة في الدول التي تحققت فيها فعلاً هذه الدخول إلى دولة أخرى تتميز بجباية أقل وبامتيازات ضريبية مغرية، وهذا النوع تصعب مراقبته لأنه يتم خارج الحدود ولعدم وجود قانون دولي عام يحكم جميع المعاملات التي تتم بين دولتين أو أكثر.

² André Margairaz, *La Fraude fiscale et ses succédanées*, op, cit, p30.

³ جميل عبد الرحمن صابوني، التهرب الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص261.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

وعلى هذا الأساس تعرف المنشأة الثابتة وفق نظرية تحقق الدخل Théorie de * réalisation de revenue بكونها تلك المنشأة التي تمارس نشاطا يساهم بصورة مباشرة في تحقيق الدخل¹. وتستخدم الشركات عابرة القارات هذه الآلية للتهرب الضريبي عن طريق:

أ- اختيار الشركة الأم لبلد يعفي كليا نشاط المنشأة الثابتة -التي تقيمها هذه الأخيرة - من الضرائب.

ب- لجوء الشركات عابرة القارات إلى إنشاء وحدات اقتصادية Entité économique في مناطق مختلفة تقوم كل منها بأنشطة متعددة تخدم بها الشركة الأم، بحيث أن كلا منها لو أخذ منفردا لا يمثل منشأة ثابتة بينما لو نظر إليها مجتمعة اعتبرت منشأة ثابتة².

4-2- الملاجئ الضريبية: أصبحت الجناات الضريبية Paradis fiscaux أو الملاجئ الضريبية تسمية مرادفة للتدفق المالي للاقتصاديات اللامشرعية، وهي تتواجد غالبا بالقرب من الأقطاب الكبرى للأنشطة وتقوم بتأطير التدفق المالي الذي غالبا ما يكون مشبوه المصدر، وتأخذ عدة تسميات، كالمراكز خارج الحدودية Les centres offshore أو المناطق الأفشور³ Les zones offshore.

من خلال التعريف السابق يمكن ذكر الخصائص التي تتميز بها الجناات الضريبية وهي⁴:
معدل ضريبي منخفض أو منعدم، قطاع مصرفي متطور يتمتع بالسرية، غياب تبادل المعلومات مع إدارات ضريبية أخرى، والاستقرار السياسي الذي يضمن استقرار التشريعات القانونية، إضافة للاستقرار الاقتصادي...

* يمكن رصد اتجاهين في تعريف المنشأة الثابتة، الأول منه كما ذكر سابقا وفق نظرية الدخل والثاني منه وفق نظرية التبعية الاقتصادية التي اعتبرت كافة المنشآت التي تعد جزءا متكاملًا من اقتصاد الدولة ، وتساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تحقيق دخل أو إيراد للمشروع الأجنبي (سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص63). ولاتساع هذا المفهوم وصعوبته جعل المعاملات الضريبية تنبني الاتجاه الأول.

¹ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، مرجع سابق، ص63.
² المرجع السابق، ص80.

³ مختار حسين شبيلي، الإجرام الاقتصادي والمالي الدولي وسبل مكافحته، جامعة نايف للعلوم الأمنية، مركز الدراسات والبحوث، الرياض، 2007، ص67.

⁴ Didier Migaud, Auditoire du ministre devant la commission des finances de l'assemble nationale, rapport sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale par le biais de paradis fiscaux, 2008, p2.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

هذا ما يوضح لنا أن الجنات الضريبية ونذكر منها (موناكو، أندور، سويسرا، باهاماس، جزر كايمان،...) تعد الملاذ الآمن ومراكز استقبال متميزة للمكلفين غير الشرفاء Contribuable malhonnêtes لوضع ثرواتهم في مأمن وللمزايا والتسهيلات التي تقدمها لهم، ما يؤدي إلى تخفيض مبالغ المداخل الضريبية ويجعل جباية الحكومة للضريبة أمرا أكثر صعوبة. وهذه المراكز حسب منظمة (ATTAC) التي أشارت في تقرير لها أن هذه المراكز المالية كانت موجودة منذ زمن طويل، إلا أنها عرفت ازدهارا في السنين الأخيرة فمثلا انتقلت الودائع في بنوك جزر كايمان التي يناهز عدد سكانها 31000 نسمة فقط من 150 إلى 530 مليار دولار بين سنوات 1993 و 2000¹.

ويتم التهرب الضريبي بواسطة الجنات الضريبية بعدة طرق أهمها:

أ- إنشاء شركات الوسيطة أو الساترة: écrans, relais, trusts في الجنة الضريبية، وهو المبدأ الذي يركز عليه النظام والتركيب الدولي، هذه المنشآت في الواقع لها دور في الوساطة وفي تمركز مداخل منظمي هذه التعاملات والذين يتمنون أن لا يتم ضبطهم من قبل الإدارة الضريبية في بلد إقامتهم². وما يصعب في هذه الطريقة هي صعوبة تحديد هوية ومكان المالكين الحقيقيين لهذه الشركات.

ب- الاستفادة من مبدأ إقليمية الضريبة: في هذه الحالة يستفيد المكلف من مبدأ الإقليمية أي سيادة الدولة على أراضيها، فيحاول التهرب من دفع الضريبة بتحويل سلعة وإقامته (تهرب شخصي) إلى إقليم أجنبي الذي غالبا ما يكون الجنات الضريبية³، للاستفادة من الإعفاءات وانخفاض مستوى العبء الضريبي الذي لا يتوفر في بلد إقامته.

للإشارة فقط تخضع الشركات الأجنبية التي لها فروع في الجزائر لضريبة على أرباح الشركات بمقدار ما تباشره من أعمال في الجزائر، استنادا إلى مبدأ الإقليمية أي سيادة الدولة على أراضيها وهذا ما نصت عليه المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة.

¹ France.attac.org

² Jean Pierre Brard, Rapport d'information par la commission des finances de l'économie générale et du plan sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, 2000, P55.

³ Paul Marie Gaudemet, Joel Moliner, Finances Publiques |Fiscalité, éditions Montchrestien, Tome 2, 6^{ème} édition, 1997,P242.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

ت- تستفيد الشركة الأم من انخفاض العبء الضريبي الموجود في البلد الأم ذات النظام الضريبي المرتفع باستثمارها في أنشطة لا تدر ربحاً (وغالباً ما تكون معفاة من الضرائب) وتزيد من هذا العبء في دول الجناات الضريبية وهذا قبل توزيع الأرباح.

أما بعد توزيع الأرباح فإن الشركات الوليدة والتي يكون مقرها الجنة الضريبية، ومن أجل أن لا تفرض عليها ضرائب عالية لا تقوم بتحويل تلك الأرباح إلى الشركة الأم وإنما تعيد استثماره في الجنة الضريبية أو تحولها إلى دول ذات نظام ضريبي منخفض ويقدم امتيازات للاستثمارات الأجنبية.

3-4- أسعار التحويل: prix de transfert تستفيد الشركات متعددة الجنسيات من أساليب السعر التحويلي الذي ينتج عن سعر السلعة المتاجر بها والذي يختلف عن سعر السلعة السائد في السوق العالمي و تُشار إلى الممارسات السعيرية للشركة متعددة القوميات في التجارة داخل المنشأة للتهرب أو للتخفيض من عبئها الضريبي¹.

تقوم الشركة الأم بتسعير صادراتها بسعر منخفض ناقله الأرباح إلى المنشأة التابعة لأنه عادة ما تكون ضرائب أرباح الشركات مرتفعة في الدولة الأم عنه في الدولة المضيفة، بهذه الطريقة تقوم بنقل العبء الضريبي للشركة متعددة الجنسيات، بالمقابل تقوم المنشأة التابعة بتسعير صادراتها بسعر أعلى لتقلل بذلك الأرباح الخاضعة للضريبة في الدولة الأم (ذات النظام الضريبي المرتفع).

5- التهرب الضريبي الإلكتروني: بعدما تعرضنا لأهم مؤسسات العولمة من خلال تطرقنا لشركات متعددة الجنسيات وكيفية استعمالها لأساليبها (المنشأة الثابتة- الجناات الضريبية- أسعار التحويل)، سنتطرق لأهم أساليبها الحديثة والمنظمة للعولمة التي تستعملها مختلف الدول المتقدمة منها والنامية في إتمام معاملاتها وصفقاتها التجارية (تبادل السلع والخدمات) وهي التجارة الإلكترونية أو بمصطلح آخر التجارة عبر الانترنت التي أصبحت حقيقة قائمة. فالتجارة الإلكترونية ما هي إلا مرحلة متطورة من التجارة، طبقت تكنولوجيا المعلومات والاتصال Technologie de l'information et de la communication في إنتاج

¹ جون هوسون، مارك هرنذر، العلاقات الاقتصادية الدولية، ترجمة طه عبد الله منصور، محمد عبد الصبور محمد علي، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، بدون سنة النشر، ص729.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

وتوزيع السلع* والخدمات على المستوى العالمي، هدفها خلق محيط تجاري جديد في وسط إلكتروني¹.

هناك مزايا كثيرة للتجارة الإلكترونية (إمكانية عرض المنتجات والخدمات عبر كافة أنحاء العالم فهي تتجاوز حدود الزمان والمكان باستخدام شبكة الانترنت، استخدام نقود إلكترونية تبادل حجم كبير من المعلومات وسرعة تداولها بين مختلف الأفراد والدول عبر الانترنت تواجد عدد كبير من الشركات التي تباع السلع بأسعار منخفضة مقارنة بالتجارة التقليدية،...) جعلها تنتشر بشكل واسع، إلا أن مادية ودولية هذا النوع من التجارة تفتح سبل وإمكانات جديدة للتهرب من الهيئات الضريبية، وبهذا فهي تساعد على الغش الضريبي لصعوبة إخضاع المعاملات التجارية التي تتم إلكترونيا للضريبة، ولا يمكن تطبيق الوسائل التقليدية لفرض الضريبة على هذه المعاملات خصوصا فيما يخص تحديد إقليمية الضريبة وهذا ناجم على أن التجارة الإلكترونية لا تتطلب وجود مكان محدد لممارستها وبالتالي لا يمكن إخضاع الأرباح الناتجة عن هذه الصفقات الإلكترونية لأنه لا يعرف المكان الذي تنتمي إليه وهذا يلغي مبدأ إقليمية الضريبة. التحدي الآخر الذي تفرضه التجارة الإلكترونية هو مبدأ من أهم مبادئ السياسة الجبائية ألا وهو العدالة كون أن شبكة الانترنت لا تملك تقسيم جغرافي محدد وواضح لانتقال البضائع، وغيرها من الاختلالات التي تترتب عن التجارة الإلكترونية و تمس قواعد الضريبة.

ومنه فالتجارة الإلكترونية تفرض تحديا صعبا أمام السلطات الضريبية لمواجهة التهرب الضريبي التي يستوجب عليها أن تملك جهازا رقابيا ضريبيا كفاً، وأن تستخدم قاعدة بيانات حديثة ومتطورة ومهارات فنية وإدارية قادرة على التعامل مع الأنشطة الدولية. إضافة لاقتراحات وضعت كفرض ضريبة ليس فقط على السلعة أو الخدمة لكن أيضا على نقل المعطيات اللازمة لأداء المعاملة (الرسم على البيئات | Les Bits) وهذا الاقتراح إن أخذ مجراه على مستوى المجموعة الأوروبية فإنه يطرح العديد من المشاكل، كإدخال العديد من أشكال تبادل غير المرتبطة بتعامل التجارة الإلكترونية في الوعاء الضريبي².

* لا تقتصر التجارة الإلكترونية على السلع والبضائع المادية فقط بل تتعداه للسلع غير المادية.

¹ إبراهيم بختي، التجارة الإلكترونية، ملتنقى وطني بورقلة، الجزائر، 2002، ص2.

² المرجع السابق، ص11.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

ثانيا: المناهج المستخدمة لقياس التهرب الضريبي: إن الإلمام ومعرفة حجم الظاهرة مهما كان نوعها ضروري لاتخاذ الحلول المناسبة، وهذا ما ينطبق على الظاهرة المدروسة التي قياسها يفيد المشرع في معرفة المدى الذي تصل إليه.

إن التهرب الضريبي عمل غير مشروع، وبالتالي المعاملات التي تتم في إطاره تكون في الخفاء وتتطلب السرية، ما يؤدي إلى صعوبة قياس حجم التهرب الضريبي، إضافة إلى أسباب أخرى كصعوبة قياس الأسباب النفسية والسلوكية للممول، نقص توفر الإحصاءات عن توزيع الدخل القومي... إلخ

سنحاول فيما يلي إعطاء بعض من المناهج المتداولة والقريبة من الواقع لقياس التهرب الضريبي وتمكن الإدارة الضريبية من أخذ صورة مبسطة عن حجمه، من هذه المناهج:

- منهج تقدير الاقتصاد الظلي.

- منهج الإعفاءات الجبائية.

- منهج التفاوت (التباين).

- منهج الضريبة القانونية.

1- منهج تقدير الاقتصاد الظلي: إن المداخل التي تتم في هذا الاقتصاد لم تدرج بالحسابات القومية، ويمكن أن نعبر عن الجزء الذي كان من المفروض أن يخضع للضريبة ولم يخضع بلغة التهرب الضريبي، وبالتالي تحديد حجم الاقتصاد السري يسمح بحساب حجم التهرب الضريبي، ومن الطرق المستخدمة لذلك:

- طريقة إحصاءات القوى العاملة.

- طريقة المدخلات المادية.

- الأساليب النقدية.

- طريقة الحسابات الوطنية.

1-1- طريقة إحصاءات القوى العاملة: Statistiques de l'emploi: تقوم هذه الطريقة

على تحليل وتتبع حجم اليد العاملة، ويتم تقدير حجم الاقتصاد السري أولا بحجم العمالة الموجهة للاقتصاد الظلي (والتي تحسب بالفرق بين حجم العمالة الرسمي المشاركة في سوق العمل وبين تلك المشاركة فعلا)، ثم يتم حساب متوسط إنتاجية العمل على أساسها. واتبعت هذه الطريقة في إيطاليا أين شوهد انخفاض المعدل الرسمي للقوى العاملة مقارنة بالمعدلات غير الرسمية. إلا أن هذا الأسلوب يعتمد في قياسه على الدخل المتولد من عنصر العمل فقط

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

دون الأخذ بعين الاعتبار لعنصر رأس المال، إضافة لصعوبة تحديد إنتاجية العمل داخل الاقتصاد الظلي.

1-2- طريقة المدخلات المادية: يتم تقدير حجم الاقتصاد الظلي وفق هذا الأسلوب باختيار أحد المدخلات المادية، وقد اعتبر استهلاك الكهرباء أحسن مؤشر مادي للعلاقة الثابتة بينه وبين الناتج القومي ويعزى الفرق بين الناتج القومي المقدر على أساس المدخل المادي والناتج القومي الرسمي إلى حجم التهرب الضريبي. ما يعاب على هذا المنهج الفرضية التي قام عليها ألا وهي العلاقة الثابتة بين المدخل المادي والناتج القومي، فمن الممكن الحصول على زيادة الناتج القومي دون زيادة مدخلات الطاقة، وقد تزيد نسبة استهلاك هذا المدخل المادي دون أن تكون لها علاقة بالاقتصاد السري كالتبذير مثلا (في حالة الكهرباء).

1-3- طريقة إحصاءات الحسابات الوطنية: Les comptes nationaux يتم تقدير حجم الاقتصاد الخفي من خلال التفاوت بين إحصاءات الدخل والإنفاق في الحسابات الوطنية أو في البيانات الفردية، فالأفراد الذين يقل دخلهم المعلن عن إنفاقهم ربما يخفون جانبا من دخلهم والذي قد يرجع إلى دخول متولدة أصلا في الاقتصاد الخفي. إلا أن هذه الدخول المخفية ستتحول إلى إنفاق عاجلا أم آجلا، لذلك الفرق بين الدخول المسجلة والإنفاق تعطينا معلومات حول حجم الاقتصاد الخفي¹.

1-4- الأساليب النقدية: يُعد هذا الأسلوب الأكثر شيوعا واستعمالا لقياس الاقتصاد الظلي، له أربعة أشكال:

الشكل 1: المعدل النقدي الثابت: يقوم هذا المدخل على فرضيتين:

الأولى: وجود معدل نقدي ثابت وهو معدل النقود المتداولة إلى الودائع تحت الطلب وإذا ظل هذا المعدل ثابتا فهذا دليل على عدم وجود اقتصاد خفي، أما الفرضية الثانية فهي وجود فترة أساس كمرجعية والتي يقدر على أساسها المعدل النقدي الثابت علما أن فترة الأساس لا يتواجد أو يكاد ينعدم فيها اقتصاد الظل.

¹ علي بودلال، الاقتصاد الخفي والنمو في البلدان النامية، مجلة علوم إنسانية، تلمسان، الجزائر، 2008، ص5.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

فإذا كان المعدل النقدي للسنة المدروسة أكبر من المعدل النقدي لسنة الأساس فهذا يعود إلى وجود اقتصاد الظل، ويتم حساب هذا الأخير بتطبيق المعادلة التالية¹:

$$AEST = (M_2 - M_1) \times \frac{PNB}{M_2}$$

AEST: يمثل حجم الاقتصاد الظلي. *L'ampleur de l'économie souterrain.*

M₁: يمثل الكتلة النقدية لسنة الأساس. *La masse monétaire de l'année de base.*

M₂: يمثل الكتلة النقدية للسنة المدروسة. *La masse monétaire de l'année étudiée.*

$\frac{PNB}{M_2}$: يمثل سرعة دوران النقود خلال السنة المدروسة. *La vitesse de circulation.*

من خلال تحديدنا لحجم الاقتصاد السري، نستطيع قياس حجم التهرب الضريبي بتطبيق المعادلة الآتية:

$$VFF = \frac{((M_2 - M_1) \times PNB) \times TM}{M_2}$$

حيث:

VFF تمثل حجم التهرب الضريبي *valeur de la fraude fiscale*

TM تمثل المعدل المتوسط المفروض *Taux moyen d'imposition*

استخدم هذا الأسلوب لقياس الدخل المعلن في الولايات المتحدة الأمريكية، ووجهت له عدة انتقادات منها عدم تبرير بقاء المعدل النقدي ثابتاً لفترة طويلة من جهة وتساوي سرعة دوران النقد في كلا من الاقتصاد الرسمي وغير الرسمي من جهة أخرى.

الشكل 2: أسلوب المعاملات: استخدم Feige طريقة المعاملات لتقدير حجم الاقتصاد الظلي في الولايات المتحدة الأمريكية، وتعتمد هذه الطريقة على معادلة فيشر لكمية النقود التالية:

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 20.

$$MV = PT$$

M تمثل كمية النقود. P تمثل المستوى العام للأسعار.

V تمثل سرعة تداول النقد. T تمثل الحجم المادي للمعاملات.

يمثل الجانب الأيمن للمعادلة من المعادلة الحجم الكلي للمدفوعات النقدية، أما الجانب الأيسر فيمثل القيمة الكلية للمبادلات. وإذا علمنا قيمتي M و V . ومن ثم المقدار (MV) ، يمكن تحديد قيمة المبادلات الكلية (PT) .

فإذا كانت النسبة بين قيمة المبادلات الكلية (PT) والنتاج القومي الاسمي ثابتة ومحددة، فإنه من الممكن تقدير الناتج القومي لأي سنة، طالما أن قيمة (PT) تم تحديدها. وفي ظل عدم وجود اقتصاد ظلي يتساوى الناتج القومي الذي يتم اشتقاقه بتلك الطريقة مع الناتج القومي الإجمالي كما تظهره الحسابات القومية للدخل والإنتاج، وذلك بافتراض بقاء العناصر الأخرى على حالها¹. أما في حالة وجود اقتصاد الظل فنجد:

$$\text{حجم الاقتصاد الظلي} = \frac{\text{الناتج القومي وفقا للمعادلة السابقة}}{\text{الناتج القومي الموافق للحسابات القومية}}$$

والنقد الذي وجه لهذا الأسلوب هو افتراضه ثبات نسبة المعاملات إلى الدخل القومي، وأن أي تغير مرده الاقتصاد الظلي، إلا أن هذه النسبة يمكن أن تتغير لأسباب أخرى.

الشكل 3: معادلة العملة: تقوم هذه الطريقة على فرضيتين، الفرضية الأولى أن وجود اقتصاد الظل يعود لارتفاع الضرائب. أما الفرضية الثانية هي تساوي دوران العملة في الاقتصاد الرسمي والاقتصاد الخفي.

¹ عاطف وليم أندراوس، الاقتصاد الظلي، المفاهيم - المكونات - الأسباب، الأثر على الموازنة العامة، مؤسسة شباب الجامعة، 2005، ص 97.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

وبناءً على الفرضيتين السابقتين يُستعمل في تقدير حجم الاقتصاد السري دالة الطلب على العملة التي تأخذ بعين الاعتبار المتغير الضريبي.¹ ويكون حجم الاقتصاد السري طبقاً للمعادلة التالية:

$$AEST = \frac{(M_3 - M_2) \times PNB}{M_0}$$

$M_3 - M_2$ تمثل العملة غير الشرعية (La monnaie illégale).

M_0 تمثل العملة الشرعية (La monnaie légale).

ويتم حيازة العملة بوضع تقديرين، أحدهما عندما يكون المتغير الضريبي مساوٍ للصفر والآخر حينما لا يساوي المتغير الضريبي الصفر، ويطلق على الفرق المقدر بالنقود غير الشرعية. ومنه يمكن تحديد حجم الغش الضريبي كما يلي:

$$VFF = \frac{((M_3 - M_2) \times PNB) \times TM}{M_0}$$

وحدود هذه الطريقة تكمن في الفرضية الثانية التي ليست دوماً صحيحة.

الشكل 4: فئات العملة: يتم تحديد حجم الاقتصاد السري بتغير عدد من الأوراق النقدية التي يتم استخدامها في هذا الأسلوب وتكون ذات الفئات الكبيرة، باعتبار أن المعاملات في الاقتصاد الخفي تتم غالباً بهذه الأوراق النقدية. إلا أن هذا ليس دوماً صحيحاً فيمكن استخدام هذه الأخيرة دون أن يدل ذلك على وجود اقتصاد الظل (مثلاً في فترات النمو، ارتفاع معدلات التضخم،...).

2- منهج الإعفاءات الجبائية: يعد هذا المنهج بمثابة تشجيع للمكلفين للتصريح عن دخلهم وأعمالهم الحقيقية وهذا مقابل السماح لهم وإعفاءهم من الغرامات والجزاءات المترتبة عليهم. وهنا يمكن للإدارة الضريبية بمقارنة وفحص التصريحات قبل الإعفاءات والتصريحات الفعلية التي تمت بعد الإعفاء، والفرق الموجود يعبر عن حجم التهرب الضريبي.

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 21.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

إن الإعفاءات الجبائية التي تقدمها أية دولة تكون مؤقتة وبالتالي المكلف لا يفضل التصريح بدخله في هذه الفترة حتى وإن لم يستفيد من الإعفاء حتى لا يلتزم بدفع الضريبة بعد الإعفاء. لأن في هذه الحالة المصالح الضريبية ستكون عندها كل المعلومات الخاصة بالمكلف ومن ثم سهولة متابعته ومقاضاته في حال تأخره أو تهربه.

3- منهج التفاوت (التباين): حسب هذا المنهج يتم تحديد الفجوة بين الدخل الشخصي المستمد من حسابات الدخل الوطني* والدخل المقدم في الإقرارات الضريبية.

ما يعاب على هذا المنهج هو أنه في كثير من البلدان حسابات الدخل القومي يعتمد على بيانات ضريبية، إضافة لوجود عناصر تدرج ضمن الدخل الخاضع للضريبة ولا تدرج في حسابات الدخل الشخصي.

4- منهج الضريبة القانونية: يعتمد هذا المنهج في حسابه للتهرب الضريبي على صحة أرقام الدخل الوطني و يُحسب على أساسها ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها (أي ما كان يمكن جمعه لو دفعت كل الاستحقاقات الضريبية) ومقارنتها بحجم الضريبة المحصلة فعلا والفارق يمثل حجم التهرب الضريبي. إلا أنه في الواقع هذا الفرق لا يُعطي حجم الدخل المتهرب منه بل حجم الضرائب المتهرب منها لهذا فهو يختلف عن المنهج السابق، إضافة ما يعاب على هذه الطريقة افتراضها لصحة أرقام الدخل الوطني.

وفي الأخير بعد استعراضنا لمختلف المناهج نجد أن تقديرات اقتصاد الظل يمكن أن تختلف كثيرا حسب الطريقة المتبعة في التقدير، وليس هناك طريقة مثلى أو منهج متكامل فكل منهج يتسم بجوانب قوة وضعف ويخلص إلى رؤى ونتائج مختلفة.

* يتم حساب هذا الدخل من مصادر مستقلة عن مصادر السلطات الضريبية، وهذا الدخل يتم تعديله ضريبيا بخضم التكاليف وطرح الإعفاءات.

المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي وسبل علاجه

أولاً: آثار التهرب الضريبي: تعتبر الضريبة أداة هامة توجيه النشاط الاقتصادي، وبالتالي التهرب من أدائها سيخلف نتائج على كل المستويات سواء من الجانب المالي أو الاقتصادي أو الاجتماعي وهذا ما سنتطرق إليه بجانب من التحليل فيما يلي:

1- أثر التهرب الضريبي على مالية الدولة: إذا كانت "خزينة الدولة هي جيوب رعاياها أو بالأحرى جيوب مكافئها¹، فيمكننا إذا تصور الانعكاس السلبي لهذه الظاهرة على خزانة الدولة إذ يترتب عنها ضياع جزء هام من الموارد المالية للدولة التي تعتمد عليها في تغطية نفقاتها العامة. ومنه بنقص الإيرادات - والذي مرده التهرب الضريبي - تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه أفرادها من جهة وتدني مستويات الخدمات العامة من جهة أخرى. وما يزيد من خطورة التهرب الضريبي أن الدولة في هذه الحالة تعمل على تدبير موارد جديدة لتغطية النقص الحاصل في خزينتها وهذا بطريقتين:

1-1- رفع معدلات الضرائب أو فرض ضرائب جديدة لتعوض النقص المالي وبالتالي زيادة العبء على المكلفين الذي يؤدي إلى تخفيض الدخل الحقيقي للفرد، ومن ثم انخفاض الطلب وبذلك تنخفض القوة الشرائية، وهذا من شأنه عرقلة النمو الاقتصادي.

1-2- لجوء الدولة للاقتراض سواء الداخلي منه- الإصدار النقدي- الذي يقود إلى آثار تضخمية وارتفاع الأسعار، أو الاقتراض الخارجي الذي قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.

ويتضح أن كلتا الطريقتين الناجمتين عن التهرب الضريبي تؤدي إلى آثار سيئة بالنسبة للاقتصاد القومي. كما أن التهرب الضريبي يحمل الدولة تكاليف إضافية باهضة على اعتبارها تنفق بعضاً من مواردها المالية لمواجهة هذا التهرب كنفقات تمويل جهود الإدارة الضريبية

¹ فوزي عطوى، المالية العامة - النظم الضريبية وموازنة الدولة - مرجع سابق، ص 279.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

وأجهزة مكافحة التهرب الضريبي، وتمويل عمليات التدقيق والمراجعة للحسابات وإقرارات الممولين التي تتم من قبل كوادر متخصصة¹.

2- الآثار الاقتصادية: بما أن الضريبة أداة هامة لتنظيم وتوجيه النشاط الاقتصادي، فإن التهرب من أدائها يحد من قدرة الدولة في تحديد أهداف سياستها الاقتصادية وذلك من عدة جوانب، نذكر منها:

2-1- أثر التهرب الضريبي على التنمية: إن النقص الحاصل في الحصيلة الضريبية والناجم عن التهرب الضريبي يشكل أحد معوقات الوصول إلى تحقيق التنمية الاقتصادية، بسبب تأثير التهرب على انخفاض تكوين الادخار العام (كنتيجة لنقص الإيرادات)، الذي بدوره يؤدي إلى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل استثماراتها الضرورية المسطرة والتي تم تقديرها على أساس العائدات الضريبية، وتضطر الدولة بهذا إلى تقليص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار تشجيع الاستثمار، ونتيجة ذلك هو الركود الاقتصادي الذي له آثار اقتصادية واجتماعية سلبية وخطيرة على الاقتصاد القومي مثل (البطالة، ظواهر اجتماعية خطيرة كالانحرافات، التسرب العلمي،...).

وبما أن لبعض الضرائب مساهمة مباشرة في ميزانية البلديات والجماعات المحلية، فإن التهرب من أدائها يؤثر بشكل سلبي على التنمية المحلية باعتبار هذه الهيئات السلطة التنفيذية التي تشرف على شتى المشاريع المسطرة من طرف الدولة، فمثلا في الجزائر تساهم بعض الضرائب التي أسست في إطار الإصلاحات الجبائية في عملية التنمية، نذكر منها:

أ- الرسم على النشاط المهني: تتوزع عائدات هذا الرسم 100% على الجماعات المحلية كمايلي²:

الحصة العائدة للبلديات: 1,30%

الحصة العائدة للولايات: 0,59%

حصة الصندوق المشترك للجماعات المحلية: 0,11%.

¹ جميل عبد الرحمان صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات - دراسة مقارنة - مرجع سابق،

ص112.

² Art 220, Code des impôts directs et taxes assimilées, 2010, P88.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

غير أن معدل الرسم على النشاط المهني يُرفع إلى 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب، ويتم توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني كمايلي¹:

الحصة العائدة للبلدية: 1,96%.

الحصة العائدة للولاية: 0,88%.

الصندوق المشترك للجماعات المحلية: 0,16%.

ومنه فالتهرب من سداد مثل هذه الضريبة له آثار سلبية على الجباية المحلية ومنه على المشاريع التنموية والخدمات العامة.

ب- الرسم العقاري: (Taxe Foncière (TF: وهو من الضرائب التي تُدفع لدى البلدية ويطبق على الملكية المبنية وغير المبنية وتُقدم إيراداته السنوية إلى البلدية. ويعتبر هذا الرسم أهم الموارد المالية الضريبية للبلدية لدوره البارز في الجباية والتنمية المحلية.

إضافة لهذه الرسوم نجد رسم التطهير Taxe d'assainissement ورسم الإقامة التي تتجه إيراداتها مباشرة للبلدية ومنه للعمليات التنموية، وبالتالي فعدم الالتزام بدفع هذه الضرائب تؤثر على ميزانية الدولة وبالتالي على نوعية الخدمات المقدمة للمواطنين.

2-2- أثر التهرب الضريبي على توجيه الاستثمارات والمنافسة بين المشاريع: يؤثر التهرب الضريبي في توجيه وتحفيز الاستثمارات، حيث يجتذب الأفراد إلى الأنشطة الاقتصادية التي تتوفر فيها فرص التهرب الضريبي أكثر من غيرها لأنها ذات إنتاجية ضعيفة وهذا ما يكسبها ميزة للاستثمار فيها- إلا أن هذا يؤثر في اتخاذ القرارات الاقتصادية لعدم إمكانية إعطاء بيانات سليمة عن التكلفة الفعلية، لأن هذه البيانات لا تعبر عن حقيقة التكلفة، مما يجعل القرارات في المنشآت تبنى على أسس غير سليمة، يضاف إلى ذلك عدم إمكانية إجراء التقييم المالي للمشروعات الجديدة عند القيام بدراسات الجدوى الاستثمارية التي تقوم على أساس تقدير تكلفة رأس المال والتي تستلزم بيانات سليمة من ناحية تعبيرها عن التكلفة الاقتصادية².

وبهذا فالمشاريع التي تكون فرص التهرب فيها كبيرة تتفوق على مثيلاتها من المشاريع وإن كانت أقل كفاءة من مشاريع أخرى، وهذا ما يُخل بقواعد المنافسة.

¹ المرجع السابق.

² لميس عساف الباكير، تجنب الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل مع دراسة تطبيقية مقارنة، أطروحة ماجستير، 2001، ص38-39.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

2-3- أثر التهرب الضريبي في الحافز على الإنتاج: تؤثر الضريبة في الرغبة في العمل باعتبار أنها تؤثر في القوة الشرائية للفرد وفي مستوى معيشتة، إذ يرى بعضهم أنها تؤدي إلى التحفيز على العمل لزيادة الإنتاج والمحافظة على مستوى معاشي معين وهذا ما يطلق عليه (الضريبة الحافزة)¹. لهذا فانخفاض الحصيلة الضريبية بسبب التهرب الضريبي قد يدفع الحكومة إلى زيادة معدلات الضرائب باقتطاعها لجزء كبير من أرباح المنشآت، مما سيؤثر على حافز الإنتاج ومنه إضعاف الحافز نحو الاستثمار.

إضافة لما سبق فإن للآثار السلبية لظاهرة التهرب الضريبي تكوين ما يسمى بالاقتصاد غير الرسمي*، فالتهرب الضريبي يعكس رغبة غير مشروعة للانتقال من قطاع الدخل المعلن للسلطات الضريبية Reported sector إلى قطاع الدخل غير المعلن unreported sector والقطاع غير المعلن يمثل الاقتصاد الظلي. فهو بالتعريف حسب مدير قسم الشؤون المالية سابقا في صندوق النقد الدولي VITO TANZI أن الاقتصاد الخفي ينصرف إلى كافة الدخول التي لا يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية².

3- الآثار الاجتماعية: أخذا بمبدأ أن الضريبة لا يمكن أن تدفع إلا من الفائض الاقتصادي وهو بالتعريف المالي الفرق بين الدخل الحقيقي والنفقات الأساسية لإعالة المواطن وأسرته³، يتبين لنا الدور الاجتماعي والمهم للضريبة في رفع الغبن عن الفرد، إضافة لدورها في التقليل من التفاوت الاجتماعي والتي على أساسها العدالة الاجتماعية. لهذا فالتهرب الضريبي يعتبر إخلالا خطيرا بمبدأ التضامن الاجتماعي⁴، إذ يؤدي إلى عدم المساواة في توزيع العبء الضريبي، فالانقسام الموجود بين من يتحمل عبء الضريبة وبين من يتهرب من أدائها يجعل المكلف النزيه يحس بالغبن ويحاول البحث بالوسائل المشروعة وغير المشروعة للتملص من أداء الضريبة.

¹ محمد خالد المهاني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقات في التشريع المقارن، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد الثاني، 2003، ص263

* له مصطلحات عديدة منها: الاقتصاد الظلي، الاقتصاد الأسود، الاقتصاد الخفي،... إلخ.

² عاطف وليد أندراوس، الاقتصاد الظلي (المفاهيم - المكونات - الأسباب) الأثر على الموازنة، مرجع سابق، ص21.

³ إلياس نجمة، دور السياسة المالية في سورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية، جمعية العلوم الاقتصادية، 2003، ص8

⁴ جلال الشافعي، مبادئ المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص64.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

4- الآثار النفسية: كتكملة لما سبق تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، لهذا فالتهرب الضريبي يضعف إيمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلل الثقة بالإدارة المالية، وتصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي وهو أمر خطير¹.

بعدما تعرضنا لآثار التهرب الضريبي ورأينا ما يمكن أن يخلفه، نجد أنه ظاهرة خطيرة وجب محاربتها أو بالأحرى التقليل منها بالوقاية والعلاج وهذا ما حاولنا تقديمه في المطالب المالية.

ثانياً: سبل علاج التهرب الضريبي: تعاني من هذه الظاهرة أغلب دول العالم سواء المتقدمة منها أو النامية ، إلا أن حدتها تختلف من دولة لأخرى تبعاً لاختلاف نظمها المالية السائدة، وتسعى مختلف التشريعات إلى التقليل منه في أدنى مستوياته بإجراءات رقابية ووسائل أخرى على الصعيد الداخلي والخارجي والتي بدورها تختلف من نظام مالي لآخر.

1- على الصعيد الداخلي: سندرس سبل العلاج على مستوى كل من التشريع الضريبي، الإدارة الضريبية، والمكلف. لأن التقليل من حدة التهرب الضريبي هي مسؤولية الجميع.

1-1- على صعيد التشريع الضريبي: تكون الوقاية على هذا المستوى من خلال:

أ- الوضوح والبساطة: إن الوضوح والبساطة والترابط في صياغة الأحكام التشريعية خصوصاً فيما يتعلق بالإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب حتى لا تترك ثغرات وفراغات في التشريع الضريبي يستفيد منها المكلف ويتهرب من دفع الضريبة، لأن كثرة التشريعات والتعديلات التي تطرأ على النظام تزيد من تعقيده، وعدم استقرار التشريعات يؤدي إلى خلق نوع من الحساسية اتجاه الضريبة.² ويرى بعض الاقتصاديين مشاركة الفقه القانوني والفقه المحاسبي مع الفقه الاقتصادي والمالي في إقامة هذه النصوص التشريعية على سد الثغرات وتصحيح الخاطئ واستكمال الناقص، وعلى سبيل المثال حاولت الجزائر من خلال قانون المالية لسنة 2000 بتبسيط الإجراءات القانونية الموجودة في القوانين الخمسة (قانون

¹ محمد خالد المهدي، خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، ص 293.

² خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، ص 172.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الطابع وقانون التسجيل) بقانون موحد يسمى قانون الإجراءات الجبائية يحتوي على 160 مادة قانونية إجرائية.

ب- توافق البيئة: عند تطرقنا لأسباب التهرب تحدثنا عن البيئة والتي تؤثر على المكلف للتهرب من دفع الضريبة، لهذا فمحاولة للتقليل من هذه الظاهرة يجب أن يكون هناك توافق مع البيئة بجعل التشريع الضريبي متلائماً بأسسه وأدواته وأهدافه مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية للمكلف، وهذا ما يتطلب وجود مرونة في القواعد القانونية بشكل عام لإحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية والاجتماعية وطبيعة الضرائب الجديدة المفروضة.

ت- توفير الثقة: إن توفير الثقة للمكلف بسياسة الإنفاق العام المتبعة والتي يجب أن تكون عقلانية ورشيقة بتحسين الدولة لخدماتها العمومية (الصحة، التعليم،...)، وبعدها عن الإسراف والإنفاق البذخي، ليرى دافعوا الضرائب أن مساهمتهم بدفع الضريبة إنما أنفق في مجالات مفيدة لتحفيز النشاط الاقتصادي وتوجيه رؤوس الأموال نحو القطاعات الاستثمارية المنتجة.

ث- تفعيل النص الجزائي: إن إعمال النص الجزائي في ملاحقة ومعاقبة التهرب الضريبي، كما هو الحال في كافة بلدان العالم المعاصر، شريطة أن ينال الدرجة الأولى كبار المتهربين ومن يساعدهم من محاسبين أو موظفين إلى صغارهم لاحقاً وذلك من خلال وضع تشريعات ومعايير متدرجة في مؤدياتها الجزائية وفقاً لمستويات التهرب الضريبي وطبيعته¹.

ج- توفير العدالة: إن شعور المكلف بنوع من العدالة - وإن كان لا توجد عدالة مطلقة - لكن على الأقل أن لا يكون تمييز وتفرقة في المعاملات الضريبية وجعلها متساوية بين جميع الممولين، لأن أهم ما يبعث على القلق الاجتماعي والسياسي أن يحس الفرد ذو الدخل المحدود بالغبن في المعاملة ويرى أن المتهربين من دفع الضرائب يحصلون على نفس الخدمات التي يحصل عليها المكلفون دافعوا الضرائب، ضف إلى ذلك ضرورة وجود عدالة من حيث تطبيق قواعد الضريبة، فمثلاً وجود الضرائب التصاعدية هو نوع من العدالة لأننا نعرف أن هذه القاعدة تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للفرد، ووجود أسلوب الاقتطاع من المنبع،...، يساعد على التقليل من التهرب الضريبي.

¹ إلياس نجمة، دور السياسة المالية في سوريا، ندوة الثلاثاء الاقتصادية، مرجع سابق، ص 10.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

ح- فرض العقوبات والجزاءات: باعتبار أن التهرب الضريبي صنف في إطار الجرائم الاقتصادية¹، يجب أن ينص التشريع الضريبي على تقرير جزاءات رادعة على المتهربين من دفع الضرائب وفرض عقوبات مادية (غرامات لا تقل عن قيمة الضريبة) وجسدية، فمثل هذه العقوبات القاسية تجعل المتهرب يحسب ألف حساب لما يرتكبه وما يسببه من أضرار في حرمان الخزينة العامة والتعدي على حق من حقوق الدولة في الضرائب أو الرسوم.

فيما يخص العقوبات لا نخص بالذكر فقط المكلفين المتهربين، بل أيضا المسؤولين في الإدارة الضريبية إذا ثبت عنهم سلوك غير شرعي وتواطؤهم أو تعرضهم للرشوة مثلا من قبل المتهربين.

خ- حق الرقابة: يجب أن يعطى للمراقب- بنص تشريعي واضح- حق الرقابة بالاطلاع على الأوراق والمستندات والوثائق التي يراها ضرورية لسير عمله في تقدير الضريبة. فالإدارة الضريبية يجب أن تضاعف رقابتها واتصالاتها مع رؤساء المؤسسات الصغيرة التي لا تمسك دفاتر محاسبية بشكل جيد والتي لا تتعامل جيدا في منازعتها مع الإدارة، من جهة أخرى الإدارة الضريبية لا تستطيع أن تتجنب إجراء هام وهو إجراء التحقيق عند المكلف في مقر عمله ومنزله² (dans son domicile)، والذي يقصد به الكاتب العمل المنزلي، الذي كان له دور كبير في الاقتصاد في تلك الفترة ومساهمته في الحصيلة الضريبية، لكن للأسف في هذا الوقت تعامل الدول بالفواتير والوثائق المحاسبية والفواتير جعل الإدارة الضريبية تهمل هذه المداخل وبالتالي تضيع عليها مبالغ طائلة كان من الممكن الاستفادة منها في تمويل الخزينة وتنمية الاقتصاد الوطني.

1-2- على صعيد الإدارة الضريبية: لا يكفي التشريع الضريبي وحده لمواجهة التهرب الضريبي، فماذا تنفع أفضل التشريعات الضريبية وأحدثها وأكفأها، إذا طبقت من قبل إدارة ضريبية ضعيفة تفتقد الكفاءة وتعاني من ضعف النزاهة ومصابة بالترهل³، بل يجب أن تتوفر في الإدارة الضريبية مجموعة من الخصائص لتقوم بإدارة هذا التشريع وتستطيع مواجهة

¹ مختار حسين شبيلي، الإجرام الاقتصادي والمالي الدولي وسبل مكافحته، مرجع سابق، ص5.

² Gabriel Ardent, *Théorie sociologique de l'impôt*, S.E.V.P.E.N, Paris, 1965, P732.

³ إلياس نجمة، دور السياسة المالية في سورية، مرجع سابق، ص5.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

التهرب الضريبي - فكما يقول أحد الاقتصاديين الكبار¹ أن الإدارة الضريبية هي العامل المؤثر الذي يحدد فعالية التحصيلات الضريبية- لهذا يجب تحقيق ما يلي:

أ- ضرورة تزويد الإدارة الضريبية المكلف بالمعلومات الضرورية التي يحتاجها، وفي هذا الإطار على هذه الأخيرة تبني قيم مثل حسن معاملة دافعي الضرائب بأن تجيد الحوار، وتحسن استقباليهم (مثلا تكوين موظفين في هذا المجال لاستقبال المكلفين) خصوصا إذا علمنا أن مستوى المكلفين يختلف فالحديث مع مكلف واع يختلف عنه مع مكلف أُمي.

ب- الإمكانيات البشرية: عند الحديث عن الإمكانيات البشرية ليس المقصود به العدد فقط والذي يُعد ضروريا لمراجعة وفحص ومراقبة المستندات الضريبية، بل يتعدى إلى الكفاءة والمستوى العلمي والتقني العالي والتخصص المطلوب لدى موظفي هذه الإدارة، وهذا لا يتحقق إلا بإقامة معاهد ومدارس متخصصة في المجال الضريبي ليستطيعوا كشف الأساليب الاحتيالية - خصوصا التي تتطلب دهاء وذكاء شديد للموظف- التي أصبح المتهرب يستعملها للإفلات من الضريبة.

ت- الرواتب والحوافز: إن ما يساعد على مواجهة التهرب الضريبي توفير رواتب مناسبة لموظفي الإدارة الضريبية مع إعطائهم الحوافز وترقيتهم بشكل عادل يجعلهم في مأمن عن الحاجة والإغراء.

ث- تطوير وتحديث الإدارة الضريبية: وهذا بتزويدها ببنى تحتية لائقة وإمدادها بأجهزة حديثة والكثرونية متقدمة أهمها نظام إعلام آلي متطور يسمح بمتابعة المكلفين وجمع ونقل المعلومات بسرعة بين مختلف الإدارات والفروع وهذا من شأنه تحسين الرقابة الجبائية وتقليص إمكانيات الغش الجبائي.

ج- تكفل الإدارة بالوضع الاجتماعي: إن تكفل الإدارة بالوضع الاجتماعي للمكلف (مثلا توفير وسائل النقل، تعويضهم لمصاريف التنقل عند قيامهم بالتفتيشات...) تساهم في رأينا بشكل غير مباشر في مكافحة التهرب الضريبي.

¹ Alant Peacock, Gerald Hausser, **finances publiques et développement économique**, Exposes et comptes rendus de la 3^{ème} conférence d'étude, organisation de coopération et de développement économique, 1963, P252.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

ح- التسيق بين مختلف الهيئات: ويُقصد به ضرورة وجود تنسيق وتعاون بين الإدارة الضريبية ومختلف الهيئات الاقتصادية الأخرى لتكوين عمل مشترك بقصد جمع وتبادل المعلومات - باعتبار أن المكلف لديه نشاطات ومعاملات مع دوائر مختلفة مثل المصارف والوزارات والجمارك...- وهذا يوفر الجهد والوقت للمصالح الجبائية التي تكون بحاجة للمعلومات وبهذا تستطيع التدخل بسرعة لكشف احتيال ضريبي.

مما سبق يتضح لنا كيف أن الإدارة الضريبية تستطيع التقليل من عمليات التهرب وهذا طبعا بوجود إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق والتنظيم، فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع¹.

1-3- على صعيد المكلف: يمثل المكلف الشريك المؤثر والطرف المباشر في حماية التهرب باعتباره من يدفع الضريبة وفي نفس الوقت يحاول التهرب من أدائها. فبكل بساطة إذا قام كل مكلف بدفع ما عليه لا نجد معنى للتهرب الضريبي.

إذا اعتبرنا المكلف أهم حلقة فأكد بوجود تشريع ضريبي يضمن له حقوقه وإدارة ضريبية تخلق له الجو الملائم لدفع الضريبة والذين تحدثنا عنهما سابقا، إضافة لجوانب أخرى سنذكرها فيما يلي:

أ- الوعي الضريبي والأخلاقي: على المكلف أن يشعر بانتمائه إلى دولته وحكومته التي ترعاه وفي نفس الوقت مسؤولة وملزمة برعايته والتكفل به على كل الأصعدة، وكيف يحصل هذا؟ يتحقق هذا بالوعي الضريبي والأخلاقي- في مقدمتها شعور المكلف بأهمية الضرائب - وإدراك المكلف أن الضريبة حق (ليست بتعسف) من حقوق الدولة تستخدمها لتحقيق المنافع العامة وليس لأغراضها الشخصية، وبأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزام قانوني.

ما أصبح يدور الآن للأسف هي " لعبة الأكثر دهاء ضد الأكثر قوة Le jeu du plus rusé contre le plus fort"، فالمكلف لا يعرف الدولة كمشرع قانوني لكن يعتبرها كدائن الذي

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 32.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

لديه القوة الكافية لفرض الضريبة بقانونه ويستعمل حقه ضد كل من يتهرب منها¹. فإذا كانت هذه نظرة المكلف اتجاه دولته فمن البديهي أن لا يلتزم بما عليه ويحاول مقاومة الضريبة بكافة الأساليب المشروعة منها وغير المشروعة.

إن الفئات المتوسطة والمشكلة أساسا من موظفين وأجراء تحس أنها ضريبيا الأكثر تضررا فهي لا تستطيع بأية وسيلة التهرب من الضريبة لأنها بكل بساطة تحصل بأسلوب الاقتطاع من المنبع الذي يصعب التهرب فيه. وفي هذا الإطار ذكر أحد الاقتصاديين أن هذه الفئة بالذات (الفئة المتوسطة) تعتمد عليها الدولة لتتحمل دورة حياتها son tour de vis². وهذا صحيح لأن مداخل هذه الفئة مضمونة ومستمرة، في حين أن الأغنياء الحقيقيين يتهربون من الضريبة لأنهم لا يصرحون بكل دخلهم أو لأن لا أحد يكشف عنهم.

بناءً عليه يكون العبء الضريبي مقسم بطريقة غير عادلة، لهذا يجب توفر بعض الشروط نراها ضرورية لزيادة وعيه الضريبي منها:

ب- الحس المدني: والمقصود به تطوير الحس المدني الضريبي عند المكلف والمقصود به الإخلاص والوفاء للنفع العام لنعيد له الثقة في النظام الضريبي ويتقبل الضريبة رغم القيود التي تفرضها (النفسية، المعنوية، المالية) والتي تضغط عليه، باعتبار أن المكلف يتخلى عن أمواله وسلعه التي يتمسك بها كضريبة يدفعها للدولة. وكما عبر عنها الاقتصادي GABRIEL ARDENT بقوله أن الشهية للنقود " L'appétit pour la monnaie " تترك القيد الضريبي صعب التحمل من القيود الأخرى³.

ت- تصحيح الفكرة المسيطرة عند المكلف أن الإدارة الضريبية فوق الأفراد وتسيطر بقواعدها واختياراتها والمكلف منحصر في وضعية للإخضاع والمتابعة فقط.

2- على الصعيد الدولي: اتسعت رقعة التجارة الخارجية وحجم الاستثمارات والمعاملات الدولية، ما زاد معه انتشار التهرب الضريبي الدولي بين الدول التي تقوم باستغلال الاتفاقيات الدولية والامتيازات الممنوحة في إطار جذب الاستثمارات الدولية - وهذا ما رأيناه في

¹ Rajae Remmal, les moyens de lutte contre la fraude fiscale, RABAT ARABIAN AL HILAL, 1996, p80.

² Rajae Remmal, op, cit, p81.

³ Gabriel Ardent, La théorie sociologique de l'impôt, op, cit, p729.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

التهرب الضريبي الدولي - من قبل الشركات متعددة الجنسيات التي تتوفر على تكنولوجيا عالية تسهل عليها تداول أموالها ومعاملاتها-، إلا أنه يمكن مكافحة هذه الظاهرة والحد منها بوسائل أهمها في هذا الإطار:

2-1- إجراءات خاصة: تقوم بها الدولة مثلاً إلزام الجهات التي تقوم بتلقي التحويلات من الخارج (كالمصارف) أن تتحقق من طبيعة هذه التحويلات، فإذا ثبت أنها مما يخضع للضرائب تقوم باحتجاز الضريبة المقررة وتوريدها مباشرة إلى الدوائر المالية¹، كذلك ضرورة فرض الدولة في نصوصها القانونية على كل المكلفين أن يقدموا تقارير توضح ما يمتلكونه من أموال وأنشطة في الخارج خاضعة للضريبة لأن هذا يساعد كثيراً في مراقبة دخول وخروج رؤوس الأموال عبر الحدود الذي بدوره يقلص حالات التهرب الضريبي.

2-2- التعاون الدولي: بتوقيع اتفاقيات دولية (لها غايات جبائية) ثنائية أو متعددة الأطراف بين الدول لتوحيد وتكثيف الجهود لتفادي التهرب الضريبي وما يثيره من إساءة للعلاقات الدولية.

إن الأزمة المالية التي مر بها العالم اليوم في أواخر 2008 عكست موازين القوى خصوصاً لدى الشركات عابرة القوميات التي لم تستطيع حل الأزمة رغم نفوذها وحجمها الكبير ونشاطاتها الضخمة فهي تملك رؤوس أموال تعادل ميزانيات بعض الدول النامية، وأدت الأزمة إلى إفلاس أكبر الشركات والمصارف أهمها "ليمان برانرز" (الذي كان إفلاسه أهم أسباب الأزمة المالية العالمية)، وآثار سلبية وخطيرة أضرت بالاقتصاد العالمي. لهذا فمكافحة التهرب الضريبي على المستوى الدولي مشروط بالحصول على المعلومات خصوصاً الجناة الضريبية التي من أهم خصائصها غياب تبادل المعلومات.

إن السرية المصرفية تسببت في فضائح تشهدها مختلف دول العالم اليوم - خصوصاً المتقدمة منها- مثال على ذلك ما تشهده ألمانيا في فضيحة الرئيس السابق لشركة بريدية ألمانية كلاوس تسومفينكل وغيره من الأثرياء الذين تهربوا من الضرائب بتوظيف أموالهم في إمارة لشتشتاين مستفيدين من قوانين السرية المصرفية، وطالبت ألمانيا من هذه الأخيرة بتقديم

¹ خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، مرجع سابق، ص 179.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

معلومات عن هؤلاء المتهربين مثلما تفعل مع مصلحة الضرائب الأمريكية التي تفرض على إمارة لشتنتشتاين رفع جزء لسريتها المصرفية.

حاولت في هذا الإطار عدة منظمات أهمها *OCDE ومنظمات أخرى كمنظمة الأمم المتحدة، ومجلس الاتحاد الأوروبي كلها توصي بضرورة تبادل المعلومات مع الجنات الضريبية. وعقدت اجتماعات كثيرة مع كبار الاقتصاديين المتخصصين في الضريبة لمواجهة التهرب الضريبي وأهم الإجراءات الحديثة الأخيرة والتوصيات التي خلصت إليها ندرجها فيما يلي:

أ- طرحت لجنة من الخبراء الماليين تم تعيينها من قبل منظمة الأمم المتحدة فكرة تأسيس منظمة عالمية لفرض الضرائب لها مسؤولية تقديم المساعدة التقنية للدول، مراقبة تطور الضرائب وغيرها من الأنشطة التي تخص الضريبة.

عُقد في 2006 اجتماع لجنة للتشاور في البرلمان الأوروبي للمجموعة الاقتصادية والاجتماعية الأوروبية (**Communication de la commission au conseil, au parlement européen au comité économique et social européen**) في 2006، في إطار تطوير إستراتيجية للتنسيق بقصد مواجهة التهرب الضريبي " **Anti Fraude**"¹.

ب- أقامت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مع لجنة الأعمال الضريبية **Comité des Affaires Fiscales (CAF)** في 2006 عدة مقاييس لتبادل المعلومات وللرقابات الضريبية، إضافة لاجتماعات مشتركة بين لجنة الأعمال الضريبية (**CAF**) ولجنة المساعدة للتطوير **Comité d'aide au développement (CAD)** في 27 جانفي/كانون الثاني

* OCDE هي منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وترجم ب-: Organisation de coopération et de développement économiques

¹ Communication de la commission au conseil au parlement européen et au comité économique et social européen sur la nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale, commission des communautés européennes, OCDE, 2006. P03.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

2010 حول الضريبة والتطوير، وكانت هذه الاجتماعات تهدف للتعاون والتنسيق للحد من التهرب الضريبي بمشاركة الدول النامية وضرورة تبادل المعلومات لها غايات ضريبية¹.

ت- أقيمت محاضرة دولية عن الضريبة، تعزيز الدولة وتطوير القدرات في إفريقيا **Conférence internationale sur la fiscalité, le renforcement de l'état et le développement des capacités en Afrique**، في جنوب إفريقيا في أوت/آب 2008 وشجعت التعاون مع منظمة الأمم المتحدة وOCDE في مواجهة التهرب الضريبي تنفيذًا لتعاون دولي جيد².

ث- عقدت OCDE خامس اجتماع حول الإدارة الضريبية في باريس في ماي/أيار 2009 وأهم ما جاء فيه هو التعاون لتحسين الإدارة الضريبية في العالم وإعطائها فعالية أكثر لخدمة المكلف وتطوير النظام الضريبي على المستوى الوطني والدولي³.

ج- أقيم اجتماع عالمي لحوار ضريبي دولي **conférence mondiale du dialogue fiscal international (DFI)** في أكتوبر/تشرين الأول 2009، في بكين (الصين)، كان هدف الاجتماع البحث عن الوسائل المساعدة لخلق محيط مالي (سوق مالي) سليم وشفاف بفضل نظام ضريبي جيد، وما استخلص من هذا الاجتماع ضرورة وجود مراقبة وإدارة جيدة للمخاطر الضريبية التي تؤثر تقريباً على كل القرارات المالية والاقتصادية، وسجل رئيس البنك الآسيوي للتطوير M.HARUHIKO أن الأزمة المالية الحالية لم تسهم فقط في إظهار العيوب والثغرات للسياسات والقواعد المطبقة في القطاع المالي لكنها أظهرت حاجة التوفيق والتنسيق على المستوى الدولي، بهدف مراقبة أكثر للتدفقات المالية الدولية وتعزيز التنسيق بين الهيئات المنظمة لبناء اقتصاد أكثر نزاهة وعدالة ويستطيع القطاع المالي السيطرة على المصاعب ويشارك في مواجهة التهرب الضريبي في عهد السرية المصرفية.

يمكن أن نقول أن مثل هذه الاجتماعات والاتفاقيات يمكن أن تعطي صدى لدى بعض الدول، نجد مثلاً إمارة أندور La principauté d'Andorre وقعت في 2010|02|24 اتفاقيات

¹ OCDE, Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements a des fins fiscales, 2006.

² conférence internationale sur la fiscalité, le renforcement de l'état et le développement des capacités en Afrique, communiqué de Pretoria, pp04-05.

³ Cinquième réunion du forum de l'OCDE sur l'administration fiscale, OCDE, Paris, 28|05|2009, p01.

الفصل الأول: التهرب الضريبي: مفهومه، أسبابه، طرقه وآثاره

تبادل المعلومات الضريبية مع 7 اقتصاديات من بلدان الشمال، بعدما صنفها منظمة OCDE ضمن الجناات الضريبية غير المتعاونة.

أيضاً اتفاقية بين حكومة إمارة لشتنتشتاين والحكومة الجمهورية الفرنسية والمتعلقة بتبادل المعلومات، تضمنت هذه الاتفاقية 12 مادة والمادة الخامسة كانت الأهم والتي أقرت بتبادل المعلومات عند الطلب في حالة احتياجات أحد الطرفين المتعاقدين إلى معلومات لها غايات ضريبية.

خلاصة الفصل الأول

تعد ظاهرة التهرب الضريبي من أكبر الصعوبات والتحديات التي تواجه الدولة بدءاً من صعوبة تفسيرها والإلمام والإحاطة بمختلف المفاهيم التي يمكن أن تختلط فيما بينها وبين التجنب الضريبي الذي - كما أسلفنا الذكر - لا يتضمن أي مخالفة يعاقب عليها القانون.

يعود تفشي هذه الظاهرة لعدة أسباب منها ما هو مباشر (متعلق بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية)، وغير مباشر كالأسباب الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية. فتدخل هذه الأسباب وغيرها تجعل المكلف يتهرب كلياً أو جزئياً من دفع ما عليه من ضرائب باللجوء إلى طرق مختلفة التي تنوعت وأصبح دافعو الضرائب يستعملونها قصد التهرب سواء على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي.

لتنوع وتطور أساليب الاحتيال لعدم الالتزام الضريبي، انعكس هذا على مختلف النواحي الاقتصادية، الاجتماعية وعلى مالية الدولة بحرمان الخزينة العمومية من الحصيلة الضريبية التي تعتمد عليها كل الدول لصرفها في أوجه الإنفاق العام. لهذا السبب تسعى الدول والحكومات لاتخاذ مختلف الوسائل والإجراءات لمكافحة ومحاولة التقليل من حجم التهرب الضريبي الذي تعددت منهاجه وطرق قياسه، ولا يمكن لأية دولة أن تعتمد في تقديرها على طريقة واحدة لأنه لا يوجد منهج وصالح لتطبيقه، ما يؤدي إلى زيادة صعوبة الإلمام بهذه الظاهرة.

غير أن الدولة تسعى بكل السبل لتكون لها رقابة فعالة تراقب من خلالها كل التجاوزات التي تحدث والتي من الممكن أن يستغلها المكلفين هذا من جهة، وتوسيع سلطة الرقابة إلى خارج الحدود الإقليمية للدولة باللجوء إلى الاتفاقيات الدولية والمعاهدات الثنائية. فسطحية دور أجهزة الرقابة والتدقيق أو ضعف إمكانياتها يشكل عاملاً أساسياً للتهرب الضريبي.

الفصل الثاني:
الإجراءات القانونية
والتنظيمية للرقابة الجبائية
في الجزائر

الفصل الثاني: الإجراءات التشريعية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

تمهيد

المبحث الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية

ثانياً: أهداف الرقابة الجبائية

ثالثاً: أساليب الرقابة الجبائية ودورها

المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية

أولاً: إعداد برامج التحقيق الجبائي

ثانياً: أجهزة الرقابة الجبائية والحقوق القانونية المخولة لها

ثالثاً: التزامات وضمانات المكلف

المبحث الثالث: طرق الرقابة الجبائية

أولاً: تقدير الإدارة الضريبية

ثانياً: التقدير الذاتي للمكلف

خلاصة الفصل الثاني

تمهيد

نظرا للدور الفعال الذي تلعبه الضريبة في تمويل خزينة الدولة، ولضمان مردودية وديمومة هذا المورد الهام كان من الضروري رفع كفاءة وفاعلية الأجهزة الإدارية وتطوير السياسات والإجراءات الإدارية المتبعة، كلها عناصر أساسية لنجاح عملية الرقابة وتحقيق أهدافها.

لقد نمت أهمية الرقابة بشكل عام والرقابة الجبائية بشكل خاص نتيجة التوسع في أنشطة القطاع الحكومي، وتعدد مهامه وضخامة الأموال المستثمرة في مشروعاته وبرامجه وذلك كله لتقليل فرص الغش والاختلاس وحماية الأصول والأموال العامة وضمان سلامة استخدامها من جهة، ومراقبة تصريحات المكلفين من جهة أخرى. وهذا ما سنتطرق له بالتفصيل والتحليل والتفصيل عن دور الرقابة الجبائية في الجزائر، وهل هي فعلا لمواجهة التهرب الضريبي أم لأهداف أخرى تسعى إليها الإدارة الجبائية؟

ولما كان النظام الجبائي نظاما تصريحيًا ويمنح الحرية النسبية للمكلف في التصريح بمداخله* من تلقاء نفسه، حدد المشرع الجزائري إطارا قانونيا لتلك العملية وهذا ما سنحاول توضيحه في هذا الفصل من خلال التطرق إلى مفهومها وأهدافها وأشكالها في المبحث الأول، والوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية في المبحث الثاني، وفي المبحث الثالث والأخير سنعرض مراحل التحقيق الجبائي ونتائج التحقيق التي يتوصل إليها.

* تستعمل الجزائر في تقاريرها الرسمية مصطلح المداخل كجمع للدخل، إلا أننا استخدمنا مصطلح الدخل في متن البحث بالتوثيق للكتب التي جاء فيها هذا المصطلح.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

المبحث الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها، إضافة إلى أشكالها.

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية: Le contrôle Fiscal نظرا لطبيعة النظام الضريبي الجزائري الذي يعتمد على التصريحات، والرقابة الجبائية هي النتيجة الطبيعية لنظام جبائي يقوم على التصريح العفوي *Déclaration spontanée* والذي يحتوي على كل البيانات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي المقدم من طرف المكلفين والتي غالبا ما تكون غير مطابقة للواقع، لأن هناك مكلفون ذوي النية السيئة يحاولون بشتى الطرق التلاعب بالوثائق (تقديم معلومات غير كاملة، معلومات خاطئة،...) للتملص من أداء الضريبة.

تتدخل الدولة باستعمال أسلوب الرقابة بشكل عام والرقابة الجبائية بشكل خاص عن طريق السلطات الضريبية التي تستطيع في بعض الحالات استرجاع الحقوق وضبط المكلف المتهرب، وهذا ما يتطلب تفعيل دور الرقابة الجبائية وجعلها أكثر نجاعة.

من هذا المنطلق سنعرض أولاً مفهوم الرقابة بشكل عام ثم نتخصص بالرقابة الجبائية. نجد الكلمة الانجليزية *control* مشتقة من الكلمة الفرنسية *contrôle* وهي تتكون من مقطعين: المقطع الأول *contre* والمقطع الثاني *rôle*. أما المقطع الأول فهو مشتق من الكلمة اللاتينية *contre* وتعني مواجهة، أما المقطع الثاني *rôle* ويعني السجل أو القائمة، وتطلق كلمة *contre- rôle* على السجل أو القائمة التي تضم بعض الأسماء التي يمكن بواسطتها التحقق من سلامة أسماء أخرى¹. ويعرف قاموس Webster كلمة *control* على أنها تطبيق السياسات والإجراءات لتوجيه وتنظيم وتنسيق الإنتاج والإدارة وأنشطة المشروع التجاري بطريقة تحقق أهداف المنظمة.

¹ حسن عبد الفتاح، مبادئ الإدارة العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1992، ص 273.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

ويعرفها بعض الاقتصاديين¹ على أنها قياس الأداء وتصحيحه وبمعنى آخر هي التأكد من أن ما تم إنجازه من أنشطة وأهداف ومهام هو بالضبط ما كان يجب أن يتم بما في ذلك تحديد الانحرافات إن وجدت وأسبابها وطرق علاجها.

ومنه تتبع أهمية الرقابة من كونها أحد الأركان الأساسية في الإدارة العلمية الحديثة والمتطورة التي تسمح بتحديد دور الأفراد والجماعة قصد تفادي الأخطاء وتصحيح الانحرافات. وقد تميزت تعاريف الرقابة بثلاثة اتجاهات²:

الأول: يهتم بالجانب الوظيفي ويركز على الأهداف.

الثاني: يهتم بالإجراءات ويركز على الخطوات العملية.

الثالث: يهتم بالأجهزة التي تقوم بالرقابة.

وبالتالي يندرج مفهوم الرقابة الجبائية على "أنها فحص للسجلات والتقارير المالية للمنشأة لتبيان مدى مطابقة المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير ويتم الفحص وفقا لطرق مسطرة مسبقا ليكون العمل المؤدى على درجة عالية من الامتياز"³. وتتوقع دائرة ضريبة الدخل من المكلفين لضريبة الدخل بموجب القانون، بأن يزودوا الدائرة بالمعلومات الصحيحة والكاملة عن دخلهم الحقيقي، وأن التصرفات غير النزيهة تعتبر تهربا من الضريبة تجب معاقبته⁴.

ومنه فالرقابة الجبائية هي الوسيلة الفعالة المعتمدة من قبل الإدارة الضريبية لإثبات صحة الوثائق المحاسبية ودقة التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين. كما تسمح من جهة أخرى احترام القانون المعمول به وضمان وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة⁵.

¹ عبد الغفار حنفي، عبد السلام أبو قحف، تنظيم وإدارة الأعمال، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1993، ص555.

² خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، 2010، ص55.

³ A. Beetschen et Ph. Bozzachi, *L'intégration fiscale*, éditions Francis le Febvre, Paris, 2001, P103.

⁴ Alan Melville, *Taxation Finance*, 7th edition, Prentice Hall, New York, 2002, p11.

⁵ Abdallah El Boukri, *Limites du contrôle face à la fraude fiscale*, RABAT ARABIAN AL HILAL, 1996, p111.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

وقد أعطت الرقابة الجبائية ثمارها في كثير من الدول، فمثلا استطاعت فرنسا أن تعلم بدقة دخل الأطباء عن طريق مراقبة ما يدفعه الضمان الاجتماعي لهم عن العمال والموظفين الخاضعين للتأمين¹.

ولتعدد المفاهيم والمصطلحات الجبائية رأينا من الضروري توضيح هذه المفاهيم قبل التحليل والتعمق في دراسة الرقابة الجبائية، من هذه المفاهيم نجد:

المراجعة الجبائية: حيث عرفها Philipe colin أنها الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية وهي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية².

وقد عرف الأستاذ A. Hamini المراجعة الجبائية هي التي تهدف إلى تحقيق العمليتين التاليتين، تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة³. وعليه نقول أن المراجعة الجبائية هي عملية فحص انتقادي للوضعية الجبائية لإعطاء رأي عن الوضع الجبائي للمؤسسة وجعله أداة لتحسين الإدارة الجبائية داخل المؤسسة، وهذا من خلال مراقبة درجة احترام القوانين الجبائية في المؤسسة.

الفحص الجبائي: يعرف على أنه مجموعة من العمليات التي ترمي إلى رقابة التصريحات الجبائية المعبر عنها من قبل المكلفين، وما يميز الفحص عن الرقابة أنه لا يهدف إلى رقابة الوضعية الجبائية للمؤسسة، بل يسمح بإعلام المؤسسة بواجباتها والتزاماتها الجبائية.

الاستشارة الجبائية: ما يميز الاستشارة الجبائية عن الرقابة الجبائية في المنهجية المتبعة من طرف المحقق، حيث أن المستشار يعطي الحلول والاقتراحات بعد وقوع المشاكل التي يقوم المحقق بكشفها واستخراجها بطرقه الخاصة.

للإشارة فإن الجزائر لا تستعمل مصطلحي المراجعة والاستشارة الجبائية، وتكتفي بمصطلح الرقابة الجبائية، إلا أنه في بعض الأحيان نجد في وثائق تصدر عن وزارة المالية مصطلح

¹ عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهريب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، 2003، ص99.

² Philipe colin, *La vérification fiscale*, édition ECONOMICA, Paris, 1979,p38.

³ A .Hamini, *L'audit comptable et financier*, Edition Berti, Algérie, 2001, P172.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

المراجعة كمرادف للرقابة وهذا ما سنراه لاحقاً*. أما الفحص فيستخدم عندما يتعلق الأمر بالفحص المحاسبي.

بناء على التعاريف السابقة للرقابة الجبائية نجد أن لها أهدافاً متعددة ولا تقتصر على هدف معين وهذا ما سنراه في المطلب الموالي.

ثانياً: أهداف الرقابة الجبائية: وتتمثل أهداف الرقابة الجبائية فيما يلي:

- 1- تماسك واستمرارية النظام التصريحي، فوجود هذا النظام معظم الاقطاعات الجبائية تؤسس على قواعد مصرح بها من قبل المكلفين، والذي يتطلب وجود رقابة جبائية تثبت صحة هذه التصريحات من عدمها بقصد معاقبة المكلفين المتهربين من دفع الضريبة.
- 2- المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بهدف تعبئة المزيد من الموارد الجبائية وبالتالي تحصيل مداخيل إضافية لصالح موازنة الدولة والجماعات المحلية.
- 3- وكنتيجة لما سبق زيادة الإنفاق العام الذي بدوره يؤدي إلى زيادة النشاط الاقتصادي الذي ينعكس بالإيجاب على الاقتصاد القومي.
- 4- تعد الرقابة الجبائية إجراء هاماً لمكافحة التهرب الضريبي وأداة فعالة لاسترجاع الأموال محل التهرب.
- 5- تهدف الرقابة إلى ضمان المساواة بين الأفراد من جهة لأن الرقابة تشمل جميع المتعاملين الاقتصاديين، وضمان تحقيق منافسة شريفة بين المؤسسات من جهة أخرى، حتى لا تستفيد المؤسسة التي لا تدفع الضرائب أو تتهرب منها مقارنة بالمؤسسات المنافسة التي تلتزم بدفع الضريبة.
- 6- زيادة الفعالية والكفاءة في الأداء للإدارة الضريبية وهذا من خلال:
 - تساعد الرقابة في تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء ومنه الوصول إلى أسباب المشكلة وتحليلها لاتخاذ القرارات المناسبة.
 - تساعد الرقابة الجبائية في إعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي.

* في الواقع يوجد مصطلح المراجعة الجبائية مثلاً في فرنسا، ويتم هذا بناء على طلب المؤسسة والفرق بينها وبين الرقابة الجبائية أن المراجعة لا يترتب عنها عقوبة، بل يستخلص المراجع توصيات على المؤسسة القيام بها. ومنه فالمراجعة تتطلب توفر إمكانيات للإدارة الضريبية وهذا ما لا يتوفر في الجزائر.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

— إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

ثالثا: أساليب الرقابة الجبائية ودورها: عندما تشدد الإدارة رقابتها على المكلفين ويشعر هؤلاء بهذه الرقابة يتخوفون من التهرب، وتتحقق هذه الرقابة بأشكال متعددة¹.

1- على مستوى مفتشية الضرائب: وتتضمن الرقابة الشاملة Le Contrôle Sommaire، وهذا النوع من الرقابة لا يحتاج التنقل أو بحث خاص من طرف الإدارة الجبائية، بل يتم القيام به داخل مكتب المراقب. يتم التمييز في الرقابة الشاملة بين نوعين من الرقابة: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

1-1- الرقابة الشكلية: Le contrôle Formel تُعد أول عملية للرقابة تخضع لها التصريحات المقدمة إلى مكتب الرقابة، وهي حسب Philippe Colin تعرف بأنها الرقابة التي تغطي جميع التدخلات التي لها هدف تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات وكذا التحقيق في هوية وعنوان المكلفين والعناصر المتدخلة في الانحدار العائلي². ومنه فالرقابة الشكلية نعتبرها سطحية لأن الغرض منها مراقبة التصريح من الناحية الشكلية، فهو لا يتحقق من صحة الأرقام المصرح بها، بل يعتمد على الكيفية التي تم بها ، مثل (هوية المكلف، عنوان المكلف، إمضاء المعني، الأخطاء الحسابية،...).

1-2- الرقابة على الوثائق: Le contrôle sur pièces إن الرقابة على الوثائق* أشمل من الرقابة الشكلية، فهو فحص دقيق لمحتوى ومضمون التصريحات المقدمة ومقارنتها بالمعلومات والبيانات التي في حوزة المصالح المعنية بالمراقبة والتي تتحصل عليها من مختلف الإدارات و الهيئات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة، وذلك في إطار الحقوق (حق الاطلاع) الذي يُخول لها أداء مهمتها. وللإدارة الضريبية في حالة وجود غموض أو نقص الحق في طلب توضيحات ومعلومات إضافية من المكلف.

¹ Martin Laure, *Traite de politique fiscale*, éditions P.U.F, Paris. 2001, P384.

² Philippe Colin, *La vérification fiscale*, op, cit, p8.

* وتسمى أيضا بالرقابة على المستندات

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

أ- طلب المعلومات: La demande de l'information: يمكن أن يكون الطلب كتابيا أو شفهيًا، وفي حالة الطلب كتابيا فإنه يتضمن رسالة بسيطة بطلب المعلومات حول نقاط يشوبها الغموض، وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب فإنه لا يتعرض لأي عقوبة قضائية¹.

ب- طلب توضيحات وتبريرات: Les Demandes d'éclaircissements et de justifications: يحق للإدارة أن تطلب توضيحات وتبريرات في حالة ما إذا كانت التصريحات المقدمة متعارضة مع الوثائق الموجودة في ملف المكلف.

وحسب Jean Pierre Casimir أن طلب التبريرات يتمثل في طلب الدليل على أن الفعل محل النزاع صحيح أو خاطئ أو أن رقم الأعمال المصرح به دقيق أم لا، بمعنى أن هذا الطلب يتضمن المبررات التي اقتضت تلك الحالة². والمكلف في هذه الحالة عكس الحالة الأولى (طلب المعلومات) ملزم بتقديم رد على هذه الطلبات، لهذا الغرض نجد أن الإدارة الجبائية الجزائرية قد حددت في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية مدة 30 يوم من أجل تقديم الرد، وفي حالة انقضاء المدة دون أي رد فإن المكلف يتعرض لإجراءات الفرض التلقائي Procédure d'imposition d'office.

نشير أن طلب المعلومات والتوضيحات لا يخص الرقابة الداخلية فقط، بل أيضا الرقابة الخارجية، وإن كانت مرتبطة غالبا بالشكل الأول من الرقابة أكثر من الثانية.

2- على المستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: تهتم المديرية الفرعية بما يسمى الرقابة المعمقة* contrôle approfondi إلا أن المشرع الجزائري في قوانينه يستعمل مصطلح Vérification approfondie. وتهدف هذه الرقابة لضمان صحة التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين والمقدمة للإدارة الجبائية، ويتم هذا بانتقال المراقبين إلى مكان مزاوله المكلف بالضرورية لعمله³. وتتخذ هذه الرقابة :

- التحقيق المحاسبي (La Vérification de Comptabilité (VC).

¹ Michel Bouvier, Marie Christine Escalasson, Jean Pierre Lassale, **Finances publiques**, Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1993, p522.

² Jean Pierre Casimir, **Pour face à un contrôle fiscal**, P.U.F, Paris, 1998, p250

* وتعرف باسم الرقابة الخارجية Le contrôle externe أو الرقابة في عين المكان Le contrôle sur place

³ www.Les Echos.fr | finances personnelles, samedi 17 Avril 2010

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (العامة) **La Vérification**

.Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble (VASEF)

- رقابة الأسعار والتقييمات: **Le contrôle des prix et des évaluations** وتتم هذه الرقابة بسبب نشوء المعاملات العقارية.

أما التحقيق المحاسبي وكما جاءت به المادة (20-1) من قانون الإجراءات الجبائية أنه مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، ويتم ذلك بالتحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان¹.

في حين التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة فتخص الأشخاص الطبيعيين وبالضبط الضريبة على الدخل، ويتم بالتأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائياً، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة².

سنتطرق لهاذين النوعين من التحقيق بمزيد من التفصيل والتحليل بالفصل الثالث من هذا البحث، باعتبارها أهم التحقيقات التي تعتمد عليها الجزائر.

قبل التطرق للمبحث الثاني، ما يلفت انتباهنا هو التشابه إلى حد ما في أشكال الرقابة بين الجزائر وفرنسا، فهذه الأخيرة تمارس الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق والمستندات والرقابة المحاسبية والرقابة المعمقة^{*}، وإن دل هذا على شيء فإنه يدل على التبعية التشريعية لفرنسا، فلا ننسى أن النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات استمد تشريعاته الضريبية من التشريعات الضريبية الفرنسية وكان امتداداً للنظام الضريبي الفرنسي.

¹ المادة 20- الفقرة (01) من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة جديدة مصححة ومنقحة 2010.

² المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص14.

^{*} توجد في الجزائر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية **VASEF**، في حين في فرنسا نجد **Examen**

(ESFP) **contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle** بمعنى فحص مجمل

الوضعية الجبائية الشخصية المعارضة.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية:

سنتناول في هذا المبحث إجراءات الرقابة الجبائية، بمعنى التعرف أولا على كيفية إعداد برامج التحقيق الجبائي، ثم على أي أساس يتم انتقاء المكلفين وإخضاعهم للرقابة الجبائية ومن هو المسؤول عن هذه الرقابة في الجزائر.

Etablissement du programme de التحقيق الجبائي

vérification: إن برمجة المكلفين للرقابة يمثل لقواعد وإجراءات ومعايير الاختيار critères de sélection المحددة من قبل الإدارة المركزية. كما تقوم المديريات الجهوية Directions Régionales والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب Direction Générale des Impôts (DGI) بإعداد البرامج ومتابعة وثيرة تنفيذها.

1- إجراءات إعداد البرنامج: إن عملية إعداد برنامج التحقيق الجبائي غير مركزية Décentralisée (بمشاركة مفتشي الضرائب) تؤول بموجبها للمديرية الولائية للضرائب Direction des Impôts de Wilaya (DIW)، التي تباشر بالكشف عن المكلفين الذين لا يحترمون واجباتهم الضريبية أو الذين يحاولون التملص من التزاماتهم الضريبية.

2- لوضع هذا البرنامج، يرسل رؤساء المفتشية les chefs d'inspection في نهاية كل سنة اقتراحات بهذا الخصوص للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية. تجدر الإشارة أنه في حالة كانت الاقتراحات غير مرضية، تقوم الإدارة بالاستفادة من تسجيلات المكلفين المنشورة في الشبكات المعلوماتية في المصالح الجبائية، والتي تلعب دورا هاما عند برمجة الأولويات فيما يتعلق بالرقابة الجبائية إذا أحسن استعمالها، وبذلك فالمعالجة الآلية تسمح بالاستخدام الأمثل للمعلومات والبيانات التي توجد في حوزة المصالح الجبائية، كما تسمح بالحصول على معلومات جديدة من مختلف الهيئات والمؤسسات المالية (باستعمال حق الاطلاع المخول لها قانونيا) وهو ما يساهم في تسريع آلية البرمجة الرقابية وفق معايير موضوعية وصحيحة، والنظام الجبائي والإدارة الجبائية الجزائرية كغيرها من العالم هي بصدد تحديث نظامها الجبائي لبرمجة وتحديث إدارتها الجبائية وفقا لنظام معلوماتي جبائي يستجيب لمتطلبات

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

العصر، إذ قامت بتجهيز مفتشيات الضرائب عبر التراب الوطني بتجهيزات الإعلام الآلي، والذي تهدف من ورائه زيادة فعالية نظامها الجبائي وتفعيل الرقابة الجبائية.

وفي إطار إعداد برنامج التحقيق، مدير الضرائب بالولاية المعنية وبالتشاور مع المديرية الفرعية للرقابة الضريبية، يُثبت البرنامج النهائي الذي يعكس من جهة، معايير الاختيار وتوجيهات المصالح المركزية، ومن جهة أخرى الإمكانيات لتحقيق هذا البرنامج. وبعد الاعتماد على البرنامج، يتم إرساله إلى المديرية الجهوية ابتداء من شهر نوفمبر/تشرين الثاني، للمشورة والتعليقات* التي يجب أن تتم في غضون (20) يوم، وغياب الرد في هذه المدة من طرف المديرية الجهوية يعادل قبولا ضمنيا، ويتم تنفيذه اعتبارا من بداية العام بعد الحصول على موافقة الإدارة المركزية.

تسهر المديرية الجهوية عن طريق المديريات الولائية على ضمان احترام معايير الاختيار المحددة من قبل الإدارة المركزية. والجدير بالذكر انه لا يمكن إلغاء قضية مبرمجة إلا بوجود طلب قانوني مبرر وموافق عليه من الإدارة المركزية مثلا (أخطاء، وفاة، سجن،...). كما تستطيع الإدارة المركزية أن تطلب تسجيل مكلف جديد للرقابة المحاسبية أو للوضعية الشخصية خارج البرنامج، بناء على معلومات وبيانات خاصة في حوزتها أو التي تصلها من المصالح الأخرى.

3- مسار التحقيق الجبائي: بعد برمجة الملفات المراد مراقبتها، يُسحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسؤولة عن إدارة هذا الملف - علما أن الملف الجبائي يحتوي على بيانات تختلف حسب طبيعة المكلف بالضريبة- كما هو مبين في الجدول التالي:

* تنفيذ البرنامج متعلق بقبول مسبق من طرف المديرية الجهوية.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

الجدول رقم (01): محتويات الملف الجبائي للشخص الطبيعي و المعنوي

بالنسبة للشخص المعنوي	بالنسبة للشخص الطبيعي
رأس المال الاجتماعي. طبيعة نشاطها. عنوان مقرها الرئيسي. وحداتها (فروعها). اسم المدير وحقه في رأس المال.	الحالة الشخصية. طبيعة النشاط الخاضع للرقابة. مقر السكن. مصدر العائدات والتصرّيات.

المصدر: من إعداد الطالبة.

يبدأ المحققون عملهم، فيقومون بإبلاغ المكلف بالتحقيق عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، مع إشعار بالاستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المُحقّق في محاسبته أو في وضعيته الجبائية، وهذا ما سنراه في الفصل الثالث.

4- معايير الاختيار Critères de sélection: لا تخضع عملية اختيار المكلفين للمراقبة لمعايير ثابتة، فهي تتغير حسب الأولويات والظروف.
مع ذلك هناك مجموعة من المعايير تستند إليها عملية الرقابة وتكون سببا لإعداد برنامج المراقبة، تتعلق بشكل خاص بـ:

- الأنشطة التي يكثر فيها التهرب الضريبي أو أن إمكانية التهرب الضريبي فيها مرتفعة (المهن الحرة، أعمال الجملة les activités de gros،...).
- وجود أنشطة احتكارية وغير منافسة مع المنتجات المستوردة.
- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنوات الماضية والتي تعكس أهمية حجم النشاط الممارس من قبل المكلفين.
- وجود أخطاء فادحة وإهمال في تصريحات المكلفين بالضريبة واكتشفت أثناء الرقابة في المكتب (en cabinet)، ولا يمكن ضبطها إلا باللجوء إلى الرقابة في عين المكان (contrôle sur place).

- وجود تناقضات في تصريحات المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي.
- اكتشاف وجود مداخل مخفية هامة لأشخاص لا يسكون ملف جبائي.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

- نتائج العجز المتكررة والأرباح الضعيفة مقارنة مع أهمية رقم الأعمال، الأمر الذي يستلزم القيام بعملية الرقابة للكشف إذا كان هناك تلاعب أم أنه عجز حقيقي.
 - ضعف الهامش الإجمالي والقيمة المضافة مقارنة بمقاييس النشاط المعتبر.
 - المؤسسات التي لم تراقب أبداً، أو ملف ضريبي لمكلف لم يخضع إلى عملية التحقيق والتفتيش منذ إنشائه ولمدة طويلة.
 - النقص المستمر في الربح المحقق مقارنة مع ما يحققه رقم الأعمال من إيرادات كبيرة والتي لا يصرح بها الممول.
 - مؤسسات لها سلوك ضريبي سيء، فهناك مؤسسات لا تقوم بدفع الضرائب في الوقت المحدد ليس سهواً منها، بل تحاول دائماً التهرب من دفع مستحققاتها الضريبية.
 - وضع برنامج تحقيق عن كل تصريح بالإفلاس أو توقيف للنشاط، لتحديد خلفية مثل هذه التصرفات.
 - عدم وجود توافق بين المستوى المعيشي لأصحاب المؤسسات والمهن الحرة وما يصرحون به من مداخيل.
- فضلاً عن ذلك تأخذ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بعين الاعتبار عند اختيار القضايا وبرمجتها للرقابة، ضمان تغطية جغرافية عادلة على مستوى الولاية، التنوع بطريقة متوازنة في الأنشطة الخاضعة للرقابة، الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخيل الكبيرة. ولتحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية - والتي ذكرناها سابقاً-، يجب أن تكون برمجة القضايا محددة ومخططة بشكل مسبق، لهذا فالإدارة الضريبية تجبر كل فريق من المراقبين تحقيق عدد معين من القضايا في أجل معين، والتي تكون عادة (07) قضايا سنوياً مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية بعض الملفات والتي تتطلب وقتاً أكثر. وإن لم تتمكن مصالح المراقبة من تحقيق ذلك، تطلب الإدارة تقديم تبريرات وعند الضرورة تؤخذ جزاءات وعقوبات في حق المراقبين لعدم تحقيق نتائج إيجابية¹.

¹ Circulaire N° 135, MF(ministère des finances) /DGI (Direction générale des impôts), 15/02/2000.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

ثانيا: أجهزة الرقابة الجبائية والحقوق القانونية المخولة لها: تعتمد الجزائر في عملية الرقابة الجبائية على هيئات وأجهزة المخول لها قانونيا للقيام بمهامها:

1- الفرق المختلطة: Les brigades mixte أسست هذه الفرق وفقا للمرسوم التنفيذي رقم (97-298) المؤرخ في 27 جويلية/حزيران 1997. تتواجد هذه الفرق على مستوى كل ولاية*، وتتكون هذه الأخيرة من أعضاء أجهزة إدارة (الضرائب-الجمارك-التجارة).

وبما أن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين، الأمر الذي يزيد من نسبة التهرب الضريبي وحسب تقارير إدارة الضرائب بلغ التهرب (50) مليار دج** سنة 1995، الذي انعكس سلبا على الخزينة العامة والاقتصاد الوطني. وقصد زيادة مردودية الإدارة الجبائية وإعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية والدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية وفي إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين مختلف المديرات مثلا (مديرية المنافسة والأسعار Direction de la concurrence et des prix (DCP)، المديرية العامة للجمارك Direction générale des douanes)، (DGD)،... إلخ)، وهذا يوفر الجهد والوقت خصوصا فيما يتعلق بتسهيل انتقال المعلومات لمصالح الإدارة الجبائية التي يساعدها ذلك على التدخل بسرعة لكشف المخالفات المرتكبة، وضمان تطبيق مختلف العمليات التجارية للتشريعات الضريبية، الجمركية والتجارية المعمول بها.

2- على المستوى المركزي: من أجل تعزيز مكافحة التهرب الضريبي اتخذ المشرع بعض التعديلات في تنظيم الإدارة وتم تحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب Direction générale des impôts (DGI). للإشارة فقط كانت هذه الأخيرة هيئة تقنية تابعة ولا تتمتع بأية استقلالية في مجال إدارة المستخدمين والوسائل، إلا أن الجزائر ابتداء من

* الجزائر مقسمة إلى 48 ولاية ، وتقسم إلى 4 جهات (شرق - غرب - شمال - جنوب)، والولاية بمعنى محافظة.

** دج الدينار الجزائري وهي العملة الوطنية للجزائر.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

سنة 1992 لجأت إلى إصلاحات جبائية بخصوص الرقابة لتأسيس جهاز جبائي فعال منه وهذا ما سنراه من خلال إصلاح أجهزة الرقابة الموجودة أو استحداث هياكل جديدة على المستوى الوطني والدور الرقابي لكل منها.

ووفقا للمرسوم التنفيذي رقم (98-22) المؤرخ في 13 جانفي/كانون الأول 1998 أصبحت عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي والمحلي تُدار من طرف مديرية الأبحاث والمراجعات **DRV Direction des Recherches et Vérifications**، وقد كان الانطلاق الرسمي لنشاط DRV في سبتمبر/أيلول 1998، وهي مسؤولة عن تصميم ورصد ومتابعة سياسة الرقابة الجبائية. فضلا عن ذلك تقوم الإدارة المركزية بفحص دوري للإحصاءات والنتائج المحصل عليها من الهياكل المكلفة بالرقابة والتي تصدر عن المديرية الجهوية للضرائب **DRI Direction Régionale des Impôts** لتجنب تكرار نفس الأخطاء التي تمتد إلى جميع الولايات، وتنسيق إجراءات التدخل وإعادة التقويم على المستوى الوطني.

تتضمن DRV ثلاث مصالح (services) على المستوى الوطني، في كل من الجزائر (وسط الجزائر)، قسنطينة (شرق الجزائر) ووهران (غرب الجزائر) وتُعرف بمصالح البحث والمراجعات **SRV Services des Recherches et Vérifications**، وأربع مديريات فرعية:

- نيابة مديرية البرمجة.
- نيابة مديرية الرقابة الجبائية.
- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية.
- نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

2-1- مهام مصالح البحث والمراجعات¹:

أ- الفصل في الشكاوى المتعلقة بالمراقبات المنجزة؛

ب- تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها دوريا؛

ت- دراسة الشكاوى الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي؛

¹ المادة (10) مكرر من المرسوم التنفيذي رقم (02-303) والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم (91-60)، المؤرخ في 29 سبتمبر/أيلول 2002، الجريدة الرسمية، العدد 64.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

ث- ضمان إدارة وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي والتي يتم إعدادها من المديرية الفرعية للبرمجة سواء ما يتعلق بالرقابة المحاسبية أو VASFE أو رقابة التقييمات العقارية؛

ج- مراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وإعداد الإحصائيات المتعلقة بها؛

وجاء في المادة (10) أنه يُحدد تنظيم مصالح البحث والمراجعات بقرار مشترك بين وزير المالية والسلطة المكلفة بالوظائف العمومي¹. وهذا جزء سلبي يؤثر في قرارات مصالح البحث والمراجعات التي لا تتمتع بكامل حريتها في اتخاذ القرارات، إذ تجد نفسها تابعة لوزارة المالية مما يُضعف كفاءتها.

2-2- مهام المديرية الفرعية²:

أ- التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع، استثمار، الاحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية؛

ب- برمجة وتحقيق على المستوى الوطني لكل تحقيق أو بحث متعلق بالتحقيقات الجبائية؛

ت- توجيه، تعاون وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية و الجبائية المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي؛

ث- إعداد المعايير والإجراءات التي يجب أن تستعمل عند تنفيذ عمليات التحقيق في المحاسبة وفي الوضعية الشخصية وفي رقابة الأسعار والتقديرات، والسهر على احترام هذه القواعد والمعايير؛

ج- تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي والممارسات الاحتيالية مع مختلف المديرية ومصالح البحث والمراجعات؛

ح- برمجة وتنفيذ كل عمليات التحقيق والبحث المرتبطة بالمراقبات الجبائية في أنحاء القطر الوطني؛

خ- متابعة نشاط الفرق المكلفة بإنجاز برامج الرقابة المسطرة وتقييم مردوديتها؛

¹ المادة (10) مكرر (03) من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص6.

² Bulletin des services fiscaux, DGI, N°19, Alger, 2002, P69.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

إضافة لما سبق فإن DRV صلاحيات في برمجة الرقابة الجبائية، فبعد اقتراح الملفات المراد مراقبتها والتحقق فيها من طرف مفتشيات الضرائب أولا، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، ثم يقوم DRV بالمصادقة عليها أو يغير منه.

3- على المستوى الجهوي: بموجب المرسوم التنفيذي (91\60) الصادر في 23 فيفري/شباط 1991، تم إنشاء 9 مديريات جهوية تتوزع على النحو التالي: (الجزائر، البلدية، الشلف، وهران، سطيف، قسنطينة، عنابة، ورقلة، بشار).

المديرية الجهوية للضرائب Direction Régionale des Impôts (DRI) هي امتداد المستوى المحلي للإدارة المركزية، وتتكفل بمراقبة عمل مديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها لإعطائها دافعا قويا وفعالا، وتتسق بينها وبين المديرية العامة للضرائب وبهذا تم إلغاء مركزية التسيير (الإدارة) وأعطيت المديريات مكانتها ودورها في اتخاذ القرار، إضافة إلى استقلالية DRV في إدارة مواردها المالية والبشرية. فضلا عن ذلك تتبع المديريات الجهوية فيما يخص نفقاتها المديرية العامة للضرائب وبهذا فهي ليست مستقلة ماليا.

4- على المستوى الولائي: وفقا للمرسوم 11 أبريل/نيسان 1991 أسندت مهمة الرقابة إلى المديريات الفرعية للرقابة الجبائية، ولهذا سنركز على هذه المديرية التي تضم أربعة (04) مكاتب:¹

- مكتب الملفات (البطاقات) Bureau du fichier.
- مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة Bureau de la recherche de la matière imposable.
- مكتب التحقيقات المحاسبية Bureau des vérifications de comptabilités.
- مكتب رقابة الأسعار والتقويمات Bureau du contrôle des prix et des évaluations.

والآن سنتطرق لدور هذه المكاتب، إذ نجد:

¹ المادة 52 من القرار المؤرخ في 17 جويلية/تموز 1998، الجريدة الرسمية، العدد 79، 1998، ص13.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

4-1- مكتب البطاقات: أو ما يسمى بمكتب البطاقات ومهنته:

- إعداد البطاقات (بطاقة التعريف الجبائي)* وتقديم مساعدات للمفتشيات في تأسيس بطاقتها.
- تنظيم استخدام جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى بطريقة تساعد في توزيع المعلومة بسرعة أكبر قصد الاستفادة منها في عملية الرقابة الجبائية.

4-2- مكتب رقابة الأسعار والتقويمات: تتمثل مهامه في برمجة عمليات رقابة الأسعار

- المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية، إضافة للتقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.

4-3- مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة: تتلخص وظيفته في:

- أ- إنشاء بطاقة خاصة بالإدارات والجماعات المحلية والأجهزة والمؤسسات والأفراد الطبيعيين الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها.

- ب- القيام بجمع المعلومات عن طريق فرق البحث** التي تساعد في عملية البرمجة، وكننتيجة للأولى، يقوم المكتب بالتدخلات المباشرة من قبل المراقبين المختصين.

- ت- القيام بالتدخلات من أجل البحث عن المادة الجبائية، والسهر على إجراء هذه التدخلات في الأجال المحددة.

- يؤدي هذا المكتب ملاحظات واقتراحات، التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

4-4- مكتب مقارنة المعلومات: تتمثل مهمته في استقبال المعلومات التي يتحصل عليها

- المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية للاستفادة منها.

* تتواجد هذه البطاقة في جهاز معلوماتي مركز centralisé، تحتوي على جميع المعلومات الضريبية والشخصية للمكلف الضريبي سواء كانت في شكل شخصية معنوية أو طبيعية.

** يستوجب القانون أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش وخبرة لا تقل عن 6 سنوات كمحقق جبائي، كما يستطيع أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

4-5- مكتب التحقيقات: من أهم وظائفه:

- أ- إدارة بطاقات خاصة بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو رقابة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقرها الإدارة المركزية.
- ب- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا، ومتابعة تنفيذها في الآجال المحددة.
- ت- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات الرقابة.
- ث- إرسال التقارير المتعلقة بالرقابة إلى الإدارة المركزية بصفة منتظمة.
- ج- السهر على احترام التشريعات والتنظيمات المعمول بها، خصوصا ما يتعلق بحقوق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية.

تتحقق هذه الرقابة (في مكتب التحقيقات) عن طريق محققين، وحسب المادة 60 تنص أن "كل من له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية"¹. كما يكون حاملا (المراقب) لبطاقة انتداب تسلم له من DGI.

وتجدر الإشارة أن المحققين يتدخلون في حدود إقليم الولاية التي ينتمون إليها باستثناء، عندما تتجاوز الرقابة نطاق الولاية فيتطلب هذا وجود ترخيص من المدير الجهوي للضرائب Directeur Régional des Impôts.

5- مفتشيات الضرائب: Les inspections: وحسب ما جاء في المادة (12) من الأمر (91-60) المؤرخ في 23 فيفري/شباط 1991 " تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستثمارها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل"². وقد كان عمل هذه المفتشيات في أواخر 1994.

6- القباضات: Recette des impôts إن إعادة تنظيم القباضات هو عمل مكمل لتعدد مهام واختصاصات الهياكل الأخرى للضرائب، ولقد سمح هذا التنظيم لقباض الضرائب بمراقبة أكثر من أجل زيادة التحصيلات الضريبية، وأصبحت هناك قباضات متخصصة في إدارة

¹ المادة (60)- الفقرة الثانية (02)- من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة جديدة مصححة و منقحة 2010.

² المادة (12)، الجريدة الرسمية، العدد 9، 1991، ص 24.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

مالية البلديات فنجد في منطقة الوسط: 65 قباضة، و في منطقة الغرب: 129 قباضة، أما في منطقة الشرق: 119 قباضة.

عملت الجزائر على إصلاح إدارتها الجبائية وأولتها أهمية كبيرة لتعزيز دورها الرقابي في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، فقد تم رصد غلاف مالي قدره 20 مليار دج لتحديث إدارة الضرائب في إطار برنامج دعم الإنعاش الاقتصادي، وهذا بتجهيزها بأحدث الوسائل المادية وأكفأ الخبرات، فمثلاً عملت على بناء المدرسة الوطنية للضرائب وبرنامج سنوي يمتد على 3 سنوات (2005-2008)¹ بقصد تكوين موظفي الإدارة الجبائية لزيادة مردودية الاستثمار في العنصر البشري عن طريق تنمية كفاءات ومؤهلات الموظفين. إضافة لذلك، وفيما يخص بحثنا قامت الجزائر بإنشاء هياكل جديدة لتعزيز عملية الرقابة الجبائية منها:

7- مديرية المؤسسات الكبرى: Direction des grandes entreprises (DGE)
بموجب المرسوم التنفيذي رقم (02-303) المؤرخ في 28 سبتمبر/أيلول 2002، أسست مديرية المؤسسات الكبرى (DGE) والتي تتكلف بإدارة ومراقبة الملفات الضريبية لكبريات المؤسسات والشركات العاملة بالجزائر وهذا ما يسهل العلاقة بين الإدارة والمؤسسات الكبرى. تتواجد هذه المديرية بالجزائر العاصمة فقط وهي مصلحة جبائية من المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، وتعمل الجزائر مستقبلاً على إنشاء فرعين لها في كل من شرق وغرب الجزائر. غير أن شروع DGE في العمل كان في جانفي/كانون الثاني 2006.

1-7- هيكل مديرية المؤسسات الكبرى: تتضمن DGE خمس (05) مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- المديرية الفرعية للتحويل.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للتحصيل.

¹ La lettre de la DGI, numéro spécial, juin 2004.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

2-7- المكفون الخاضعون لهذه المديرية¹:

أ- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا العاملة في ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه أحكام القانون رقم (86-14) المؤرخ في 19 أوت 1986، والمتعلق بأعمال التتقيب والبحث على المحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب المعدل والمتمم وكذا النشاطات الملحقة بها.

ب- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة (136) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية 100 مليون دج.

ت- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها 100 مليون دج.

ث- الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليها في المادة (1-156) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3-7- أهداف DGI²: من أهدافها ما يلي:

أ- ضبط الإيرادات الضريبية الناتجة عن عدد من المؤسسات الكبرى، وتتبع مدى احترام هذه المؤسسات للإجراءات والقواعد الضريبية.

ب- إدارة ومراقبة جباية قطاع المحروقات، وهذا يسمح بإدارة الملفات الجبائية للشركات البترولية والمنجمية والمؤسسات الأجنبية ومجمعات الشركات.

ت- السرعة في تحصيل المعلومة الجبائية.

ث- تبسيط الإجراءات القانونية الجبائية من خلال تنظيم كل المصالح (الوعاء- تحصيل- رقابة جبائية- منازعات- استقبال) في هيئة واحدة وملف واحد.

ج- تخفيض عمليات التحصيل (جباية المحروقات والجباية العادية) وتحليلها وتقييمها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

¹ المادة (60)، القانون رقم (11-02) مؤرخ في 2002/12/24، يتضمن قانون المالية 2003، الجريدة الرسمية، العدد 86، 2002/12/25، ص 19.

² Krache Mohamed, Les ressources humaines de la DGI, La lettre de la DGI, N° 10, 2002, P06.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

ح- التحقيق في التظلمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.

8- مراكز الضرائب: Les Centres Des Impôts (CDI) مثلما يتم إدارة المكلفين الكبار (المؤسسات الكبرى) من طرف مديرية المؤسسات الكبرى، تتولى مراكز الضرائب إدارة ومراقبة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتهتم بمتابعة المكلفين (شركات وأشخاص طبيعيين) الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة^{*}، إضافة للمؤسسات ذات الطابع المهني الحر. وهذا في إطار النمو المتزايد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تمثل نسبة (36,4%) من مجموع المكلفين بالضريبة، وتساهم في حدود (25%) من الإيرادات الضريبية العادية، أي ما يُعادل (3,4%) من الناتج المحلي الإجمالي¹. تم الإعلان عن مشروع CDI بتاريخ 19 سبتمبر/أيلول 2001، من أهدافه:

- تحسين إدارة ورقابة المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي (أي رقم أعمال أكبر أو يساوي 3 مليون دج)، من بينها المؤسسات ذات الطابع المهني الحر.
- وضع جهة اتصال واحدة لجميع المكلفين من داخل اختصاص ومهام CDI.
- متابعة ومراقبة التحصيلات الجبائية للمكلفين، وكذا المنازعات الجبائية لهذه الفئة من المكلفين.
- تحسين استقبال المكلفين بإنشاء مصلحة واستقبال المكلفين، كما يوضحه الشكل رقم (01) الذي يمثل الهيكل التنظيمي لـ CDI.

نجد في مراكز الضرائب 3 أنماط :

النمط الأول: المركز الجبائي المكلف بإدارة 8000 إلى 12000 ملف (120-150 مراقب).

النمط الثاني: المركز الجبائي المكلف بإدارة 4000 إلى 8000 ملف (90-120 مراقب).

النمط الثالث: المركز الجبائي المكلف بإدارة أقل من 4000 ملف جبائي (60-90 مراقب).

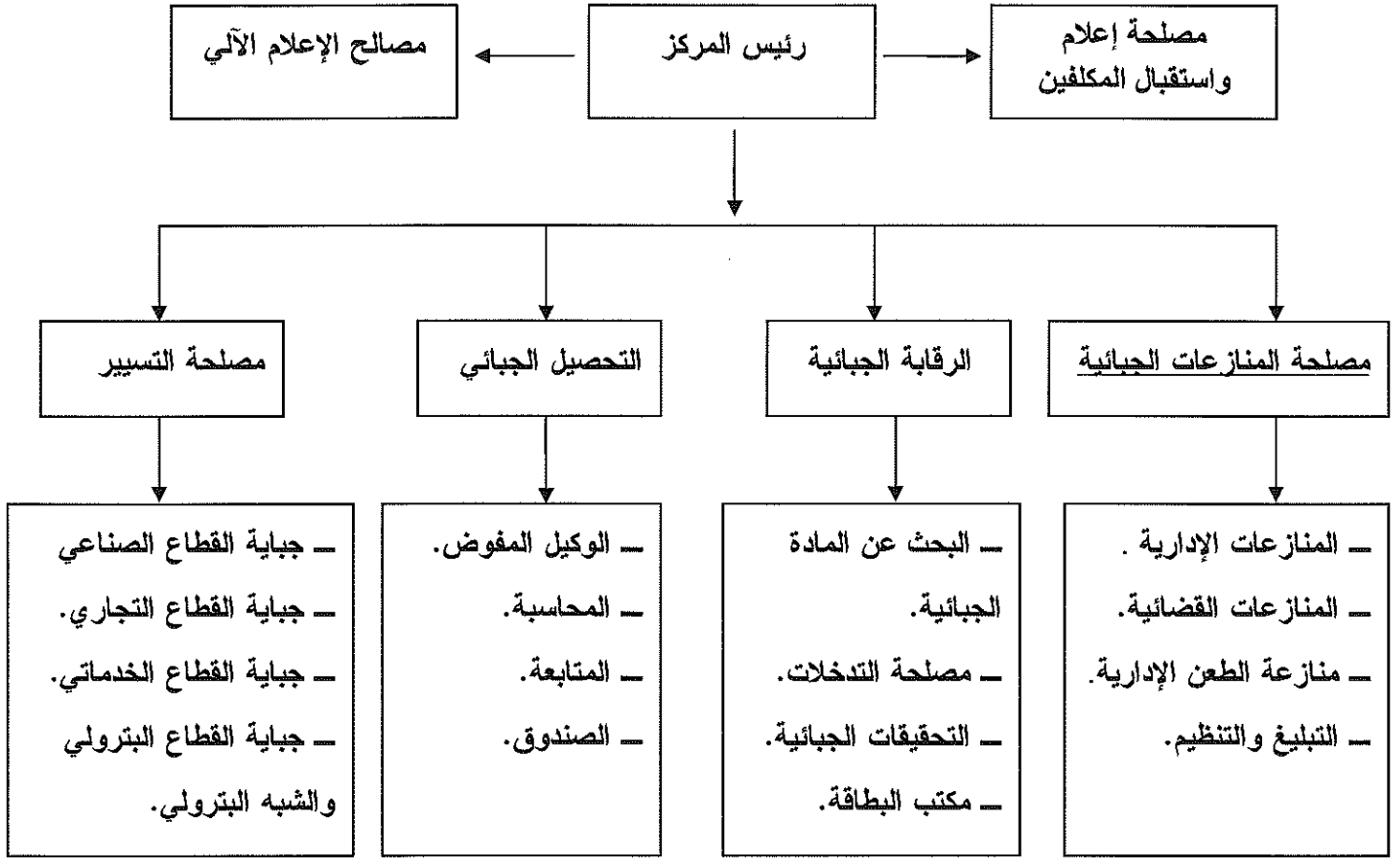
كما يمكن إنشاء عدة مراكز ضرائب على المستوى الولائي، وهذا في حالة تجاوز عدد الملفات 12000 ملف.

^{*} ماعدا التي تختص فيهم مديرية كبريات المؤسسة DGE

¹ Lettre de la DGI, DGI, ministère des finances, N°20, Avril 2002.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

الشكل رقم (01): هيكل مراكز الضرائب حسب المخطط الذي قدمه رئيس المشروع



المصدر: موقع مديرية الضرائب: www.impots-dz

من خلال ما ذكرناه سابقا، يتضح أن الجزائر تملك أجهزة رقابة متعددة ومازالت إلى يومنا هذا تقوم بإصلاحات في النظام الجبائي وإدارتها الجبائية بوجه خاص، وتعزيزا لذلك فقد خول المشرع الجزائري للمسؤولين في هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية وهي:

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

1- حق الاطلاع: * Droit de communication لقد خول المشرع للإدارة الضريبية حق الاطلاع واستنادا للمادة (45) من قانون الإجراءات الجبائية لا نجد تعريفا لغويا لهذا المصطلح، إلا أن المادة نصت على ما يلي: "يُسمح للمراقب حق الاطلاع قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها"¹، وقد ذكرت المواد اللاحقة هذه الوثائق والمعلومات، لكنه وضع الاستثناءات الواردة في كل القطاعات منها في إطار ما سماه وركز عليه في المواد (65-66-67-68) بالالتزام السر المهني. فعلى سبيل المثال، فإن المحققين في الإدارة الجبائية ليس لهم الحق في الاطلاع على الملفات التي تحمل السرية التامة (أي السر المصرفي) وخاصة التي لها علاقة بمكتتبي السندات الاسمية. وحسب T. Lambert فإن حق الاطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات الموجودة في الملفات الضريبية².

تنص المواد (309 إلى 316) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة Code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA) على مجالات حق الاطلاع لمصالح الرقابة الجبائية من خلال طلب المعلومات وذلك من غير المساس بالسر المهني لدى:

1-1- الإدارات العمومية: من خلال نص المادة (46) من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام محققي الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها. غير أن المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تُجرى بموجب الأمر رقم 65-297 المؤرخ في 2 ديسمبر/كانون الأول 1965 والمتضمن

* إن الترجمة لكلمة communication هي الاتصال، إلا أن المشرع الجزائري أخذ في مواده ونصوصه لمفهوم الاطلاع.

¹ المادة (45) من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة جديدة مصححة و منقحة 2010، ص35.

² Therry Lambert, *Contrôle fiscal –droit et pratique-*, P.U.F, Paris, 1991, P45.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

تحديد مدة وكيفية إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني، لا يمكن بأي حال من الأحوال استعمالها لأغراض المراقبة الجبائية¹.

1-2- المؤسسات الخاصة: يمارس حق الاطلاع على المؤسسات الخاصة، وذلك مهما كان طبيعة نظام الضريبة الخاضعة له، ومن نص المادة 312 من قانون (CIDTA)، فإنه يتعين على جميع الشركات والتجار أن يقدموا عند كل طلب من مسؤولي الضرائب الدفاتر والمستندات الواجب مسكها طبقا للقانون التجاري.

1-3- المؤسسات المالية ومكلفين آخرين: حسب ما جاء في المواد (52-53) من قانون الإجراءات الجبائية² يجب على المؤسسات والشركات والمؤمنين وشركات التأمين ومقاولي النقل وكل الخاضعين الآخرين وجميع المصرفيين والقائمين بإدارة الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة أو الذين تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بتسديدات من هذا النوع أن يقدموا عند كل طلب من مسؤولي الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري، وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة كالكشفوفات، الحسابات المصرفية ومستندات الإيرادات والنفقات.

1-4- لدى الغير: من خلال المواد (58-59) من قانون الإجراءات الجبائية، يمارس المحقق إدارة التسجيل حق الاطلاع على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، إضافة لكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو مرتبطة بهذه التجارة قصد مراقبة دفع الضرائب، وكذلك الأمر بالنسبة لكل الشركات الجزائرية الأجنبية مهما كان نوعها³. ويترتب على كل من يعترض المراقبين في ممارسة حقهم في الاطلاع بتطبيق عقوبات تتمثل في فرض غرامات مالية محددة وهي غرامة جبائية مقدارها يتراوح من (5000 إلى 50000 دج) كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق

¹ المادة (46) - الفقرة الثانية (02) من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة جديدة مصححة و منقحة 2010، ص36.

² المادة (52 - 53) من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة جديدة مصححة و منقحة 2010، ص41.

³ المادة (59) - الفقرة الأولى (01) - من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة جديدة مصححة و منقحة 2010، ص43.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها¹، زيادة على ذلك يتم تطبيق تلجئة* L'astreinte قدرها (100 دج) كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل مراقب مؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق المعنية.

للإشارة، كان مبلغ الغرامة في السابق (1000 دج) وقيمة التلجئة (50 دج)، والهدف من زيادة الغرامة هو التشديد على المكلفين حتى لا يتهربوا من دفع واجباتهم الضريبية وحتى تكون الصرامة في تنفيذ القوانين.

2- حق المعاينة: Droit de visite إضافة لحق الاطلاع المخول للإدارة الجبائية، خول القانون لهذه الأخيرة في المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، في حال وجود قرائن على ممارسات تدليسية وتحت ترخيص وبأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، القيام بزيارات ميدانية في إطار الرقابة والمعاينة المادية داخل مقرات المكلفين الذين أحيانا يقومون بنشاطات تجارية، صناعية أو حرة بدون تصريحات، مما يسمح بالتهرب من دفع الضرائب والرسوم.

3- حق الحجز: Droit de saisie يحق للإدارة الضريبية وفقا للقانون أن تقوم بحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة².

4- حق إجراء التحقيق: Droit de vérification لطبيعة النظام التصريحي الذي يرتكز عليه نظامنا الجبائي، يقوم حق إجراء التحقيق على إثبات صحة ونزاهة التصريحات المكتتبة من قبل المكلفين عن طريق التحقيق داخل المكتب بطلب توضيحات وتبريرات من المكلف نفسه، التحقيق المحاسبي (VC) و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE). ما يمكن إضافته، هو أن التشريع الضريبي المعمول به منح المحقق حق التحقيق المفاجئ inopinée في حالة التحقيق المحاسبي، التي تهدف إلى معاينة العناصر المادية للاستغلال

¹ المادة (62 و 63) من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة جديدة مصححة و منقحة 2010، ص 45.

* تشبه في مفهومها الغرامة.

² المادة (34) من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة منقحة جديدة مصححة ومنقحة 2010، ص 27.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

(عدد الأجراء، الآلات، كمية المواد الأولية، الجرد المادي...)، أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية. وميزة هذه الرقابة أنها تُنفذ قبل انتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف*. وهذا النوع من التحقيق لا يحتاج إلى حضور إجباري للمدراء أو المالكين للمؤسسة محل المراقبة، بل يكفي حضور ممثل من المؤسسة من دون توكيل. وفي حالة رفض المكلف تقديم الوثائق والمستندات الضرورية للمراقب لممارسة حق التحقيق، فإنه يعاقب بفرض الضريبة المحددة تلقائياً (Taxation d'office).

5- حق استدراك الأخطاء: يجوز استدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضرائب أو مكان فرضها بالنسبة لأي من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول¹،... وجاء في المادة (145) من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن استدراك الاغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب². ومنه حق استدراك الأخطاء وسيلة ممنوحة للإدارة لإعادة النظر في اقتطاع الضريبة سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد. وتحدد الآجال القانونية المتاحة لاستدراك الخطأ بـ (4 سنوات) للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³.

إلا أن المشرع الجزائري قد مدد حق التقادم (أو الاستدراك) Prescription في حالة وجود ممارسات احتيالية، وهذا بالنسبة لتأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها، القيام بأعمال الرقابة، قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

نظرا لما تتمتع به الإدارة الجبائية من حقوق (الاطلاع- المعاينة- الحجز- التحقيق، استدراك الأخطاء) تخول لها القيام بمهمة التحقيق، فإن المشرع الجبائي (القانون التجاري ومختلف القوانين الضريبية) منح ضمانات للمكلفين تحميهم من كل تعسف محتمل من قبل المصالح

* إن التحقيق العادي ينص على أنه لا يمكن للمحققين التدخل إلا بعد انقضاء مدة التحضير وهي 10 أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي.

¹ المادة (327) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر/كانون الأول 2007 والمتضمن قانون المالية 2008، ص98.

² المادة (145) من قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 79، المؤرخ في 23 ديسمبر/كانون الأول 2001 والمتضمن إنشاء قانون الإجراءات الجبائية، ص23.

³ المادة (146) من نفس المرجع السابق، ص24.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

الجبائية، خصوصا إذا علمنا أنه يترتب على عاتق المكلفين بالرقابة مسؤولية مدنية وجزائية فحسب المادة 124 من القانون المدني تنص على أن كل فعل أيا كان من يرتكبه الشخص بخطئه ويسبب ضررا للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض¹.

كما تنص المادة (129) من القانون المدني على أنه، لا يكون كل موظف أو مسؤول عمومي مسؤولا شخصيا عن أفعاله التي أضرت بالغير إذا قام بها تنفيذا لأوامر صدرت من رئيسه الإداري، متى كانت إطاعة هذه الأوامر واجبة عليه...

ومنه نجد أن القانون قد منح ضمانا للمكلف بالضريبة في شكل تعويض عن الضرر الذي يسببه المراقب الجبائي. كما نجد أن المشرع في قانون العقوبات حذر المكلفون بالرقابة من التعسف في استعمال المنصب والسلطة ونص على أن كل قاض أو موظف يطلب تدخل القوة العمومية أو استعمالها ضد تنفيذ قانون أو تحصيل ضرائب مقرر قانونا أو ضد تنفيذ أمر أو قرار قضائي أو أي أمر آخر صادر من السلطة الشرعية أو يأمر بتدخلها أو باستعمالها أو يعمل على حصول هذا الطلب أو ذلك الأمر يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات². ونفس المادة تنص أن كل موظف عمومي يستعمل سلطة وظيفته لوقف تنفيذ حكم قضائي أو امتنع أو عرقل عمدا تنفيذه يعاقب من (6 أشهر - 3 سنوات) وبغرامة من (5000 إلى 50000 دج)³. وهذا حتى لا يبالغ الموظفون - المسؤولون عن الرقابة - في استعمال الحقوق المخولة لهم لأغراض شخصية أو لأغراض لا تخدم المصلحة العامة، ضف إلى ذلك فإن المشرع عاقب كل موظف عمومي طلب أو قبل بشكل مباشر أو غير مباشر مزية (avantage) غير مستحقة، سواء لنفسه أو لصالح شخص آخر أو كيان آخر لأداء عمل أو الامتناع عن أداء عمل من واجباته⁴ بالحبس من سنتين إلى 10 سنوات وبغرامة (200.000 دج إلى 1.000.000 دج) وهذا حتى لا تؤثر الهدايا أو الهبات على مهامه وقراراته.

¹ المادة (124) من القانون المدني، الأمر رقم (75-58) المؤرخ في 26 سبتمبر/أيلول 1975 المتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم، 2009، ص22.

² المادة (124) مكرر من القانون المدني، المرجع السابق، ص22.

³ المادة (138) من قانون العقوبات، الأمر رقم (66-156) المؤرخ في 8 جويلية/تموز 1966، الذي يتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم، 2009، ص54.

⁴ المادة (25) من قانون العقوبات، المرجع السابق، ص20.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

ثالثا: التزامات و ضمانات المكلف:

1- التزامات المكلف بالضريبة: يجب على المكلف الالتزام واحترام واجباته الضريبية، سواء ذات الطابع المحاسبي أو الطابع الجبائي.

1-1- التزامات محاسبية: لجأت التشريعات الضريبية إلى القانون التجاري في تحديد الالتزامات المحاسبية (الدفاتر المحاسبية) والمتمثلة في:

أ- دفتر اليومية *livre journal*: كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك دفتر لليومية يفيد فيه يوما بيوم عمليات المقابلة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا¹.

ب- دفتر الجرد: وتضيف المادة (10) من القانون التجاري بضرورة إجراء جردا سنويا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقلل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد.

ت- الدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة: لهذه الدفاتر المحاسبية أهمية كبيرة في تحديد وضعية المؤسسة من ربح أو خسارة، وفي تحديد مركزها المالي في فترة معينة وبالتالي توفير البيانات والمعلومات اللازمة لعمليات الرقابة على أعمال المنشأة.

1-2- التزامات جبائية: يلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة إلى ضرورة القيام بالتصريحات ويشمل ذلك التصريح بالوجود، التصريح الفصلي أو الثلاثي، التصريح الشهري، التصريح السنوي بالمداخيل والحواصل، إضافة لذلك ضرورة الالتزام برقم التعريف الجبائي.

أ- **التصريح بالوجود:** *Déclaration d'existence* يقوم كل من الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، والضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات اكتتاب تصريح بالوجود، وتسلم الإدارة نموذجا منه.

- **مكان التصريح:** يتم التصريح بالوجود لدى مفتشية الضرائب التابعة لمكان ممارسة النشاط

¹ المادة (09) من القانون التجاري، الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر/أيلول 1975 الذي يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم، 2009، ص12.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

- أجل التصريح: يتم اكتتاب التصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوما ابتداء من بدء النشاط، ويتضمن التصريح (الاسم، اللقب، العنوان بالجزائر وخارج الجزائر).

ب- التصريح الشهري: Déclaration mensuelle يلتزم المكلفون بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا أو عن طريق الاقتطاع (الرسم على النشاط المهني- التسيقات على الحساب/الضريبة على أرباح الشركات/الضريبة على الدخل الإجمالي- الضريبة على الدخل الإجمالي/أجور- الضريبة على الدخل الإجمالي/مداخيل الأموال المنقولة- الضريبة على الدخل الإجمالي/الأرباح غير التجارية- الرسم الداخلي على الاستهلاك- الرسم على القيمة المضافة).

يكتتب التصريح من الصنف (G50)* من طرف المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة، بينما يكتتب التصريح من صنف (G50-A) من طرف المؤسسات التابعة للنظام الجزافي، وكذا من طرف الإدارات العمومية.

- مكان إيداع التصريح: يجب إيداع التصريح لدى قبضة الضرائب التابعة لمقر المؤسسة.

- أجل التصريح: يجب إيداع التصريح في العشرين (20) يوما الأولى من الشهر.

ت- التصريح الفصلي أو الثلاثي: Déclaration trimestrielle يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط** (Régime simplifié) اكتتاب تصريحاتهم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي/أجور الرسم على النشاط المهني*** وكذا الرسم على القيمة المضافة، خلال العشرين (20) يوما الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم خلاله دفع الأجور أو تم تحقيق رقم الأعمال فيه.

* يوجد في آخر الرسالة ملاحق تبين التصريح من الصنف G50 وأصناف أخرى، والموجودة بالملحق رقم (01).

** النظام المبسط: من أجل إخضاع رقم الأعمال المحقق من طرف الأشخاص التابعين لفئة الأرباح الصناعية والتجارية/الضريبة على الدخل الإجمالي يوجد نظامان لفرض الضريبة (نظام رقم الأعمال الحقيقي، النظام المبسط) يطبق النظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة، إجباريا على المكلفين بالضريبة غير الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم (10.000.000) دج.

*** الرسم على النشاط المهني هو ضريبة مباشرة ويستحق على أساس رقم الأعمال الذي يحقق من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطات صناعية أو تجارية أو أولئك الذين يزولون نشاطا غير تجاري بغض النظر عن النتيجة المحققة (المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

كما يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب الذين يقل مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة السابقة عن (150.000 دج)، اكتتاب تصريحاتهم المتعلقة بالسنة المالية وتسديد الضريبة المستحقة كل (3 أشهر)¹.

ث- التصريح السنوي بالمدخلات والحواصل Déclaration annuelle des revenus et des résultats

- بالنسبة لضريبة الدخل الإجمالي: يجب اكتتاب التصريح الإجمالي بالمدخلات (صنف G1) قبل أول أفريل/نيسان من كل سنة لدى مفتشية الضرائب التابعة للموطن الجبائي، ويتضمن التصريح كل المعلومات الضرورية بخصوص حالة المكلف وكذا تلك المتعلقة بالأعباء العائلية، زيادة على ذلك، ذكر مختلف العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة. وهذا يسمح للمراقب بمعرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف بالضريبة.

- بالنسبة للضريبة الجزائية الوحيدة^{*}: يلزم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزائية الوحيدة باكتتاب وإرسال تصريح خاص تحدد نمودجه الإدارة الجبائية إلى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد النشاط، وذلك قبل أول فيفري/شباط من كل سنة.

- بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات: يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات اكتتاب تصريح يتضمن مبلغ أرباح المؤسسة الخاضعة للضريبة والمتعلقة بالسنة المالية السابقة. ويجب تقديم التصريح قبل 30 أفريل/نيسان من كل سنة في أجل أقصى لدى مفتشية الضرائب الذي يتبع لها مكان تواجد مقر المؤسسة الرئيسية².

ج- التصريحات الخاصة بالضرائب والرسوم المهنية الأخرى: كالرسم العقاري مثلا.

¹ المادة (35)، الأمر رقم 06-24 مؤرخ في 2006/12/26، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية العدد 85، 2006.

^{*} استحدث نظام الضريبة الجزائية الوحيدة (IFU) impôt forfaitaire unique في 2007، وحلت محل الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني بالنسبة لأنشطة الأشخاص الطبيعيين الذين لا يفوق رقم أعماله 3 ملايين دج، باستثناء تجار الجملة وأنشطة الصيادلة.

² المادة (195) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

ح- التصريحات بالعمولات (commissions) أو المكافآت عن الوساطة (courtage) أو الانتقاصات (ristournes) أو الأتعاب (honoraires) أو مختلف المكافآت (rémunération)

خ- التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة:

- التنازل أو التوقف: cession ou cessation يتعين في حالة التنازل أو التوقف الجزئي أو الكلي للمؤسسة أو التوقف عن ممارسة مهنة حرة أو استخدام مستثمرة فلاحية التصريح بذلك في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف.

- الوفاة: Décès يجب في حالة وفاة المكلف بالضريبة اكتتاب التصريح الإجمالي والتصريح الخاص من طرف ذوي حقوق المتوفي، ويتم إيداع هذه التصريحات في أجل 6 أشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة.

للإشارة فقط، سندرج مختلف الكشوفات التي تتضمن مختلف التصاريح في الملاحق في آخر الرسالة.

د- الالتزام برقم التعريف الجبائي: (NIF) numéro d'identification fiscale وفقا لقانون المالية 2006 وضع إجراء إحداث بطاقة مغناطيسية carte magnétique تحمل رقم التعريف الجبائي (NIF) بعدما كان يسمى بالرقم التعريف الإحصائي (NIS)، وستتم وتنفذ مختلف الإجراءات الضريبية، الجمركية والمصرفية المرتبطة بعمليات التجارة الخارجية (الاستيراد والتصدير) بواسطة هذا الإجراء الجديد، تساعد هذه البطاقة في مراقبة صحة التعريف بالأشخاص، وحسب البلاغ* الذي نشرته وزارة المالية فقد دعت فيه كل المعنيين للتقرب إلى مصالح الضرائب المتواجدة بمقر إقامتهم للحصول على رقم التعريف والبطاقة المغناطيسية، كما شددت على ضرورة حمل هذه البطاقة التي يرتبط وجودها بالقيام بعملية الاستيراد والتصدير. وسيتم التطرق لها في الفصل الرابع من بحثنا ضمن إجراءات تعزيز الرقابة.

* البلاغ الذي نشرته وزارة المالية موجود في الملاحق في آخر البحث، بالملحق رقم (02).

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

2- الضمانات الممنوحة للمكلف في مجال الرقابة الجبائية:

2-1- الضمانات المتعلقة بممارسة حق المراجعة: تتعلق الضمانات المرتبطة بممارسة حق المراجعة أو التحقيق بـ:

أ- إرسال إشعار بإجراء التحقيق يكون مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته ويتعين على الإدارة إرساله مسبقا، قبل إجراء التحقيقات (VC ، VASFE) وهذا الإشعار يبين طبيعة nature وهدف الرقابة للسنوات المعنية¹.

ب- الاستعانة بمستشار: Assistance d'un conseil يمكن للمكلف الخاضع لعملية التحقيق VASFE أو التحقيق VC أن يستعين بمستشار من اختياره (يجب أن يشير الإشعار بالتحقيق صراحة إلى هذا الحق).

ت- تحديد مدة إجراء التحقيق: إن تحديد المدة يشكل أداة ضبط وتحكم في عملية الرقابة الجبائية، وأشار إليها المشرع في المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية² وتتمثل في:

4 أشهر فيما يتعلق بـ:

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مبلغ (1.000.000 دج) لكل سنة مالية تم إجراء التحقيق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز (2.000.000 دج) لكل سنة مالية تم التحقيق فيها.

6 أشهر فيما يتعلق بـ:

- 6 أشهر فيما يتعلق بالمؤسسات السابقة الذكر، إذا كان رقم أعمالها:
- يزيد عن (1.000.000 دج) ويقل أو يساوي (5.000.000 دج) بالنسبة لمؤدي الخدمات.
- يزيد عن (2.000.000 دج) ويقل أو يساوي (10.000.000 دج) بالنسبة للمؤسسات الأخرى.

* استعمل المشرع الجزائري عبارات حق المراجعة وحق الرقابة وحق التحقيق كمرادفات، والمأخوذة من الترجمة الفرنسية لعبارة droit de vérification، رغم أننا كنا قد وضعنا في المبحث الأول من هذا الفصل بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية.

¹ Paul Marie Gaudemet, Joel Moliner, *Finances publique / Fiscalité*, op, cit, p235

² المادة 20/الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة جديدة مصححة ومنقحة 2010.

عام واحد في جميع الحالات الأخرى.

ث- استحالة إجراء تحقيق جديد: عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق سواء (VASFE، VC) خاص بفترة ما بالنسبة لضرائب ورسوم محددة، لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد، خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة. إلا أنه يمكن للإدارة الضريبية إجراء تحقيق جديد في حالة استعمال الممول لطرق تدليسية أو تقديمه لمعلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء التحقيق.

2-2 الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقويم pouvoir du redressement تكمن الضمانات الممنوحة في هذا المجال في إجراء التقويم* المضاد (contradictoire) والذي يتمثل بالتبليغ بإعادة التقويم La notification des redressements، وحق الرد بالنسبة للمكلف بالضريبة.

أ- التبليغ بإعادة التقويم: يتعين على الإدارة الجبائية أن تبلغ بنتائج التحقيق المعمق (VASFE) أو التحقيق المحاسبي (VC)، بواسطة إشعار بإعادة التقويم وهذا حتى في غياب إعادة تقييم أو في حالة رفض المؤسسة. ويكون الإشعار المتعلق بإعادة التقويم مفصلا بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، إضافة لذلك يكون مفصلا ومبررا بكيفية تسمح للمكلفين بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة.

ب- حق الرد: يتوفر للمكلف أجل مدته أربعين (40) لإبداء ملاحظاته أو موافقته.

- قبل انقضاء أجل الرد، يمكن للمكلف طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ والإشعار.

- بعد انقضاء الأجل، يمكن أيضا طلب الحصول على توضيحات إضافية.

- وفي حالة إبداء الملاحظات من طرف المكلف هناك (3) حالات ينبغي أخذها بعين الاعتبار:

* استعمل المشرع الجزائري في ترجمته لمصطلح redressement التقويم وأحيانا التقويم، لكن الترجمة الحقيقية هي التقويم أو إعادة التأسيس (هناك اختلاف بين التقويم والتقييم).

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

- * إذا اعتبرت ملاحظات المكلف مؤسسة ومقبولة كليا أو جزئيا، تتراجع الإدارة عن إعادة التقويم أو تقوم بتعديله.
- * إذا تم رفض ملاحظات المكلف، يتعين على الإدارة الجبائية في هذه الحالة إبلاغ المكلف بواسطة رد مفصل ومبرر.
- * وإذا تذرعت الإدارة بسبب جديد لإعادة التقويم والأخذ في الحسبان عناصر جديدة غير مذكورة في التبليغ الأول، يتم منح المكلف أجل إضافي للرد مدته أربعين (40) يوما من أجل تقديم ملاحظاته.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

المبحث الثالث: طرق الرقابة الجبائية

يتضمن فرض الضريبة البحث وتحديد الوعاء الضريبي، وتتطلب العديد من عمليات الرقابة من قبل الدوائر المالية من أجل الكشف عن المادة الخاضعة للضريبة، من خلال ما يلي:

أولاً: تقدير الإدارة الضريبية: من بين الطرق والأساليب التي تستعملها الإدارة الجبائية ما يلي:

1- أسلوب التقدير المباشر: تلجأ دائرة ضريبة الدخل إلى هذه الطريقة في الحالات التي يسهل فيها تقدير قيمة المادة الخاضعة كتقدير دخل العقارات، فمصدر الدخل ظاهر وبصعب إخفاؤه. كما أنه من السهل نسبياً معرفة عائدته، كذلك يلجأ إليها كجزء لامتناع المكلف عن تقديم إقراره عن عمد أو إهمال، كذلك كما هو الحال عند قيام دائرة الضريبة بتقدير أرباح الشركات التي تمتنع عن تقديم الإقرار أو المستندات أو البيانات اللازمة لمعرفة أرباحها¹.

وفق هذا الأسلوب نميز بين التقدير الحر والتقدير المقيد. أما في حالة التقدير الحر تستعين الإدارة الجبائية بجميع الطرائق التي تمكنها من الوصول إلى ربح المكلف دون التقيد بأية قاعدة مسبقاً وتلجأ بذلك إلى المستندات والحسابات للوصول إلى معلومات عن المكلف، وفي هذه الحالة المكلف لا يملك حق مناقشة إدارة ضريبة الدخل وإنما يستطيع الاعتراض على مبلغ التكاليف فقط. في حين التقدير المقيد هو أسلوب يندرج تحت أسلوب التقدير المباشر، وبموجبه تبحث إدارة ضرائب الدخل عن العناصر الخاضعة للضريبة وفق قواعد معينة مسبقاً ووفق النصوص القانونية، وفي هذا الإطار تتشكل لجان لهذا الهدف.

يلاحظ أن هذا الأسلوب هو أسلوب رقابي يساعد على التقليل من التهرب الضريبي، فإدارة الضرائب - المكلفة بتحديد الدخل - تجمع مختلف المعلومات عن المكلفين وكذلك عن المكلفين الذين لا يقومون بتقديم إقراراتهم عن عمد أو إهمال، وبما أن هذا الأسلوب يتعلق بإدارة ضرائب الدخل فإنه يعتمد وبشكل كبير على مدى كفاءتها وعدد من الموظفين ذوي الخبرة لاتخاذ القرارات المناسبة.

¹ خالد الخطيب، أحمد شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص 179.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

تمتاز طريقة التقدير المباشر بوفرة حصيلتها، إلا أنه وُجه إليها العديد من الانتقادات والتي منها:

- تكاليفها: تحتاج هذه الطريقة إلى الكثير من العاملين من ذوي الخبرات والمهارات والمؤهلات، إضافة لذلك تؤدي إلى تدخل الدوائر المالية في شؤون المكلف لمعرفة نشاطه وحجم ثروته.

2- أسلوب التقدير على أساس المظاهر الخارجية: حسب هذه الطريقة يتم تقدير قيمة المادة

الخاضعة للضريبة بالاعتماد على بعض المظاهر الخارجية التي يسهل معرفتها مثل¹:

- القيمة الإيجارية للمحلات التي يباشر فيها المكلف أعماله.
 - أوضاع السكن الذي يسكن فيه المكلف.
 - عدد وسائل النقل التي يستخدمها المكلف.
 - عدد العاملين والموظفين في المنشأة.
 - قيمة الرواتب والأجور المدفوعة شهريا.
 - قيمة المصاريف الأخرى وعدة مظاهر أخرى حسب أوضاع كل منشأة.
- وتتضح أهمية هذا الأسلوب كطريقة من طرق الرقابة من خلال المميزات التي يتميز بها وهي²:
- سهولة تحديد المادة الخاضعة للضريبة، إذ أنه من السهل على إدارة ضريبة الدخل الاعتماد على المظاهر الخارجية في فرض الضريبة على المكلف.
 - صعوبة إخفاء المظاهر الخارجية من قبل المكلف، وبذلك يساعد هذا الأسلوب على الحد من التهرب من دفع الضريبة.
 - قلة النفقات، فهي لا تحتاج إلى الكثير من النفقات.
 - تحافظ على أسرار المكلف ولا تدخل في شؤونه الوظيفية.
- بالمقابل يؤخذ على هذه الطريقة انتقادات تتمثل في:

¹ فؤاد ياسين، أحمد درويش، المحاسبة الضريبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1996، ص 267.

² فؤاد ياسين، أحمد درويش، المحاسبة الضريبية، المرجع السابق.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

- عدم تحقيق هذا الأسلوب للعدالة الضريبية، حيث أنه من الممكن تساوي المظاهر الخارجية بالنسبة للممولين بالرغم من اختلاف مستوى دخولهم مما قد يلحق ظلما ببعضهم. وقد ترتفع الدخول دون أن تتغير المظاهر الخارجية مما يقلل من حصيلة الضرائب الممكن الحصول عليها نتيجة ارتفاع مستوى الدخول.

- لا تسمح بتوزيع العبء المالي توزيعا تناسيبيا وفقا للمقدرة التكاليفية، وهذا ما يتنافى مع القاعدة الأساسية للضريبة التي مفادها فرض الضريبة على قدر الطاقة التكاليفية للمكلف.

3- أسلوب التقدير الجزافي: أو (المقطوع) ووفقا لهذه الطريقة تقدر قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقديرا جزافيا - في الحالات التي لا يمكن فيها للمكلفين مسك وتنظيم دفاتر محاسبية كبائع جوال أو صاحب دكان صغير، أو لمحدودية مداخلهم - على أساس قرائن مثل القيمة الإيجارية، إذ تعد قرينة لتحديد دخل صاحب العقار، رقم الأعمال لتحديد ربح التاجر، ساعات عمل المحامي لتحديد دخله،...إلخ.

وهذه القرائن إما أن يضعها القانون وتسمى حينها بالجزاف القانوني، حيث تحدد إدارة ضريبة الدخل وعاء الضريبة بالاستناد إلى قرائن معينة ينص عليها المشرع، وإما أن تحدد هذه القرائن بصورة اتفاقية بين إدارة ضريبة الدخل والمكلف، وغالبا ما يتم ذلك عن طريق مناقشة المكلف والاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الاتفاقي¹. يمتاز أسلوب التقدير الجزافي بعدم التدخل في شؤون المكلف، أيضا السهولة والبساطة في تحديد وعاء الضريبة للمكلفين الذين لا يستطيعون تنظيم دفاتر محاسبية تبين نتيجة نشاطهم لأسباب تتعلق بحجم ونوع نشاطهم.

ما يؤخذ على هذا الأسلوب أنه يفرض على دخل (إيراد) مفترض ولا يعتمد على الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي مما يؤدي إلى خلاقات مستمرة بين المكلف والإدارة الجبائية، زيادة على ذلك صعوبة تحديد الدخل الحقيقي أو الفعلي بدقة و صعوبة تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية في وجود بعض الصناعات، كالصناعات الحرفية واليدوية البسيطة، ولهذا تستعمل القرائن ومختلف المؤشرات التي تساعد في تحديد الدخل الحقيقي للمكلف.

¹ سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 165.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

والدليل على سلبية هذه الطريقة في بعض الدول في تحديد الدخل، ما يُطبقه التشريع الضريبي السوري الذي أدخل في زمرة الدخل الجزافي أو المقطوع كل من المشافي، الجامعات الخاصة، ولما كانت بعض المهن الحرة كالمحاماة والأطباء تحقق أرباحا كبيرة فإنه يجب أن يفرض على جميع هؤلاء المكلفين ضرائب تتناسب مع المقدرة التكاليفية لدخول هؤلاء المكلفين، ونجد هنا أن ضريبة الدخل المقطوع في ظل التشريعات الضريبية الجديدة قد خرجت عن هدفها الأساسي وأصبحت وسيلة قانونية للتهرب الضريبي¹.

ومما سبق يتضح تشابه كل من طريقة التقدير الجزافي مع طريقة المظاهر الخارجية، حيث أن كلا منهما لا تعتمد على الحقائق في تحديد الدخل الخاضع للضريبة. ورغم سلبيات هذا الأسلوب إلا أنه مازال يطبق على شريحة واسعة من المكلفين مثل المهن الحرة والحرف.

ثانيا: التصريح الذاتي للمكلف: يقوم هذا الأسلوب من القياس بالاستناد إلى إقرار يقدمه المكلف معتمداً بذلك على حسابات أصولية أو على دفاتر ومستندات، وقيامه بعملية احتساب دخله الخاضع للضريبة للوصول إلى مقدار الضريبة المستحقة عليه، متحملاً بذلك التبعة والمسؤولية القانونية، غير أن البيانات التي ترد بتصريح المكلف ليست نهائية، فإدارة ضريبة الدخل تملك الحق بأن تدخل عليها التعديلات التي تجدها ضرورية للوصول إلى الربح الحقيقي وكذلك إعادة تدقيقها للتأكد من صحة البيانات والمعلومات المصرح بها².

إن هذه الطريقة تلجأ إليها معظم التشريعات الحديثة، تلزم المكلف بتقديم تصريح ضريبي عن مقدار دخله المتحقق يتضمن عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة ويطلق على هذا النوع اسم إقرار المكلف، كما أن هناك نوع ثانٍ من الإقرار يسمى إقرار الغير، أين يلتزم شخص آخر غير المكلف بتقديم الإقرار إلى الإدارة الضريبية ويشترط أن يكون هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف والشخص الغير، كصاحب العمل الذي يقدم إقراراً إلى الإدارة المالية بالمبالغ المستحقة للعاملين عنده والخاضعة للضريبة على المرتبات.

تتميز هذه الطريقة بـ³:

— إن الإقرار بمبلغ الضريبة المستحقة على ذلك المشروع تعد التزاماً عليه بقراره ذلك

¹ إلياس نجمة، مقالة عن سياسة الدعم للمشتقات النفطية، مجلة أبيض وأسود، العدد 240، 2008/02/17.

² A. Melville, *Taxation Finance Act 2001*, 7th edition, Prentice Hall, New York, p5

³ Kath. Nightingale, *Taxation: theory and practice*, 4th edition, Prentice Hall, UK, 2001, P16

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

- انتقال مسؤولية فرض الضريبة وتحصيلها من دائرة الضريبة إلى المكلف.
- انخفاض التكاليف الإدارية لدائرة الضريبة من خلال زيادة الفعالية الإدارية.
- انتقال العبء المالي إلى دافع الضرائب من خلال تكاليف الحصول على الاستشارات الضريبية من المتخصصين في هذا المجال، وتكاليف الوقت المنفق على عملية حساب الدخل الضريبي.

أما الأعباء الأخرى فنجد الضغط النفسي وتحمل المسؤولية القانونية في تزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية سواء من قبل المكلف مباشرة أو شخص آخر (وسيط) بشرط وجود علاقة قانونية تربط بين هذا الشخص والمكلف.

ما يؤخذ على هذه الطريقة، الحق المُخول للإدارة الجبائية في إمكانية الاطلاع على ما للمكلف من دفاتر ومستندات وعلى طبيعة النشاط الممارس. وهذا ما يمكن أن يسبب بعض المضايقات للمكلف، إضافة لذلك يتطلب هذا الأسلوب وقتا من قبل إدارة الضرائب للتأكد من الدخل الحقيقي للمكلف.

على الرغم من هذه السلبيات، إلا أن أسلوب الإقرار أو التصريح يبقى أفضل الطرق المتبعة لمعرفة دخل المكلف، خاصة إذا كانت حسابات هذا الأخير منتظمة في سجلات ودفاتر محاسبية سليمة، وإن إقرار الضريبة على أساس تصريح المكلف تحقق أكبر قدر من العدالة وتقوم بتوزيع العبء الضريبي على المكلفين حسب قدرتهم التكاليفية الحقيقية. ولهذا تأخذ معظم التشريعات الضريبية الحديثة ومنها الجزائر بهذا الأسلوب، الذي يتميز عن باقي الأساليب في¹:

- المسؤولية القانونية والجزاءات المنصوص عليها قانونيا التي يتحملها المكلف في حالة تقديم إقرارات خاطئة أو عند إخفاء جزء من دخله.
- مشاركة مختلف الإدارات في تزويد إدارة الضرائب بالمعلومات الضرورية والتي تساعد في الوصول إلى دخل المكلف الحقيقي، حيث تشكل مصدرا رقابيا على دخول المكلفين الآخرين واختبارا لمصداقيتهم.
- تعزيز وتقوية العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وخلق جو من الثقة بينهما الذي يمكن أن يساهم في التزام المكلف بدفع الضريبة.

¹ Kath Nightingale, Taxation: theory and practice, op, cit, p18.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

ومن طرق القياس الأخرى والتي ذكرها الدكتور محمد صادق شمسة نجد¹:

1. القياس على أساس السجلات: وفق هذا الأسلوب يتم الاعتماد بشكل رئيسي على السجلات والدفاتر المحاسبية التي لدى المكلف، وهذه الطريقة من طرق الرقابة الضريبية، حيث يقوم مقدر الضريبة بالمهام والواجبات للتأكد من صحة السجلات والدفاتر للوصول إلى ربح المكلف، والتأكد من عدم قيامه بالتهرب الضريبي من خلال إحدى أساليب وصور التهرب الضريبي.

2. القياس الإداري: تقوم إدارة ضريبة الدخل بالاحتفاظ بملف للمكلف وتجميع المعلومات عنه كلما أمكن ذلك، فربما ينقطع مصدر دخل المكلف داخل البلد لفترة نتيجة سفره إلى الخارج أو تعذر الوصول إلى مصادر دخل المكلف، ولذلك فمن الناحية الرقابية يجب الاحتفاظ بملف للمكلف وتجميع المعلومات عنه كلما أمكن ذلك، وإن عدم القيام بذلك يعني ضياع الضريبة المستحقة على جميع مصادر دخله الخاضعة للضريبة.

3. القياس الاحتياطي: يتم الاستقطاع من المنبع لجزء من إيرادات المكلف لحين قيام إدارة ضريبة الدخل بالتقدير النهائي للمكلف ومثل ذلك (الأجور والرواتب)، حيث يتم استقطاع جزء من الرواتب وتوريده إلى الإدارة المختصة في تحديد الدخل إلى حين قيام المكلف بعمل المخالصة النهائية لدى هذه الأخيرة، وكذلك الحال عند قيام الجهات الحكومية باستقطاع جزء من المدفوعات إلى القطاع الخاص عند قيام هذا الأخير بتنفيذ أو تقديم خدمات للجهات الحكومية. ويُعد هذا الأسلوب أحد أساليب الرقابة الجبائية حيث أنه يعطي معلومات دقيقة عن دخل المكلف وكذلك فإن جزءا من الضريبة يكون قد تم تحصيله والمتهرب في هذه الحالة يصعب عليه إخفاء الدخل المستقطع منه لحساب الضريبة.

4. القياس الإضافي: وهو قيام إدارة ضرائب الدخل بتقدير الدخل المتبقي للمكلف والذي لم يتم استقطاع جزء منه تحت أسلوب التقدير الاحتياطي، فهناك احتمالات بأن يكون للمكلف مصادر دخل أخرى أو القيام بنشاطات لا يكون الطرف الأخير فيها الجهات الحكومية وهو أسلوب رقابي مكمل لأسلوب التقدير الاحتياطي حيث لا يترك المجال لوجود مصادر دخل أخرى لم يتم المحاسبة عليها.

¹ ماجد علي محمد محرم، بناء نموذج للرقابة الضريبية للحد من التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية - دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي - رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة عمان، 2004، ص 32-33.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية والتنظيمية للرقابة الجبائية في الجزائر

5. القياس النهائي: يتم في هذه الحالة استنفاد جميع أساليب القياس والرقابة الجبائية من جمع للمعلومات والفحص والتحقق، والأخذ بعين الاعتبار جميع المؤشرات المالية والاقتصادية للوصول إلى جميع مصادر دخل المكلف، وبالتالي إلى ربح المكلف وتقدير القيمة الضريبية النهائية المستحقة على المكلف وتسجيلها ذمة على حسابه حتى يتم تحصيلها بعد عمل المقاصة مع تم استقطاعه من المكلف.

خلاصة الفصل الثاني:

تمثل الرقابة الجبائية في الجزائر أحد أهم الوسائل في مكافحة ظاهرة التهرب والغش الجبائي، وهذا مرهون بتفعيل دور أجهزة الرقابة الجبائية، وفي هذا الإطار تقوم الجزائر إلى يومنا هذا بتحديث إدارتها الجبائية (تطوير وبناء هياكل جديدة)، وخول المشرع القانوني لهذه الأخيرة وسائل قانونية (حق الاطلاع، المعاينة، الرقابة،...) تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها، وبالمقابل نص القانون على ضمانات لحماية المكلف.

ولتحقيق هذه الأهداف، تبنت مختلف التشريعات الضريبية في العالم طرقا للرقابة كأسلوب التقدير المباشر، التقدير الجزافي،.... واتخذت الجزائر كأسلوب التصريح العفوي وسيلة للرقابة الجبائية الذي يضمن المساواة في تحمل المقدرة التكاليفية. وتأخذ الرقابة في الجزائر أشكال مختلفة منها التحقيق المحاسبي (VC) والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية (VASFE) وهذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل في الفصل الثالث.

الفصل الثالث: آليات

الرقابة الجبائية في

الجزائر ودورها

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

تمهيد

المبحث الأول: التحقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية

أولاً: إجراءات التحقيق في المحاسبة

ثانياً: نتائج التحقيق المحاسبي

المبحث الثاني: التحقيق المصوب

أولاً: مفهوم التحقيق المصوب

ثانياً: سير التحقيق المصوب

المبحث الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

أولاً: مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

ثانياً: إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

خلاصة الفصل الثالث

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

تمهيد

تملك الإدارة الجبائية بمقتضى القانون سلطة مطلقة في إجراء الرقابة، التي تتمثل على وجه الخصوص في حق إجراء التحقيق للوصول لدخل المكلف الحقيقي الخاضع للضريبة، وعليه الحصول على البراهين وأدلة الإثبات للتأكد من صحة الدخل.

تتمثل إجراءات التحقيق المنصوص عليها، فيما يلي:

■ التحقيق في المحاسبة؛

■ التحقيق المصوب*؛

■ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة؛

إن الإجراء الثاني (التحقيق المصوب) تم إحداثه في 2009 بهدف تعزيز الرقابة وإعطائها فعالية أكثر.

كل هذه الإجراءات سنتعرض لها في الفصل الموالي. واعتمدنا في شرح التحقيقات على وثائق من وزارة المالية، على كل من دليل المحقق المحاسبي (Guide de vérificateur de comptabilité) في التحقيق المحاسبي، وعلى دليل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية (Guide de VASFE). أما فيما يخص التحقيق المصوب، فاعتمدنا على نشرة من وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب/ مديرية البحث والمراجعات).

* تمت الترجمة لهذا المصطلح من الفرنسية لمصطلح vérification ponctuelle، ولحد الآن لا يوجد أي تطبيق لهذا التحقيق في الواقع العملي. وإنما اكتفى المشرع بالإطار التنظيمي لهذه الرقابة التي سنأتي على ذكره لاحقا.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

المبحث الأول: التحقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية

أولاً: إجراءات التحقيق في المحاسبة: يقوم هذا التحقيق على قواعد وأسس عملية وعلمية يساعد على كشف الاحتمالات المحاسبية - الذي يهدف المكلف من ورائها التملص من أداء واجباته الضريبية-على اعتبار المحاسبة وسيلة لتنظيم المعلومات وترتيبها سواء المالية منها أو الاقتصادية، كما تقوم برصد التحركات التي تحدث في الذمة المالية للمؤسسة. فالمحاسبة نظام لقياس البيانات وتجميعها ومعالجتها ثم عرضها بصورة ملخصة بحيث تستفيد منها عدة فئات سواء داخل المشروع أو خارجه، وتُعرف بأنها عملية التعرف على المعلومات الاقتصادية وقياسها ورفعها في تقارير إلى الجهات المعنية لتمكينها من إعطاء الأحكام واتخاذ القرارات¹. وهذا النظام يمثل الإطار الذي تعمل ضمنه المؤسسة، ومن أجل التأكد من صحة النتائج والأرقام التي تقدمها المؤسسة يستوجب إجراء عملية التحقيق في المحاسبة.

إن التحقيق المحاسبي (VC) La vérification de comptabilité آلية من آليات الرقابة الجبائية، وعرفها Daniel Richer بأنها مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتوبة، وعند الاقتضاء يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة². وعرفها Eric Woerth رئيس الموازنة والحسابات العمومية والتوظيف العمومي بأنها الرقابة التي تهدف للفحص المحاسبي في مقرات المؤسسة ومطابقتها مع بعض المعطيات الواقعية والمادية، بهدف ضمان سلامة ودقة التصريحات المكتوبة³. ولا يختلف ما ذكرناه سابقاً من تعاريف للرقابة المحاسبية مع ما جاء في نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية والتي عرفت التحقيق المحاسبي أنه مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتوبة من طرف المكلفين بالضريبة⁴.

¹ فوزي غرابيبة، محاسبة التكاليف - المبادئ والإجراءات والرقابة، الطبعة 9، منشورات النهضة الإسلامية، عمان، الطبعة الثانية، 1997، ص15.

² Daniel Richer, *Les procédures fiscales*, P.U.F, France, 1990, P25

³ Eric Woerth, *Le contrôle fiscal*, 2009, p6/ www.gov.fr

⁴ المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص13.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

ومنه التحقيق المحاسبي طريقة من طرق الرقابة الجبائية يخضع لها المكلف بالضريبة بتقديمه للوثائق والدفاتر المحاسبية لفحصها والتأكد من مصداقية التصريحات المكتتبه، وهذا بالمقارنة بين التصريحات الجبائية والتقييدات المحاسبية. فالهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

1- شروط التحقيق في المحاسبة: تتمثل في:

– تنص الفقرة الأولى من المادة (20) أن التحقيق المحاسبي يجب أن يتم بعين المكان *sur place* أي في محل المكلف بالضريبة. إلا أن المشرع أورد استثناء وهو حالة تقديم المكلف لطلب مكتوب ومقبول من طرف المصلحة الجبائية، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف هذه الأخيرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يُسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة ونوعيتها.

والملاحظ من هذا النص أنه جاء غامضا واتخذ جزءا من الجانب السلبي في عملية التحقيق، حيث لم يتم ذكر شروط هذا الاستثناء وما هي القوة القاهرة التي استثناءها المشرع، إضافة إلى ذلك، أخذ الوثائق إلى مقر الإدارة تعود بأضرار على المكلف تتمثل في تعطيل أعماله، ضياع أو سرقة المستندات والوثائق وتعرضها لإفشاء المعلومات التي تحتويها هذه الأخيرة.

– من بين الشروط في التحقيق المحاسبي، أنه لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا الذين لهم رتبة مفتش على الأقل¹. علما أنه كانت في السابق رتبة مراقب على الأقل تكفي لإجراء التحقيق، لكن هذا التعديل نجده ضروريا لأن القيام بدور الرقابة الجبائية يتطلب الخبرة والكفاءة العالية للمحقق (المراقب) الجبائي حتى يتمكن من اكتشاف أشكال وصور التهرب والغش الضريبي مع زيادة وتنوع النشاط المحلي والدولي.

– في حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بذلك.

– يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

¹ المادة (20)/الفقرة الثانية (02) من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص14.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

— مدة التحقيق والتي تختلف حسب نوع وحجم ونشاط المؤسسة والتي تم ذكرها سابقا في الفصل الثاني.

— لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري والجبائي مسكها، أي أنه بغياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق.

2- مسار التحقيق في المحاسبة:

2-1- الإجراءات التمهيدية: يمكن ترتيب هذه الإجراءات كما يلي:

أ- تقترح مفتشيات الضرائب ملفات للمراقبة والبحث فيها، وعملية الانتقاء تتم من قبل الإدارة المركزية وفقا لمعايير محددة* critères de sélection والتي ذكرناها في الفصل الثاني من هذا البحث، ويتم إعداد ومتابعة هذه البرامج من قبل المديرية الجهوية للضرائب والمصالح المركزية.

ب- بعد اختيار الملف تسند مهمة التحقيق إلى الأجهزة المخول لها قانونا بذلك، عن طريق المراقبين، وتتسلم هذه الأخيرة إشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب بعد موافقته وإمضائه. إلا أن التشريع لم يحدد عدد المراقبين وعدد القضايا لكل مراقب وترك الأمر للإدارة الجبائية بتحديد ذلك. وعند زيارتنا للإدارة المركزية وفي إطار التريض ودراسة الواقع العملي بوزارة المالية بالجزائر العاصمة - المديرية العامة للضرائب- أخبرونا أن عملية الرقابة فردية** بمعنى أن لكل مراقب ملفا واحدا. وهذا به نوع من السلبية لأنه من الأحسن أن يقوم أكثر من مراقب بإجراء التحقيق الجبائي حتى لا تتاح للمكلف فرص إخفاء بضائع أو تغيير بعض الأوضاع الحقيقية في أي منها والحد من الاتفاقات الخفية التي قد تحصل بين المكلف وأحد المراقبين الضريبيين¹.

ت- يتم سحب الملف من طرف المحقق، حيث خول القانون لهذا الأخير حق الرقابة والاطلاع على الملف من مفتشية الضرائب، وهذا بعد إظهار وثيقة الأمر بمهمة التحقيق وإمضاء تعهد بالسر

* يتم إعداد البرنامج السنوي للتحقيق بتعيين أهداف كل فترة وذلك في حدود الإمكانيات والقرارات.

** ابتداء من 2010 سيتم تنفيذ عمليات الرقابة بشكل ثنائي وإن كان هذا الإجراء لا يحل مشكلة تواطؤ المحققين مع المكلف.

¹ محمد عطا، الفحص الضريبي للأشطة في ظل الضريبة الموحدة، مطبعة الشباني، الجزء الأول، الإسكندرية، 1994،

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

المهني وإعادة الملف بعد انتهاء المدة المحددة. هذا الملف يحتوي على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، ويمثل القاعدة الأساسية التي سيقام عليها التحقيق وفحصه مهم جدا مثله مثل الوثائق المحاسبية.

ث- إبلاغ المكلف: نصت المادة (20) أنه لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا (بهدف تحضير الوثائق ومستلزمات التحقيق) عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته¹، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار. غير أن هناك استثناء أوردته نفس الفقرة والمتعلق بحالة حدوث رقابة مفاجئة، يكون الهدف منها أو مبررها هو المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال (للنشاط) أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، وفي هذه الحالة يُسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات الرقابة*. ويجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق البيانات التالية: ألقاب، أسماء، رتب المحققين، تاريخ وساعة أول تدخل والفترة المعنية بالتحقيق، الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية، وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها، يجب أن يشير الإشعار صراحة وتحت طائلة بطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة يستطيع الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة². ولا بد من الإشارة إلى أن عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق وفي هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا.

في انتظار تحضير المكلف لمحاسبته بعد الأجل الذي يمنحه له المحقق، يقوم هذا الأخير بدراسة وتحليل الملف الضريبي.

ج- دراسة وتحليل الملف: إن الاستفادة من المعلومات التي يحتوي عليها الملف الضريبي تساعد في بادئ الأمر المراقب بأخذ فكرة عن المنشأة المعنية بالرقابة. يسمح هذا الملف بأخذ معلومات مفيدة

¹ المادة (20) // الفقرة الرابعة (04) من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص14.

* في الحالة العادية لا يمكن البدء في التحقيق إلا بعد مرور مدة العشرة (10) أيام.

² Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, Direction des relations publiques et de la communication, Direction générale des Impôts, Ministère des finances, 2009.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

عن النشاط الممارس، عن المالكين أو الشركاء وكل ما يحدث للمؤسسة (مثلا تغيير في هيكلها، رفع رأس مالها).

ومنه يمكن للمراقب من خلال هذا الملف، التأكد من درجة احترام المكلف لواجباته الضريبية كالتصريحات من جهة، ومن جهة أخرى احترامه للقواعد الضريبية بمراقبة خصوصا النظام الضريبي المطبق Le Régime fiscal appliqué، الإعفاءات الموافقة Les exonérations

accordées، ومعدلات TVA* المطبقة Les Taux de TVA applique؛

وفي حالة وجود أخطاء وإغفالات وقلة الكشوفات والبيانات، يلجأ المحقق لطلب شفوي يجدد كتابيا عند الاقتضاء حتى يتجنب غلق التحقيق واللجوء إلى الإجراء غير التناقضي (التقاضي) (La procédure non contradictoire) الذي سيتم التطرق إليه في المباحث اللاحقة من هذا الفصل.

لهذا فدراسة الملف الضريبي للمكلف، يسمح للمحقق بمعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، وهذا بالتأكد من صحة التصريحات، دراسة أوراق الملف الجبائي، تجميع البيانات من خارج إدارة الضرائب، إضافة لذلك تحريات المحقق الخاصة.

- صحة التصريحات:

* بالنسبة للضرائب المباشرة: يفحص المراقب بدقة مختلف الوثائق المتعلقة بالتصريحات الجبائية السنوية، ويراقب تواريخ إيداع هذه التصريحات¹، والحالات التي يمكن أن تصادف المحقق هي: إيداع التصريحات بطريقة قانونية ومنتظمة، تأخر إيداع التصريحات الجبائية، أو عدم إيداع التصريحات الجبائية أصلا، ويتم تأجيل التقييم أو الفرض التلقائي (évaluation ou taxation d'office) إلى أن يتم الفحص في عين المكان للوثائق المحاسبية.

يتأكد المراقب بعد ذلك ابتداء من البيانات الضريبية، أن كل الضرائب للفترات غير المتقدمة قد سُددت، ويمكن التأكد من ذلك بطلب ذلك من المكلف في عين المكان بتقديم وثائق بالجدول

* TVA الضريبة على القيمة المضافة وتترجم بـ Taxe sur la Valeur Ajoutée

¹ Guide de vérificateur de comptabilité, direction des recherches et vérifications/ministère des finances (MF), 28/01/2003, P30.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

المعنية. وعلى المحقق أن لا يعتمد على الضرائب التي فرضت في السنة أو السنوات السابقة للحكم على السنة الحالية، وإنما عليه معرفة نتائج السنة محل الفحص¹. يقوم المحقق بفحص التصريحات الخاصة بالأجور والمرتبات المودعة من قبل أرباب العمل ويراقب إذا كان المستغل الفردي (L'exploitant individuel) أو عضو في شركة الأشخاص لم يستفد من المكافآت لأن هذه الأخيرة من التكاليف غير القابلة للخصم، وبالتالي لا تُدرج في الأساس الخاضع للضريبة. إضافة لذلك يقارن المحقق بين مبلغ ضريبة الدفع الجزافي (VF) المدفوع مع ذلك المصرح به سنويا.

* الرسوم على رقم الأعمال: يقوم المحقق بتجميع كشوفات رقم الأعمال المتعلقة بالفترة المحقق فيها، في شكل جدول يحتوي على كل المعلومات لكل سنة عن الأشهر المعنية، رقم الأعمال الخاص بالتصدير Le chiffre d'affaires à l'exportation، رقم الأعمال المعفى Le chiffre d'affaires exonéré، أسس الرسم على القيمة المضافة (جدول بالنسب) Les bases de la TVA، TVA المستحقة على رقم الأعمال، التخفيضات الموزعة، و TVA الصافية nette المدفوعة؛

على المراقب التأكد من أن كل الكشوفات لرقم الأعمال المكتتبة قد تمت معاينتها فعلا وتوافق التصريحات المكتتبة لرقم الأعمال فيما يخص الضرائب المباشرة، وتختلف طرق كشف الاغفالات والأخطاء المرتكبة بحسن أو سوء نية من قبل المنشآت، ويتطلب ذلك ما يلي:

- الحساب المالي: compte financier يأخذ هذا الحساب مجموع الأرصدة المدينة للصندوق وكذلك الأرصدة الدائنة للحسابات المصرفية للمؤسسة أو المستغل في حالة مؤسسة فردية، مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في تسبيقات الزبائن وأرصدة بداية ونهاية السنة.

- مراقبة الفاتورة: تمثل الفاتورة في بعض المؤسسات كمؤسسات الأشغال العمومية (entreprise de travaux publics) الأساس في تحديد وعاء الضريبة (خصوصا الضرائب

¹ إبراهيم العدي، خالد الخطيب، المحاسبة الضريبية، جامعة دمشق، الطبعة الثانية، 2001، ص 24.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

المباشرة). وتسمح إعادة تأسيس الفاتورة من قبل المحقق بمراقبة التحصيلات (les encaissements) والفوترة المصرح بها، ويتم تشكيل هذه الفاتورة على الشكل التالي:

المقبوضات المصرح بها
- رصيد حساب الزبائن في 01/01
+ تسبيقات الزبائن في 01/01
+ رصيد حساب الزبائن في 12/31
- تسبيقات الزبائن في 12/31
= رقم الأعمال المفوتر (خارج عن الرسم على القيمة المضافة)
- الفوترة المصرح بها
= الفرق

يمثل الفرق التحصيلات غير المصرح بها الخاضعة لـ TVA. بهذا تمثل الفاتورة المصدر الرئيسي للقيد في الدفاتر والسجلات المنتظمة المطلوب من المسجلين إمساكها، وبدون الفاتورة الضريبية لا يمكن تنظيم المجتمع الضريبي وإحكام السيطرة على تحصيل الضريبة بشكل عادل لأن الفاتورة الضريبية هي السند الوحيد الذي يثبت أن الضريبة التي تحمل عبئها المستهلك النهائي قد وصلت إلى الخزانة العامة للدولة¹.

- دراسة أوراق الملف الضريبي: ويتعلق الأمر بـ: بيان مقارن للميزانية Etat comparatif du bilan، كشف رقم الأعمال Relevé des chiffres d'affaires، كشف المصاريف العامة Relevé des frais généraux، كشف المحاسبة Relevé de comptabilité.

* بيان مقارن للميزانية: يحتوي على الوثائق المحاسبية المرتبطة بحسابات الميزانية للسنوات الأربع غير المتقدمة قيد التحقيق. تسمح قراءة هذا المستند للمراقبين بتقييم² ظهور واختفاء مواد

¹ محمد عباس بدوي، أحمد محروس أبو ربه، المحاسبة الضريبية: أرباح الأشخاص الاعتبارية - المرتبات وما في حكمها الضريبة العامة - المكتب الجامعي الحديث، جامعة مصر العربية، الإسكندرية، ص433.

² Le contrôle fiscal, Institut d'économie douanière et fiscale Algero-Tunisien, 2002, p8.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

في الموازنة المحاسبية للمكاف، تغيرات مختلف حسابات الموازنة، تزايد
L'accroissement des amortissements، تطور المؤونات L'évolution des
provisions، حركة الديون Les mouvements des emprunts، فوائض القيمة المحققة،
ويتم بهذا الخصوص فحص المعالجة الجبائية لفوائض القيمة الناتجة عن التنازلات، وهذا حسب
الجدول التالي: **الجدول رقم (02): معالجة فوائض القيمة جانيا**

نوع فائض القيمة	مدة الاحتفاظ بالاستثمار المتنازل عنه	الحصة المدمجة في ربح المؤسسة الخاضعة للضريبة	الحصة المعفية من الضريبة
فائض قيمة قصير المدى	أقل من 3 سنوات	%70	%30
فائض قيمة طويل المدى	أكثر من 3 سنوات	%35	%65

المصدر: بالاعتماد على المواد 172 و 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،
المديرية العامة للضرائب، 2008. (بتصرف).

كما يسمح هذا البيان للمراقبين بتوجيه معابنتهم وتحرياتهم على ضوء الانحرافات والأخطاء
المكتشفة أثناء فحص حسابات الموازنة، إضافة لذلك يفحص المحقق ويتأكد من تطور حسابات
الاستثمار وتغيراته، تسجيل الاستثمارات المتنازل عنها، إضافة لذلك الأرباح التي قررت المؤسسة
إعادة استثمارها في شكل عقارات أو مقولات، تخضع إلى المعدل المخفض (5,12%)¹ والمحقق
من طرف شركات الأموال بشرط احترام الالتزامات المتمثلة في²: تحديد وذكر الأرباح الخاضعة
للمعدل المخفض في التصريح السنوي للنتائج، يجب أن يتم الاستثمار خلال السنة المالية التي
استفادت من المعدل المخفض، يجب أن تبقى هذه الاستثمارات في ذمة المؤسسة لمدة خمس
سنوات على الأقل، وأن تكون هذه الاستثمارات واردة في قائمة المنقولات والعقارات التي تتيح

¹ المادة (142) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2008، ص41.

² Mohamed Barki, *comptabilité fiscale de l'entreprise*, Maison des livres, Alger, 2003, p81.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

الاستفادة من المعدل المخفض¹، كما يقوم المراقب بمتابعة نتائج رهن التخصيص ومقارنتها بجداول النتائج من سنة إلى أخرى وهذا للأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص، أما شركات الأموال فتقسيم الأرباح يكون طبقا للمادة (46) من قانون الرسم على رقم الأعمال².

الجدول رقم (03): بيان مقارن للميزانية:

البيانات	السنوات	من 01/01/ن إلى 31/12/ن	من 01/01/ن+1 إلى 31/12/ن+1	من 01/01/ن+2 إلى 31/12/ن+2	من 01/01/ن+3 إلى 31/12/ن+3
<u>الأصول:</u>					
- الاستثمارات					
- المخزونات					
- الحقوق					
نتيجة الدورة (خسارة)					
إجمالي الأصول					
<u>الخصوم:</u>					
- الأموال الخاصة					
- الديون					
نتيجة الدورة (ربح)					
إجمالي الخصوم					

المصدر: المديرية العامة للضرائب.

* كشف رقم الأعمال: يسمح هذا الكشف بمعرفة رقم الأعمال المصرح به، الشهري عن طريق معدل ضريبي خلال فترة التحقيق. كما يهدف هذا الكشف من خلال المقارنة بين فواتير البيع والشراء، إلى التأكد من مجمل رقم الأعمال المصرح بها خلال الشهور المعنية، رقم الأعمال المصرح به موافق لمعدلات TVA المطبقة، أيضا وجود تصريح للتسليمات les livraisons التي تقوم بها المؤسسة.

¹ المرسوم رقم 270-92 بتاريخ 06/07/1992 المحدد لقائمة الاستثمارات العقارية وغير العقارية التي تخول الحق في نسبة الضريبة المخفضة على الأرباح المعاد استثمارها.

² المادة (46)/ الفقرة 8 من قانون الرسم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ص 34.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

الجدول رقم (04): كشف رقم الأعمال

الأنشهر	رقم الأعمال بالنسب				TVA على المشتريات	TVA على المبيعات	الخصم Precomte	مجموع الدفع
	النسب	%17	%14	%21				
جانفي								
فيفري								
.								
.								
.								
ديسمبر								

المصدر: المديرية العامة للضرائب.

* **كشف المصاريف العامة:** يسمح هذا الكشف بتسجيل المصاريف الذي تظهر له في بادئ الأمر مرتفعة (مصاريف النقل، البعثات، الاستقبال، الإعلان، الصيانة، الإيجار،...)، إضافة للمؤونات المحتمل إنشاؤها، بهدف طلب الاستفسارات وكل التوضيحات المبررة من مدير المؤسسة أثناء المراقبة.

* **كشف المحاسبة:** يسمح هذا الكشف بفحص سريع وشامل لمجمل حسابات النتائج، وتقام هذه الدراسة بالموازاة مع فحص لكشف النفقات، ويساعد هذا الكشف على اكتشاف التقلبات غير العادية التي يمكن أن تحدث في بعض بنود الموازنة والأعباء، مقارنة الأرباح الخامة Les bénéfices bruts والصافية لمختلف الأنشطة مع أرقام الأعمال لتلك السنوات، تقييم ونطور رقم الأعمال (مع الأخذ بالحسبان المشتريات والمخزونات،...)، فحص نسب الهامش الإجمالي الإضافي والربح الصافي لكل نشاط.

يقوم المحقق بمقارنة الفروقات التي يكتشفها مع المؤسسات المشابهة، ووجود الاختلافات لا يعني أبدا عدم انتظام المحاسبة، لأن هذه الفروقات تختلف من مؤسسة إلى أخرى.

ويمثل كشف المحاسبة حسب الجدول التالي:

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

الجدول رقم (05): كشف المحاسبة

السنوات	من 01/01/ن+1 إلى 12/31/ن+1	من 01/01/ن+2 إلى 12/31/ن+2	من 01/01/ن+3 إلى 12/31/ن+3	الحسابات
الهامش الإجمالي مبيعات بضاعة (دائن) بضاعة مستهلكة (مدين) الربح الخام (دائن - مدين) ... (A) النسبة الخامة = $\frac{\text{الربح الخام} \times 100}{\text{المبيعات}}$				
القيمة المضافة إجمالي { إنتاج مباع الدائن { إنتاج مخزن إنتاج المؤسسة لنفسها الخدمات (مدين) الربح الخام (دائن - مدين) ... (B) النسبة الخامة = $\frac{\text{القيمة المضافة} \times 100}{\text{الإنتاج المباع}}$				
نتيجة الاستغلال* الربح الخام الإجمالي (A+B) { إجمالي الدائن { منتجات متنوعة تحويل أعباء الاستغلال مصاريف شخصية إجمالي { ضرائب ورسوم المدين { مصاريف متنوعة الاهتلاكات المؤونات				

* يقصد بالاستغلال النشاط ، وهو المصطلح المستعمل في الجزائر في مجال المحاسبة.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

					النتيجة الصافية
				}	رصيد نتيجة الاستغلال
					إجمالي
				}	منتجات أخرى
					الدائن
				}	رصيد نتيجة الاستغلال
					إجمالي
				}	المدين
					أعباء أخرى
					الربح الصافي (دائن - مدين)
					$\frac{\text{الربح الصافي} \times 100}{\text{رقم الاعمال}} = \text{النسبة الصافية}$

المصدر: المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية.

- **تجميع البيانات من خارج إدارة الضرائب:** من أجل الوصول إلى دراية عن وضعية المكلف، يلجأ المحقق إلى تجميع بيانات من خارج الإدارة الجبائية وفق الصلاحيات التي منحها المشرع الجبائي، وهذا على مستوى كل من الجهات الحكومية كمصالح الجمارك، السلطات المحلية، مديرية التجارة،...، الجهات التي يقوم المكلف بالتعاقد معها فالقانون مثلا يُجيز للمحقق اللجوء إلى الممولين لجلب المعلومات الخاصة بالشركة قيد التحقيق وعلى هذا الأخير إفادته بالكشوف والحسابات الخاصة بالمكلف المعني، المصارف من أجل مراقبة حركة الأرصدة، يمكن لزبائن الشركة تقديم كثير من المعلومات كسعر بعض المواد مثلا، مما يساعد المحقق على تحديد سعر البيع والكميات المقدمة إلى الزبائن، البلاغات التي يتقدم بها المواطنون على سبيل الإرشاد عن المكلفين المتهربين، حيث تقوم إدارة المكافحة بإرسالها إلى المديرية المختصة ويُراعى أن بعض البلاغات قد تكون كيدية، لذلك يجب دعمها بقرائن أخرى ومناقشة المكلف في محتوياتها وصولا إلى الحقيقة¹.

- **تحريرات المحقق الخاصة:** ويعتمد المحقق في ذلك على خبرته، إذا تم فحص حسابات ونتائج أعمال المكلف في السابق من نفس المراقب أو من خلال اطلاعه، وقد يحصل المحقق على البيانات عن المكلف أثناء اطلاعه على ملفات ودفاتر ومستندات مكلفين آخرين بنفس المديرية. كما أن المراقب ومن خلال اتصالاته الشخصية بالمكلفين والمناقشات الشفوية معهم، يستطيع أن

¹ مجدي مجب حافظ، قانون الضريبة الموحدة، جامعة القاهرة، الجزء الثاني، 1996، ص ص 186-187.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

يتعرف على بعض البيانات والمعلومات عن المكلف يستعين بها أثناء الحوار مع المكلف، مع مراعاة المحقق للسر المهني بعدم إفشاء أسماء المكلفين الذين حصل منهم على البيانات والمعلومات.

وتجدر الإشارة أنه في إطار التحقيقات المحاسبية، يمنح القانون حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية، للسماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت¹. خصوصا إذا اكتشف المحقق وجود ممارسات تدليسية أو علم بوجود محاسبة خفية، حيث يخشى المحقق إخفاءها من طرف المكلف إذا تم إعلامه، وكذلك في حالة رغبة الإدارة الجبائية إجراء جرد حقيقي للمخزون. إضافة لذلك لا تحتاج الرقابة المفاجئة إلى إشعار المكلف ويُسلم الإشعار مع بداية التحقيق.

2-2- التدخل في عين المكان: بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان، ينتقل المحققون إلى داخل المؤسسة قيد التحقيق لمباشرة أعمالهم في اليوم والساعة المبينة في الإشعار، والشروع في التحقيق بلقاء المحقق مع مدير المؤسسة. يستطيع المحقق من خلال زيارته لمقر المؤسسة الحصول على معلومات حول نشاط المؤسسة، طريقة الإدارة، المشاكل التي تواجه المؤسسة، حصتها السوقية،... إلخ، والتي تساهم بدرجة كبيرة في مرحلة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية. فالتحقيق في المحاسبة يتضمن حوارا شفويا وانتقاديا، يعتمد على انتقاد الوثائق التصريحية للمكلف التي من المفروض أن تبين الوضعية الحقيقية له².

2-3- الفحص المحاسبي: يتم الفحص المحاسبي من خلال:

أ- فحص المحاسبة من حيث الشكل: Examen de la comptabilité en la forme: قبل إجراء هذا الفحص، يجب على المراقب أولا مراقبة المحاسبة رقابة أولية، مثلا فحص الوثائق للتأكد من أن مسكها وتسجيلها يتم يوما بيوم، ويعتمد في ذلك على تاريخ المصادقة للوثائق التي يكون مسكها إجباري والتي يجب أن توافق تاريخ التسجيل للوثائق المحاسبية، تاريخ الشراء

¹ Claude Laurent, Le contrôle fiscal – La Vérification de comptabilité, Bayeusaine, Paris, 1995, p23.

² Patrice Marie, Le contrôle fiscal, Le Guide de l'entrée dans la vie professionnelle, P6.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

المسجل في الدفاتر (مقارنته مع فواتير الشراء)، المظهر العام للدفاتر الممسوكة (الكتابة المستعملة، طريقة تسجيل الأنشطة القديمة،...) ¹.

ينتقل المحقق بعد ذلك لفحص شكل المحاسبة، ولا تُعد المحاسبة قانونية من حيث الشكل، إلا إذا توفرت الشروط التالية:

- كاملة ومنظمة: Complète et régulière تكون المحاسبة كاملة ومنظمة، عندما تتضمن وجود الدفاتر القانونية الإلزامية المنصوص عليها في المواد (09) و (10) من القانون التجاري- والتي أشرنا إليهما سابقا- وممسوكة وفق الأمر رقم (35-75) المؤرخ في 29 أفريل/نيسان المتضمن المخطط الوطني المحاسبي، والقرار المؤرخ في 23 جوان/حزيران والمتعلق بطرق تنفيذه. يمكن ذكر بعض هذه الشروط:

* أن تكون المحاسبة مفصلة، لكي تسمح بتسجيل ومراقبة العمليات المنجزة.
* مسك الدفاتر بعناية دون تحريف أو تزوير، وفي حالة تعديل التسجيل الأصلي يجب أن يكون ذلك واضحا.

* يجب أن تدعم كل كتابة محاسبة بوثيقة إثبات مؤرخة ومتضمنة توقيع أو تأشيرة المسؤول عن العملية.

* احترام مبدأ المحاسبة الوطنية ومسك الحسابات بالنقود الوطنية (دج) واحترام طريقة القيد المزدوج.

* يجب أن تكون المحاسبة صحيحة فيما يخص المجاميع وترحيل الحسابات.
* تلتزم المؤسسة بتسجيل مجموع القيم المتواجدة داخل الوطن، وتلك المتواجدة في الخارج في حسابات خاصة تضاف إلى تلك العمليات المنجزة مع الخارج.

- محاسبة متسلسلة ودقيقة: Arithmétiquement exacte متى تكون المحاسبة متسلسلة ودقيقة؟ تقتضي في هذه الحالة تطابق بين الوثائق التبريرية (فواتير الشراء الأصلية والمصاريف التي قام بها المكلف، وفواتير تقديم الخدمات،...) والوثائق المحاسبية للمكلف الضريبي، فمثلا

¹ Guide de vérificateur de comptabilité, op, cit, p 61.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

مطابقة الكشوف المقدمة من طرف المصارف والمؤسسات المالية مع ما هو مسجل لدى المكلف من قيود محاسبية. وتكمن الدقة في المحاسبة بضرورة التساوي بين الجانب الدائن والجانب المدين لدفتر اليومية، ويكون ذلك بتساوي الجانبين مع مثليهما لدفتر الأستاذ وكذا ميزان المراجعة قبل إجراءات قيود الجرد وميزان الجرد المعد بعدها.

- محاسبة مثبتة (مقنعة): Probante متى تكون المحاسبة مثبتة؟

تكون المحاسبة مثبتة إذا كان بالإمكان تبريرها بالمستندات والوثائق التبريرية¹. مثلاً وجود فاتورة أصلية مقابل بيع أو تقديم خدمات،...

ب- فحص المحاسبة من حيث المضمون: Contrôle de la comptabilité en le fond ينتقل

المحاسب من الفحص الشكلي للمحاسبة إلى فحص المضمون والمحتوى بالتطرق إلى:

- فحص العناصر المكونة للريح: وتشمل كل من (المشتريات، المخزونات والمبيعات).

* فحص المشتريات: على المحقق فحص المشتريات، لأنها من وسائل التلاعب بالربح الضريبي، وأهم المخالفات التي يمكن أن يقع فيها المكلف بالضريبة هي الزيادة أو التخفيض* في قيمة المشتريات- وهذا ما رأيناه في الفصل الأول عند تطرقنا لصور التهرب الضريبي-. والغرض الأساسي من فحص المشتريات هو التأكد من²:

- استلام المشتريات وتسجيلها بشكل صحيح.

- مطابقتها للالتزامات التي نشأت على المنشأة من وراء ذلك.

- أن عمليات الشراء سليمة ولم يحذف أي جزء منها، ويمكن التأكد من ذلك بالرجوع إلى دفاتر عملاء المنشأة لتتبع معاملاتها معهم ومطابقتها لما جاء بالدفاتر.

¹ IDEM, p70.

* التخفيض في المشتريات يكون هدفه الزيادة من الأرباح وليس العكس، وهذا التخفيض للمشتريات يتمشى دوماً مع إخفاء جزء من الإيرادات للحصول على نتيجة صافية مخفضة، ومنه تخفيض قيمة الضريبة المستحقة، مثلاً إهمال التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء وذلك باتفاق مع المورد، المشتريات بدون فاتورة،... (Guide de vérificateur de comptabilité, p58).

² Howard. Stettler, Auditing Principles, A systems-Based Approach, 5th edition, Prentice-Hall, p323.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

- التثبت من المشتريات وأنها ليست شخصية، كما يجب مطابقة المستندات مع القيود الواردة في دفاتر اليومية للمشتريات ومراجعة الترحيل.

- التأكد من عدم تسجيل الخصم التجاري.

- البحث عن الدقة الحسابية، وذلك بمراجعة العمليات الحسابية في المستند نفسه من حيث الكمية والسعر ومطابقة الكميات المثبتة في دفاتر المؤسسة.

- التأكد من مردودات المشتريات، إذ قد يلجأ المكلف إلى إنقاص مردودات المشتريات عن قيمتها الحقيقية بقصد زيادة صافي المشتريات لزيادة كلفة البضاعة المباعة، مما يؤدي إلى إنقاص مجمل الربح، حيث يمكن فحصها من خلال¹: قيمة مردودات المشتريات الظاهرة في الدفاتر تطابق القيمة في حساب المتاجرة، ومراجعة المستندات المؤيدة لمردودات المشتريات وتدقيقها، ومطابقة القيود الدفترية ومراجعة ترحيلها، ومطابقتها للفوائد والكتب الموجهة بين المكلف والموردين (المصادقات).

* فحص المخزونات: يستطيع المكلف التلاعب بقيم المخزونات بقصد تخفيض الربح الخام ومنه الربح الصافي. فالمخزون قد يشكل جزءا كبيرا من الأصول المتداولة للمؤسسة، وتحديد قيمة المخزون تؤثر مباشرة في كلفة البضاعة المباعة والتي تؤثر على صافي دخل السنة، إضافة لذلك، فإن تحديد نوعية المخزون وقيمه معقدة يصعب في بعض الأحيان تقييمه².

لهذه الأسباب وغيرها، فإن الرقابة على المخزونات ذات أهمية كبيرة، والمديرية العامة للضرائب - عن طريق المحقق الجبائي - تلجأ إلى فحص المخزون بالاستعانة بدفتر الجرد الذي يُعد أهم وسيلة لمراقبة المخزون.

مثال بسيط³: يقوم السيد أحمد بشراء وإعادة البيع لمكاتب، وقد صرح في 31 ديسمبر/ كانون الأول 1997 بمخزون (25) مكتب.

¹ حسين القاضي، حسين دحدوح، تدقيق الحسابات - الإجراءات - دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص201.

² R. Whittington and K. Pany, *Principles of Auditing and other Assurance services*, 13th edition, New York, 2001, P497.

³ Guide de vérificateur de comptabilité, op, cit, p79.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

في 14 ماي/أيار 1998، وبعد القيام بالإجراء التقابلي وجرد مادي inventaire physique لمخزونات، وُجد عنده 34 مكتب.

صرح السيد أحمد بأنه من 01 جانفي/كانون الثاني 1998 إلى غاية 14 ماي 1998 قام بالعمليات التالية:

المشتريات: 20 مكتب.

المبيعات: 18 مكتب.

ومن أجل تحديد المخزون النظري stock théorique في 1997/12/31 نجد:

34	المخزون الحقيقي في 14 ماي 1998
+ 18	+ مبيعات في 1998/01/01 إلى 1998/05/14
52	
- 20	- مشتريات من 1998/01/01 إلى 1998/05/14
32	المخزون النظري في 1997/12/31

وبهذا يكون نقص: 32 مكتب - 25 مكتب مصرح به = 07 مكاتب

* فحص المبيعات: لا يتردد المكلف بالضريبة في تخفيض قيمة مبيعاته، قصد تقليل أعبائه الضريبية، ومن طرق التلاعب بالمبيعات نجدها¹ مثلا، إغفال بعض المداخل الملحقة، عدم التصريح لبعض المبيعات المحسوبة والمدفوعة نقدا، تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات، تضخيم المخزون... إلخ. لهذا على المحقق مراقبة المبيعات عن طريق²:

- طلب كشف كميات الإنتاج الفعلية ومقارنة الكمية المنتجة مع كمية مخزون آخر المدة وكمية المبيعات.

- التأكد من فصل مبيعات السنة المالية محل الفحص عن مبيعات السنة التالية بهدف تقليل الربح، ومنه على المراقب متابعة فواتير البيع.

¹ Le contrôle fiscal, Institut d'économie douanière et fiscale Algero-Tunisien, op, cit, p18.

² إبراهيم العدي، خالد الخطيب، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص 249.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

- مراجعة تسلسل أرقام فواتير المبيعات، وذلك للتأكد من اكتمالها وعدم فقدان أية فاتورة وكذلك صحة العمليات الحسابية لتلك الفواتير.
- مراقبة استلام قيمة المبيعات سواء من خلال حساب النقدية أو حساب كشف المصرف ومتابعة تسجيلها.
- مراقبة ترحيل فواتير البيع إلى دفتر الأستاذ، وانعكاس المبالغ الآجلة على حساب العملاء (نمذ مدينة)
- فحص مردودات المبيعات وخاصة التي تتم في نهاية المدة، حيث قد تلجأ المنشأة إلى عدم تسجيل مردودات المبيعات التي تتم في نهاية السنة المالية في قوائم جرد المخزون وذلك لتقليل الربح والتهرب من الضريبة¹.
- يمكن للمراقب فحص حسابات العمولات إذا كانت المنشأة تبيع بالعمولة.
- **فحص حسابات التسيير:** تتمثل حسابات التسيير في الأعباء (تكاليف) والخدمات التي تتحملها المؤسسة بالإضافة إلى الإيرادات التي تحصل عليها خلال دورتها الاستغلالية.
- تتمثل التكاليف (حسابات الصنف السادس) حسب المخطط الوطني المحاسبي والتي يجب على المحقق التأكد من صحتها وتدقيقها في الاستهلاكات، الخدمات، مصاريف العاملين، الضرائب والرسوم، مصاريف مالية، أعباء الاستهلاكات والمؤونات، تكاليف خارج الاستغلال (النشاط).
- أما الإيرادات (حسابات الصنف السابع) تمثل المبالغ التي تحصل عليها المؤسسة من بيعها لمنتجاتها، بالإضافة إلى قيمة المنتجات التي بحوزتها، وكذا الإيرادات المختلفة الأخرى، وتشمل على المبيعات، إنتاج مباع ومخزون نهائي، إنتاج مخزن، إيرادات متنوعة، إيرادات خارج الاستغلال (النشاط) وتسمى بالإيرادات الاستثنائية.
- **فحص حسابات النتائج:** وهي حسابات الصنف الثامن. يقوم المحققون بدراسة القيمة المضافة وهوامش الربح من خلال حساب القيمة المضافة ونسبتها إلى رقم الأعمال وكذا مبالغ الربح الإجمالي ونسب هامش الربح. ويستعين المحققون في ذلك بالميزانيات وجداول حسابات التسيير

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة الضريبية، أسس قياس الربح الخاضع للضريبة، مرجع سابق، ص 200.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

والنتائج، كما تسمح هذه المراقبة بمراقبة تطور نتائج المؤسسة ومقارنتها بالنتائج السائدة لدى المؤسسات الأخرى.

- مراقبة الأشغال قيد التنفيذ¹: Les travaux en cours تظهر هذه الحسابات في نهاية السنة وتسجل في المحاسبة بتكلفتها الحقيقية، فالمؤسسة تستطيع التلاعب بتخفيض الأشغال قيد التنفيذ بقصد تخفيض الربح الخاضع للضريبة. لهذا على المحقق فحص كل من الفواتير الصادرة في بداية كل سنة من جهة، وفحص حسابات الأشغال إن وجدت وتقارير رؤساء الورشات....

- فحص حسابات الميزانية: تشمل عملية الفحص أصول وخصوم الميزانية.

* أصول الميزانية: وهي مجموع الاستخدامات والممتلكات الدائمة للمكلف، وتتكون من الاستثمارات، المخزونات، الحقوق. وتتمثل أسس الفحص في حسابات الأصول في:

- التأكد من التسجيل الصحيح للمصاريف الإعدادية وصحة المبالغ المسجلة فيها.

أما الاستثمارات فتتمثل في الوسائل المادية والقيم غير المادية ذات المبالغ الضخمة التي اشترتها أو أنشأتها المؤسسة ليسمن أجل بيعها بل لاستخدامها في نشاطها لمدة طويلة². وتتمثل في القيم المعنوية، الأراضي، المباني، مواد التعبئة والتغليف القابلة للاسترجاع، وعلى المحقق التأكد من³:

- مراقبة ما إذا كانت المنشأة تملك مبانٍ وتؤجر جزءا منها للغير، وفي هذه الحالة التأكد من إدراج إيجار العقارات ضمن حساب الأرباح والخسائر حيث يخضع للضريبة.

- القيم المعنوية المنشأة من قبل المكلف.

- الوجود المادي للاستثمارات، ومراقبة حركتها.

- التفرقة بين قيمة الأراضي وقيمة البناء، أي أنه لم يتم إدراج قيمة الأرض مع قيمة البناء الموجود عليها.

- التسجيل الصحيح لقيمة الأراضي في ملكية المؤسسة.

¹ Guide de vérificateur de comptabilité, op, cit, p65.

² بوتين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1998، ص96.

³ Guide de vérificateur de comptabilité, op, cit, p 67.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

- إضافة لما سبق يقوم المحقق بمراقبة جدول الاهتلاكات والتأكد من عدم المبالغة في حساب هذه النسبة، ولتوضيح ذلك نفرض أن مؤسسة قامت بشراء آلة في أول جانفي/كانون الثاني 2000 بـ 700,000 دج، وهذه المؤسسة تطبق الاهتلاك الخطي بنسبة 10%، وهذه الآلة يتم اهتلاكها في 31 ديسمبر/كانون الأول 2010، ونفرض أن المؤسسة أرادت توسيع نشاطها فاشتريت آلة ثانية في سنة 2010 بقيمة 800,000 دج.

نسبة الاهتلاك يمكن أن تحسب في 2010 على $800,000 + 700,000 = 1500000$ دج وإذا لم يوجد لدى المؤسسة جدول للاهتلاك، يمكن أن تستمر في حساب الاهتلاك على مبلغ $15,000,000 \times 10\% = 1500000$ دج. غير أن الآلة قد اهتكت كلياً منذ 2010 والاهتلاك لا يمكن حسابه إلا على $800,000 \times 10\% = 80,000$ دج في عام 2010. ومنه فالمحقق يمكنه الكشف عن هذا النوع من الخطأ، عن طريق متابعة تواريخ الشراء على مختلف الوسائل والمعدات.

- على المحقق التأكد أن قيمة الغلافات حقيقية وليست مضخمة، وأنها لا تزال تحت ملكية المالك بالضريبة ولم يتم بيعها لهم، والتسجيل المحاسبي الصحيح لهذه الغلافات في حالة التنازل عنها...

في حين المخزونات، والتي تندرج في حسابات الصنف الثالث فعلى المحقق المحاسبي التأكد أن المعادلة: **مخزون أول مدة + المشتريات = مخزون آخر مدة + المبيعات**، صحيحة والتي تساعد المحقق بتحليل حركة المخزونات وتقييم المواد والمنتجات داخل المخزن.

وأخيراً وليس آخراً على المحقق فحص حسابات الحقوق (المتاحات) والتي تشمل على: الخصوم المدينة (ح/40)، حقوق الاستثمارات (ح/42)، حقوق على الشركاء (ح/44)، تسبيقات الاستغلال (النشاط) (ح/46)، الأوراق التجارية للتحويل (ح/479)، الحسابات البنكية (ح/485)، الحساب البريدي (ح/486)، حساب الصندوق (ح/487).

* **خصوم الميزانية:** تمس عملية التحقيق على مستوى الخصوم العناصر التالية: الأموال الخاصة (حسابات الصنف 1)، رأس المال الاجتماعي (ح/10)، المساهمات الشخصية (ح/104) الاحتياطات (ح/13)، إعانات الاستثمار المتحصل عليها (ح/141)، فرق إعادة التقييم (ح/15)

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

نتائج قيد التخصيص (ح/18)، مؤونة الخسائر والتكاليف (ح/19)، إضافة نجد ديون الاستثمارات (ح/52)، ديون المخزون (ح/53). فعلى سبيل الذكر يشمل الفحص - بحث أي زيادة في رأسمال الشركة، ضرورة فحص الحسابات الجارية لأصحاب المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، إذ يمكن أن يتم سحب مبالغ من المصرف والصندوق تزيد عن الحاجة، واستخدامها لأغراض وصفقات خارج الدفاتر¹. يقوم المحقق بالتأكد من²:

- صحة مبالغ الاحتياطات وأنها لا تشمل على مبالغ المؤونات غير المبررة والنتائج الاستثنائية.
- أن توزيع الاحتياطات خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي.
- صحة مبلغ الاحتياط القانوني.
- أن توزيع النتائج قيد التخصيص يتم في (03) سنوات كحد أقصى.
- صحة المبالغ (الاقتراضات المصرفية والاستثمارية) وأنها أدرجت فعلا في عملية الاستغلال (النشاط) ولم تكن خارج الاستغلال.
- تناسق حساب المورد في خصوم الميزانية مع رصيد ميزان المراجعة الخاص بالموردين ومع رصيد حساب الموردين في دفتر الأستاذ.

ثانيا: نتائج التحقيق المحاسبي:

- 1- التبليغ بالنتائج: La notification des résultats يتم تبليغ النتائج على مراحل:
- 1-1- نهاية عمليات الرقابة في عين المكان: من أجل إعطاء مصداقية أكبر للعمل المنجز يمارس المحققين حقهم في ممارسة حوار تقابلي *débat contradictoire** لطلب التوضيحات والتبريرات** على الانحرافات الموجودة والتناقضات المسجلة.

¹ F. Wood, Alan Sangster, **Business Accounting**, 9th edition, Prentice Hall, New York, 2002, p39.

² Guide de vérificateur de comptabilité, op, cit, p

* تترجم *contradictoire* إلى تقابلي، الثنائي، تعارض، المضاد،...

** يلجأ المحقق إلى طلب التوضيحات كتابيا، وهذا تجنباً لعدم التوافق للتصريحات الشفوية، والتي تكون غير كاملة وغير كافية، وهذا النموذج يُوقع من طرف المكلف ويُودع في ملف التحقيق لهذا الأخير مع رد المحقق لاحقاً.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

يقوم المحقق بضبط ملفه ويتأكد من أن في حوزته كل العناصر التي تسمح له بتحرير تقريره وحساب الضرائب الإضافية les suppléments d'impôts التابعة للرقابة، بقصد استخلاص النتائج. إلا أن المحقق في هذه الحالة، تواجهه ثلاث (03) حالات:

أ- القبول الصريح للمحاسبة: وفي هذا الإطار، لا تلجأ الإدارة الجبائية إلى إعادة التقويم، ومع ذلك تقوم بتبليغ المكلف بنتائج المراقبة.

ونصت المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية أنه في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة محددا نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من طرف المكلف بالضريبة¹.

ب- القبول الجزئي (النسبي): لم يُفصل المشرع الجبائي في حالات القبول النسبي، إلا أن الواقع العملي يبين أنه في حالة تسجيل الإدارة الجبائية لبعض النقائص أو الاغفالات التي تدخل في تحديد الأساس الضريبي من طرف المكلف، تقوم بتصحيح القاعدة الضريبية بالجوء إلى إجراء التقويم الثنائي (التعارض) La procédure contradictoire de redressement. يسمح هذا الإجراء باتصال المحقق الجبائي بالمكلف الخاضع للضريبة للنقاش وإبداء الملاحظات حول هذه النقائص والانحرافات المكتشفة، بعد ذلك يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويُبلغ المكلف بالنتائج المترتبة عن إعادة التقويم.

ت- رفض المحاسبة: Le rejet de comptabilité تنص المادة (43) من قانون الإجراءات الجبائية، أنه لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة إلا في الحالات الآتية²:

– عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من (09) إلى (11) من القانون التجاري ولشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

– عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة، بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

¹ المادة (20)/ الفقرة السابعة (07) من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 17.

² المادة (43) من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 42.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

– عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة، خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.

وعلى إثر رفض الحاسبة، تلجأ الإدارة الجبائية إلى إجراءات الفرض التلقائي للضريبة *procédures d'imposition d'office*¹ بإحدى الطرق التالية: على أساس الحساب المادي، على أساس أعباء الاستغلال (النشاط) *à partir des charges d'exploitation*، على أساس ثوابت الإنتاج *à partir de constances de fabrication*، على أساس المشتريات *des achats*، وإعادة التقويم على أساس الإيرادات.

دراسة حالة تطبيقية: سنقوم بدراسة حالتين لمؤسستين مختلفتين:

الحالة (01): لدينا شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) تمارس نشاط صناعة العطور، تخضع لطبيعة نشاطها إلى الضرائب التالية: IRG-IBS-TAP-TVA. لم يُظهر فحص المحاسبة من حيث الشكل أية تجاوزات، مع ذلك من ناحية المضمون لوحظت بعض الانحرافات خصوصاً ما يتعلق بالحساب المادي، الذي سمح بملاحظة وجود عدم التوافق *discordances* في تخفيض الإنتاج المباع، وهذا الاختلال يفقد المحاسبة مصداقيتها من ناحية المضمون.

إعادة التأسيس للقواعد المصرحة لـ **SARL** ** تحت المساءلة، تحققت عن طريق إنشاء حساب مادي *compte matière* متضمنة كميات للمواد الأولية الأساسية التي هي الكحول المستخدم في مثالنا هذا. الحساب المادي معبر عنه بالليتر (en litres) وتم تنفيذه بعد التفحص النظامي لفواتير الشراء والبيع، مع الأخذ بعين الاعتبار جرد موجودات المخزون في بداية ونهاية كل نشاط تحت المراقبة، حسب القاعدة التالية:

المخزون الأولي للكحول

+ المشتريات من الكحول

* إضافة لما سبق، عدد المشرع الجبائي الجزائري حالات أخرى لفرض الضريبة تلقائياً، المادة 41 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص31.

** SARL بمعنى شركة ذات مسؤولية محدودة وتترجم Sociétés à Responsabilité Limitée

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

– المخزون النهائي لمادة الكحول

= الاستهلاكات | Windows Media Player.Ink لخامة brutes لمادة الكحول

– الضياع (perte) %

= الاستهلاكات الصافية nette لمادة الكحول

– المخزون الأولي للمنتجات التامة المحولة إلى كحول

+ المخزون النهائي للمنتجات التامة المحولة إلى مادة الكحول

= الفرق أو الإخفاء

إن نسبة الإخفاء يطبق ويُحسب بناء على رقم الأعمال المصرح به من أجل استخراج رقم الأعمال غير المصرح به والذي سيخضع للضريبة.

الحدول رقم (06): اعادة تشكيل رقم الأعمال للسنوات 2001 – 2002 – 2003 – 2004

التعيين	السنوات	2002	2003	2004
رقم الأعمال المصرح به (déclaré) معامل الإخفاء (دج)		18.412.640 1,02	12.203.246 1,03	15.512.973 1,02
رقم الأعمال المعاد تشكيله (chiffre d'affaire reconstitué) (دج)		18780893	12569343	15823232

المصدر: وزارة المالية/المديرية العامة للضرائب.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

لم يكن إعادة لتأسيس رقم الأعمال في سنة 2001، و معاملات الإخفاء المحسوبة في الجدول أعلاه تساعد في حساب إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للضريبة، ويحسب معامل الإخفاء كمايلي¹:

$$\text{معامل الإخفاء} = 1 + \{(\text{مبلغ الاغفالات أو الفرق}) / (\text{الاستهلاكات المصرح بها}) \times 100\}$$

سيكون مبلغ الحقوق المسترجعة مرتفع للعقوبات، حسب الأحكام القانونية كما يلي:

10% مبلغ الحقوق المسترجعة لكل من الضرائب والرسوم التالية: IRG - TAP

15% مبلغ الحقوق المسترجعة لكل من الضرائب والرسوم التالية: IBS - TVA

في النهاية، مجموع الحقوق والجزاءات المدفوعة من قبل المكلف ملخصة بالجدول التالي:

الوحدة: دج

الجدول رقم (07): الحقوق والجزاءات المدفوعة

ضرائب ورسوم	الحقوق المسترجعة	معدل الجزاءات	مبلغ الجزاءات	مجموع الحقوق والغرامات
IBS	306808	15%	46021,2	352829,2
IRG	107385	10%	10738,5	118123,5
TAP	21905	10%	2190,5	24095,5
TVA	177583	15%	26637,45	204220,45

المجموع النهائي ← 699268,65 دج

في هذه الحالة رأينا كيفية استعمال معامل الإخفاء لإعادة تأسيس رقم الأعمال، أما الحالة الثانية فتطرقت لها سيكون مفصلا وبوجود وثائق رسمية ندرجها ضمن الملاحق في آخر البحث. ولكثرة تفاصيل هذه الدراسة التطبيقية، سندرج أهمها.

الحالة (02): بإتباع نفس الخطوات المذكورة في التحقيق المحاسبي وهي:

- إشعار بالاستلام: وهو مبين بالتفصيل في الملحق رقم (03) في آخر البحث، ومفاده مراقبة المؤسسة (x) التي تنشط في مجال catring في 2009/04/18 على الساعة الثامنة والنصف

¹ Guide de vérificateur de comptabilité, op, cit, p123.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

للفترة (2005، 2006، 2007، 2008) والضرائب المعنية بالمراقبة هي (TAP، TVA، IBS، حقوق التسجيل، حقوق الطابع، الضريبة على الدخل الإجمالي/أجور)، وجاء في الإشعار تحضير الوثائق المحاسبية والمستندات التبريرية، وإعطاء المؤسسة حق اختيار مستشار، إضافة لذلك يقدم المحقق ميثاق المكلفين الخاضعين للضريبة. وتنبه الإدارة الضريبية المؤسسة أنها ستلجأ إلى التقييم التلقائي إن رفضت الخضوع للتحقيق.

- فحص المحاسبة من حيث الشكل: كانت موافقة ومطابقة للشروط.

- فحص المحاسبة من حيث المضمون: استخرج المراقب من هذا الفحص الانحرافات التالية:

- دفتر اليومية غير مطابق للتسجيلات المقيدة في المخطط الوطني المحاسبي للسنوات 2007 و2008 التي كانت مسجلة بطريقة مجمعة (en masse) والمفروض أن تسجل الحسابات شهريا.
- التصريحات من نوع G50 تتضمن انحرافات أخطاء، فأحيانا تطبق TAP على أساس الفاتورة وأحيانا على أساس التحصيلات.

- بعض أرقام الفاتورة في 2005 لم تقيد، في حين وفي مكان آخر كان لها استعمال مزدوج.
- هناك مبالغ لم تدرجها المؤسسة للاقتطاع لضريبة الدخل الإجمالي/ صنف الرواتب والأجور، وتخص المبالغ التي ارتفعت إلى 5071192 دج في 2005، 1040000 دج في 2006، 1632000 دج في 2007 و800000 دج في 2008.

- وجود مبالغ خضعت في إطار التصريح بـ TVA وليس لـ TAP ولم تسجل محاسبيا كدخل.
- وجود تسجيل مزدوج لبعض المبالغ في 2007.

الجدول رقم (08): إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفاتورة: الوحدة: دج

النشاط	2005	2006	2007	2008
رقم الأعمال المعاد تأسيسه	180924911	192845486	402641179	9504292
رقم الأعمال المصرح به	179420253	189211517	402861802	9504292
الفرق	1504658	3633969	220623-	-

المصدر: وزارة المالية/ مديرية البحث والمراجعات.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

كما قام المراقب بإنشاء ما يسمى الحساب المالي Compte financier الذي يسمح باستخراج الفروقات كما هو موضح بالجدول الآتي بالملحق رقم (04).

وبعد استخراج الفرق يتم حساب مختلف الضرائب كما يلي:

✓ الرسم على القيمة المضافة TVA: إن الفروقات المستخرجة من التحصيلات ستخضع للضريبة على القيمة المضافة بمعدل 17%، كما يلي:

الجدول رقم (09): إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة الوحدة: دج

النشاط	2005	2006	2007	2008
التحصيلات الصافية	233529389,64	213072172,99	398958916,40	109843629,97
رقم الأعمال المصرح به TTC (مجموع تصريحات G50)	222994087,00	208003915,00	398937196,00	109826980,00
الفرق	105353302,64	5068257,99	21720,4	16649,97
معامل التحويل	0,85	0,85	0,85	0,85
الفرق (خارج TVA)	9004532,17	4331844,43	18564,44	14230,74
معدل الرسم على القيمة المضافة	17%	17%	17%	17%
مبلغ الحقوق	1530770,46	736413,55	3155,95	2419,22
معدل الغرامة المطبقة	25%	25%	10%	10%
المبلغ المحصل من الغرامة	382692,61	184103,38	315,59	241,92
مجموع المبلغ المستحق	1913463,06	920516,93	3471,54	2661,14

المصدر: وزارة المالية/مديرية البحث والمراجعات

✓ الرسم على النشاط المهني TAP:

الجدول رقم (10): إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع لـ TAP الوحدة: دج

النشاط	2005	2006	2007	2008
رقم الأعمال المعاد تأسيسه	180924911	192845486	402641179	9504292
رقم الأعمال المصرح به (مجموع تصريحات G50)	204013387	189336003	404503286	9504292
الفرق	(23088476 -)	3509483	(1862107-)	لا يوجد

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

✓ الضريبة على أرباح الشركات IBS: لم تحقق المؤسسة فروقات وهذا حسب الجدول رقم (08)

الجدول رقم (11): إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع لـ IBS الوحدة: دج

النشاط	2005	2006	2007
الفرق المستخرج في رقم الأعمال	1504658	3633969	220623-
النتيجة المصرح بها	(45089501-)	13174552	57430909
ترحيل الخسائر	(43589843 -)	(26776322 -)	
الدخل الخاضع للضريبة			30654587
الدخل المفروض عليه الضريبة			25210854
الفرق			5443733
معدل الضريبة على الأرباح			%25
مبلغ الحقوق			1360933,25
معدل الغرامة			%25
مبلغ الغرامة			340233,31
المبلغ المسترجع			1701166,56

المصدر: وزارة المالية/مديرية البحث والمراجعات

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي/صنف رواتب وأجور: وتخص مصاريف السفر

الجدول رقم (12): إعادة تأسيس الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي الوحدة: دج

النشاط	2005	2006	2007	2008
الدخل الخاضع للضريبة	5071192	1040000	1632000	800000
معدل الضريبة على الدخل	%20	%20	%20	%20
مبلغ الحقوق	1014238,4	208000	326400	160000
معدل الغرامة	%25	%25	%25	%15
مبلغ الغرامة	253560	52000	81600	24000
المبلغ المسترجع	1267798	260000	408000	184000

المصدر: وزارة المالية/مديرية البحث والمراجعات.

ولم يكن للمؤسسة حقوق التسجيل أو حقوق الطابع، وأهم ما تبينه هذه الحالة هي طريقة الحساب المالي التي تمكن من استخراج الفروقات التي تفرض عليها الضريبة. وبعد إعادة التأسيس التي

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

يقوم بها المحقق، يبعث التبليغ للمؤسسة لإبداء ملاحظاتها وسيتم شرح طريقة التبليغ في الفقرات اللاحقة.

1-2- محتوى التبليغ: contenu de la notification يجب أن يتضمن التبليغ ما يلي:

- أ- يكون التبليغ مفصلاً بطريقة تسمح للمكلف بصياغة ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.
- ب- ذكر أحكام المواد التي أسس عليها إعادة التقويم¹.
- ت- المدة القانونية التي تمنح للمكلف أربعين (40) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.
- ث- تحت طائلة بطلان الإجراء، للمكلف حق الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها².

1-3- المرسل إليه التبليغ: Destinataire de la notification

- أ- يُرسل التبليغ بالنتائج (إعادة التقويم) للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام.
- ب- يُعد التبليغ قانوني، حتى إذا رفض المعني بالأمر (المكلف) استلام الإيصال أو غير عنوانه دون إعلام مصالح الضرائب التي يتبعها.
- ت- تُرسل النتائج للمكلف شخصياً، ولا تُعد قانونية إذا قام باستلامها شخص آخر غير المكلف.

1-4- رد المكلف على التبليغ: La réponse du contribuable à la notification عندما

يعلم المكلف بنتائج المراقبة، يحق له إبداء موافقته أو رفضه المحتمل على الأسس المبلغ بها، ويجب أن يصل الرد في مدة أربعين (40) يوم الممنوحة للمكلف، لكن في الواقع ليس هو الحال دائماً، فالمحقق تواجهه (03) حالات:

أ- وصول الرد في المدة القانونية: Réponse reçue dans les délais يقوم المكلف بتسجيل

ملاحظاته واعتراضاته عن الأسس المعدلة، ويرجع القرار الأخير للمحققين بعد فحص هذه الملاحظات سواء بالرفض أو بالقبول وهذا بالتبليغ النهائي الذي يكون معللاً ومفصلاً بشكل جيد،

¹ المادة (20)/ الفقرة السادسة (06) من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 16.

² نفس المرجع السابق.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

وبهذا الخصوص يستطيع المكلف معارضة تسجيل الفواتير، إذا اتضح وجود أخطاء ومناقشة هامش الربح المطبق من طرف المحققين في حالة رفض المحاسبة إذا أخذوا معدلا واحدا مثلا (الهامش يختلف من نشاط لآخر)، يستطيع المكلف أيضا طلب تطبيق معدل هامش متوسط متوازن *marge moyen pondéré* بدلا من معدل متوسط عند إعادة تأسيس رقم الأعمال (مثال صناعة المنتجات المركبة التي يختلف فيها المعدل من نشاط لآخر).

ب- وصول الرد متأخر: Réponse reçue hors délais ليس المحققون مجبرين على قبول ملاحظات المكلف التي تصل إلى المصالح بعد انقضاء المهلة القانونية (40) يوم. إلا أنه يتعين على المحققين الأخذ بجملة الإجابات التي تأتي متأخرة ذلك أنه يمكن أن تكون حجج المكلف مقبولة، وإذا كانت الدلائل المقدمة من قبل المكلف صحيحة تُصحح القواعد المؤسّسة.

ت- غياب الرد: Absence de réponse في هذه الحالة لا تطرح مشاكل لاستكمال عملية غلق الرقابة، ويُفسر غياب الرد كقبول ضمني للقواعد الضريبية المبلغ بها. وهذا ما نصت عليه المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية "وللمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويُعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني"¹.

وما تجدر الإشارة إليه أن المشرع حاول مراعاة المكلف، وأصدر فقرة جديدة في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، منح من خلالها أجل إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته، عند رفض المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة وإعلامه بذلك من خلال مراسلة مفصلة ومبررة، وإذا أبرزت هذه المراسلة سببا رئيسيا جديدا لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي.

وبعد انقضاء المدة القانونية، يقوم المحققون بإصدار الجداول الإضافية* *les rôles supplémentaires* وإرسال التبليغ النهائي²، الذي ينهي به المحقق التحقيق المحاسبي. وقد أعطى المشرع الجبائي الجزائري حق الاعتراض والمناقشة في إعادة التقويم من قبل المكلف حتى في غياب الرد، ويستطيع وضع ملاحظاته قبل 31 ديسمبر/كانون الأول من السنة الثانية التي تلي

¹ المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

* تمثل الجداول الإضافية نهاية عمليات الرقابة، حيث يتم تحديد الحقوق والعقوبات المستدركة.

² Guide de vérificateur de comptabilité, op, cit, p46.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

إصدار الجداول الإضافية، ويحتفظ أيضا بحق الطعن أمام المحكمة الابتدائية (الغرفة الإدارية بمجلس القضاء). وبالرجوع إلى الدراسة التطبيقية التي تعرضنا لها في الحالة (02) فبعد تبليغ المراقب للمؤسسة بنتائج إعادة التقويم، مُنح لها مدة (40) يوما لإبداء ملاحظاتها وكانت تنصب في مجملها أن الأخطاء الناجمة سببها عدم إلمام محاسب المؤسسة بالقوانين الجبائية وليس الهدف هو التهرب من أداء الضريبة وقد قامت المؤسسة بتصحيحها مباشرة، وغيرها من الأسباب التي لا يمكن ذكرها كلها لكثرتها واختلافها. إلا أن المؤسسة في حالتنا هذه تبنت القرار التي اتخذته في إعادة تأسيس رقم الأعمال باستثناء الرسم على النشاط المهني في سنة 2006 الذي أصبح 3481095 دج بعدما كان 3509483 دج والسبب يعود إلى تغيير رقم الأعمال المؤسس إلا أن الفرق المستخرج غير معتبر كما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (13): إعادة تأسيس رقم الأعمال في التبليغ النهائي

النشاط	سنة 2006 في الإشعار الأولي لإعادة تأسيس رقم الأعمال	سنة 2006 في التبليغ النهائي
رقم الأعمال المؤسس	192845486	192692612
رقم الأعمال المصرح به (مجموع تصريحات G50)	189336003	189336003
الفرق	3509483	3481095

المصدر: وزارة المالية/مديرية البحث والمراجعات.

أما التغيير الثاني الذي طرأ على المؤسسة هو في ضريبة الأرباح على المؤسسة IBS وقد عُدلت إلى 1653393 دج بعدما كانت 1701167 دج بفارق ضئيل.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

2- العقوبات في حالة الغش: إن عدم احترام والتزام المؤسسة للقواعد الجبائية يجعلها تتحمل تكاليف إضافية وقد يضعها موضع خطر جبائي، وهو ما يصطلح عليه الأمن الجبائي¹. وأهم وضعيات هذا الخطر:

2-1- الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات: وفي هذا تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس باللجوء إلى الفرض التلقائي مع تطبيق العقوبات المنصوص عليها.

2-2- عدم مراقبة الاختيارات الجبائية: إن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياه المالية لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي عند عدم توفر شروط الاستفادة منه أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه، ويترتب على ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من الامتياز وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعد بمثابة تكاليف إضافية². وتتضمن التكاليف الإضافية حسب النظام الضريبي الجزائري ما يلي:

أ- التكاليف الإضافية المتعلقة بالتصريحات: وتشمل كل من عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات وعقوبات الغش في التصريحات. وهذا ما يبينه الجدول رقم (08).

الجدول رقم (14) عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات:

طبيعة التصريح	غاب التصريح	التأخر في إيداع التصريح
التصريح بالوجود	30,000 دج	30,000 دج
التصريح الشهري الموحد نموذج (G50) والتصاريح الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.	إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 25% من الحقوق المستحقة.	■ مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة 10% على الحقوق المستحقة. ■ مدة التأخير تتجاوز الشهر ونقل عن الشهرين تطبق عقوبة 20%. ■ مدة التأخير تتجاوز الشهرين

¹ الحواس زواق، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي - صنع القرار بالمؤسسة الاقتصادية-

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 14-15 أفريل/ نيسان 2009، ص11.

² المرجع السابق، ص12.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

تطبق عقوبة 25%.		
تسديد متأخر للضريبة تطبق 10% كعقوبة مع إضافة 3% عن شهر تأخير بداية من الشهر الثاني لتاريخ استحقاق الضريبة دون تجاوز 25%.		
■ مدة التأخير شهر : 2500 دج ■ مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين: 5000 دج. مدة التأخير تتجاوز الشهرين: 10000 دج.	//	التصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" والمستفيدين من إعفاء جبائي أو المحققين لخسارة

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على محتويات قانون الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.

– عقوبات الغش في التصريحات: في حالة الغش في تصريحات المؤسسة فإنها تتعرض إلى العقوبات التالية¹:

10% زيادة عن الحقوق عندما تكون الحقوق المغفلة لا تتجاوز 50.000 دج.

15% زيادة عن الحقوق عندما تكون الحقوق المغفلة عن 50.000 دج وتقل عن أو تساوي 200.000 دج.

25% زيادة عن الحقوق عند تجاوز الحقوق المغفلة 200.000 دج.

وفي حالة اللجوء إلى أساليب الغش مثل البيع بدون فاتورة لإخفاء المبالغ التي تطبق عليها الرسم على المضافة، أو تقديم وثائق مزورة للاستفادة من تخفيض أو إعفاء، وتعتمد تقييد العمليات الوهمية في السجلات المحاسبية تطبق العقوبات التالية:

100% على الحقوق، إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها لا يتجاوز 5.000.000 دج.

200% على الحقوق عند تجاوز الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج.

¹ المادة (193) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، ص57.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

ب- التكاليف الناتجة عن اختيارات جبائية خطيرة: يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الإعفاء أو التخفيض في إطار نظام دعم الاستثمار، إعادة استثمار حصة من الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل (04) سنوات، ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها لنظام تحفيزي، ويترتب على عدم احترام هذه الأحكام استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية نسبتها 30%¹. وبشكل عام فإن كل انتقاء جبائي لا يلتزم بشروطه، يترتب عليه استرجاع الامتيازات مع تطبيق العقوبات المحددة من قبل التشريعات الضريبية.

العقوبات الجزائية: تنص المادة (303) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي²: يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كلياً أو جزئياً، بما يأتي :

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج؛

- بالحبس من سنة (1) إلى خمس (5) سنوات وبغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج، ولا يتجاوز 300.000 دج؛

- بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة مالية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج، ولا يتجاوز 1.000.000 دج؛

- بالسجن المؤقت من خمس (5) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج، ولا يتجاوز 3.000.000 دج؛

- بالسجن المؤقت من عشر (10) سنوات إلى عشرين (20) سنة وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج.

¹ المادة الرابعة (04)، الأمر رقم (02-08) الموافق لـ 2008/07/24، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008،

الجريدة الرسمية، 2008/07/27، العدد 42، ص5.

² المادة (303) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2010، ص143.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

المبحث الثاني: التحقيق المصوب

لقد نص على التحقيق المصوب* لأول مرة في قانون المالية التكميلي لـ2008، وتم تقديم تعريف لهذا التحقيق في المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية، وتم تعديله في قانوني المالية 2009 و 2010. مع العلم أن الجزائر لحد الآن لم تباشر بالتحقيق المصوب في الجانب العملي وهذا يدل على أن الجزائر غير مستعدة بعد لهذا التحقيق.

جاء التحقيق المصوب تعزيزا للتحقيق السابق (التحقيق المحاسبي)، والدليل على ذلك جاءت التسمية *Vérification ponctuelle de comptabilité*، وتخضع هذه الأخيرة لنفس إجراءات التحقيق المحاسبي إلا أن هناك اختلافات وسنرى ذلك لاحقا والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي.

أولا: مفهوم التحقيق المصوب: إن التحقيق المصوب آلية من آليات الرقابة الهادفة، استحدثه المشرع الجزائري لتعزيز آليات الرقابة وإعطائها فعالية أكبر وقدرة أكبر للمحققين لأداء مهامهم.

كما يتضمن التحقيق فحص الوثائق التبريرية والمحاسبية لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية¹. ومنه نجد أن التحقيق المصوب محدود لنوع معين من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها، وهذا ما يسمح بتحليل وتشخيص سريع ويتجنب المحققون عندها الإطالة في التدخلات. غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على المحققين توضيحه على الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير.

1- مميزات التحقيق المصوب: يمثل التحقيق المصوب إجراء بحث هادف، يتميز عن آليات الرقابة من خلال مكان تنفيذ الأبحاث، الضرائب المعنية، فترة الرقابة إضافة لوثائق الفحص، وقد قمنا بتلخيص هذه الاختلافات في الجدول التالي:

* استعمل المشرع الجزائري مصطلح "الدقيق" كمرادف لكلمة المصوب والتي ترجمت من الفرنسية لمصطلح *ponctuelle*.
¹ المادة (24)، القانون رقم (09-09) الموافق لـ 2009/12/30، يتضمن قانون المالية 2010، الجريدة الرسمية، العدد 78، 2009/12/31، ص10.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

وعليه، طبقا لأحكام المادة (20) (المعدلة والمتممة بأحكام المادة (24) من قانون المالية لعام 2010)،

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02)¹.

الجدول رقم (15): ميزات التحقيق المصوب

أشكال الرقابة	التنفيذ في عين المكان	نوع أو أنواع الضرائب والرسوم	عدة من	كل الضرائب والرسوم	فترة كاملة غير متقدمة	جزء من فترة غير متقدمة	فحص كل المحاسبة	فحص بعض العمليات المحاسبية
التحقيق المحاسبي VC	×			×	×		×	
التحقيق المصوب المحاسبي	×	×				×		×
الرقابة على الوثائق		×				×		×

المصدر: من إعداد الطالبة.

وكما أسلفنا الذكر، يحتاج التحقيق المحاسبي إلى تقديم كل الوثائق المحاسبية لتبرير رقم الأعمال والنتائج المصرحة (حسابات النتائج، الميزانية، دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، الدفاتر الملحقة، دفتر الجرد، فواتير الشراء، البيع والأعباء، الرسائل الإدارية، وثائق الدخل والنفقات، العقود،...) والعكس في حالة التحقيق المصوب التي لا تتطلب من المكلف سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات des bons de commande أو التسليم.

¹ المادة (24) من قانون المالية لعام 2010، المرجع السابق، ص10.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

2- أهمية التحقيق المصوب: يسمح هذا الإجراء من الرقابة بتدخلات هادفة وإعطاء أولوية

لبعض البرامج، إضافة لذلك تتمثل أهمية هذا التحقيق في:

- مراقبة التخفيضات وانسجامها مع معدلات TVA المطبقة والتسديدات المطلوبة.
- مراقبة العجز المتكرر، الامتيازات الضريبية الموافقة والأرباح المعاد استثمارها.
- مراقبة تسديد دين الضريبة.

وما تجدر الإشارة إليه أنه لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة¹، لأنها تتضمن ضرائب محددة وفترة معينة بهذه الرقابة وهي تدقيق لجوانب معينة rubrique فقط.

إلا أن المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية نصت على أنه يمكن أن يمثل التحقيق المصوب امتدادا للرقابة على الوثائق وإجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا²، في حالة غياب الرد للمكلف لطلب المعلومات والتبريرات والتوضيحات، أو إتباعا لأجوبة غير كاملة التي يمكن أن تساعد مصالح الدخل في تحرياتها. ويمكن أن ينتج عن هذا التحقيق تحقيقا محاسبيا في حالة وجود واكتشاف تجاوزات خطيرة، إذ يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال الذي نتج عن التحقيق المصوب ويقترح الملف للتحقيق المحاسبي للأربع سنوات مستقبلا.

ومنه يتضح لنا أن التحقيق المصوب هي رقابة بسيطة عكس التحقيق المحاسبي الذي يُعتبر تحقيقا شاملا، ويمكن البدء بالأول للوصول للثاني والعكس غير صحيح وغير منطقي.

ثانيا: سير التحقيق المصوب: يخضع التحقيق المصوب لنفس القواعد التي يخضع لها التحقيق المحاسبي، وقبل إجراء أي تدخل يجب إعلام المكلف بالضريبة بالتحقيق المصوب مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق إلى المكلف أو إلى المدراء القانونيين للمؤسسة وإعطاء

¹ Circulaire n°1/Ministère des finances MF/Direction générale des impôts DGI/Direction des recherches et vérifications DRV, 15/06/2009.

² المادة (20)/(الفقرة الرابعة (04) من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص19. إلا أن المادة لم تُفصل في هذه الحالات. وقمنا بالحصول عليها من المديرية العامة للضرائب.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

مهلة (10) أيام للتخصير يحسب ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار*...، إلا أن ما يميز هذا التحقيق خاصية الدقة في الرقابة مع الحفاظ على الحوار التقابلي الشفهي والكتابي طيلة فترة الرقابة المصوبة.

تحدث أعمال الرقابة في عين المكان، إلا في الحالة المعاكسة أي إذا طلب المكلف ذلك كتابيا ووافقت عليه الإدارة أو في حالة قوة قاهرة.

تتمتع الإدارة الضريبية بحق إجراء رقابة معمقة للمحاسبة بعد غلق الرقابة المصوبة والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب.

وفي الأخير تُبلغ نتائج الرقابة المصوبة للمكلف بواسطة تبليغ ابتدائي الذي يتم تسليمه مقابل إشعار بالاستلام حتى في حالة غياب إعادة التقويم، في المقابل يتمتع المكلف بحق الرد لمدة (40) يوم ليبيدي موافقته أو رفضه للنتائج المحررة بإحضار مستندات ووثائق تبريرية تبرر موقفه، وللتذكير إن عدم الرد من طرف المكلف يُعد بمثابة قبول ضمني للقواعد المبلغ بها، وبعد انتهاء المدة التي يمنحها القانون للمكلف من أجل الرد يتم التبليغ النهائي لإعادة التقويم في كل الحالات.

* يتضمن الإشعار نفس ما يتضمنه الإشعار في التحقيق المحاسبي، إلا أنه يختلف في طبيعة الضرائب والرسوم التي تكون محددة في فترة معينة للرقابة.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

المبحث الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة

أولاً: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية: بعدما تعرضنا للتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة، سنتعرض للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة أو ما يعرف بـ .VASFE

1- مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية: يُعد هذا التحقيق آلية من آليات الرقابة الجبائية الذي تم استحداثه بموجب قانون المالية 1992. وحدده المشرع الجزائري في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية " أنه يمكن للمحققين 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 الضريبة¹. وفي هذا التحقيق يتأكد المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى membre du foyer fiscal.

مما سبق، يمكن إعطاء تعريف لهذا النوع من الرقابة بأنه مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصروح به، أيضا يطبق هذا التحقيق على الأشخاص الذين لا يكتتبون تصريحاتهم الجبائية. كما يمكن برمجة VASFE إثر التحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل الشخصي لمؤسسة أو الرؤساء والشركاء الأساسيين للشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله.

2- شروط التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية: يُنفذ هذا التحقيق في حالة ما إذا لوحظ فارق محسوس بين الدخل المصروح به من طرف المكلف من جهة، وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى². ويمكننا تعداد الشروط من خلال ما جاء في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يلي:

¹ المادة (21) من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص19.

² Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, op, cit, p22.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

- لا يمكن أن يقوم المحققون بـ VASFE إلا على الأشخاص الطبيعيين، فلا يكون هذا التحقيق على الأشخاص المعنويين (الشركات) ولو كان موضوعه أحد الشركاء، ففي هذه الحالة تتم مناقشة نصيب الشريك المعني بمفرده (الشخصية)¹.

- مما سبق، يتضح لنا أن المقصود من هذا التحقيق هو معرفة الدخل الحقيقي للشخص الطبيعي (التحقيق في الضريبة على الدخل).

- لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق*.

- لا يمكن القيام بـ VASFE إلا من لهم رتبة مراقب على الأقل²، لكن الملاحظ من نص هذه المادة أن المشرع الجزائري استعمل لفظ المراقب وإن كان الأصح هو المفتش، والدليل على ذلك ما نصت عليه المادة 21 من نفس القانون باللغة الفرنسية**.

ثانياً: إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية:

1- سير البحث: تخضع عملية VASFE إلى مراحل كما يلي:

1-1- فحص الملف الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي: Examen du dossier fiscal

يعتبر هذا العمل التمهيدي أساسي من أجل البدء بـ VASFE، وقبل للمعلومات التي يحتويها هذا الملف، نرى من الضروري الحديث عن ضريبة الدخل الإجمالي (ض.د.إ) أو ما يعرف بـ (IRG) Impôt sur le Revenu Global في الجزائر:

¹ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثالثة، دار هومة، 2008، ص 47.

* غير أن هناك استثناءات قد تطيل مدة المراقبة وذلك في الحالات التالية: استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً، استعمال المكلف بالضريبة أو تقديمه معلومات خاطئة أو غير كاملة، تماطل المكلف بالضريبة في الرد على طلبات التفسير أو التبرير في الآجال القانونية.

² المادة (21)/(الفقرة الثانية (02) من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 19.

** تنص المادة " La vérification approfondie de situation d'ensemble ne peut être entreprise que par des agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur", article 21, code de procédures fiscales, nouvelle édition corrigée et améliorée, p15, 2010. فضلاً عن ذلك نصت المادة (37) من قانون المالية 2009 على " cette vérification est limitée aux seuls agents ayant au moins le grade d'inspecteur des impôts",

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

أ- الضريبة على الدخل الإجمالي: ينقسم النظام الضريبي الجزائري إلى (03) أقسام: الضرائب المباشرة، الرسوم على رقم الأعمال، الضرائب غير المباشرة. تدرج (ض.د.إ) ضمن الضرائب المباشرة التي استُحدثت من خلال قانون المالية لسنة 1991 " تُؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأفراد الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتُفرض هذه الأخيرة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"¹.

ب- الأشخاص الخاضعون لضريبة IRG:

- الأشخاص الطبيعيون.
- أعضاء شركات الأشخاص.
- الشركاء في الشركات المدنية المهنية.
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات ذات الاسم الجماعي.

ت- المداخيل الخاضعة لضريبة IRG:

- الأرباح الصناعية والتجارية.
- الأرباح غير التجارية.
- ريع رؤوس الأموال المنقولة.
- المداخيل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات.

ث- معدلات فرض الضريبة IRG: يتم تطبيق وحساب هذه الضريبة وفقا لما يلي:

الجدول رقم (16): الحدود التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي:

نسب الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)
%0	لا يتجاوز 120,000
%20	من 120,001 إلى 360,000
%30	من 306,001 إلى 1,440,000
%35	أكثر من 1,440,001

المصدر: وزارة المالية/ المديرية العامة للضرائب.

¹ Article 1^{er}, code des impôts directs et taxes assimilées, 2010, p15.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

في بادئ الأمر، يتم سحب الملف الشخصي للمكلفين المعنيين على مستوى المفتشية للضرائب والتي يتم اختيارهم وفقا لمعايير الانتقاء التي ذكرناها سابقا. ويسمح فحص الملف للمراقب بـ:

- أخذ معرفة عن الهوية والعنوان الدقيق للمكلف الخاضع للضريبة.
- مساعدة المحقق بالإلمام ببعض الجوانب مثل (أعباء العائلة، عدد وعمر الأفراد الذي يتكفل بهم المكلف بالضريبة، فالمحقق يقوم بدراسة ملفات الأفراد الكائنة تحت نفس السقف والذين تم إخضاعهم لحسابه فيما يخص الضريبة على الدخل*)، وفي نفس الوقت يمثل هذا العنصر عنصر تقدير مهم للمصاريف وبناء عليه إعادة تشكيل الدخل.
- إجراء فحص انتقادي للتصريحات المكتتبة خصوصا عند اكتشاف أخطاء ووضع توافق بين الدخل المصرح به والدخل المفترض لنمط معيشته والمصروفات الناتجة من الوثائق المكونة للملف الضريبي.

- الإقامة الفرعية Résidence secondaire.

- الاكتتاب في الأسهم أو في الحصص الاجتماعية.

- الإقراض والاقتراض.

- الكشف عن الإيداعات المتأخرة.

- العناصر الرئيسية لنمط المعيشة (نسخة عن المشتريات، بيع مبنى أو أرض،...).

- الأعباء المخصومة من الدخل الإجمالي.

إن كل المعلومات التي تأتي من فحص الملف الضريبي تسمح للمحقق بإنشاء أول ميزانية للملاحظة (تحتوي الميزانية على المعلومات الضرورية المتحصل عليها) واستخدامها كمؤشر عند مقارنة الموارد والمصروفات المنفذة خلال فترة الرقابة مع المداخل المصرح بها والأعباء المُحملة.

1-2- إبلاغ المكلف مسبقا: وهذا بنفس طريقة التحقيق المحاسبي، إلا أن مدة التحضير تختلف

عنه والتي تقدر ب(15) يوما، وهذا للتحضير للرقابة وتجميع تصريحاته ومجمل الوثائق اللازمة

* تنص المادة (06) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "تُفرض ضريبة الدخل على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص ومداخل أولاده والمعتبرين في كفالته"، مرجع سابق، ص22.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

لمدخله، مكتسباته، مبيعاته، وكل المعلومات أو وثائق مفيدة لتقييم تصريحاته الضريبية (ميراثه، القروض الموافقة، القروض المكتسبة، أرباح توظيف،...)، وللإشارة أن هذه المدة لا تمنع المحققين من المباشرة بالموازاة بالبحث والتحريات من أجل تجميع أكبر قدر من المعلومات.

1-3- البحث عن المعلومة الجبائية: Recherche de l'information fiscale يبقى فحص الملف الضريبي الشخصي غير كافٍ لوحده، لهذا وجب البحث عن المعلومة الجبائية التي تمثل دعامة أساسية في تنفيذ ونجاح VASFE، فالتحقيق لا يكون صحيحا إلا إذا كانت المعلومة الضريبية مجمعة بطريقة جيدة.

يساعد هذا البحث في فحص تصريحات الضريبة على الدخل الإجمالي من ناحية الشكل والمضمون.

- فحص الشكل: يركز على ضمان أن المكلف يكتتب تصريحاته بانتظام.

- فحص المضمون: يركز على تبيان ودراسة التغيرات التي تتواجد من سنة لأخرى لمختلف القيم المصاحبة للمداخل المصرح بها من قبل المكلف لفترة (04) سنوات غير متقدمة، إضافة لضرورة وجود تفسير لكل زيادة ملاحظة في مجموع ثروته.

يهدف التحقيق VASFE لتقدير الدخل الحقيقي للمكلف ومقارنته مع الدخل الموجود في التصريحات المكتتبه، ومن أجل تحقيق هذا الهدف يملك المحقق حق طلب التبريرات والتوضيحات لاستكمال المعلومات التي بحوزته أو لتفسير الانحرافات التي تبقى مبهمه، إضافة لاستخدامه وسائل تساعده في التحقيق منها:

أ- بطاقة معلومات حول وضعية ممتلكاته Fiche de renseignement: تتعلق بنسخة série O N° 7bis، وهو استبيان حول وضعية الممتلكات للمكلف تحمل الجوانب المذكورة والتي تتضمن السلع المشتراة والمملوكة (أثاث، مباني مع تاريخ الشراء)، الحسابات المصرفية (رقم الحسابات، التوطين المصرفي) وكل المعلومات الأخرى المتعلقة بوضعية الممتلكات والتي تمكن المحقق من تقدير الدخل، وحالما يسترد هذا الأخير بطاقة المعلومات ويستغلها، يقوم بإجراء التحقيقات لمراقبة مصداقيتها.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

لكن ما يؤخذ على هذه الوسيلة أنها ليست إلزامية، حيث أن المكلف ليس مجبرا على الإجابة، فليس هناك قانون أو قاعدة تجبر المكلف بوضوح على عرض أرقام حساباته المصرفية مثلا، وفي هذا على المشرع أن ينتبه لذلك خصوصا إذا علمنا أن هذه المعلومات من شأنها مساعدة المحقق في بحثه وتحرياته، أو ربما يرجع ذلك لحساسية هذا النوع من التحقيق الذي يمس حرية الشخص وخاصة الأسرار المتعلقة بالمعلومات الشخصية التي وجب على المشرع احترامها.

ب- الكشوفات Les recoupements: تتضمن طلبات يوجهها المحقق للهيئات، المنشآت والمؤسسات التي بحوزتها المعلومات الجبائية المتعلقة بالمكلف، وتكون هذه الطلبات محررة بدقة ومختصرة لتسمح بالفهم السريع للمنظمات، الإدارات ومصالح أخرى المرسل إليها الطلبات والتي بدورها تلتزم بالإجابة الدقيقة عن الأسئلة المطروحة واحترام المهلة المحددة.

ت- التنقل إلى عين المكان Intervention sur place: فضلا للوسائل السابقة، على المحققين إجراء كل بحث ميداني يسمح بالحصول على معلومات ضرورية من عناصر نمط المعيشة (السكن، السيارة، السفر،...)، وعند الضرورة يلجأ المحقق لطلب نسخة من وثائق تحتوي على معلومات مفيدة، تتعلق خصوصا بـ¹: وثائق محاسبية للشركة التي يملكها المكلف أو يكون فيها شريك (حركة الحساب الجاري للشركاء،...)، توزيع الأرباح، الأسهم، ارتفاع رأس المال.

على المحققين خلال تدخلهم في عين المكان تقديم بطاقتهم بتفويض المهمة أو أمر بمهمة يُعطى لهم من قبل مسؤول في السلطة كرئيس الإدارة أو المصلحة المستشارة، وعلى المحققين الالتزام بسلوك مثالي ولبق وهي صفة أساسية في عمل المراقب بحيث يستطيع الوصول إلى المعلومات وتوصيلها للجهات الخاضعة للرقابة (في حوار مع المكلف) دون أن يسبب سوء تفاهم.

ث- الحوار مع المكلف Dialogue avec le contribuable: يسمح الحوار مع المكلف بتحقيق صفة التبادلي contradictoire التي يشترطها القانون لأجل أن تكون إجراءات الرقابة قانونية. لهذا الأمر يقوم المحقق باستدعاء المكلف لمكتبه أول بأول من أجل إعلامه بالمعطيات والمعلومات التي لها تأثير على مستوى دخله، أو تفسير بعض النقاط الغامضة، الإجابة والاستفسار عن بعض

¹ Guide de vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble, Direction des recherches et vérifications, Direction générale des impôts, 2003, P12.

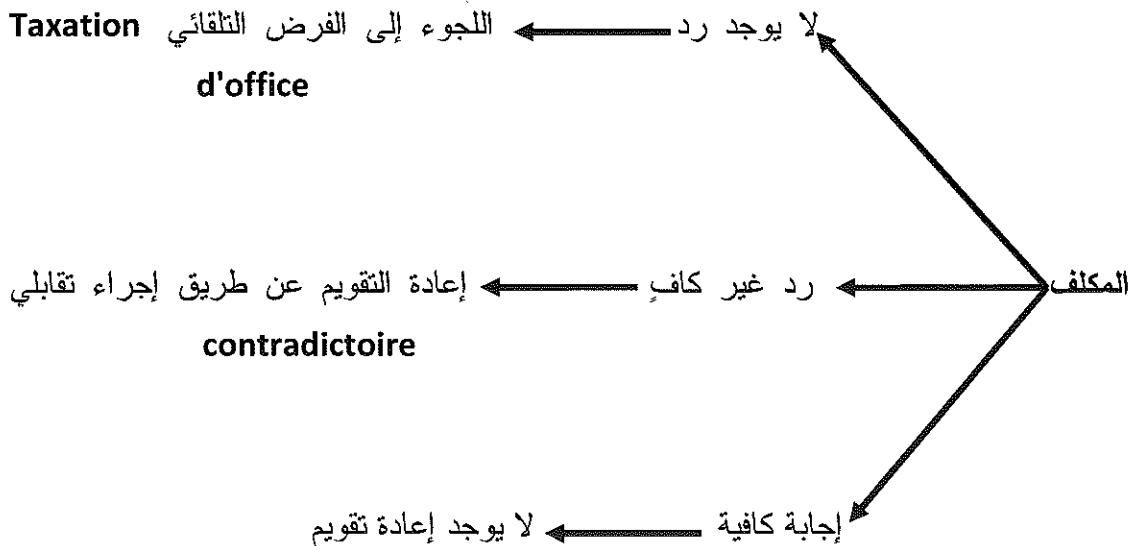
الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

المؤشرات الظاهرة أو غير الظاهرة في التصريحات الضريبية، وفي هذه الحالة على المحقق إعطاء الثقة للمكلف وأن يكون صبورا معه ويتجنب الأسئلة التي ليس لها علاقة بالتحقيق ولا تساعد في تحديد مسار معيشتة، بل على المحقق البدء بالاستفسار عن المعلومات والمعطيات التي تكون بحوزته لمعرفة منذ البداية درجة تعاون المكلف.

إن المحادثات المحققة مع المكلف تسمح بالحصول على الإجابات والاستفسارات المتعلقة بالأسئلة وأيضا جمع المعلومات مثل:

- الحالة المدنية (عدد الزوجات، الأطفال، الأشخاص المكلف بهم،...);
 - الإقامة الرئيسية أو الفرعية للمكلف المباني المؤجرة؛
 - طبيعة ومكان الأنشطة الممارسة؛
 - مؤشرات أخرى للمصاريف (سيارات، سفر،...);
 - المبالغ المنقوصة أو التي لم توضع في ميزان الخزينة La balance de trésorerie والتي تعتبر مداخيل مخفية وغير مصرح بها؛
- يمكن للمحقق إرسال طلبات التوضيح مع إشعار بالاستلام وإعطاء مهلة للمكلف للرد (30) يوم، وتواجه المحقق (03) حالات نلخصها في المخطط التالي:

الشكل رقم (02): تأثير طلبات التوضيح والتبرير للمكلف الخاضع للضريبة:



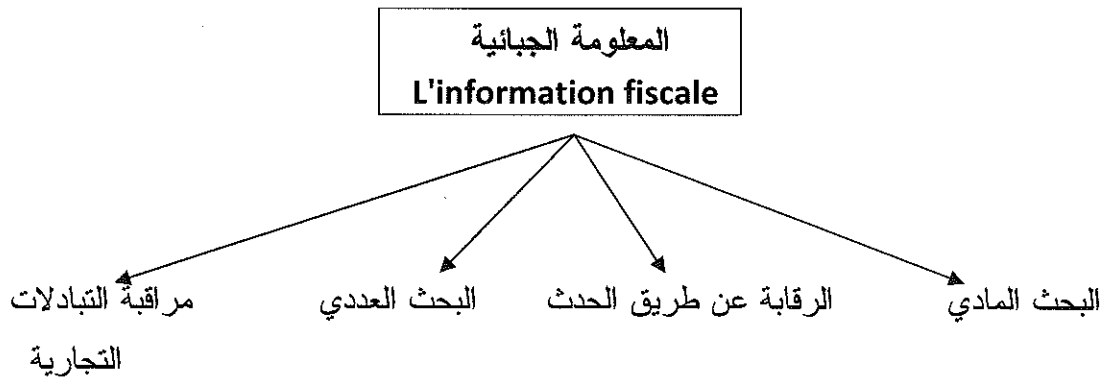
المصدر: من إعداد الطالبة بالاستعانة بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

1-4- استثمار المعلومة الجبائية L'exploitation de l'information fiscale: يقوم المحقق بفحص وتحليل مختلف المعلومات التي تحصل عليها ومقارنتها مع تلك المصرح بها، بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة. كما يقوم بالحصول على المعلومات التي تساهم في تكوين القاعدة الضريبية (المعلومة الجبائية) سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة، ولأجل هذا يتطلب وجود تعاون بين مختلف مديريات الضرائب الولائية والهيئات المركزية، خصوصا فيما يتعلق بـ:

- وجود حسابات مصرفية غير مصرح بها ويعلم المحقق بوجودها ولكن لا يستطيع تحديدها.
- المعلومات المحتفظ بها من قبل الإدارة المركزية.
- معلومات خارج الأقاليم الوطنية (مثلا كشوف للأشخاص المسافرين بكثرة للخارج).
- وتتم طرق البحث عن المعلومة الجبائية حسب الشكل رقم (03).

الشكل رقم (03): طرق البحث عن المعلومة الجبائية



المصدر: كمال رزيق، عبد الحليم فوضيلي، نظام المعلومات الجبائي في الجزائر، الملتقى الوطني حول نظام المعلومات الاقتصادية في الجزائر، المركز الوطني للإعلام الآلي والعلمي، الجزائر، أفريل/نيسان، 2005.

وتتم هذه البحوث حسب الشكل السابق كما يلي¹:

أ- البحث المادي للمعلومة الجبائية: تقوم المصالح المختصة في الإدارة بعمليات إحصائية دورية مثل:

¹ كمال رزيق، عبد الحليم فوضيلي، المرجع السابق، ص ص 03-05.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

- الإحصاءات للعقارات المبنية وغير المبنية.
 - إحصاء النشاطات الصناعية ، الأعمال اليدوية والنشاطات التجارية وغير التجارية.
 - إحصاء الرسم العقاري على جميع الممتلكات غير المبنية، الأراضي الفلاحية.
 - ب- الرقابة عن طريق الحدث: يتم الحصول عليها عن طريق:
 - استخدام إعلانات الصحافة والإذاعة والتلفزيون.
 - رسائل مجهولة تُفيد بوجود أعمال الغش والتهرب الضريبي.
 - ت- البحث العددي: تتم عن طريق رقم التعريف الجبائي الوطني لكل شخص طبيعي أو معنوي.
 - ث- مراقبة التبادلات التجارية: تتم عن طريق مراقبة الوثائق والفواتير المرافقة لعمليات البيع والشراء.
- تسمح عمليات البحث والمراجعة بإنشاء الميزان النقدي من قبل المحقق الذي يساعد على تحليل وفحص الحسابات المصرفية ومقارنتها مع المداخل المصرح بها، وتضم هذه الحسابات الأرصدة الدائنة والمدينة (مراقبة دفتر الشيكات المستعملة والمقدمة من طرف المعني) ويمثل تحليل هذه الحسابات أهم طريقة لتقدير الدخل.
- تُستغل المعلومة الجبائية في معالجة الملفات الجبائية، تحديد الضرائب في النظام الجزافي وفي تحديد عمليات الغش والتهرب الضريبي، ويتعدى استخدام المعلومة الجبائية إلى المستوى الدولي وهذا ما رأيناه في الفصل الأول حين تحدثنا عن ضرورة تبادل المعلومات بين الدول لمحاولة التخفيف من التهرب الضريبي الدولي.
- 2- التبليغ بالنتائج وأعمال نهاية المراقبة: يتم التبليغ بالنتائج بعد إعادة تشكيل القواعد الضريبية وإجراء إعادة التقويم.
- 2-1- إجراءات إعادة تشكيل القاعدة الضريبية:
- 2-1-1- على أساس نمط المعيشة: يختلف إعادة تأسيس الدخل الخاضع للضريبة في VASFE عنه في التحقيق المحاسبي، وإن كان هذا الأخير يعتمد على مستندات مادية (الدفاتر المحاسبية، الفواتير،...) فـ VASFE تقوم بالاستفادة من المعلومات وتقييم بعض الأحداث والمصاريف (مصاريف يومية، نفقات العائلة،...)، وتختلف عملية التقييم بسبب غياب الوثائق التبريرية أو

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

وجودها دون إمكانية الاستعلام منها المبلغ الحقيقي، أما في حالة وجود وثائق تبريرية مقنعة يلجأ إليها المحقق لتقدير الدخل الخاضع للضريبة (فاتورة شراء، وثيقة تأدية الخدمات، قسيمة تذكرة الطائرة، قسيمة الفندق،...).

وتتم عملية التقييم وفقا لهذه الطريقة حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (17): طريقة التقييم وفقا لنمط المعيشة:

العناصر	طريقة التقييم MODE D'EVALUATION	الملاحظة
المنقولات		
1- السيارات	المبلغ المفوتر أو تحديدها بالمقارنة مع المواد المشابهة	الأخذ بعين الاعتبار سنة حيازة الأصل، مواصفاته،...
	يختلف التقييم في حالة سيارة جديدة أو قديمة (مستعملة)	
	جديدة: سعر البيع من طرف وكلاء بيع السيارات	
	مستوردة: وثيقة D3	من المهم ملاحظة طلب الكشوفات من المصالح الجمركية
	مستعملة: سعر السوق	توقع أخذ تخفيض (10%-20%) مع الأخذ في الحسبان عدد الكيلومترات
2- السفن السياحية	السعر المفوتر	
	مستورد: وثيقة D3	الكشوفات الموجودة على مستوى المصالح المراقبة للملاحة البحرية
القيم الثابتة		
1- المكتسب:	القيمة الحالية المحتفظ بها لدى مصالح التسجيل	باستثناء الأصول الآتية من الهيئات أو التركات (مراقبة العقود)
2- المتنازل عنه:	القيمة الحالية المحتفظ بها لدى مصالح التسجيل	
3- منشآت ذاتية	بالنسبة لمدة الإنشاء، درجة التقدم في المساحات المبنية	الأخذ في الاعتبار إذا كان الإنشاء نتيجة عمل المؤسسة (طلب عقود) أو شخص آخر
شهرة المحل	المبالغ المعاد تأسيسها والمأخوذة على مستوى مكتب رقابة الأسعار والتحقيقات	
المخزونات	الأخذ بما هو موجود في المحاسبة	اللجوء إلى الميزان الإجمالي

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

مؤشرات أخرى		
الأسفار	المبلغ يُحدد جزافيا	
الصيانة العائلية+ المصاريف اليومية ¹ .	يُحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف	
المواشي	عدد المواشي	

المصدر: Guide de vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble,

DRV, DGI, op, cit, pp24-25.

2-1-2- إنشاء ميزان الخزينة: يملك المكلف متاحات disponibilités - والتي تنتج من

مداخل توظيفاته- لتغطية احتياجاته واستثماراته وسد مصاريف أفراد العائلة وتمويل مشترياتهم. ولتقدير الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي لهذا المكلف، تلجأ الإدارة الضريبية لإعادة تشكيل الدخل الخاضع للضريبة في حالة VASFE إلى إنشاء ميزان الخزينة الذي يعمل على اكتشاف الانحرافات والاختلالات بين المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة، وهذا بالتأكد أن المبلغ الإجمالي للمتاحات المستعملة (وسائل الدفع) لفترة الرقابة يتوافق مع الموارد التي يستطيع المكلف الحصول عليها في نفس الفترة. وهذا لاستخراج الفروقات التي إن لم تجد تبريرا لها تُدرج كمداخل مخفية.

ومنه يمثل ميزان الخزينة حوصلة لمجمل التغيرات لممتلكات المكلف لخزينته، ويتم توضيح محتويات الخزينة حسب الجدول التالي.

¹ La source: Acte de séminaire de formation, VASFE, MF, DRI, DIW, Blida, Octobre, 2002.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

الجدول رقم (18): ميزان الخزينة

المتاحات <u>المستعملة</u> <i>DISPONIBILITES</i>	المتاحات <u>المستخرجة</u> <i>DISPONIBILITES</i>
<i>EMPLOYEES</i>	<i>DEGAGEES</i>
الرصيد في 01/31 مختلف الحسابات المفتوحة باسم المكلف أو أحد أفراد عائلته خلال التحقيق الحسابات المصرفية الحسابات البريدية حسابات الادخار الحسابات الجارية في المؤسسة	الرصيد في 01/01: مختلف الحسابات المفتوحة باسم المكلف أو أحد أفراد عائلته خلال التحقيق الحسابات المصرفية الحسابات البريدية حسابات الادخار الحسابات الجارية في المؤسسة
المساهمات (الحصص) المنفذة في المؤسسة. الضرائب الشخصية المدفوعة. مشتريات عقارية. مشتريات منقولات. القروض المتفق عليها مع الغير. مصاريف مصرح بها. تسديد القروض (فوائد، رأس المال). مصاريف نمط الحياة. <u>متاحات أخرى:</u> عوائد الربوع والمعاشات. الهبات.	السحب المنفذ للمستغل في المؤسسة التجارية أو غير التجارية المستعملة نقداً أو بالدفع إلى الحسابات المصرفية أو البريدية الشخصية للمستعمل أو لأفراد عائلته ¹ . الرواتب. مداخل أخرى. بيع العقارات. بيع المنقولات (سلع أو قيم). القروض المحصل عليها وفق عقود. مداخل معفاة. <u>متاحات مستخرجة أخرى:</u> تخفيضات الضرائب المحصلة. تعويضات التأمين. أرباح استثنائية (نتازلات،...).

المصدر: Guide de vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble,

DRV, DGI, op, cit, pp24-25.

عند تحليل ميزان الخزينة ينتج لدى المحقق (03) نتائج:

- النتيجة إيجابية: تتعلق بوضع طبيعي، لأن المكلف لا يجب أن يصرف أكثر مما يملك.

¹ محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري للفترة (1995-1999)، مرجع سابق، ص 123.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

- النتيجة سلبية: المتاحات المستخرجة < المتاحات المستعملة وفي هذه الحالة ينتبه المحقق لوجود مصاريف غير مبررة، ويجب إعلام المكلف بكل العناصر التي أدت إلى استخراج هذا الرصيد وذلك لتبريرها بوثائق مثبتة ومقنعة -إن وُجدت- أو إدراجها كمداخيل مخفية تخضع للضريبة.
- متاحات مستخرجة = متاحات مستعملة: لا توجد ملاحظات.

يمكن أن يقدم ميزان الخزينة على شكل ميزانية خاصة أو عامة (إجمالية)¹.

✓ الميزانية الخاصة La balance privée: يُؤخذ بالميزانية الخاصة عند ممارسة المكلف باسم شخصي (فردى) لنشاط تجاري أو غير تجاري، لغرض فصل الخزينة الخاصة عن الخزينة التجارية، وتُطبق أيضا إذا كنا بصدد تحرير المتاحات للمدراء والشركاء الأساسيين للشركة وفي هذا الصدد يقوم المحقق بفحص التحركات المصرفية لمراقبة تصريحات مداخيل أعضاء المقر الجبائي.

✓ الميزان الإجمالي Balance globale: عندما يصعب فصل الخزينة الخاصة عن الخزينة التجارية وغير التجارية، يلجأ المحققون لاستعمال الميزانية الإجمالية لأنه في بعض الحالات (تحديد الأرباح والمداخيل جزافيا، غياب المحاسبة أو مسكها بشكل خاطئ) يصعب معرفة بعض التحركات لرؤوس الأموال الموجهة للمؤسسة أو الآتية منها، لهذا يجب إنشاء الخزينة التجارية التي تسجل المتاحات المستخرجة من النشاط المعتبر داخل المؤسسة أو تلك المستعملة في حاجات هذه المؤسسة، ويتم إعداده عن طريق الصندوق الخاص Caisse privée، الذي يضم (04) حسابات وهي:

التحصيلات Recette، المصاريف Dépenses، حسابات الخزينة المهنية- الرصيد الأولي-
Comptes trésorerie professionnelle solde départ، حسابات الخزينة المهنية-
الرصيد النهائي- solde arrivée.

2-2- التبليغ بالنتائج:

2-2-1- التبليغ الأولي: بعد إعادة تشكيل القواعد الضريبية وإجراء إعادة التقويم يُعلم المحققون المكلف بالنتائج المستخلصة حتى في غياب التقويمات عن طريق تبليغ أولي الذي يُعد إجباريا

¹ Guide de vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble, DRV, DGI, op, cit, p30.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

متضمنا: الضرائب والسنوات المعنية بالمراقبة، الإجراء المتخذ، المواد والحقوق التي توضح رفع الأسعار، دوافع إعادة التقويم وإعادة التقويم المعمول به. يكون التبليغ محررا بشكل واضح للسماح للمكلف للإجابة في فترة قصيرة* وإيداء موافقته أو ملاحظاته.

2-2-2- التبليغ النهائي: إن التبليغ النهائي لـ VASFE هو نفسه في التحقيق المحاسبي، ويتم في الأخير إصدار كشوفات تبين القواعد المأخوذة ومبالغ الحقوق المسترجعة المحسوبة على أساس القواعد المعمول بها وتُفيد على مستوى المفتشية المختصة -التي تتبع المقر الرئيسي للمكلف-، وتوجه نسخة ثانية إلى المديرية الإقليمية للضرائب من أجل متابعة الملف (في حالة المنازعات) لاحقا، ونسخة ثالثة للمراقبين على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الضريبية أو مصلحة البحث والتحقيق SRV.

ومنه، يعتبر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة (VASFE) كامتداد للتحقيق المحاسبي، لكنه لا يمنع أن يكون مستقلا عنه، وكلاهما يسعى لاكتشاف الغش الضريبي من أجل محاربته والقضاء على آثاره، وذلك لا يتم إلا بالتأكد من صحة أو عدم صحة ما تم التصريح به من طرف المكلف بالضريبة.

* يمنح للمكلف مدة (40) يوم للرد على ما تضمنه التبليغ الأولي يبدأ حسابه من تاريخ استلام التبليغ.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها

خلاصة الفصل الثالث:

تعتمد الجزائر على (03) آليات للرقابة الجبائية: التحقيق المحاسبي للأشخاص المعنويين، التحقيق المعمق للوضعية الجبائية العامة للأشخاص الطبيعيين، ولتعزيز الرقابة استحدثت للرقابة المصوبة (الدقيقة).

من خلال ما جاء في هذا الفصل، نجد أن كل هذه الآليات جاءت لمحاربة ومكافحة الغش الضريبي سواء عن طريق فحص مختلف الوثائق المحاسبية أو الدخول الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، أو بتصويب البحث على ضرائب المشكوك فيها والتي يتهرب المكلفون عن أدائها (TVA). فضلا على ذلك يقوم المشرع الجزائري بتحديث قوانينه الجبائية وليس المغزى بإصدار التشريعات والقوانين وإنما في مدى تطبيقها على أرض الواقع. فهل حقيقة الرقابة الجبائية في الجزائر لها هدف محاربة الغش والتهرب الضريبي - وإن كان مصطلح تقليص الغش والتهرب أكثر تحديا- أم أنها تعطي لها أولويات أخرى؟ والفصل الرابع تكملة لهذا الفصل الذي سيجيبنا عن هذ التساؤل.

الفصل الرابع : الواقع
العملي للرقابة الجبائية في
الجزائر

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

تمهيد

المبحث الأول: نتائج الرقابة الجبائية

أولا: نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة

ثانيا: نتائج التحقيق المحاسبي

ثالثا: نتائج التحقيق في الرقابة على الأسعار

المبحث الثاني: إجراءات تعزيز الرقابة في الجزائر

أولا: إجراءات متعلقة بآليات الرقابة الجبائية

ثانيا: تشخيص الإصلاحات الضريبية

ثالثا: الإجراءات التشريعية

رابعا: إجراءات على مستوى الإدارة الضريبية

خامسا: تدابير أخرى

خلاصة الفصل الرابع

تمهيد

يتميز النظام الجبائي الجزائري بأنه ذو طابع تصريحي مما يستوجب رقابة جبائية، بمعنى أنه أعطى حرية للمكلفين بالتصريح بمدخلهم مع وضع قواعد وإجراءات قانونية لهذه التصريحات للتأكد من صحتها، تمثلت هذه الآليات في التحقيق المحاسبي (VC)، التحقيق المعمق (VASFE)، والتحقيق المصوب (VP) الذي لم يتم العمل به لحد الآن رغم صدوره في 2008، والتي ساهمت - هذه الآليات - في تدعيم خزينة الدولة من خلال التحصيلات الجبائية التي سنعرضها ونحللها في هذا الفصل. وهل هذه الآليات كافية لوحدها لتقليص حجم الغش والتهرب الجبائي أم هناك وسائل أخرى تُدعمها وتعزز فعاليتها.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

المبحث الأول: نتائج الرقابة الجبائية

قبل الحديث عن واقع الرقابة في الجزائر، سنرى الأهداف التي حصرتها الجزائر للرقابة في:

- هدف وقائي Dissuasif الذي يتم بتصويب الرقابة على كل فئات المجتمع le tissu fiscal.
 - هدف ردعي (عقابي) Répressif بقصد معاقبة أشكال التهرب الأكثر خطورة.
 - هدف موازني (مالي) Budgétaire الذي له أهمية كبيرة في تعبئة خزينة الدولة.
- مما سبق نرى أنه لا يوجد هدف صريح متعلق بمحاربة الغش والتهرب الضريبي، وإن كان الهدف الثاني وبطريقة غير مباشرة يُعبر عن ذلك.
- إضافة لذلك، فالجزائر لم تُعرّف ظاهرة التهرب الضريبي بشكل صريح واكتفت فقط بذكر حالات اعتبرتها ممارسات تدليسية - والتي ذكرناها في الفصل الأول من هذا البحث- وهذا ما يساعد المتهربين من التملص من أداء الضريبة.

أولاً: نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة: سنقوم بالتحليل بناء على ما توفر لدينا

من إحصائيات ومعطيات.

الجدول رقم (19): عدد المكلفين بالرقابة في مجال التحقيق المعمق للفترة (2006-2008)

الهيئات	2006	2007	2008
المديرية الولائية للضرائب DIW	424	411	401
مصلحة البحث والتحقيقات SRV	59	59	59
المجموع	483	470	460

المصدر: وزارة المالية/المديرية العامة للضرائب/مديرية البحث والمراجعات.

تظل هذه المعطيات ثابتة للسنوات المعنية في كل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية. وما نلاحظه من خلال الجدول أعلاه أن عدد المكلفين بالرقابة لا يتغير بنسبة كبيرة بل بالعكس عدد المراقبين في كل سنة متقارب جداً، والدليل على ذلك أن

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

مصلحة البحث والمراجعة تعتمد على نفس العدد من المراقبين في كل سنة. فضلا عن ذلك نلاحظ أن عدد الأعوان المعتمد عليهم في المديريات الولائية للضرائب (DIW) أكبر من أعوان الرقابة في مصلحة البحث والتحقيقات (SRV)، وهذا يعود لوجود مسؤوليات للمديريات الولائية التي تختص وتهتم برقابة التقييمات العقارية.

أما الآن فسنحلل نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وهذا بالتطرق لعدد الملفات الخاضعة للرقابة والحقوق والغرامات المسترجعة.

الجدول رقم (20): عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق من (2000-2009)

السنوات الهيئات	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	*2010
المديرية الولائية للضرائب DIW	89	148	203	207	197	239	373	304	334	167	
مصلحة البحث والتحقيقات SRV	10	17	20	31	61	39	55	53	47	37	
المجموع	99	165	223	238	258	278	428	357	381	204	

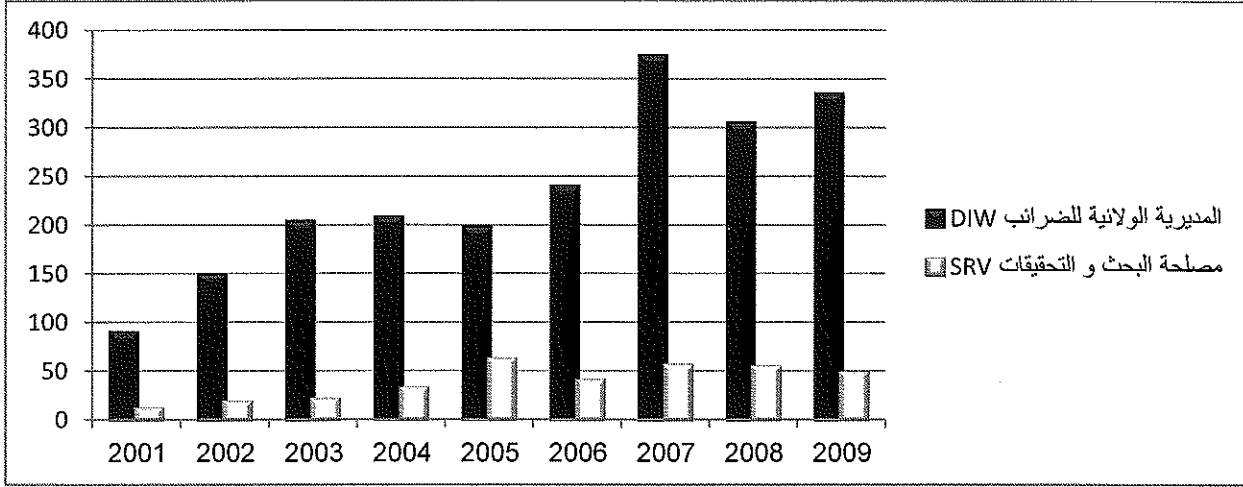
المصدر: وزارة المالية/المديرية العامة للضرائب/مديرية البحث والمراجعات/مديرية البرمجة.

ولتوضيح أكثر للجدول سندرج المعطيات في الشكل البياني الآتي:

* بيانات 2010 تخص الفصل الأول فقط، وهذا ليس تقصيرا من الباحثة بل لأنه لم تتم بعد حساب البيانات لهذا العام من طرف الإدارة الجبائية.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

الشكل رقم (04): رسم بياني يوضح عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للفترة (2001-2009):



المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (20).

لا نجد بيانات في العام 2000، لأنه لم يتم البدء بالتحقيق المعمق للوضعية الجبائية في هذه السنة رغم برمجة الملفات، وبدأ التحقيق عام 2001 على الرغم من صدوره في 1992 وربما الفترة التي مرت بها الجزائر من 1992 إلى غاية 2000 لم تساعد في المباشرة في هذا النوع من التحقيق الذي يمس ذمة المكلف، سواء من ناحية الاستقرار الأمني أو التحويلات الهيكلية التي مر بها الاقتصاد الوطني.

من خلال الجدول والشكل البياني نلاحظ أن عدد الملفات الخاضعة للرقابة في تزايد مستمر في الفترة (2001-2007) بنسبة كبيرة وصلت 3 أضعاف (330%) وهذا ما يعكس الجهود المبذولة من طرف الإدارة الضريبية في حصر عمليات التهرب، إلا أن العدد انخفض في 2008 بسبب تركيز الإدارة الضريبية على زيادة الملفات في التحقيق المحاسبي. ويمكن التنبؤ أن عدد الملفات سيتزايد في 2010 لما حققه الفصل الأول من تطور في عدد القضايا المدروسة.

وللتحليل أكثر سندرج جدول يضم الملفات المبرمجة للرقابة ونقارنها مع الملفات الخاضعة فعلا للرقابة، إلا أننا لا نملك البيانات الخاصة بكل السنوات فلدنا فقط ما يخص (2000-2007) والسبب يعود إلى أن الإدارة المركزية تقوم بإجراء العمليات المبرمجة ومقارنتها مع ما هو فعلي ومنجز كل أربع سنوات، وكان آخرها عام 2007. ولذلك نجد أنه يتوجب على

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

الإدارة الضريبية أن تقوم بمثل هذه الأعمال سنويا أو فصليا من أجل تعزيز الرقابة والحد من الأخطاء والانحرافات الموجودة.

الجدول رقم (21): مقارنة عدد الملفات المبرمجة مع الملفات الخاضعة للرقابة خلال الفترة

(2007-2000)

2007		2006		2005		2004		2003		2002		2001		2000		الهيئات
E	P	E	P	E	P	E	P	E	P	E	P	E	P	E	P	
373	379	239	375	197	244	207	228	203	189	148	183	89	148		81	المديرية الولائية DIW
55	49	39	50	61	48	31	68	20	20	17	20	10	17		9	مصلحة البحث والتحقيق SRV
428	428	278	425	258	292	238	296	223	209	165	203	99	165		90	المجموع

المصدر: وزارة المالية/المديرية العامة للضرائب/مديرية البحث والمراجعات.

P رمز الملفات المبرمجة. E رمز الملفات المنفذة.

ما نلاحظه من الجدول مايلي:

- لم تخضع الملفات المبرمجة للرقابة في التحقيق المعمق في عام 2000، رغم برمجة 90 ملفا وهذا للأسباب السابقة الذكر.

- ترتفع عدد الملفات المبرمجة من سنة لأخرى طيلة فترة الدراسة (2007-2000) وهذا ما يؤكد بالفعل رغبة الإدارة الضريبية في التقليل من التهرب الضريبي عن طريق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية خصوصا على مستوى مصلحة البحث والتحقيقات التي استطاعت تنفيذ ملفات أكثر مما هو مبرمج في الأعوام 2003، 2005 و 2007 في إطار ما يسمى "ملفات خارج البرمجة". إلا أن الجهود تبقى ناقصة بالنظر للتباين بين الملفات المبرمجة والتي تخضع فعلا للرقابة، فمن أصل مجموع 2108 ملف مبرمج خضع 1689 ملف للرقابة بفارق معتبر يقدر بـ 419 ملف وهذا ما يبين الضعف في البرمجة، فالإدارة الضريبية ليس لديها إستراتيجية في برمجة ملفاتها للرقابة، فهي تشتغل بطريقة يدوية على عكس الدول

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

المتقدمة ومنها فرنسا التي لا تكلفها البرمجة سوى ساعات قليلة لأن العمل يتم بطريقة آلية، إضافة لذلك أن الإدارة المركزية هي المسؤولة عن اختيار وانتقاء الملفات فإن ذلك يتطلب وقتا طويلا، في الوقت الذي تكون فيه المديرية الأخرى قد وضعت برامج المراقبة. وحسب معلومات استقصيناها من الإدارة المركزية أن المؤسسة التي تخضع للتحقيق المحاسبي مثلا لا تُبرمج للرقابة إلا بعد كم سنة (أكثر من 15 سنة)، وحتى في حالة التحقيق المعمق وهذا يساعد في انتشار التهرب الضريبي.

الجدول رقم (22): الحقوق والغرامات المسترجعة للفترة (2000- الفصل الأول من 2010)

الوحدة: دج

2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	السنوات الهيئات
742890704	315416646	496764838	387215016	284321817	251529174		المديرية الولائية DIW
242962615	423522955	318589666	328356877	511820398	68680245		مصلحة البحث والتحقيق SRV
985853319	738939601	815354504	715571893	796142215	320209419		<u>المجموع</u>

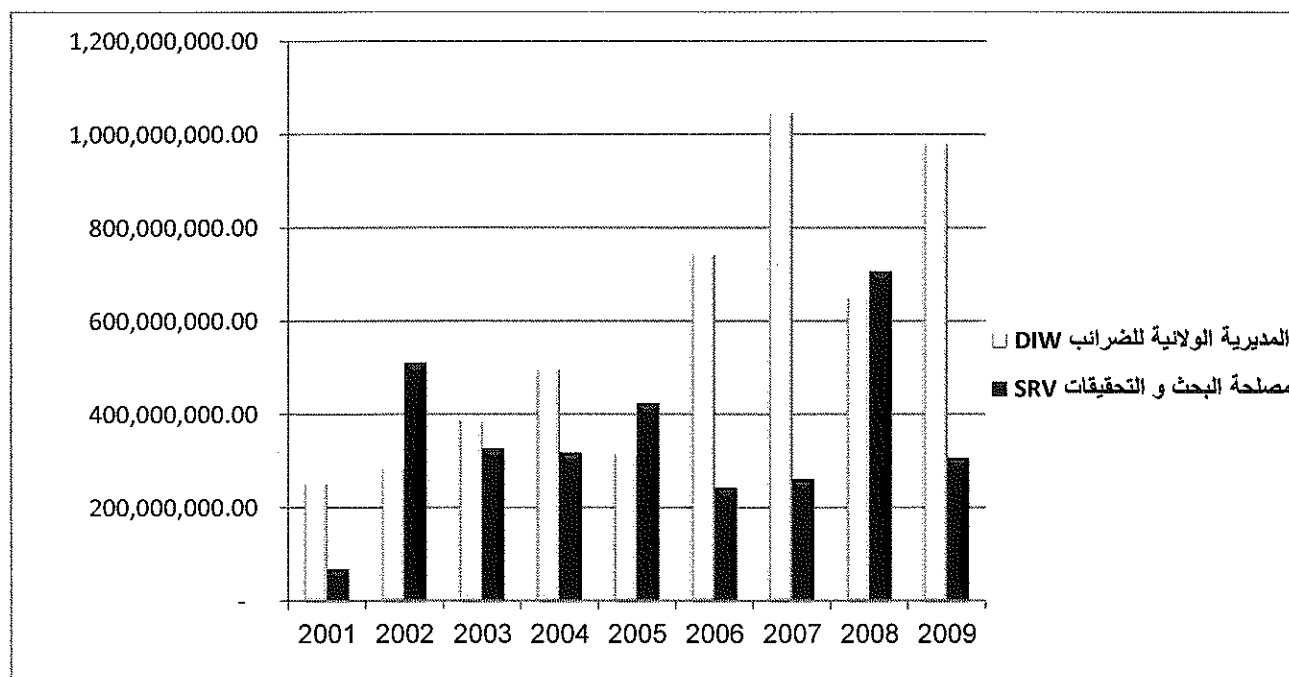
2010	2009	2008	2007	السنوات الهيئات
398751737	981331164	650816976	1046180898	DIW
382057834	307123137	707334526	261084727	SRV
780809571	1288454301	1358151502	1307265625	<u>المجموع</u>

المصدر: وزارة المالية/المديرية العامة للضرائب/مديرية البحث والمراجعات

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

بيانات 2010 تخص الفصل الأول فقط. ولتوضيح بيانات الجدول ندرج الشكل البياني الآتي:

الشكل رقم (05): شكل بياني يوضح عدد الحقوق والغرامات المحصلة للتحقيق المعمق



المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الجدول رقم (22).

لتحليل أفضل لنتائج الجدول رقم (22)، نستعين بالجدول أدناه الذي يوضح التغيرات الحاصلة في نسبة الحقوق المحصلة في كل سنة من السنوات المعنية بالدراسة.

الجدول رقم (23): دراسة التغيرات في الحقوق والغرامات المحصلة للفترة (2009-2000)

2005/2004	2004/2003	2003/2002	2002/2001	السنوات الهيئات
(181348192-)	109549822	102893199	32792643	DIW القيمة (دج) معدل التغير
(%36,50-)	(%28,29+)	(%36,18+)	(%13,03+)	
104933289	(9767211-)	(183463521-)	443140153	SRV القيمة (دج) معدل التغير
(%32,93+)	(%2,97-)	(%35,84-)	%(645,22+)	

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

المجموع	475932796	(80570322-)	99782611	(76414903-)
	(%148,63+)	(%10,12-)	(%13,94+)	(%9,37-)

السنوات	2006/2005	2007/2006	2008/2007	2009/2008
الهيئات				
DIW	427474058	303290194	395363922-	330514188
بالقيمة (دج)	(%135,52+)	(%40,82+)	(%37,79-)	(%50,78+)
معدل التغير				
SRV	(180560340-)	18122112	446249799	(400211389-)
بالقيمة (دج)	(%42,63-)	(%7,45+)	(%170,92+)	(%56,58-)
معدل التغير				
المجموع	246913718	321412306	50885877	(69697201-)
	(%33,41+)	(%32,60+)	(%3,89+)	(%5,13-)

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (22).

حسب معطيات الجدول السابق نلاحظ ارتفاع في نتائج التحقيق المعمق على المستوى الوطني، خصوصا في السنوات الأولى إذ قدرت بنسبة 148,63% والنسبة الكبيرة ساهمت بها مصلحة البحث والتحقيق (SRV) بنسبة 645,22%، إلا أننا نلاحظ تراجعاً في النتائج المحققة في بعض السنوات كسنتي 2006 و 2009 بنسبة 9,37%، 5,13% على التوالي.

على العموم نلاحظ أن المديرية الولائية للضرائب DIW و مصلحة التحقيق والبحث SRV قد حققتا نتائج جد هامة بتحصيلهما لمبالغ كبيرة جدا لخزينة الدولة وبالموازاة محاولة الحد من الغش والتهرب الضريبي. ومست الرقابة بصفة خاصة الذين يعملون في النشاطات المستفيدة من امتيازات جبائية، كالمهن ذات الجبائية المنخفضة (الأطباء، الموثقون، مكاتب الاستشارة...) ¹.

¹ نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية للفترة (1999-2003)، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص104.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

وفيما يخص نتائج الفصل الأول لـ 2010، نجد أن للإدارة الرغبة في استرجاع حقوق أكثر والذي قدر بـ 780809571 دج مقارنة بالفصل الأول لعام 2009 الذي بلغ 640863776 دج أي ما نسبته 21,83%¹.

ثانيا: نتائج التحقيق المحاسبي

الجدول رقم (24): عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي للفترة (2000-2009)

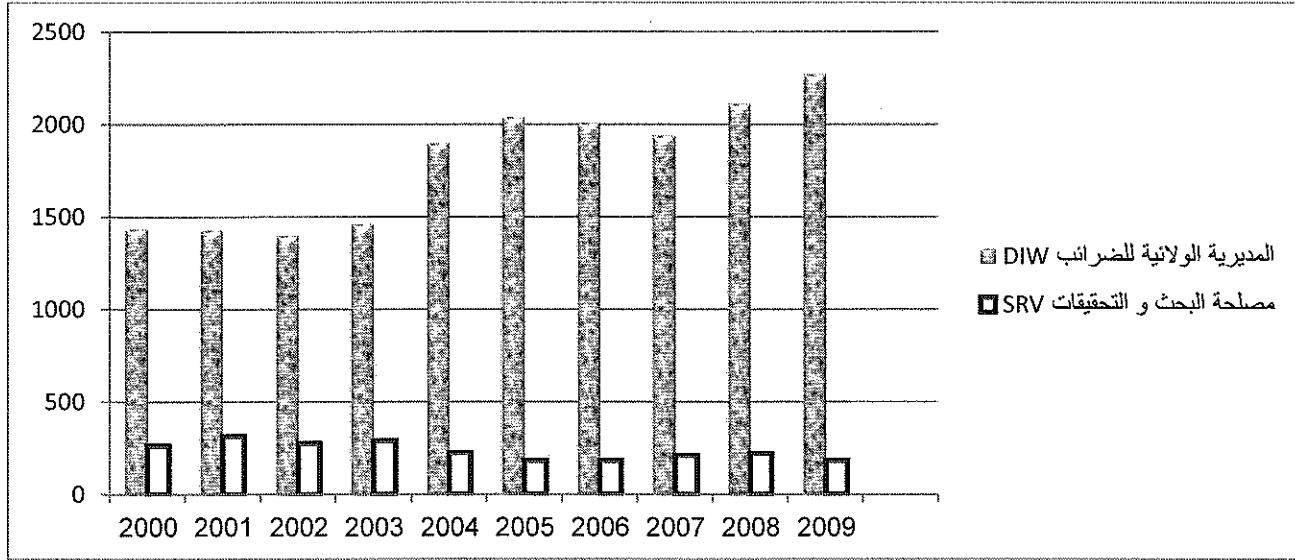
2010*	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
977	2267	2109	1935	2005	2037	1895	1460	1397	1427	1433	DIW
66	180	220	208	180	180	223	288	275	313	263	SRV
1043	2447	2329	2143	2185	2217	2118	1748	1672	1740	1696	المجموع

المصدر: وزارة المالية/المديرية العامة للضرائب/مديرية البحث والمراجعات.

سنمثل بيانات الجدول السابق في الشكل التالي:

الشكل رقم (06): رسم بياني يوضح عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي للفترة

(2000-2009)



المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (24).

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

* البيانات خاصة بالفصل الأول للعام 2010.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

لتحليل أكثر عدد الملفات الخاضعة للرقابة ندرج الجدول التالي، الذي يمكننا من المقارنة بين ما هو فعلي وما هو مبرمج، إضافة لتوزيع هذه الأنشطة.

الجدول رقم (25): تقسيم الأنشطة المبرمجة حسب النشاط للفترة (2000-2007)

2007		2006		2005		2004		2003		2002		2001		2000		السنوات
SRV	DIW	SRV	DIW	SRV	DIW	SRV	DIW	SRV	DIW	SRV	DIW	SRV	DIW	SRV	DIW	الأنشطة
95	486	90	590	75	586	128	700	90	194	83	195	71	180	65	100	الاستيراد
								39	278	83	401	100	461	100	404	تجارة الجملة
41	688	27	668	17	664	32	580	19	403	14	348	29	326	28	270	م.الأشغال العمومية
67	367	52	252	58	258	54	200	36	168	40	160	50	202	84	233	المنتجين
14	257	14	330	38	340	28	246	29	200	39	129	25	146	23	129	الخدمات
/	151	/	164	17	152	1	66	4	24	/	14	1	32	3	26	المهن الحرّة
/	198	/	183	/	239	/	198	8	229	3	159	2	185	18	206	التجزئة
/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	9	/	7	/	مؤسسات أجنبية
217	214 7	183	218 7	205	223 9	243	199 0	225	1496	262	1406	287	153 2	328	1368	التحقيق المحاسبي المبرمج
2364		2370		2444		2233		1721		1668		1810		1696		المجموع

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

																المبرمج
208	193	180	200	180	203	223	189	288	1460	275	1397	313	142	263	1433	التحقيق المحاسبي المنفذ
	5		5		7		5						7			
2143		2185		2217		2118		1748		1672		1740		1696		المجموع المنفذ

المصدر: وزارة المالية/المديرية العامة للضرائب/مديرية البحث والمراجعات.

البيانات المتوفرة لدينا للفترة (2000-2007) لنفس السبب الذي ذكرناه سابقا.

- كانت النتائج (2000-2003) مفصلة على مستوى الاستيراد وتجارة الجملة، أما بعد 2003 فتم إدماج النشاطين في رقم واحد، ما سيقال من معرفتنا أين ركزت الجزائر رقابتها. حسب معطيات الجدول السابق نلاحظ أن الإدارة الضريبية حققت مردودا جيدا على مستوى تنفيذ الملفات المبرمجة في السنوات (2000، 2002، 2003)، ونسبة التنفيذ في باقي السنوات أكثر من 90%. وأكثر الأنشطة التي استهدفتها الإدارة في الرقابة هي تجارة الجملة والاستيراد وبالأخص تجارة الجملة. وهذا ما يبين أن هذه الأخيرة أكثر الأنشطة التي يحصل فيها التهرب الضريبي. وفيما يلي نتائج التحقيق المحاسبي على المستوى الوطني.

الجدول رقم (26): الحقوق والغرامات المحصلة للتحقيق المحاسبي للفترة (2000- الفصل

الوحدة: دج

الأول لعام 2010)

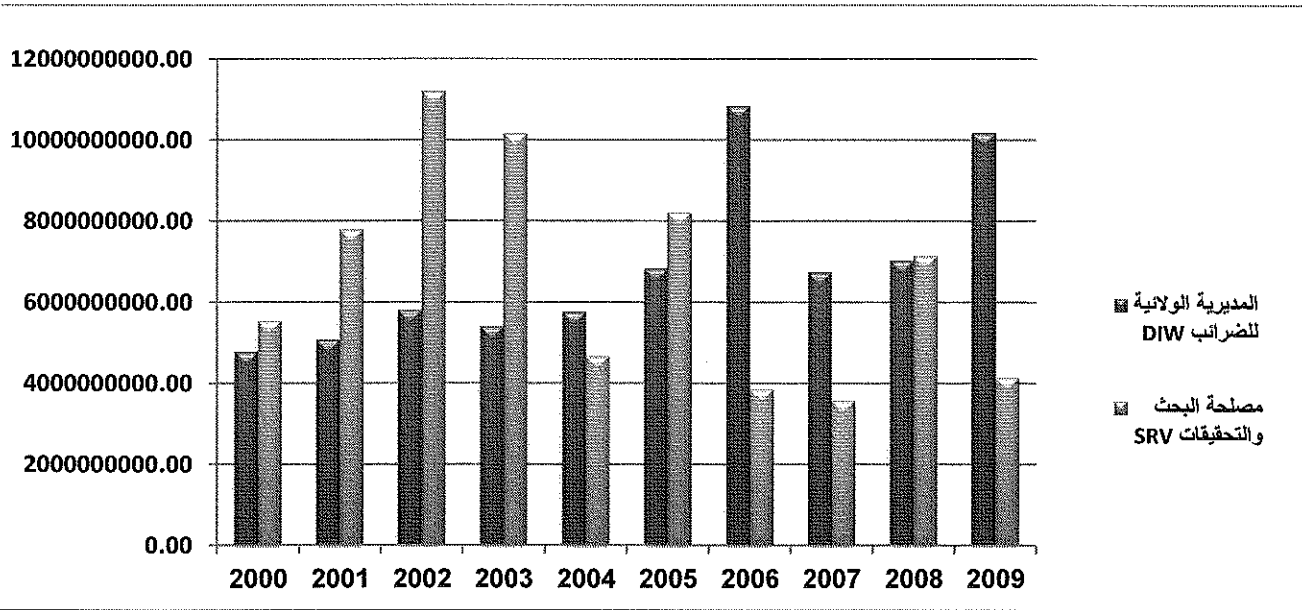
2005	2004	2003	2002	2001	2000	
6831008630	5763056417	5407947245	5814761836	5070954920	4780525475	DIW
8216289018	4664742815	10155461858	11201803026	7787240810	5528066709	SRV
15047297648	10427799232	15563409103	17016564862	12858195730	10308592184	المجموع

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

2010	2009	2008	2007	2006	
4.480.201.395	10.182.805.941	7.031.193.447	6.738.523.425	10.845.413.072	المديرية الولائية DIW
1.097.008.027	4.145.003.947	7.146.014.775	3.565.028.740	3.857.849.010	مصلحة البحث والتحقيق SRV
5.577.209.422	14.327.809.888	14.177.208.222	10.303.552.165	14.703.262.082	المجموع

المصدر: وزارة المالية/المديرية العامة للضرائب/مديرية البحث والمراجعات.

الشكل رقم (07): شكل بياني يوضح عدد الحقوق والغرامات المحصلة في التحقيق المحاسبي



المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (26).

لتحليل المردودية المالية للتحقيق المحاسبي نستعين بالجدول أدناه الذي يوضح التغيرات الحاصلة في كل سنة من سنوات الدراسة.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

الجدول رقم (27): دراسة التغيرات في الحقوق والغرامات للتحقيق المحاسبي للفترة

(2009-2000)

2004/2003	2003/2002	2002/2001	2001/2000	هيئات الرقابة
355.109.172	406.814.591	743.806.916	290.429.445	DIW } بالقيمة (دج) معدل التغير
(%6,56+)	(%7+)	(14,66+)	(%6,07+)	
5.490.719.035-	1.046.341.170-	3.414.562.210	2.259.174.101	SRV } بالقيمة (دج) معدل التغير
(%54,06-)	(%9,34-)	(%43,84+)	(%40,86+)	
(5.135.609.870-)	(1.453.155.760-)	4.158.369.130	2.549.603.550	المجموع
(%32,99-)	(%8,53-)	(%32,34+)	(%24,73+)	

2009/2008	2008/2007	2007/2006	2006/2005	2005/2004	
3.151.612.493	292.670.022	4.106.889.645-	4.014.404.440	1.067.952.213	DIW } بالقيمة (دج) معدل التغير
(%44,82+)	(%4,34+)	(37,86-)	(%58,76+)	(%18,53+)	
3.001.010.828-	3.580.986.035	292.820.270-	4.358.440.008-	3.551.546.203	SRV } بالقيمة (دج) معدل التغير
(%-42)	(%100,44+)	(%7,59-)	(%53,04-)	(%76,13+)	
150.601.660	3.873.656.060	(4.399.709.920-)	(344.035.560-)	4.619.498.410	المجموع
(%1,06+)	(37,59+)	(%29,92-)	(%2,28-)	(44,29+)	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (26).

تتزايد حصيلة الحقوق والغرامات بالنسبة للمديرية الولائية DIW من (2006-2000) بنسب متوسطة وبلغت أعلى نسبة (58,76%) بين 2006 و 2005، تنخفض الحقوق في 2007 بنسبة (37,86%) لتعود وترتفع الحصيلة في 2008 و 2009. أما على مستوى مصلحة

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

البحث والتحقيق SRV فقد تزايدت الحقوق والغرامات في 2000 و 2001 وهذا لمراقبتها للمؤسسات الأجنبية. وخلال الفترة (2002-2007) نجد ارتفاع وانخفاض في استرجاع الحقوق والغرامات، وهذا لا يعني ضعف الجهود المبذولة من طرف مصلحة البحث والتحقيق SRV بل على العكس من ذلك، فهي تسعى لتطوير وسائلها والدليل على ذلك ما نلاحظه في السنوات 2002، 2003، 2005، 2008 فرغم قلة الملفات الخاضعة للرقابة إلا أن الحصيلة في مجموع الحقوق والغرامات كانت أكبر من تلك المحصلة من طرف المديرية الولائية DIW التي تتميز بارتفاع عدد ملفاتها.

كما نجد أحيانا أنه رغم زيادة الملفات الخاضعة للرقابة إلا أن الحقوق تتناقص مثلا في عام 2007 التي انخفضت بنسبة 29,92% والسبب في ذلك يعود لنقص الإمكانيات البشرية والمادية، وأحيانا لا يترتب على المؤسسة الخاضعة للرقابة إعادة التقييم Redressement، إضافة لذلك يكون تدخل الإدارة لمراقبة بعض الأنشطة لتثبت حضورها فقط من دون أن يترتب عليها حصيلة مالية معتبرة.

ثالثا: نتائج رقابة التقييمات العقارية

الجدول رقم (28): عدد الملفات الخاضعة للرقابة (2001-2009) الوحدة: دج

سنوات المراقبة	عدد الملفات الخاضعة للرقابة	الحقوق والغرامات المسترجعة
2001	21745	1.793.179.321
2002	22022	1.996.089.121
2003	24968	1.813.360.000
2004	31707	2.375.830.000
2005	34378	2.546.040.000
2006	31323	2.478.118.984
2007	33177	2.747.560.815
2008	36108	3.626.855.141

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

3.443.525.005	31962	2009
22.820.558.387	267390	المجموع

المصدر: وزارة المالية/مديرية البحث والمراجعات/المديرية الفرعية للبرمجة.

بما أننا لا نملك بيانات 2010 كاملة ولدينا فقط بيانات الفصل الأول من 2010 ، سنقارنها بنظيرتها في 2009.

الجدول رقم (29): عدد الملفات والحقوق والغرامات المسترجعة للرقابة على التقييمات

للفصل الأول لعام 2009 و 2010

<u>الفصل الأول لعام 2010</u>	<u>الفصل الأول لعام 2009</u>	<u>الملفات والحقوق والغرامات المسترجعة</u>
16609	16222	<u>عدد الملفات الخاضعة للرقابة</u>
2.114.756.028	1.687.341.222	<u>الحقوق والغرامات المسترجعة (دج)</u>

المصدر: وزارة المالية/المديرية العامة للضرائب/مديرية البحث والمراجعات/مديرية البرمجة.

تسند مهمة الرقابة على التقييمات العقارية إلى المديرية الولائية للضرائب DIW التي تقوم بالتقييمات عن كل عملية تنازل عن العقارات والتي تتضمن (حقوق التسجيل le droit d'enregistrement وفائض قيمة التنازل) للمكلفين الذين يشترون عقارات ويصرحون بسعر أقل من سعر السوق، ولإدارة الضريبة الحق في إعادة تقييم le montant de la transaction واسترجاع حقوق التسجيل المخفضة. وبالاعتماد على الجدول السابق نلاحظ الزيادة المعتبرة في مجموع الحقوق والغرامات على الرغم من ارتفاع وانخفاض هذه الأخيرة للفترة (2001-2005) بنسب ضئيلة، والملاحظ أيضا أنه في عام 2009 انخفضت عدد الملفات الخاضعة للرقابة بسبب إلغاء فائض قيمة التنازل بموجب قانون المالية لعام 2009 وبهذا فقد تم تسجيل فقط حقوق التسجيل. وعلى العموم يساهم مجموع الحقوق والغرامات في تمويل خزينة الدولة.

من خلال ما ذكرناه سابقا والنتائج المحصل عليها على مستوى (التحقيق المعمق، التحقيق المحاسبية، الرقابة على التقييمات) تبقى غير كافية، فلو جمعنا الحقوق والغرامات المسترجعة

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

مثلا في عام 2002 لا نجدها تعبر عن حجم التهرب الضريبي وهي بعيدة جدا عن الرقم الذي صرح به وزير المالية السابق والبالغ قيمته 500 مليار دج و التي فاقت مجموع الجباية العادية البالغة في نفس السنة 490 مليار دج وهي أرقام مخيفة جدا تنعكس سلبا على اقتصاد البلد وخزينة الدولة¹.

وعلى العموم ما نسجله في النتائج المسجلة سابقا أن الإدارة المركزية تسعى جاهدة من خلال هيئات الرقابة بزيادة عدد الملفات الخاضعة للرقابة في كل سنة - والذي يدل على توسع نطاق التهرب والغش في الجزائر - وتحصيلها مبالغ معتبرة جدا تساهم في تمويل خزينة الدولة. إلا أن هذا يبقى غير كافٍ مقارنة مع ما تحققه الدول المتقدمة في مجال الرقابة وإن كانت المقارنة تختلف باختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية وغيرها الموجودة في كل بلد، كما يوضحه الجدول الآتي ونشير أن البيانات تخص عام 2006.

الجدول رقم (30): عدد الرقابات لدول منظمة OCDE وبعض البلدان خارج المنظمة

الدول	عدد الرقابات
بلجيكا	41900
كندا	304707
الدانمارك	216710
فرنسا	51964
ألمانيا	499551
اليونان	36046
إيطاليا	228337
هولندا	62000
أيرلندا الجديدة	31500
المملكة المتحدة	439349
البرتغال	86436
اسبانيا	801352

Source: Rapport du SNUI sur l'état de la lutte contre la fraude fiscale, Avril 2008, P22.

¹ كمال رزيق، بوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص 12.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

حسب معطيات الجدول أعلاه نجد أن الجزائر بعيدة جدا عن المستوى اللازم لوجود رقابة فعالة على مستوى عدد الرقابات المبرمجة والمنفذة.

لهذا فآليات الرقابة غير كافية لوحدها لتقليص التهرب الضريبي خصوصا بوجود الاقتصاد غير الرسمي الذي يحرم الخزينة العامة من مداخيل هامة جدا، إذ بلغ التهرب مستويات غير مقبولة، ما يشكل خطرا على تراجع مداخيل الحكومة لصالح السوق الموازية وضمن هذا السياق فاقت قيمة التهرب على مدى عام 2007 و 2008 ما قيمته 600 مليار سنتيم ويخص عشرات المتعاملين الاقتصاديين الجزائريين والأجانب¹، ويتعلق التهرب بتجار جملة وصناعيين ومقاولين وشركات للاستيراد والتصدير وتوصل التحقيق إلى وجود حالات تزوير في أوراق رسمية وفواتير تضمنت أعباء مضخمة للمؤسسات المورطة في العملية. وفي هذا الصدد شرعت الحكومة في دراسة تعديل قانون الضرائب والعقوبات المتعلقة بالتهرب الضريبي مستعينة في ذلك بمكتب دراسات دولي لرفع مستوى التحصيل وتحديد نقاط الضعف في نظام مراقبة حركة الأموال والضرائب والثغرات التي تسمح بتبييض الأموال ونشاط الشركات في السوق الموازي، وتقيد المعلومات بأن قيمة التهرب الضريبي في نشاط قطاع الإنشاءات والبناء لوحده تفوق قيمته 500 مليار سنتيم في حين تستعين نصف الشركات الخاصة بعمليات صعبة قدمت من السوق الموازية². وبهذا تختلف وتتعدد صور وأساليب الغش، إلا أن أكثر مظاهر الغش الموجودة بالجزائر نجد:

- مخالفة قواعد الفوترة، وفي هذا الصدد نشير إلى أن مكافحة الغش والتهرب الجبائي سمحت بتحديد صفقات تجارية تمت بدون فواتير بلغت قيمتها 19,2 مليار دج سنة 2000³.

- تنظيم أسماء كمستوردين للسلع المستوردة وليس لهم علاقة بالتجارة والاستيراد من أجل التهرب: ويتم هذا باستعمال الاسم المستعار وكراء السجلات التجارية، وهذا ما يلجأ إليه المستوردون عند فتحهم للسجل التجاري فأحيانا نجده يفتح سجل تجاري على شخص متوفٍ أو على زوجة مطلق،.... وهو ما يطلق عليهم importateurs non localisés أي مستوردين غير محددى الإقامة أو المقر وفي هذه الحالة يصعب تتبعهم وعددهم في تزايد إذ وصل العدد

¹ جريدة الخبر اليومية، 2009/06/08، العدد 5662.

² المرجع السابق.

³ محمد رجراج، النظام الضريبي - تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة -، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 105.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

إلى 3773 شخص طبيعي ومعنوي من هؤلاء المستوردين أو الذين لا يحترمون واجباتهم الضريبية (التصريح و/الدفع)¹.

- تحريف وجهة الامتيازات الجبائية.

- تواجد أسواق موازية ذات نشاط واسع دون تأطير كافٍ.

- عدم شفافية السوق العقاري.

- تباين مفرط بين المداخل الخفية ومظاهر الثروة.

- شبكة غش منظمة بما في ذلك خارج الحدود².

بما أن أننا لا نملك بيانات عن نسبة التهرب الضريبي وهذا لكتمان أصحاب القرار عن ذلك يمكن من خلال ما سنعرضه في الجدولين الآتيين للذان يبينان بطريقة غير مباشرة أين يتركز الغش في الجزائر.

الجدول رقم (31): توزيع الشكاوى حسب طبيعة المخالفات

طبيعة المخالفة	عدد الشكاوي المودعة	النسبة
تهرب ضريبي (الوعاء assiette)	467	46,8%
رفض الدفع Refus de paiement	272	27,3%
مخالفة فيما يخص الحقوق والضمانات للمعادن القيمة	258	25,9%
المجموع	997	100%

المصدر: يوم برلماني حول حماية الاقتصاد الوطني، وزارة المالية، مرجع سابق، 02

جوان/حزيران 2009.

¹ مديرية البحث والمراجعات، وزارة المالية.

² يوم برلماني حول حماية الاقتصاد الوطني، 02 جوان/حزيران 2009.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

أما الجدول التالي فيمثل توزيع الشكاوي حسب طبيعة النشاط

الجدول رقم (32): توزيع الشكاوى حسب طبيعة النشاط

النسبة	عدد الشكاوي المودعة	الأنشطة
26,8%	267	تجارة الجملة
25,9%	258	صناع الحلي
13,8%	138	المستوردون
9,1%	91	الأعمال العمومية
8,4%	84	تجارة multiple
3,6%	36	الخدمات
3.6%	35	صناعة/تحويل
8,8%	88	أنشطة أخرى
100%	997	المجموع

المصدر: يوم برلماني حول حماية الاقتصاد الوطني، وزارة المالية، 02 جوان/حزيران 2009، مرجع سابق.

من خلال الجدولين (31 و 32) وما ذكرناه سابقا عن مجال نطاق التهرب يمكننا القول أن أكثر الأنشطة تهربا في الجزائر هي تجارة الجملة يليها الاستيراد.

بناءً على ما سبق، يستوجب على الجزائر وعلى رأسها الإدارة الجبائية باعتبارها أهم طرف مباشر في عملية الرقابة الجبائية والأدري بممارسات التهرب، أن تقوم بأعمال واسعة النطاق للوصول لإيجاد حلول تفيد تحسين المنظومة الجبائية حسب الأولويات والرهانات سواء على مستوى نوعية خدماتها المقدمة للمتعاملين، تطوير أساليب رقابتها، على مستوى التشريعات الجبائية وإجراءات أخرى تهدف كلها لتقليص التهرب الضريبي.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

المبحث الثاني: الإجراءات المتخذة لتعزيز الرقابة الجبائية

أولاً: إجراءات متعلقة بآليات الرقابة: والتي تتمثل في:

- مكنت أحكام قانون المالية لسنة 2009 من تمديد الرقابة الجبائية حسب إجراءات التحقيق المعمق (VASFE) للأشخاص غير المكتتبين للتصريحات. إضافة لتوسيع عملية التحقيق للأشخاص الذين لم يتم إحصاؤهم من طرف المصالح الجبائية والذين يكشف أملكهم ونمط معيشتهم وكذا الأمر بالنسبة لأفراد عائلاتهم عند ممارسة أنشطة أو الحصول على مداخيل خفية.

- إنشاء آلية جديدة للرقابة في قانون المالية التكميلي 2008 (التحقيق المصوب)، والتي تحدثنا عنها سابقاً.

- تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة: إضافة لما ذكرناه سابقاً أعطيت مؤخراً ضمانات أكثر، نذكر:

• تأسيس تصريح تصحيحي بالنسبة للشركات التي تتوفر على جمعية عامة مخول لها البث في حسابات الشركة. يجب أن يكتتب هذا التصريح في أجل لا يتعدى 21 يوم الموالية لانقضاء الأجل القانوني المنصوص عليه في القانون التجاري.

• إلزامية التبليغ بالتصحيحات النهائية مع تبيان بالإضافة إلى العناصر المنصوص عليها في التشريع الساري المفعول، أي أسباب ومواد قانون الضرائب الموافقة، أسس الإخضاع الضريبي وحساب الحقوق والغرامات المترتبة عنها وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء.

• توسيع الاستفادة من التأجيل القانوني لتسديد الحقوق المستحقة لمجموع المنازعات دون الأخذ بعين الاعتبار مصدر تأسيس الضرائب المحتج عليها¹.

• إلزامية تبرير قرار الرفض إلى مجموع قرارات الرفض (كلي أو جزئي) وكذا إلزامية تسليم قرار التبليغ مقابل إشعار بالاستلام.

¹ La lettre de la DGI, Loi de finances 2009, Poursuite de la réalisation du programme de relance économique, n°37, 01/2009.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

• تمديد آجال اللجوء إلى لجان الطعن من شهرين (02) إلى (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة¹.

- حدث انسجام في الإجراءات النزاعية:

• توحيد الإجراءات النزاعية عن طريق جعل الإجراءات المطبقة في مجال الضرائب غير المباشرة هي نفسها المطبقة في مجال الأصناف الأخرى من الضرائب والرسوم المنصوص عليها في المواد 70 إلى 79 و 82 إلى 91 من قانون الإجراءات الجبائية.

• تحديد آجال الشكاوي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بستة (06) أشهر².

• إعادة النظر في معايير تحديد اختصاصات لجان الطعون.

• منح أجل ثانٍ للرد يقدر بـ (40) يوم للمكلفين بالضريبة الخاضعين لعملية التصحيح عندما يشمل التبليغ النهائي عناصر جديدة في التصحيح.

ثانيا: تشخيص الإصلاحات الضريبية: كان مسار الإصلاح الجبائي المشروع فيه يرمي إلى إضفاء العسرنة والفعالية على المنظومة الجبائية الجزائرية بصورة تدريجية وصولا في آخر المطاف إلى استخلاص الجباية البترولية بالجباية العادية كمصدر مستديم لموارد الميزانية. ولأجل ذلك سعت الجزائر على غرار دول العالم إلى مواكبة عجلة الاقتصاد العالمي، فالتجته إلى إحداث إصلاح شامل في مختلف المجالات لاسيما الإصلاح الضريبي، والذي بدأته منذ سنة 1992 قصد تحسين مردودية النظام الضريبي وتبسيطه وهذا بدوره يعزز الرقابة الجبائية.

يرتكز مضمون الإصلاح الضريبي الذي تطرقنا له على تأسيس (03) ضرائب وهي الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، الضريبة على أرباح الشركات (IBS) Impôt sur les Bénéfices des Sociétés، والضريبة على القيمة المضافة (TVA) Taxe sur la Valeur ajoutée. وقبل التطرق لهذه الضرائب نود الإشارة إلى أن الضرائب في الجزائر تنقسم إلى:

¹ المادة (42)، القانون رقم 21-08 مؤرخ 2008/12/30، يتضمن قانون المالية لعام 2009، الجريدة الرسمية، 2008/12/31، العدد 74، ص13.

² المادة (39) من قانون المالية لعام 2009، مرجع سابق، ص12.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

الضرائب المباشرة: وتضم كل من الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة الجزافية الوحيدة، الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، رسم التطهير، الضريبة على الأملاك.

الرسوم على رقم الأعمال: الرسم على القيمة المضافة، الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على المنتجات البترولية.

الضرائب غير المباشرة: وتضم رسم المرور، رسم الضمان والتعير droit de garantie et d'essai، حقوق التسجيل، حقوق الطابع.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي: تضمن قانون المالية 2001 في سياق الإصلاح الجبائي إحداث ضريبة على الدخل الإجمالي، وجاء في نص المادة رقم (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مايلي: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"¹. ومنه فهي ضريبة تصريحية، سنوية (بعدما كانت نوعية ونسبية) ويخضع اقتطاعها لسلم تصاعدي بالشرائح. وفيمايلي السلم الضريبي للـ (IRG) لسنتي 1999 و 2003.

الجدول رقم (33): السلم الضريبي على الدخل الإجمالي لسنتي 1999 و 2003

الدخل الخاضع للضريبة (1999) بـ (دج)	معدل الضريبة %	الدخل الخاضع للضريبة (2003) بـ (دج)
غير المتحصل على 60.000	0	غير المتحصل على 60.000
من 60001 إلى 180.000	10	60001 إلى 180000
180001 إلى 360.000	20	180001 إلى 360000
360001 إلى 720.000	30	360001 إلى 1080.000
720001 إلى 1902000	35	1080.000 إلى 3240000

¹ المادة (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 21.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

يزيد عن 1902000	40	يزيد عن 3240000
-----------------	----	-----------------

المصدر: قانون المالية لعامي 1999 و 2003.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن:

التعديلات الحاصلة في 2003 مست شرائح الدخل المرتفعة، بينما الحد الأدنى المعفى من الضريبة في كلا الجدولين محدد ب 60000 دج والذي يعتبر زهيدا خصوصا مع ارتفاع مستوى الأسعار وتدهور القدرة الشرائية، والذي من المفروض أن يضمن هذا الحد المستوى المعيشي العادي للمكلف.

الدخل الخاضع للضريبة وفق قانون المالية 2003 يتميز بطول الشرائح، إذ نجد طول الشريحة الثانية 120.000 دج أما الشريحة الثالثة فهو أكبر 180.000 دج وهذا لصالح الدخل المرتفعة، وهذا ما يبين عدم مرونة التصاعدية المعتمدة، لذلك يجب أن تكون الشريحة الأولى واسعة حتى يمكن التخفيف من حدة التقلبات في الدخل.

وفي هذا السياق، وفي منظور الإصلاحات الجبائية لـ 2008 أدرج تعديل في السلم الضريبي لـ (IRG) وكنا قد تطرقنا له في الفصل الثالث من هذا البحث (الجدول رقم 16، ص 131) والهدف منه تدنية العبء الذي يتحمله ذوي الدخل المنخفضة وتثبيت العبء الذي يتحمله ذوي الدخل المتوسطة والمرتفعة. إضافة لذلك فتخفيض نسب وعدد شرائح الضريبة على الدخل الإجمالي يساهم في تبسيط إجراءات تحصيل الضريبة ومن ثم سهولة مراقبتها، على الرغم من التعديل الحاصل إلا أن السلم المطبق لم يحل مشكلة التباعد في الشرائح، فطول الشريحة الثانية 240.000، والمفروض أن تكون الانتقال في المعدلات المطبقة بين شريحة وأخرى بنسبة صغيرة حتى لا يحاول المكلف تدنية دخله بالتهرب أو إخفاء جزء من دخله للاستفادة من المعدل المنخفض الموجود بالشرائح الأولى.

أهم ما يؤخذ بعين الاعتبار في هذه الضريبة (صنف الرواتب والأجور) طريقة التحصيل من المنبع أو ما تسمى بصيغة أخرى الاقتطاع من المصدر، التي تعد أداة من أدوات الرقابة على المكلفين وتحد من ظاهرة التهرب الضريبي خصوصا إذا علمنا أن ضريبة IRG صنف الرواتب والأجور تتحمل العبء الكبير من مجموع إيرادات ضريبة IRG، وقد بلغت حصيلة ضريبة IRG/ صنف الأجور في 2002 ما قيمته 51629 مليون دج في حين بلغت الأصناف

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

الأخرى ما قيمته 19128 مليون دج¹. زيادة على ذلك تتعامل إدارة الضرائب مع 10 ملايين ممول ومكلف، منهم 7,5 مليون ذوي الرواتب والأجور (إحصائيات 2008)².

2- الضريبة على أرباح الشركات: Impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) تنص المادة رقم (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة (136) وتسمى بالضريبة على أرباح الشركات"³.

وُضع في إطار التمييز بين النظام المطبق على الأشخاص الطبيعية نظام ضريبي خاص بالشركات - ضريبة على أرباح الشركات - والتي تعمل على حداثة جباية الشركات واستخدامها أداة للإنعاش الاقتصادي. فهي ضريبة تهدف إلى التنظيم الاقتصادي الذي يسمح بتخفيض العبء الضريبي المطبق على الشركات.

مرت الضريبة على أرباح الشركات بعدة تعديلات، فبعدما كان المعدل (38%) خُفض إلى (30%) وفق المادة (14) من قانون المالية لسنة 1999 ليعدل في سنة 2008 ليصبح المعدل (25%) كمعدل عادي.

تساهم الضريبة على أرباح الشركات في تعزيز الرقابة من خلال ما تتميز به:
✓ البساطة: سواء بالنسبة للمكلف أو لإدارة الضرائب، إذ أن هؤلاء المكلفين مطالبون بتصريح وبضريبة واحدة على الأرباح، وبالتالي تسهيل عملية مسك الملفات الضريبية ومراقبتها.

✓ تعتمد الجزائر عند تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس IBS بتحديد سقف لتكاليف ورفض تكاليف أخرى، وهي وسيلة للحد من التهرب الضريبي (مثلا الهدايا المقدمة من طرف المؤسسة لموظفيها والتي لا ينبغي أن لا تتجاوز سعر معين)

✓ ألغت الجزائر في قانون المالية 2009 المعدل المخفض في إطار إعادة الاستثمار* وأعطت للمؤسسة إعفاءات جبائية لمدة (03) سنوات، وعلى المؤسسة استثمار ما مقداره الإعفاء

¹ محمد رجراج، النظام الضريبي الجزائري - تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة-، مرجع سابق، ص 77.

² نصيرة يحيوي بوعون، الضرائب الوطنية والدولية، مرجع سابق، ص 53.

³ المادة (135)، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 67.

* منذ تأسيس ضريبة IBS كان يُمنح معدل مخفض (الذي يساوي نصف معدل IBS المفروض) في إطار إعادة الاستثمار.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

المتحصل عليه. والهدف منها - بطريقة غير مباشرة- تشجيع التصريح من قبل المكلفين من أجل الاستفادة من الإعفاء.

3- الرسم على القيمة المضافة: (TVA) Taxe sur la Valeur Ajoutée تأسس الرسم على القيمة المضافة TVA بموجب قانون المالية لسنة 1991 في ظل الإصلاحات التي شهدتها الاقتصاد الوطني، بدلا من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS) اللذان صدرا بموجب الأمر 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر/كانون الأول 1976. يطبق الرسم TVA خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية وتتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، كما تسمح TVA بإمداد إيرادي منتظم لخزينة الدولة، إلا أن بداية تطبيق TVA في الجزائر عند صدور القانون وجد صعوبات فمثلا نجد قانون المالية لسنة 1992 حدد الرسم في أربع معدلات: المعدل الخاص المنخفض (7%)، المعدل المنخفض (13%)، المعدل العادي (21%)، المعدل المرتفع (40%)، لكن الجزائر تداركت هذا الوضع في قانون المالية 2005 وقلصت المعدلات إلى معدلين، المعدل العادي بنسبة (17%)، المعدل المنخفض (7%)، وقد تم ذكر العمليات الخاضعة لمعدل (7%) في المادة 23 من قانون الرسوم على الأعمال¹. أما باقي العمليات غير المذكورة في هذه المادة فإنها تخضع لمعدل 17%.

إن للرسم TVA أهمية كبيرة في تمويل الخزينة العامة وتشجيع الاستثمارات والمنافسة نظرا لاتساع مجال تطبيقها ولحياديته وشفافيتها، وبالتالي فهي أداة للإنعاش الاقتصادي. ما يهمننا في TVA في موضوعنا، أنها تعمل على ضبط المعاملات التجارية، إذ يمنح الرسم على القيمة المضافة للخاضعين لهذه الضريبة إمكانية خصم مبلغ الرسم المحمل على مشترياتهم من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم، ويتعدى مجال الخصم ليشمل عمليات القطاعين الإداري والتجاري، بالإضافة إلى العمليات الخاصة بتأدية الخدمات والتي ترتبط بالنشاط الخاضع للضريبة (TVA)، وبالتالي المكلفون مجبرون على التعامل بالفواتير للاستفادة من الخصم وهذا ما يساعد المحقق الجبائي من تتبع المتملصين من أداء الضريبة عن طريق ما تتضمنه الفواتير من المعلومات والتي تمثل وسيلة فعالة في تقليص ظاهرة الغش والتهرب

¹ المادة (23)، قانون الرسوم على الأعمال، ص20.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

الجبائي، وتعزيزا لعملية الرقابة أضيف مؤخرا (في 2009) شرط آخر وهو التعامل بالمصرف الذي يزيد من فعالية الرقابة عند طلب المحقق للكشوف المصرفية، وكان تحفيز المتعاملين الاقتصاديين على استعمال الصك كوسيلة للتسديد عن طريق:

✓ اقتصار الاستفادة من التخفيضات فيما يخص الرسم على النشاط المهني على العمليات المنجزة بواسطة طرق أخرى غير الدفع النقدي.

✓ عدم قابلية خصم TVA بالنسبة للفواتير المسددة نقدا عندما يتجاوز مبلغها 100.00 دج.

✓ إلزامية دفع الضرائب والرسوم بمختلف أنواعها بطرق غير نقدية وذلك بالنسبة للمبالغ التي تفوق السقف المحدد بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

إضافة للميزة السابقة (استعمال الصك) أعيد تنظيم طرق استرجاع TVA عن طريق:

✓ تحديد آجال تقديم طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة قبل العشرين (20) يوما من الشهر الموالي للفصل المدني الذي تم خلاله تشكيل القرض.

✓ منع تأجيل عملية خصم قرض TVA الذي طلب استرجاعه حين إيداع طلب الاسترجاع.

✓ تحديد 30.000 دج كحد أدنى لقرض TVA القابل للاسترداد Remboursable في نهاية مرحلة (03) أشهر المتتالية.

✓ اشتراط عمليات استرجاع TVA في حالة التوقف عن النشاط إلى تسوية الوضعية الجبائية الإجمالية للمدين بالرسم.

ومنه فالخصم (الحسم) يسمح بتوسيع القاعدة الضريبية بإدخال المجتمع غير الرسمي إلى الاقتصاد الرسمي¹، كما أنه يشجع المكلفين على تقديم حساباتهم للدولة وبالتالي المساهمة في بناء الاقتصاد الوطني.

لقد قمنا بعرض كل من IRG و IBS و TVA باعتبارها أهم الضرائب التي شملها الإصلاح الضريبي وتعزيز الرقابة الجبائية ولكل واحدة من هذه الضرائب دور في اكتشاف الأخطاء أو التلاعب، ولها دور أكبر في تمويل خزينة الدولة، وفيما يلي نسبة التحصيل لكل من الضرائب السابقة.

¹ محمد رجراج، النظام الضريبي الجزائري - تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة-، مرجع سابق، ص 102.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

الجدول رقم (34): التحصيلات المحققة في 2010/09/30 **الوحدة: مليار دج**

الهيئات	2009	9 أشهر لعام 2010	معدل النمو لـ 9 أشهر (%) (2019/2009)	معدل التنفيذ (%) لـ 9 أشهر 2010
الجباية العادية للمديرية العامة للضرائب	735,9	639,1	16	105
الجباية العادية للجمارك	417,1	319,4	-2	97
مداخل ألاك الدولة	19,5	12,5	17	104
مجموع الجبابة العادية	1172,4	971,0	9	102

المصدر: وزارة المالية/المديرية العامة للضرائب/مديرية العمليات الجبائية والتحصيل/مديرية الإحصائيات والتحليل.

يتضمن الجدول السابق الجبابة العادية التي ارتفعت إلى 971,0 مليار دج، مقارنة بـ 9 أشهر الأولى لعام 2008 التي بلغت 888,1 مليار دج، بفائض قيمة تقدر بـ 82,9 مليار دج بمعدل نمو 9%. ولتفسير هذه النتائج ندرج الجدول المدرج ضمن الملاحق، بالملحق رقم (06).
تُفسر نتائج 9 أشهر الأولى لعام 2010 بـ:

الضريبة المجمعة في الداخل (المديرية العامة للضرائب) التي ارتفعت من 551,80 مليار دج في 2009/09/30 إلى 639,1 مليار دج في 2010/09/30 بفائض قيمة يقدر بـ 87,3 مليار دج. وهذا ما يبينه الجدول المبين بالملحق رقم (07).

يعود الارتفاع في الضرائب إلى الضرائب المباشرة التي ارتفعت من 352,3 مليار دج في 2009/09/30 إلى 426,6 مليار دج في 2010/09/30 بفائض قيمة 74,3 مليار دج.

الرسم على القيمة المضافة المحصلة في الداخل التي سجلت 143,6 مليار دج في 2010/09/30. وعلى العموم من خلال الجدولين السابقين نلاحظ أن المديرية العامة للضرائب والإدارات الأخرى استطاعت تحقيق نتائج إيجابية على مستوى الحصيلة الضريبية مقارنة بالأهداف المسطرة في قانون المالية التكميلي لـ 2010.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

ثالثا: الإجراءات التشريعية: سنتناول في هذا المطلب أهم الإجراءات الحديثة في التشريعات الجبائية (من خلال قوانين المالية والقوانين التكميلية) التي تساهم في تعزيز الرقابة الجبائية وفي مكافحة الغش والتهرب الجبائي، نذكر:

✓ حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2005 تنص المادة (02) على تأسيس رسم خاص للتوطين البنكي يطبق على عمليات الاستيراد، يسدد الرسم بسعر مقداره 10.000 دج - بدون وجود أية اعتبارات لتحديد هذا المبلغ- عند كل طلب يتعلق بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية استيراد، ويسدد لدى قابض الضرائب ويترتب عنه منح شهادة وتسليم إيصال عن ذلك¹. تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عند الحاجة عن طريق التنظيم.

يمنع أي شخص من الاستيراد بدون رسم التوطين البنكي **La taxe de domiciliation bancaire**، حيث يتضمن التوطين ملف فيه كل المعلومات عن المستورد (احترام الالتزامات الجبائية، سعر البيع، طرق الدفع، الموردون،...)، وبذلك هو بمثابة رقابة جيدة على عمليات الاستيراد، والدليل على ذلك هو ما علمناه من المديرية العامة للضرائب أن هناك أشخاصا تركوا هذا الملف وآخرون تهربوا و تخلوا عن الاستيراد، وبالتالي بقيت مجموعة صغيرة تحسن الإدارة الضريبية مراقبتها. ولقد أثمرت هذه العملية على وجود قائمة تتضمن ما يقارب 3773 مستورد غشاش **Fraudeurs** وتم بذلك اطلاع مجموع المديريات الولائية للضرائب بهذه القائمة، وإلى غاية 2008/12/31 تم إحصاء ما يقارب 4272 مستورد مقصى بينما تم إعادة سحب 98 مستورد من هذه القائمة بعد تسوية وضعيتهم الجبائية بصورة تلقائية².

✓ إدخال رقم التعريف الجبائي وإصدار بطاقات مغناطيسية للمتعاملين من أجل الشروع في إرساء منظومات معلوماتية متكاملة لأجل إدارة الضريبة، وتم تحديد 21500 بطاقة معدنية مغناطيسية حررت لغاية 2008/12/31 من قبل مصالح الضرائب في الجزائر، وأن المتعاملين الذين لا يملكون لحد الآن بطاقة معدنية لن يستطيعوا تنفيذ عمليات ضريبية، جمركية ومصرفية³. ولهذا تعد البطاقة المغناطيسية فعالة في عملية الرقابة لاحتوائها على

¹ المادة (02)، الأمر رقم (05-05) مؤرخ في 2005/07/25، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجريدة الرسمية، 2005/07/26، العدد 52، ص3.

² إلياس كشاوي، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني - حالة الجزائر -، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص193.

³ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

شريحة معدنية تتضمن كل المعطيات والمعلومات عن المكلف مسجلة في قاعدة بيانات لكل من الجمارك والمصرف والإدارة الضريبية.

✓ منع الأشخاص الذين لا يحوزون على رقم التعريف الجبائي من إتمام إجراءات التوطين البنكي والجمركي المتصلة بعمليات التجارة الخارجية.

✓ تحديد خصم مصاريف مقر الشركات الأجنبية في حدود 1% من رقم الأعمال بعدما كانت في حدود 10%¹.

✓ إخضاع للضريبة الجزائرية الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة².

✓ إلزامية إعادة استثمار حصة من الأرباح المعفاة التي تتناسب مع الامتيازات المخولة³. وهذا ما حدث في ضريبة الأرباح على الشركات (IBS).

✓ سحب الامتيازات الجبائية الممنوحة للمتعاملين الاقتصاديين غير الملتزمين وإعادة تأسيس الضريبة.

✓ إخضاع بعض المنتجات والمواد والبضائع لدفتر الشروط⁴. ويحتوي هذا الدفتر على مختلف المعلومات (رأس المال، موازنة لـ 6 سنوات،...) بمعنى أنه يتضمن الشروط التي تمكن من عملية الاستيراد والتصدير.

✓ التقويم الثنائي للوعاء الضريبي للوعاء الضريبي لأرباب العمل في حالة عدم التصريح بالأجور، لأنه أحيانا يقومون باقتطاع الأجور ولا يدفعونها للدولة خصوصا المؤسسات الأجنبية.

✓ تطبيق غرامة 50% على طرفي المعاملة في حالة مخالفة قواعد الفوترة.

✓ إلزامية التصريح بالرسم على القيمة المضافة المفوترة، وذلك في الجدول المفصل الخاص ويتم هذا عند تقديم المكلف للموازنة يعطي معها état client معلومات عن الزبائن وتشجيعا له يمنح تخفيض على الرسم على النشاط المهني (TAP) Taxe sur l'Activité Professionnelle.

¹ المادة (08)، القانون رقم (12-07) مؤرخ في 2007/12/30، يتضمن قانون المالية 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2007/12/31، العدد 82، ص 5.

² المادة (09) من قانون المالية 2008، المرجع السابق، ص 6.

³ الأمر رقم (02-08) الموافق لـ 2008/07/24، يتضمن قانون المالية التكميلي لعام 2008، مرجع سابق.

⁴ المادة (84)، القانون رقم (24-06) مؤرخ في 2006/12/26، يتضمن قانون المالية 2007، مرجع سابق، ص 27.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

- ✓ إلزامية إلحاق مع التصريح الشهري (G50) جدول خاص بالرسم على القيمة المضافة للاستفادة من حق الخصم، وهذا من أجل تتبع Fournisseurs ودفعهم لـ TVA.
- ✓ إخضاع للضريبة، في حالة تحويل وجهة الامتيازات الممنوحة الوعاء الضريبي المعفى¹.
- ✓ إخضاع للضريبة فارق القيمة للوعاء الضريبي الناجم عن الهبات لذي القاربة التي تتعدى الدرجة الأولى (يوجد الدرجة الأولى والدرجة الثانية، أما الدرجة الأولى فنقصد بها الأب لابن والزوج لزوجته، أما غير ذلك فيخضع للضريبة).
- ✓ تقديم مستخرج من الجدول مصفى للشطب من السجل التجاري.
- ✓ إقصاء الأشخاص المحكوم عليهم بالغش من المناقصات وفقا لقانون المالية 2007.
- ✓ إنشاء مصلحة التحريات الجبائية (SIF) un Service d'Investigations Fiscales مكلفة بالقيام بتحقيقات على المستوى الوطني من أجل الكشف عن مصادر التهرب والغش الجبائي تحدد كفاءات إدارة هذه المصلحة عن طريق التنظيم²، وستنشأ هذه المصلحة في قلب المديرية العامة للضرائب. لهذه المصلحة هدف ثاني وهو الرقابة على التدفقات وحركات رؤوس الأموال من وإلى الجزائر بسبب ظهور العولمة والمبادلات وتفتح السوق الجزائري على السوق الخارجي ووجود استثمارات أجنبية في بلادنا، إضافة لعدم كفاية الإمكانيات القانونية والتنظيمية المباشرة لضبط هذه التدفقات والتحركات على المستوى الاقتصادي.
- إلا أن هذه المصلحة لحد الآن وبعد سنتين من صدور القانون لم تنشأ بعد، وهذه مشكلة من مشاكل دول العالم الثالث - ومن بينها الجزائر - صدور الكثير من التشريعات دون تطبيقها على الواقع الفعلي.
- لتقييم هذه المصلحة، حصلنا على المشروع الذي طرح من خلاله ضرورة إنشاء SIF من وزارة المالية -على مستوى المديرية العامة للضرائب- لأن القانون لم يفصل بالمادة (45) وكانت المهام المسندة لهذه المصلحة ما يلي³:
- تعزيز عملية الرقابة على مستوى الإدارة المركزية.

¹ المادة (15) من قانون المالية 2009، مرجع سابق، ص6.

² المادة (45) من قانون المالية 2009، مرجع سابق، ص14.

³ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، مشروع إنجاز SIF.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

- البحث والتأكد من كل المخالفات والاعفالات التي تحدث على مستوى التشريعات والقواعد الضريبية.
- البحث، معالجة، تجميع، نشر وتحليل المعلومة الجبائية التي يمكن أن تكشف وتضبط محاولة تهرب.
- تنسيق وتنظيم إجراء تقييم المعلومة الجبائية من أجل تحديد الوعاء، تحصيل ومراقبة مختلف الضرائب والرسوم.
- مساعدة مصالح الرقابة في تنفيذ مهامهم في حالة وجود ممارسات تدليسية مشتبته فيها.
- إنجاز تحقيقات وتحريرات على المستوى الوطني بأوامر إصدار المهام قانونيا موقعة من قبل المدير العام لدى كل الهيئات القانونية باستخدام حق الاطلاع، المعاينة، التحقيق والاسترداد.
- إنشاء مراكز إعلام خاص بـSIF قادر على ضبط محاولات التهرب.
- اللجوء إلى مختلف الهيئات المرتبطة بالمديرية العامة للضرائب (DID,DGE,DIW,CDI,...) في إطار تنفيذ مهامها.
- إجراء تدخلات من أجل التأكد من العناصر المادية التي يمكن أن يخفيها المكلف للتهرب منها.
- إنجاز تحقيقات في المحاسبة والوضعية الجبائية الشاملة من طرف فرق المراقبة المرتبطة بـSIF بطلب المدير العام خصوصا الملفات الأكثر تلاعبا فيها.
- اقتراح في حالة التحقيق VC أو التحقيق VASFE الملفات غير المعنية بإمسائها مصلحة التحريات الجبائية SIF.
- تنفيذ مهام خاصة بالتعاون مع مؤسسات مالية، السلطات القضائية المشاركة في محاربة التهرب.
- تعزيز الإجراء الملازم للمساعدة الدولية في إطار التحقيق والبحث عن المعلومة الجبائية المرتبطة بالتهرب.
- مما سبق يتبين لنا أن SIF تسعى لمكافحة التهرب الضريبي مثلما تسعى إليه باقي المديريات الفرعية (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية)، إلا أنها تحاول التخصص في بعض الرقابات لم تقم بتحديدها، إضافة لمحاربة التهرب على المستوى الدولي. وهذا أحسن لكي لا يحدث تداخل

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

في وظائف المديريات، لأن المشكلة ليست في إنشاء مصالح جديدة بقدر ما هي الكفاءة والإتقان في العمل.

✓ تجريم الغش الضريبي بمعنى أن الإدارة الضريبية كيفت الغش الضريبي لأحكام قانون الإجراءات الجبائية.

من خلال عرضنا للتشريعات نجد أن المشرع الجزائري أخذ بعين الاعتبار تقريبا كل مظاهر الغش الموجودة في الجزائر، وحاول تداركها بتقنيته سواء في قانون المالية أو قانون الإجراءات الجبائية أو قوانين أخرى من أجل ردع المكلف المتهرب من أداء التزاماته الضريبية، لهذا نتساءل أين تكمن المشكلة؟

رابعا: إجراءات على مستوى الإدارة الجبائية: أثناء ندوة إطارات الإدارة الجبائية المنعقدة يوم 2009/12/21 حول عصرنة* الإدارة الجبائية في المراحل المقبلة أكد وزير المالية على مواصلة العصرنة سواء من حيث منطلقاتها القانونية والتنظيمية أو آلياتها ووسائلها، تحسين نوعية أدائها وتعميقها. وفي هذا السياق شدد وزير المالية على ضرورة تكييف الإدارة الجبائية مع التحولات التي يشهدها عالم الأعمال وتطور المجتمع الجزائري عامة نظرا للدور الذي تلعبه هذه الأخيرة سواء في ضبط النشاط الاقتصادي للبلاد أو من حيث مهمتها في تعبئة موارد الميزانية.

تريد الإدارة الضريبية تأكيد أن un contribuable bien informé est plus apte à s'acquitter volontairement et spontanément de ses obligations fiscales¹ ومنه فالتوعية الجيدة للمكلف تدفعه لأداء واجباته تلقائيا، ولهذا الغرض أدخلت إصلاحات جديدة على مستوى الإدارة الجبائية لتحسين أدائها وزيادة قدرتها على الرقابة، وسنقوم بتحليل جوانب عديدة، نذكر منها:

* تستعمل الجزائر مصطلح عصرنة كترجمة لـ Modernisation، وهي بمعنى تحديث.

¹ Lettre de la DGI, Modernisation de l'administration fiscale- transparence, efficacité et efficience, N°30, 2010, P01.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

1- الناحية الهيكلية: يتميز التنظيم الجديد لهياكل الإدارة على المستوى المركزي والجهوي بـ:

1-1- على المستوى المركزي: تم تأسيس مديرية العلاقات العمومية والاتصال Direction des Relations Publiques et de la Communication (DRPC) ومديرية الإعلام والتوثيق (DID) Direction de l'Information et de la Documentation. الذي يعد تقدما هاما.

أ- مديرية العلاقات العمومية والاتصال: DRPC تمثل هيئة الاتصال على المستوى المركزي ويتمثل دورها الأساسي في دراسة واتخاذ التدابير المناسبة من أجل تحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والخاضعين للضريبة والسهل على التطبيق الفعلي لهذه التدابير من طرف المصالح. أما على المستوى المحلي فنجد مصالح استقبال على مستوى كل من (المديريات الجهوية والولائية، مديرية كبريات المؤسسة، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية* للضرائب).

وبما أن وسائل الاتصال هي الوسيلة الإعلامية الحديثة بين المكلف والإدارة خُطت الجزائر خطوات نحو الارتقاء في هذا المجال وأهم ما حدث في السنوات الأخيرة ما يلي¹:

- تحسين مستوى الإعلام الجبائي لدى الجمعيات والاتحادات المهنية التي تمثل أكبر فئة من الخاضعين للضريبة، خاصة عندما يتعلق الأمر بإعداد نصوص تشريعية تخصهم أو طرح سياسة جبائية جديدة في إطار عصرنه (تحديث) الإدارة الجبائية.

- أجرت مديرية العلاقات العمومية والاتصال عدة حوارات خلال سنة 2008 مع وسائل الإعلام (جريدة الشروق، جريدة المساء، La tribune، الإذاعة الوطنية، حصة تلفزيونية في قطاع المالية)

- أعطت DGI أولوية كبيرة لموقعها الإلكتروني من خلال إثرائه بمعلومات جبائية وإعادة صياغته عند كل تعديل يمس التشريع الجبائي.

* سيتم شرح المراكز الجوارية للضرائب لاحقا.

¹ Lettre de la DGI, Les relations de l'administration fiscale à l'utilisateur, une nouvelle approche, N°38, 02/2009, P05.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

- انتهجت سياسة إعلامية وتوعية للمادة الجبائية سواء عن طريق البلاغات الجبائية (قوانين المالية، القوانين التكميلية،...) أو الوثائق الجبائية (منشورات المديرية العامة للضرائب، قوانين الضرائب، الدلائل، رسائل المديرية العامة،...)

ب- مديرية الإعلام والتوثيق: DID وهي مكلفة بإقامة شبكة معلوماتية جبائية باستعمال الإعلام الآلي.

1-2- على المستوى الجهوي: تم إنشاء مصالح جديدة عملية قائمة على أساس تقسيم فئة المكافين بالضريبة حسب طبيعة الخضوع للضريبة وكذا نسبة مشاركة كل فئة من المكافين بالضريبة في ميزانية الدولة، من خلال ما أطلقت عليه الجزائر تسمية "التجزئة" ويتجسد هذا التنظيم في إنشاء 3 هياكل كبيرة جديدة وهي:

أ- مراكز الضرائب: CDI والتي تم الحديث عنها سابقا في الفصل الثاني (ص 68).

ب- المراكز الجوارية للضرائب: Centres de Proximité des Impôts (CPI) وهي هياكل تختص في إدارة ملفات صغار المكافين الخاضعين للضريبة الجزافية، وتجميع مهام الإدارة الجبائية بين الوعاء، المنازعات والتحصيل وكذا تبسيط وتسهيل الإجراءات بالإضافة إلى التحكم الجيد في المادة الضريبية الخاضعة للنظام الجزافي ومداخل الأشخاص، وكذا إقامة مراكز متخصصة في إدارة الجبائية العقارية والمعادن النفيسة، الكحول، التبغ، وكذا الجبائية المحلية والفلاحية¹.

ت- مديرية كبريات المؤسسات: DGE سبق وتعرضنا لهذه المديرية في الفصل الثاني بشكل مفصل، أما الآن فسنحدث عنها في الجانب العملي باعتبارها تدير الملفات الكبرى ذات أهمية جبائية معتبرة وتعزيز هذه المديرية يشكل المحور الرئيسي في إستراتيجية تنمية الإدارة الجبائية، وفي هذا الصدد تشكل DGE ركيزة التجزئة المعتمدة من طرف السلطات العمومية وهي تقع في أعلى الهيكل الهرمي بعدد محدود من المؤسسات (1500 مؤسسة تقريبا) أي 1% من تعداد الخاضعين للضريبة - وهذا قليل جدا مقارنة لأهميتها الضريبية، غير أنه تم تحصيل برسم سنة 2009 ما يزيد عن 400 مليار دج أي 45% من تحصيلات المديرية العامة

¹ إلياس كشاوي، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني، مرجع سابق، ص 182.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

للضرائب¹. ومن المنتظر - حسب المدير العام للضرائب- أن يدعم هذا الجهد في الأشهر القادمة من خلال الأعمال الواجب القيام بها على مستوى DGI والتي تتضمن²:

- إجراء عمل تفكيري ودراسات حول مركزية الرسم على النشاط المهني على مستوى قبضة المقر المركزي.

- اعتماد التصريح عن بعد بصفة تدريجية.

- مراجعة الحد الأدنى للتكليف إزاء مديرية كبريات المؤسسات.

- التحويل التدريجي لملفات الشركات الأجنبية.

- انتقال عملية تحويل الأموال إلى الخارج إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليميا.

- تحسين الإجراءات وأداء التطبيق المعلوماتي.

هذه الأعمال لم تنفذ وتحاول الإدارة دراستها وتحقيقها على أرض الواقع.

أما نتائج الرقابة لهذه المديرية DGE فهي كمايلي:

الجدول رقم (35): نتائج الرقابة (التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق) لـ DGE

هيئات الرقابة	2006	2007	2008	*2009
عدد المراقبين				
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	18	17	15	17
المديرية الفرعية للهيدروكربور Hydrocarbures	6	6	4	6
المجموع	24	23	19	23
الملفات المنجزة				
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	30	41	34	30

¹ مالية، أخبار، نشرة شهرية تصدر عن وزارة المالية، مرجع سابق، ص7.

² المرجع السابق.

* تتعلق بيانات 2009 بالفصل الأول فقط.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

24	11	20	13	المديرية الفرعية للهيدروكاربور
54	45	61	43	المجموع
الحقوق والغرامات المسترجعة في التحقيق المحاسبي (VC) بـ (دج)				
9.081.776.778	1.726.124.060	2.351.206.440	58.835.155.211	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
3.115.855.511	4.630.503.813	1.382.939.929	131.603.848	المديرية الفرعية للهيدروكاربور
12.197.632.289	6.356.627.873	3.734.146.369	58.966.759.059	المجموع (1)
الحقوق والغرامات في الرقابة على الوثائق (CSP) بـ (دج)				
647.114.105	7.518.706.788	11.620.032.663	4.081.150.077	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
870.936.641	1.068.418.976	1.652.899.267	601.278.155	المديرية الفرعية للهيدروكاربور
1.518.050.746	8.587.125.764	13.272.931.930	4682.428.232	المجموع (2)
13.715.683.035	14.943.753.637	17.007.078.299	63.649.187.291	المجموع (2+1)

المصدر: مديرية كبريات المؤسسات.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مديرية كبريات المؤسسة حققت أعلى تحصيل في 2006 وهي السنوات الأولى لبداية نشاطها الذي بلغ 63649187291 دج، إلا أننا نسجل انخفاضا كبيرا في مجموع الحقوق والغرامات المسترجعة المسجل في عامي 2007 و 2008 رغم زيادة عدد الملفات الخاضعة للرقابة، والسبب يعود إلى أن أغلب المؤسسات المراقبة لم يترتب عليها إعادة التقويم، زيادة على ذلك الحوادث التي تحدث خارج نطاق الرقابة كوفاة الشخص المكلف بالرقابة مثلا وغيرها.

2- توفر الإمكانيات البشرية: تحدثنا في الفصل الأول عن الإمكانيات البشرية وتأثيرها على مردودية أداء الجهاز الرقابي. فبوجود مراقبين مؤهلين بالعدد الكافي من أهم العوامل التي تساهم في كفاءة ونزاهة الإدارة الضريبية ومنه تعزيز الرقابة الجبائية. لهذا سنقدم في هذا الفصل الجانب العملي والإحصائي للموارد البشرية للإدارة الضريبية في الجزائر حسب المعلومات المتوفرة لدينا.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

حسب ما جاءت به الإدارة الضريبية وما قلناه سابقا أن لكل مراقب ملفا واحدا يقوم بإدارته ومراقبته، لكن الواقع العملي يثبت عكس ذلك فاستنادا للجدول رقم (19) وبعملية بسيطة نجد:

• في 2006 يقوم 483 مراقب بمراقبة 2463 ملف (278 ملف للتحقيق المعمق + 2185 ملف للتحقيق المحاسبي).

• في 2007 يقوم 470 مراقب بمراقبة 2571 ملف (428 ملف للتحقيق المعمق + 2143 ملف للتحقيق المحاسبي).

• في 2008 يقوم 460 مراقب بمراقبة 2686 ملف (357 ملف للتحقيق المعمق + 2329 ملف للتحقيق المحاسبي).

كما يقوم هؤلاء المكلفين بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق التي لم نتطرق إليهما في هذه الدراسة. أما من ناحية العدد، فنجد أنه غير كافٍ والدليل على ذلك ما يبينه الجدول رقم (19) إذ نلاحظ أن المجموع الكلي لعدد المراقبين يتناقص من سنة 2006 إلى 2008 في حين مجموع الملفات يتزايد وهذا ما يبين نقص الإدارة للإمكانات البشرية المؤهلة، وقد انتقل عدد الموظفين في إدارة الضرائب من 13485 سنة 1989 إلى 22500 سنة 2002¹، فهو عدد ضئيل مقارنة بحجم النشاط الاقتصادي وعدد المكلفين الذي يزداد من سنة إلى أخرى حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (36): تطور عدد المكلفين في النظامين الحقيقي والحزافي خلال الفترة

(1997-2003)

البيانات السنوات	عدد المكلفين في النظام الحقيقي	معدل النمو	عدد المكلفين في النظام الحزافي	معدل النمو	إجمالي عدد المكلفين	معدل النمو
1997	163488	—	541765	—	705253	—
1998	170627	4,36%	529026	2,35%-	699653	0,79%-
1999	182546	6,98%	570953	7,92%	753499	7,69%

¹ إلياس كشاوي، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني، مرجع سابق، ص 77.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

2000	308464	%68,97	687722	%20,45	996186	%32,2
2001	379085	%22,89	824707	%19,91	1203792	%20,84
2002	314486	%17,04-	735178	%10,85-	1049664	%12,8-
2003	353171	%12,3	719177	%2,17-	1072348	%2,16

المصدر: إلياس كشاوي، ظاهرة الغش والتهرب الجبائي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني، مرجع سابق، ص78.

حسب معطيات الجدول السابق نلاحظ أن عدد الخاضعين للنظام الجزافي أكبر من عدد الخاضعين للنظام الحقيقي وهذا يدل على أن المكلفين لا يميلون إلى مسك دفاتر محاسبية، وفي هذه الحالة تصعب عملية الرقابة التي تتطلب وجود عدد كبير من المراقبين وبالتالي تسهل عملية التهرب من أداء الضريبة، ولو نقارن إجمالي عدد المكلفين في سنة 2002 نجد أنه يفوق بكثير عدد الموظفين في الإدارة الضريبية.

إلى جانب العدد المناسب المفروض أن يتوفر في الإدارة الضريبية، يجب أن يتوافر في القائمين بأعمال الرقابة شروط معينة بحيث يكونون على مستوى من الكفاءة المهنية اللازمة التي تمكنهم من القيام بأعمال الرقابة على خير وجه. إذ أن كفاءة هؤلاء العاملين وأمانتهم ستؤدي إلى عدم حدوث الأخطاء والمخالفات أو تقليلها وإلى إعداد قوائم مالية سليمة والعكس في حالة وجود ضوابط رقابية قوية ولكن مع أشخاص غير أكفاء وغير موثوق بهم فإننا نتوقع تحايلهم على هذه القواعد والضوابط الرقابية¹. أما عن الإدارة الضريبية في الجزائر فهي تفتقر لمبدأ التخصص في التحقيق الجبائي، فالمراقبين الحاليين لا يحملون شهادة الدراسات العليا وكلهم خريجي جامعات. إلا أن الالتحاق بمهنة الرقابة يكون على أساس مسابقة وطنية تنظمها وزارة المالية وبعدها يتم التكوين في 3 مدارس مختلفة الأولى وهي المدرسة الوطنية للضرائب (ENI) لمدة سنة، الثانية المدرسة المركزية للضرائب (ECI) لمدة سنتين. والثالثة هو معهد الاقتصاد الجمركي والجبائي.

¹ خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

إن وجود 3 مدارس فقط على المستوى الوطني ومدة التكوين، غير كافية لتكوين مراقبين متخصصين في الجباية والمحاسبة والإدارة والقانون والتخصصات الأخرى التي تحتاجها الإدارة في عملها الرقابي. إضافة لعدم توفر الخبرة الكافية لشغل عمل المفتش أو المراقب الذي يتطلب وجود فترة كافية من التدريب في مجال التخصص الذي سيعمل فيه قبل البدء بأعمال الرقابة الفعلية ومسؤوليته عنها.

في إطار الاهتمام بالتكوين كمحور لدعم برنامج تحديث قطاع المالية، قامت الجزائر في 2008 بدورات قصد النهوض بالإمكانات البشرية، وهي¹:

- تخصيص 5913 مراقبا على اختلاف الفئات وتتفرع كالتالي:
- استفاد 2538 مراقبا من دورات الإتقان المتصلة بالتقنيات الجبائية؛
- 296 إطارا استفادوا من الدورات المتعلقة بإدارة المنظمات؛
- 1966 مراقبا زاولوا دورات تكوينية في الإعلام الآلي على مستوى مختلف معاهد التكوين المهني المتواجدة عبر التراب الوطني؛
- 1104 عنصرا من مدقي الحسابات ورؤساء مصالح جباية المؤسسات تم تكوينهم في النظام المحاسبي والمالي؛
- وفي إطار التعاون الدولي، استفادت 09 إطارا من تكوين على مستوى المديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية؛
- أما فيما يخص التكوين الأساسي: فتم تكوين
- 178 مفتشا رئيسيا متربصا استفادوا من تكوين مدته سنة واحدة بالمدرسة الوطنية للضرائب؛

- 26 مفتشا مركزيا التحقوا بالمصالح المركزية واللامركزية بعد مزاولتهم لتكوين متخصص لمدة سنتين (02) بمعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي؛

أما الأعمال المنجزة في سنة 2009 فهي كالتالي²:

- ✓ استفاد 1834 مراقبا من دورات الإتقان المتصلة بالتقنيات الجبائية؛
- ✓ استفاد 324 من الدورات المتعلقة بإدارة المؤسسات؛

¹ مالية، الأخبار نشرة شهرية تصدر عن وزارة المالية، 2010، مرجع سابق، ص6.

² المرجع السابق.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

✓ قام 173 مراقبا بدورات تكوينية في الإعلام الآلي على مستوى مختلف معاهد التكوين المهني المتواجدة عبر التراب الوطني؛

✓ تكوين 1105 عنصرا من مدققي الحسابات ورؤساء مصالح جبائية المؤسسات في النظام المحاسبي والمالي؛

✓ استفاد 32 إطارا من دورة لتكوين المكونين بهدف المشاركة في تنشيط التكوين على الصعيد الجهوي والمحلي؛

✓ زاولت 06 إطارات تابعة للإدارة المركزية والمصالح المتفرعة دورات تكوينية قصيرة المدة بالمديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية في إطار التعاون بين المديريتين؛

✓ استفاد 1128 مراقبا من عمل تكويني في مجال أخلاقيات المهنة؛

أما فيما يخص التكوين الأساسي فتم:

✓ إصدار الإجراءات لأجل تنظيم تكوين متخصص لمدة سنة واحدة بالمدرسة الوطنية للضرائب؛

✓ التحق 23 مفتشا مركزيا بالمصالح المركزية واللامركزية بعد مزاولتهم لتكوين متخصص لمدة سنتين بمعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي؛

مما سبق يتبين لنا أن الإدارة الضريبية تسعى لتطوير إمكانياتها البشرية قصد تعزيز الرقابة الجبائية، لكنها غير كافية خصوصا على مستوى المفتشين الذي يبقى قليلا جدا بالمقارنة بعدد المكلفين الخاضعين للضريبة من جهة وبعده الملفات المنفذة للرقابة من جهة أخرى.

3- الإمكانيات المادية: فيما يخص الإمكانيات المادية فمازالت الإدارة تستعمل الأساليب التقليدية في العمل الإداري التي لا تلائم التطور الحاصل في تكنولوجيا المعلومات، فاستخدام الوسائل الآلية والالكترونية في انجاز الأعمال المحاسبية يؤدي إلى سرعة تنفيذها وتقليل الأخطاء. فأنظمة الإعلام الآلي الموجودة حاليا تستخدم في عمليات محدودة فقط وبالتالي فإنه لا توجد أنظمة إعلام آلي تتكفل بإدارة ملفات للمكلفين وتسهل عمليات المراقبة والكشف عن الوضعيات الاحتمالية فهذه العملية مازالت تتبع الأنظمة اليدوية¹.

إلا أن الإدارة تعمل على تطوير إمكانياتها المادية بإدخالها بطاقة التعريف الوطنية (NIF) للتقليص من التهرب الضريبي أوللارتقاء إلى الإدارة الالكترونية المتعددة المنافذ من خلال

¹ إلياس كشاوي، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني، مرجع سابق، ص81.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

إرساء عما قريب منظومة إعلامية فعالة وكذا إقرار نظامي التصريح عن بعد والدفع عن بعد اللذان سيتم تجسيدهما في أقرب الآجال، سيما بالنسبة للخاضعين للضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات.

4- توفر الإحصائيات الجبائية الضرورية: إن توفر الإحصائيات الجبائية ضروري لاتخاذ

القرارات المناسبة، إلا أن الإدارة الضريبية لا تملك هذه الإحصائيات مثلاً:

- التأخر في إعداد الإحصائيات والدليل على ذلك عدم إتمامها لنتائج الرقابة في نهاية 2010 واكتفت فقط بالفصل الأول.

- لا تقوم الإدارة الضريبية بعملية تقييم لما هو مبرمج ومنجز (فعلي) بشكل دوري، ومثل هذا الإجراء يساعدها على استخراج الأخطاء والانحرافات قصد التقليل منها.

- محاولة الإدارة التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي وهي لا تملك إحصائيات رسمية لتقدير حجم الغش والتهرب الموجود.

5- الشفافية وغياب الفساد والرشوة: تم تحديد مفهوم الرشوة وتعريفها في اتفاقية الأمم

المتحدة لمكافحة الفساد الموقعة في ديسمبر/كانون الأول 2003 بالمكسيك في المادة (15) بأنها "وعد موظف بمزية غير مستحقة أو عرضها عليه أو منحه إياها بشكل مباشر أو غير مباشر سواء لصالح الموظف نفسه أو لصالح شخص أم كيان آخر لكي يقوم ذلك الموظف بفعل ما أو يمتنع عن القيام بفعل ما لدى تأدية واجباته الرسمية"¹. وبالتالي تؤثر الرشوة على سير المصالح العمومية والخاصة، والفساد هو نتيجة الرشوة التي أصبحت منتشرة في الإدارة الضريبية على مستوى المكلفين بالتحقيقات الجبائية خاصة إذا كانت عملية الرقابة تتم بشكل فردي، في هذه الحالة تسهل عملية الرشوة بغية حصول رجال الأعمال والمشاريع على تخفيف ضريبي أو إخفاء أوراق تدينهم... إلخ. فالغش والرشوة وجهان لعملة واحدة فلا يمكن تقوية عملية غش على موظف محترف دون أن يلجأ الممول إلى الرشوة وهذا واقع لا يمكن إخفاؤه أو إغفاله². لهذا يصعب على الإدارة كشف عمليات الرشوة إلا أن عليها إصدار عقوبات أكثر صرامة قصد ردع هؤلاء العاملين.

¹ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، ديسمبر/كانون الأول 2003، ص15. متوفر في الموقع: www.un.org

² محمد فلاح، السياسة الجبائية - الأهداف والأنوات - حالة الجزائر، مرجع سابق، ص68.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

والدليل على تفشي ظاهرة الرشوة على نطاق واسع في الجزائر هو التقرير الاقتصادي والاجتماعي الصادر عن منظمة الأمم المتحدة الذي عبر فيه عن قلقه البالغ من تفشي وانتشار ظاهرة الرشوة مطالبا الحكومة الجزائرية بضرورة الإسراع في تنفيذ محتوى القانون رقم 01-06 الصادر في 2006/02/06 والذي يتضمن إنشاء هيئة وطنية لمكافحة الرشوة* مشددا على ضرورة أن تحظى بالموارد الكافية وبالصلاحيات التي تضمن فعاليتها مع ضرورة استقلاليتها¹.

6- الاستقلالية والحيادية حقيقة ومظهر: يجب أن يتوافر ويتحقق للقائم بأعمال الرقابة الاستقلال الذي يمكنه من القيام بأعماله وتتوافر له الضمانات التي تحميه من بطش الإدارة وإيذائه بأي صورة من الصور فيكون للمراقب الحصانة والصلاحية التي تمكنه من إبداء رأيه بحرية تامة دون تأثير على نتائج أعماله². أما على مستوى الإدارة الضريبية في الجزائر المراقب والمفتش لا يتمتع بالاستقلالية فهو تابع لقراراته ونتائجه لرئيس المصلحة chef de service والقانون أعطاه ضمانات ضد أي تعسف مرتكب من قبل المكلف الخاضع للرقابة. ولم تصل الإدارة الضريبية إلى المستوى الذي يستطيع المراقب من خلاله اتخاذ قراراته بنفسه لنقص المؤهلات والكفاءة اللازمة لذلك.

7- المشروع الجديد لمنظومة الإعلام: إن الدراسات التحضيرية التي تم الشروع فيها في إطار برنامج عصرنة المديرية العامة للضرائب قد رقت المشروع الجديد لمنظومة الإعلام إلى مستوى استراتيجي واتضح أنه من الضروري إعادة بناء المنظومة الإعلامية حتى تتماشى وميزات النظام العصري المركز على ملف الخاضع للضريبة وبما يضمن تجانس المعطيات وسلامة إدارة مهنة الجبائية. ولأجل بلوغ هذا الهدف كان لزاما وضع تنظيم جديد مبني على التجزئة، حيث أنه قد يكون من غير المجدي إعداد تصميم معلوماتي في ظل الوضع الحالي للإدارة³. والمتمثل تحديدا في تواجد مصالح مشتتة ومتعددة وغالبا ما نراها تتشظ في مقرات غير ملائمة وهذا حسب ما صرح به المدير العام للضرائب.

* لم تباشر هذه الهيئة في العمل لحد الآن.

¹ منظمة الأمم المتحدة، التقرير الاقتصادي والاجتماعي، جوان/حزيران 2010.

² خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مرجع سابق

³ مالية، الأخبار، نشرة تصدر عن وزارة المالية. ص7.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

يعتبر وجود نظام إعلامي متطور من أهم الانجازات التي ستقوم بها الجزائر وأهم وسيلة للرقابة، إذ يساعد هذا النظام المراقبين من استعمال الجهاز المعلوماتي المحاسبي في كل المؤسسات وهذا يسهل مهمته كثيرا مع العلم أن الجزائر قد نصت في قانون الإجراءات الجبائية للـ 2010 في المادة (20) على مايلي: تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية¹. وبالتالي فالجزائر مستعدة لتطبيق نظام الإعلام الآلي المحاسبي في كل المؤسسات والذي يتطلب إمكانيات مادية وبشرية هائلة خصوصا الكفاءة والمهارة. والدليل على ذلك أن الجزائر أصدرت المرسوم التنفيذي الذي يحدد شروط كفايات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي². لا يمكننا ذكر كل محتويات المرسوم لكن أهم ما جاء فيه:

يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر ومحتوى وتحميل كل معلومة وكذا مراجع الوثيقة الثبوتية التي يستند عليها، ويجب أن تعرف إصدارات نظام الإعلام الآلي وترقم وتؤرخ عند إنشائها بواسطة وسائل توفر كل الضمان في مجال الإثبات³.

يطبق طابع عدم شطب أو تصحيح التسجيلات المفروض في المحاسبات اليدوية، في المحاسبات الممسوكة عن طريق نظام الإعلام الآلي في شكل إجراء التصديق لكل الفترة المحاسبية، الذي يمنع كل تعديل أو حذف لتسجيل مصادق عليه⁴. وفي هذه الحالة المؤسسة لا تستطيع مسح العمليات التي قامت بها.

يجب أن يحتوي البرنامج المعلوماتي للمحاسبة المستعمل على ملف يصف الشكل والخصائص التي يمكن طبعها أو توفيرها على شكل الكتروني⁵.

¹ المادة (20) // الفقرة (03)، قانون الإجراءات الجبائية، 2010، ص14.

² المرسوم التنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 07/04/2009 الذي يحدد شروط وكفايات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، الجريدة الرسمية، 08/04/2009، العدد 21، ص2.

³ المادة (05) من المرسوم التنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 07/04/2009، المرجع السابق، ص4.

⁴ المادة (06) من المرسوم التنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 07/04/2009، المرجع السابق، ص5.

⁵ المادة (08)، المرجع السابق، ص5.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

من المواد السابقة الذكر يتبين لنا الفائدة الكبيرة من استعمال هذا المشروع وتجسيده على أرض الواقع يعطي فعالية كبيرة- باعتبارها أهم آلية حديثة- لتعزيز الرقابة والقضاء بنسبة كبيرة على الغش والتهرب الضريبي.

وعلمنا من الإدارة الضريبية أن الجزائر جلبت أجهزة الإعلام الآلي المتطورة في هذا المجال إلا أنه لم يتم البدء بها لا من جانب الإدارة الضريبية ولا من جانب المؤسسات التي مازالت تشغل بطريقة يدوية في تحرير وثائقها المحاسبية. ولعل السبب عدم استعداد المديرية العامة للضرائب لمثل هذا المشروع، فهو يتطلب تكوين خاص للمراقبين والمفتشين في DGI، وربما الاستعانة بخبرات أجنبية.

إن هذا المشروع يساهم كثيرا في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، ففي فرنسا ولتطورها التكنولوجي مثلا تطبق هذا المبدأ الذي يسمى بـ Le principe d'irréversibilité des écritures comptables.

خامسا: إجراءات أخرى: من بين وسائل تعزيز الرقابة الأخرى في الجزائر:

1- ما يسمى بالملف الوطني للمتهربين (Fichier National des Fraudeurs (FNF) الذي يضم كل متهرب من أداء الضريبة. أنشأ هذا الملف سنة 26 جوان/حزيران 1997 والتعليمية الخاصة بذلك موجودة بالملاحق في آخر البحث بالملاحق رقم (08). من أول قراءة لهذا العنوان يتبين لنا أنه يمكن تقدير المتهربين، لكن الحقيقة والواقع العملي لهذا الملف مخالفة تماما. أولا تم إنشاء هذا الملف عن طريق instruction interministérielle. instruction بمعنى لم يؤسس عن طريق القانون، إلا أنه بعد ذلك أدرج في قانون المالية التكميلي لـ 2006، أما interministérielle فالمقصود بها بين عدة وزارات وكانت آنذاك (الضرائب، الجمارك، التجارة) ومؤخرا أضيف لهذه المصالح كل من المصارف والمركز الوطني للسجل التجاري (CNRC) وأعطيت صلاحية إدارة الملف للإدارة الضريبية. يترتب على الأشخاص المدرجين ضمن هذا الملف مايلي:

- عدم المساهمة في الصفقات العمومية.
- عدم القيام بالاستيراد.
- الاستبعاد من الاستفادة من الامتيازات الجبائية والجمركية والتجارية.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

قامت الوزارة بتقنين هذا الملف، لأنه منذ صدور هذا القانون لغاية تقنينه في 2006 لم يكن موضوعيا ولم يحقق الغاية المرجوة منه، فحسب المادة (13) من قانون المالية التكميلي تنص على "يحتوي هذا الملف على قائمة المكلفين الذين ارتكبوا مخالفات كبيرة للتشريع الجبائي أو الجمركي أو التجاري"¹. ويسمح بضبط الممارسات التدليسية وتنظيم عمليات الرقابة ووضع تحت تصرف المصالح المختصة التابعة للمديرية (آنذاك).

في تحليلنا للمادة أعلاه نجد أنها نصت على مخالفات كبيرة للتشريع الجبائي أو الجمركي أو التجاري والسؤال الذي يُطرح، ماهي هذه المخالفات الكبيرة؟ فالقانون لم يفصل في المخالفات الكبيرة وترك الأمر للإدارات وهنا تكمن المشكلة. وهذا ما قصدنا بقولنا غير موضوعي وغير واضح، لأنه قبل 2006 كان العمل بهذا الملف يتميز بالعشوائية، انعدام الرقابة صعوبات في عدم الفهم لكل من تلك الوزارات السابقة لمفهوم المخالفات الكبيرة، فكل وزارة تضع Les dettes importante fiscale بمفومها الخاص، أو نجد شخصا لأسباب بسيطة يدرج ضمن هذا الملف (FNF)، فمثلا أدرج في هذا الملف الشركات التي لا تتشر ميزانياتها وتقريبا كل الشركات الجزائرية لا تقوم بذلك ومستحيل إدراج كل الشركات في هذا الملف لأنه يترتب من وراء ذلك آثار سلبية (التوقف عن النشاط الاقتصادي) لأنه كما سبق الذكر يُحرم كل من يدرج في هذا الملف من امتيازات كبيرة، إضافة لذلك اعتبرت المصارف أن كل المخالفات في المصرف هي مخالفات كبيرة وهذا مخالف لطبيعة الحدث، فضلا عن الفساد المنتشر ونقص الرقابة ووجود الرشوة هناك أسماء يجب إدراجها ولم تدرج، أو وجود أسماء في الملف واستطاع القيام بالاستيراد، ضف على ذلك كل من حُذف اسمه من الملف ينتظر لسنتين بعدها كحسن السلوك ليباشر بالعمل وهذا يضر بالاقتصاد.

للأمانة العلمية لم نعطي أرقام، رغم حصولنا على أرقام من رسائل ماجستير تحدثت عن المسجلين في الملف (FNF) لغاية 2008، إلا أنه عند تواجدها بالإدارة المركزية أكدت لنا أن هذه الأرقام لا تعكس الواقع للأسباب التي ذكرناها سابقا، لأنها أرقام متلاعب فيها، والملف يتغير كل دقيقة فيمكن في نفس الفترة إضافة أسماء وحذف أسماء لاستكمالها الشروط مثلا وحتى شروط الحذف تتطلب وقتا طويلا.

¹ المادة (13)، الأمر رقم (04-06) مؤرخ في 2006/07/15، يتضمن قانون المالية التكميلي لعام 2006، الجريدة الرسمية، 2006/07/19، العدد 47، ص5.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

والدليل على ما قلناه سابقا أنه في 2006 تغيرت تسمية الملف إلى الملف الوطني للمتهربين المشكوكين بالقيام بمخالفات في التشريعات الجمركية والتجارية والضريبية والمصرفية و CNRC ومنذ ذلك العام تجتهد الإدارة الضريبية للعمل باحترافية ووضوح وهي بصدد إصدار

نص تنظيمي Texte Réglementaire يبين كل من:

■ تحديد بصراحة المخالفات الخطيرة، وبما أن هذه المخالفات تتغير لتتنوع أساليب الاحتيال وجب اجتماع هذه الوزارات مرة في الشهر مثلا لدراسة التطورات الحاصلة.

■ طريقة العمل في هذا الملف والآثار التي تترتب عن إدراج المكلفين فيه.

إن هدف الإدارة - حسب المقابلة التي أجريناها مع مسؤولي مديرية البحث والمراجعات- من خلال إنشاء هذا الملف هو عقوبة (تخويف) المتهرب بحرمانه مثلا من الاستيراد والمناقصات العمومية،... وهذا نعتبره تهاونا في إجراء عقوبات صارمة التي من المفروض إصدارها في حق المتهربين، ولغاية يومنا هذا الملف الوطني للمتهربين المشكوكين للقيام بمخالفات في التشريعات لم يكتمل بعد، رغم صدوره في 1997 وتقنيته في 2006 (أي مضت تقريبا خمس (05) سنوات) والسبب في ذلك هو محاولة الجزائر استعمالها لنظام معلوماتي ينظم هذا الملف، الذي يتطلب جهدا كبيرا من قبل موظفي الإدارة الضريبية، ووقتا طويلا لتنظيمه، لأن هناك عدد كبير للمديريات الولائية بالجزائر ولكل منها قاعدة بيانات خاصة بها، إضافة لوجود بعض المديريات تشتغل باللغة العربية وأخرى باللغة الفرنسية، إدراج أسماء كثيرة بالخطأ (يؤثر أي حرف على الاسم مثل Ramy أو Rami)، أسماء أشخاص تُوفوا ولازالوا مسجلين في الملف، أسماء لم تعد مدرجة في الملف ولم تحذف بعد،....

بالرغم من هذه المشاكل على الإدارة الضريبية العمل بسرعة أكبر في بلورة أفكار شفافة وواضحة والابتعاد عن كل سلبية سُجلت من قبل إن أرادت القضاء على التهرب والغش الجبائي.

مما سبق وما عرضناه في هذا المبحث يتبين لنا ضرورة تظافر الجهود، فآليات الرقابة المتخذة من طرف المديرية العامة للضرائب تبقى فعالة لكن بشكل غير كاف، بسبب التطور المتجدد للأساليب المستعملة في التهرب الضريبي.

الفصل الرابع: الواقع العملي للرقابة الجبائية في الجزائر

2- الاتفاقيات الدولية: قامت الجزائر بإبرام اتفاقات ثنائية مع بعض الدول، نذكر:

- الاتفاقية مع مملكة بلجيكا قصد تقادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل والثروة، الموقع في الجزائر¹.

- الاتفاقية مع حكومة الجمهورية الكورية لتجنب الازدواج الضريبي وتقادي التهرب الجبائي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقع في سيول في 2001/11/24².

- وقع المدير العام للضرائب في 2008/05/13 مشروع اتفاقية بهدف تجنب الازدواج الضريبي مع السيد Fuad Kasumovic، نائب وزير المالية والخزينة لـ Bosnie Herzégovine.

إضافة لاتفاقيات أخرى كانت قد وقعت الجزائر مع كل من: الأردن، اسبانيا، إيطاليا، البحرين، الإمارات العربية المتحدة، بولونيا، تركيا، تونس،... وكلها تنصب في محاربة التهرب الضريبي.

3- الملتقيات والمؤتمرات: أما على المستوى المحلي فقد قامت المديرية العامة للضرائب بتنظيم ملتقيات عن الرقابة الضريبية بمشاركة خبراء فرنسيين، وعن معلوماتية المصالح الضريبية L'informatisation des services fiscaux مع فريق المساعدة التقنية المعلوماتية L'équipe d'Assistance Technique Informatique (EATI) للاتحاد الأوروبي، الذي قدم نظام إدارة الجبائية (SGF) Système de gestion de la Fiscalité كحل معلوماتي عملي لمديرية كبريات المؤسسة والمراكز الجوارية.

¹ المرسوم الرئاسي رقم (432-02) الموافق لـ 2002/12/09، الجريدة الرسمية، العدد 82، 2002/12/11. ص2.

² المرسوم الرئاسي رقم (06-228)، الجريدة الرسمية، العدد 44، 2006/07/04. ص2.

خلاصة الفصل الرابع

حققت الإدارة الضريبية نتائج ايجابية على مستوى التحقيقات الجبائية، إن كان في تزايد مجموع عدد الملفات الخاضعة للرقابة في التحقيق المعمق لدخول الأشخاص الطبيعية من جهة، أو للأشخاص المعنوية في إطار التحقيق المحاسبي من جهة أخرى، وإن كان عدد الملفات لا يدل على اتساع أو انخفاض حجم التهرب الضريبي إلا أنه يعبر عن نية الإدارة في التقليل من هذه الظاهرة. أما من ناحية الحقوق المحصلة فكانت معتبرة والتي تدل على اتساع رقعة الغش والتهرب - والذي تبين من خلال ما جاء في هذا الفصل على تمركز الغش في الجزائر في تجارة الجملة والاستيراد- من جهة، وعلى فعاليتها في تحقيق مردودية مالية هامة لخزينة الدولة من جهة أخرى.

وعلى الرغم من ما حققته آليات الرقابة من نتائج، إلا أنها لم تتمكن من تحقيق الغاية والفعالية المرجوة منها، ويعود هذا أساسا لعدة عوامل كالضعف في برمجة الملفات الخاضعة للرقابة ونقصها في بعض السنوات، نقص عدد المراقبين المؤهلين المكلفين بالرقابة، عدم تطبيق بعض القوانين الصادرة منذ سنوات، نقص الإمكانيات المادية....

لهذا كان من الضروري تعزيز هذه الآليات بإجراءات نراها ضرورية وتعمل الإدارة الضريبية على تنفيذها كالإجراءات التشريعية والإصلاحات الضريبية، تحسين مستوى الإدارة الضريبية (بإقامة دورات تدريبية للمراقبين، تحسين هيكلها التنظيمي، تزويدها بأنظمة إعلام آلي متطورة...)، إضافة لتدابير أخرى تعمل كلها على تفعيل دور الرقابة الجبائية والتي تعد أداة في يد الإدارة الضريبية لمحاربة المتهربين من أداء الضريبة.

الختمة

الخاتمة

يعد النظام الضريبي أحد المقومات الأساسية للسياسة المالية للدولة المعاصرة، وترتبط أهميته بمدى اتساع الدور الذي تؤديه الضريبة في مختلف المجالات، فهي أداة للضبط الاقتصادي والتوجيه لما تتمتع به من مرونة وقدرة على التأثير على الواقع الاقتصادي والاجتماعي. وتظل أحسن مصدر تمويل للدولة، بحيث لا تؤدي إلى نتائج سلبية عكس ما يخلفه الإصدار النقدي واللجوء إلى الديون اللذان يترتب عنهما زيادة معدلات التضخم، التبعية الاقتصادية وغيرها. والنظام الجبائي الجزائري وفق إلى حد ما في تطوير مردوديته المالية من دون بلوغ الهدف الاستراتيجي وهو إحلال الجباية البترولية بالجباية العادية - فمازالت لحد الآن الجباية البترولية تشكل النسبة الأكبر من مجموع الجباية في الميزانية العامة للدولة-.

لكن هناك صعوبات ومعوقات تواجه وتحد من فعالية النظام الجبائي، ويعتبر العش والتهرب الضريبي أحد هذه المعوقات وأخطرها، فالتهرب هو مخالفة القانون بقصد التخلص من دفع مبلغ الضريبة كليا أو جزئيا، وهو ظاهرة عالمية تصيب جميع البلدان المتقدمة والنامية على حد سواء، لها خلفية من الأسباب أدت إلى استفحالها ووجودها كنا قد تطرقنا لها في الفصل الأول من هذا البحث، وخطورتها تكمن في الآثار السلبية التي تخلفها على المستوى المالي، الاجتماعي والاقتصادي.

وعلى الرغم من صعوبة قياس التهرب الضريبي وتتبعه بدقة، باعتباره تصرفا يتم في الخفاء ويحدث في جميع مراحل فرض الضريبة ابتداء من حصر الإدارة الضريبية للمكلفين لأنشطتهم وانتهاء بتحصيل الضريبة، إضافة إلى تطور الأساليب المستعملة في التهرب من أداء الضريبة إلا أنه يمكن تقديره بصفة تقريبية حتى تكون للإدارة الجبائية صورة عن حجم المشكلة التي هي بصدد محاربتها. وهذا ما لا ينطبق على الجزائر التي يتكتم أصحاب القرار عن التصريح بأي نسبة وهذا لنقص الإمكانيات الكفيلة بذلك.

وانطلاقا من ضرورة مكافحة هذا "Fléau" تتدخل الأجهزة المختصة - الإدارة الضريبية- بمختلف الوسائل لمحاولة التقليل منها، فلا أحد يستطيع التأكيد على وجود حل بخصوص القضاء على التهرب الضريبي بصفة نهائية، وتبقى الرقابة الجبائية أهم إجراء يمكن أن تتخذه

الإدارة لما يتميز به النظام الجبائي كونه نظاما تصريحيًا، وبذلك فهي تستخدم التحقيق المحاسبي للأشخاص المعنوية، والتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة لمراقبة تطور الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ومقارنتها بالمداخيل المصرح بها، والتحقيق الثالث هو التحقيق المصوب الذي جاء لتعزيز التحقيق المحاسبي.

وحسب ما جاء في دراستنا أن كلا التحقيقين السابقين (المحاسبي والتحقيق المعمق) يلعبان دورًا مهمًا في اكتشاف التهرب ومحاولة الحد منه، فالمشرع أعطى حقوقًا أكثر للإدارة الضريبية لتسهيل عملية الرقابة (حق التحقيق، حق الاطلاع، المعاينة المادية...) وفي المقابل أعطى ضمانات للمكلف تحميهم من كل تعسف محتمل من قبل المصالح الجبائية.

وكنا قد تعرضنا في الفصل الرابع لمجموعة من المحاور تمس الرقابة الجبائية وتساعد في تعزيزها إن كان على مستوى آليات الرقابة المطبقة أو على مستوى التشريعات الضريبية أو فيما يخص الإدارة الضريبية أو غيرها من الإجراءات، وتطرقنا لأهم المشاكل البارزة والتي كانت ضمن إطار الواقع العملي، وخلصنا بذلك إلى نتائج وحاولنا الوصول لحلول للمساهمة أكثر في تطوير الرقابة وإعطائها فعالية أكبر.

ومن خلال ما جاء في الرسالة تخلص الدراسة إلى النتائج التالية:

- 1- زيادة الوعي الجبائي للمكلف بالضريبة باستخدام مختلف الطرق (وسائل الإعلام المسموعة والمرئية والمقروءة، ندوات متخصصة في التعريف بالقوانين والأنظمة والتعليمات النافذة في مجال الضريبة وكيفية احتسابها وتحصيلها) لتوعيته بأهمية دفع الضريبة وخطورة التهرب من أدائها باعتبارها إحدى الوسائل التي تُعين الدولة على القيام بمشاريع تعود بالخير على كافة المواطنين، إضافة لغرس القيم الاجتماعية والأخلاقية الصالحة في نفوس المواطنين.
- 2- للرقابة الجبائية أهمية كبيرة في الحد من ظاهرة الغش وأحسن وسيلة في يد الإدارة الجبائية، بمعنى أنها أداة من أدوات التقليل من التهرب والغش الضريبي، إلا أننا وجدنا في متن البحث أنها تواجه صعوبات تحد من فعاليتها كعملية البرمجة التي مازالت الإدارة تشغل فيها بطريقة يدوية، إضافة لمحدودية الإعلام الآلي وغير ذلك.

3- خلط في المفاهيم بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية، وعلى الإدارة أن تفصل وتختار مفرداتها بدقة وتكون الترجمة صحيحة ودقيقة، لأن هناك فرق كبير بين المصطلحين كما سبق وأوضحنا في هذا البحث.

4- عدم وجود دراسات ميدانية عن التهرب الضريبي من طرف الجهات المختصة (المديرية العامة للضرائب) يزيد من استفحال الظاهرة. لهذا فمن الضروري وجود بحوث ميدانية علمية ومناهج إحصائية لتقدير الغش والتهرب الضريبي بهدف توعية المكلف بأهمية دفع الضريبة التي تساهم في تمويل النفقات العمومية، خصوصا إذا علمنا أن العجز قد تفاقم منذ 2006 إلى أن وصل في سنة 2009 إلى 24,4% من الناتج المحلي الخام في الوقت الذي تحدد فيه معايير التقارب الأوروبي العجز المقبول بـ 3%.

5- إن الفصل في عملية الرقابة بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين طريقة جيدة لتتبع المكلفين الخاضعين للضريبة، وترى الباحثة أنه لو تم استحداث رقابة (تحقيق) جديدة ومتطورة خاصة بالأشخاص المستوردين non localiser باعتبارهم من أكثر الأشخاص تهربا من دفع الضريبة وتتضمن هذه الرقابة الجديدة إجراءات غير التي يتضمنها التحقيق المحاسبي التي نراها لا تتناسب مع هؤلاء المستوردين (مثلا عدم إعطاء المكلف فترة طويلة لتحضير الوثائق والبدء في التحقيق مباشرة حتى لا يتمكنوا من الهرب،...). إضافة لما سبق يمكن على سبيل المثال إنشاء قسم خاص بالمديرية العامة للضرائب قسم خاص بمكافحة المستوردين.

6- استحداث التحقيق المصوب يزيد من فعالية آليات الرقابة الموجودة بسبب تصويبه على ضرائب معينة تساعد المحقق في عملية الرقابة، وعلى الإدارة البدء في هذا التحقيق بأسرع وقت ممكن.

7- قام المشرع بتعديلات كثيرة ومستمرة في قوانين المالية، إلا أننا نجده ضروريا لتطور طرق وأنواع التهرب الضريبي خصوصا أن هذه التعديلات جاءت لتصحيح الأخطاء السابقة، إلا أن قصور التشريع يكمن وكما جاء في البحث في البطء والتأخر في تنفيذ وتطبيق القوانين الصادرة مثلا (التحقيق المصوب، مصلحة التحريات الجبائية، الملف الوطني للمتهربين،...).

8- على مستوى التحقيق المحاسبي: نص التشريع الجبائي بأن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات سنة، إلا أننا نعتبرها مدة طويلة خصوصا على مستوى المؤسسات

الصغيرة التي يمكن أن تكون (05) أشهر مثلا، لهذا نرى أن يأخذ التحقيق المحاسبي خصوصية المؤسسات بهدف مراقبة مؤسسات أكثر.

9- بما أن أغلبية المؤسسات بالجزائر لا تخضع لتحقيق ثانٍ إلا بعد سنوات طويلة، ترى الباحثة أن وجود رقابة دورية ومنتظمة لبعض المؤسسات (كل 4 أو 5 سنوات) لتعقد عملياتها والحصيلة المالية التي تساهم بها من شأنه تتبع أحسن لصور التهرب الضريبي المستعملة.

10- جاء في سياق البحث أن الإدارة المركزية تتمتع باستقلالية قراراتها ومعايير اختيارها للملفات الخاضعة للضريبة، هذا من شأنه تعطيل عملية البرمجة ولهذا نرى أن مشاركة الميريات الأخرى وإعطائها حرية نسبية في اتخاذ القرار يساهم في رفع وتيرة البرمجة الجبائية للملفات التي لازالت لحد الآن تتم بطريقة يدوية وهذا ما يُضعف مردودية الرقابة الجبائية.

11- أما على مستوى الملفات الخاضعة للرقابة وعلى الرغم من تزايد المجموع كل سنة، إلا أنها تبقى بعيدة عن الأداء المطلوب، ففي فرنسا* مثلا وصل عدد الرقابات التي تتم بعين المكان sur place في 2008 إلى 52010 ووصل عدد المراقبين المحاسبين إلى 15100 على مستوى interrégional فقط¹.

12- إضافة لضآلة عدد المراقبين الذي يظل محدودا جدا، نجد عدم تخصصهم وكفاءتهم في عملية الرقابة، ويعود السبب في ذلك لضعف المستوى التكويني، لهذا نجد العمل على:

- تطوير مستوى التخصص للالتحاق برتبة مراقب أو مفتش (شهادة دراسات عليا مثلا).
- يتم العمل بالجزائر كمراقب بعد الانتهاء من التكوين بالمدرسة الوطنية للضرائب أو في مراكز الضرائب ونرى أن هذا الإجراء غير كافٍ، فالمفروض إضافة لذلك وجود تكوين نظري وتطبيقي على أعلى مستوى في الحقوق، المحاسبة والضرائب، حتى يكون المراقب على دراية بكل القوانين.

13- زيادة التنسيق وتبادل المعلومات بين مختلف الإدارات (مصارف، جمارك، تجارة، ضرائب) لوضع إستراتيجية فعالة وتزويد الإدارة الجبائية بالمعلومات المتعلقة بالمكلفين ونشاطاتهم، وهذا ما يساعد هذه الأخيرة في توظيف هذه المعلومات واتخاذ الإجراءات

* باعتبار أن التحقيق المحاسبي الموجود في الجزائر وفرنسا يتشابه إلى حد بعيد.

¹ www.gov.fr : Eric Woerth, Le contrôle fiscal, P06.

المناسبة فيما يخص كل مكلف من أجل تفادي الغش والتهرب الضريبي وتحصيل موارد
للخزينة العمومية

14- من النتائج المهمة المتوصل إليها هو عدم وجود نظام معلوماتي كفاً ومتطور، الذي
يعتبر من الآليات الحديثة والفعالة في التقليل من الغش والتهرب الجبائي من خلال استخدام
أجهزة الحاسوب في جمع المعلومات وتصنيفها، ومنه فتأخر إدخال وتعميم المعلوماتية على
كافة المصالح الضريبية من شأنه أن يقلل من فعالية الرقابة الجبائية.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب باللغة العربية:

- 1- إبراهيم العدي، خالد الخطيب، المحاسبة الضريبية، جامعة دمشق، الطبعة الثانية، 2001.
- 2- بونتين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1998.
- 3- جلال الشافعي، مبادئ المحاسبة الضريبية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 2006.
- 4- جون هوسون، مارك هرنندر، العلاقات الاقتصادية الدولية، ترجمة طه عبد الله منصور محمد عبد الصبور محمد علي، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، بدون سنة النشر.
- 5- حسن عبد الفتاح، مبادئ الإدارة العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1992.
- 6- حسين القاضي، حسين دحدوح، تدقيق الحسابات - الإجراءات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- 7- خالد الخطيب، أحمد شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر عمان 2003.
- 8- خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، 2010.
- 9- خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، 2010.
- 10- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية 2000.
- 11- سوزي عدلي، ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية منشورات الحلبي الحقوقية، جامعتي الإسكندرية وبيروت، 1999.
- 12- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد الأردن، 2007.

- 13- عاطف وليم أندراوس، الاقتصاد الظلي، المفاهيم - المكونات - الأسباب، الأثر على الموازنة العامة، مؤسسة شباب الجامعة، 2005.
- 14- عبد الغفار حنفي، عبد السلام أبو قحف، تنظيم وإدارة الأعمال، المكتب العربي الحديث الإسكندرية، 1993.
- 15- عبد الناصر نور، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة، 2002.
- 16- عبد الواحد عطية، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
- 17- علي كنعان، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، دار الرضا للنشر، 2003.
- 18- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، الطبعة الثالثة، دار هومة، 2008.
- 19- فؤاد ياسين، أحمد درويش، المحاسبة الضريبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الأولى، 1996.
- 20- فوزي عطوى، المالية العامة - النظم الضريبية وموازنة الدولة - منشورات الحلبي الحقوقية، 2003.
- 21- فوزي غرايبية، محاسبة التكاليف - المبادئ والإجراءات والرقابة، الطبعة 9 منشورات النهضة الإسلامية، عمان، الطبعة الثانية، 1997.
- 22- مجدي محب حافظ، قانون الضريبة الموحدة، جامعة القاهرة، الجزء الثاني، 1996.
- 23- محمد أبو نصار، محفوظ المشاعلة، فراس عطا الله الشهوان، محاسبة الضرائب - بين النظرية والتطبيق - المكتبة الوطنية، عمان، 2005.
- 24- محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق.
- 25- محمد عباس بدوي، أحمد محروس أبو ريه، المحاسبة الضريبية: أرباح الأشخاص الاعتبارية - المراتب وما في حكمها الضريبة العامة - المكتب الجامعي الحديث، جامعة مصر العربية، الإسكندرية.
- 26- محمد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة في ظل الضريبة الموحدة، مطبعة الشبابي الجزء الأول، الإسكندرية، 1994.
- 27- مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر.

28- نصيرة يحيوي بوعون، الضرائب الوطنية والدولية - دروس وتطبيقات محلولة، دار العلم والثقافة للنشر، الجزائر، 2010.

29- يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2001.

ب- الرسائل والأطروحات:

1- إلياس سليمان حداد، التهرب الضريبي في سورية وطرق مكافحته، أطروحة ماجستير كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008.

2- إلياس كشاوي، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني - حالة الجزائر-، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

3- جميل عبد الرحمن، صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات - دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه، 2005.

4- رشيد ونادي، دور الرقابة في مكافحة الغش الجبائي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2000.

5- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، 2003.

6- لميس عساف الباكير، تجنب الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل مع دراسة تطبيقية مقارنة، أطروحة ماجستير،

7- محمد رجراج، النظام الضريبي - تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة-، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004.

8- محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي في الفترة (1995-1999)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية علوم الاقتصاد والتسيير، جامعة الجزائر، 2001.

9- محمد فلاح، السياسة الجبائية - الأهداف والأدوات - حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، 2005.

10- مختار حسين شيبلي، الإجرام الاقتصادي والمالي الدولي وسبل مكافحته، جامعة نايف للعلوم الأمنية، مركز الدراسات والبحوث، الرياض، 2007.

11- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، 2001.

12- نجاة نوي، فعالية الرقابة الحبائية للفترة (1999-2003)، رسالة لنيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

13- نصيرة يحيوي، دراسة حول التهرب والغش الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، 1997.

ت- المجلات والدوريات باللغة العربية:

1- إلياس نجمة، السياسة المالية في البلدان النامية، مجلة المعرفة، 1971.

2- إلياس نجمة، دور السياسة المالية في سورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية، جمعية العلوم الاقتصادية، 2003.

3- إلياس نجمة، مقالة عن سياسة الدعم للمشتقات النفطية، مجلة أبيض وأسود، العدد 240، 2008/02/17.

4- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد (16)، العدد (1)، 2000.

5- خضور رسلان، الإعفاءات الضريبية والجمركية وآثارها الاقتصادية والاجتماعية، مجلة بحوث اقتصادية عربية، 1996.

6- محمد خالد المهاني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقات في التشريع المقارن، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد الثاني، 2003.

ث- الملتقيات والمؤتمرات:

1- إبراهيم بختي، التجارة الإلكترونية، ملتقى وطني بورقلة، الجزائر، 2002.

2- علي بودلال، الاقتصاد الخفي والنمو في البلدان النامية، مجلة علوم إنسانية، تلمسان، الجزائر، 2008.

3- الحواس زواق، فعالية التسيير الحبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي - صنع القرار بالمؤسسة الاقتصادية - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 14-15 أفريل/ نيسان 2009.

- 4- كمال رزيق، عبد الحليم فوضيلي، نظام المعلومات الجبائي في الجزائر، الملتقى الوطني حول نظام المعلومات الاقتصادية في الجزائر، المركز الوطني للإعلام الآلي والعلمي، الجزائر، أفريل/نيسان، 2005.
- 5- يوم برلماني حول حماية الاقتصاد الوطني، 02 جوان/حزيران، 2009.
- 6- كمال رزيق، بوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، جامعة سعد دحلب البليدة، 2009.

ج- النشرات:

- 1- مالية، الأخبار، نشرة شهرية تصدر عن وزارة المالية، 2010.

ح- قوانين ومراسيم:

- 1- قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الجديدة المصححة والمنقحة، 2010.
- 2- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2010.
- 3- قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2010.
- 4- القانون التجاري.
- 5- قانون التسجيل، 2010.
- 6- قانون العقوبات.
- 7- القانون المدني.
- 8- القانون رقم 01-12 مؤرخ في 2001/12/22، يتضمن قانون المالية 2002، الجريدة الرسمية، العدد 79، 2001/12/23.
- 9- القانون رقم 02-11 مؤرخ في 2002/12/24، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية، العدد 86، 2002/12/25.
- 10- القانون رقم 04-21 مؤرخ في 2004/12/29، يتضمن قانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية، العدد 85، 2004/12/30.
- 11- القانون رقم 05-16 مؤرخ في 2005/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 2006، العدد 85، 2005/12/31.
- 12- الأمر رقم 05-05 مؤرخ في 2005/07/25، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجريدة الرسمية، العدد 52، 2005/07/26.

- 13-** القانون رقم 06-24 مؤرخ في 26/12/2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007
الجريدة الرسمية، العدد 85، 27/12/2006.
- 14-** الأمر رقم 06-04 مؤرخ في 15/07/2006، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة
2006، العدد 47، 19/07/2006.
- 15-** القانون رقم 07-12 مؤرخ في 30/12/2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008،
الجريدة الرسمية، العدد 82، 31/12/2007.
- 16-** الأمر رقم 08-02 مؤرخ في 24/07/2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة
2008، العدد 42، 27/07/2008.
- 17-** القانون رقم 08-21 مؤرخ في 30/12/2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009
العدد 74، 31/12/2008.
- 18-** الأمر رقم 09-01 مؤرخ في 22/07/2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة
2009، العدد 44، 26/07/2009.
- 19-** القانون رقم 09-09 الموافق لـ 30/12/2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010
الجريدة الرسمية، العدد 78، 31/12/2009.
- 20-** المرسوم التنفيذي رقم (02-303) والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم (91-60) المؤرخ في
23 شباط 1991، الجريدة الرسمية، العدد 64، المؤرخ في 29 سبتمبر/أيلول 2002.
- 21-** المرسوم الرئاسي رقم (02-432) الموافق لـ 09/12/2002 يتضمن اتفاقية تقادي
الازدواج الضريبي مع بلجيكا، الجريدة الرسمية، العدد 82، 11/12/2002.
- 22-** المرسوم الرئاسي رقم (06-288) مؤرخ في 24/07/2006، يتضمن اتفاقية لتجنب
الازدواج الضريبي مع كوريا الجنوبية، الجريدة الرسمية، العدد 44، 04/07/2006.
- 23-** المرسوم رقم 270-92 بتاريخ 06/07/1992 المحدد لقائمة الاستثمارات العقارية
وغير العقارية التي تخول الحق في نسبة الضريبة المخفضة على الأرباح المعاد استثمارها.
- 24-** المرسوم التنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 07/04/2009، العدد 21، 08/04/2009
الذي يحدد شروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.
- 25-** القرار المؤرخ في 17 جويلية/تموز 1998، الجريدة الرسمية، العدد 79، 1998.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

A. Les livres:

1) Les livres en français:

- 1- A .Beetschen et Ph .Bozzachi, L'intégration fiscale, éditions Francis le Febvre, Paris, 2001.
- 2- A .Hamini, L'audit comptable et financier, Edition Berti, Algérie, 2001
- 3- Abdallah El Boukri, Limites du contrôle face à la fraude fiscale, Rabat Arabian Al Hilal, 1996.
- 4- Aboulhassan .M, A.EL Bouazzaoui, R. Remmal, La Fraude fiscale, Rabat Arabian Al Hilal, 1996.
- 5- André Barilari, Lexique Fiscale, 2ème édition, Dalloz, Paris, 1992.
- 6- André. Margairaz, La fraude fiscal et ses succédanées, collection de la nouvelle école de Lausanne, 2^{ème} édition
- 7- Claude Laurent, Le contrôle fiscal – La Vérification de comptabilité, Bayeusaine, Paris, 1995.
- 8- Daniel Richer, Les procédures fiscales, P.U.F, France, 1990.
- 9- Gabriel Ardent, Théorie sociologique de l'impôt, S.E.V.P.E.N, Paris, 1965.
- 10- Jean Claude Martinez, La fraude fiscale, PUF, France, 1984
- 11- Jean Pierre Casimir, Pour face à un contrôle fiscal, P.U.F, Paris, 1998.
- 12- M .Cozian, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, 2^{ème} édition, Paris, Litec droit.
- 13- Martin Laure, Traite de politique fiscale, éditions P.U.F, Paris. 2001.
- 14- Mehl Lucien, Science et technique fiscales, Tome second, presses universitaires de France (PUF), Paris, 1960.
- 15- Michel Bouvier, Marie Christine Escalasson, Jean Pierre Lassale, Finances publiques, Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1993.
- 16- Mohamed Barki, comptabilité fiscale de l'entreprise, Maison des livres, Alger, 2003.
- 17- Paul Marie Gaudemet, Joel Moliner, Finances Publiques | Fiscalité, éditions Montchrestien, Tome 2, 6^{ème} édition, 1997.
- 18- Philipe colin, La vérification fiscal, édition ECONOMICA, Paris, 1979.

19- Rajae Remmal, les moyens de lutte contre la fraude fiscale, Rabat Arabian Al Hilal, 1996.

20- Therry Lambert, Contrôle fiscal –droit et pratique–, P.U.F, Paris, 1991.

2) Les livres en Anglais:

1- A. Melville, Taxation Finance Act 2001, 7th edition, Prentice Hall, New York.

2- Alan Melville, Taxation Finance, 7th edition, Prentice Hall, New York, 2002.

3- F. Wood, Alan Sangster, Business Accounting, 9th edition, Prentice Hall, New York, 2002.

4- Howard. Stettler, Auditing Principles, A systems-Based Approach, 5th edition, Prentice-Hall.

5- J. Simon, C. Nobes, The economics of taxation: principles policy and practice, Prentice Hall, New York, 1997.

6- Kath. Nightingale, Taxation: theory and practice, 4th edition, Prentice Hall, UK, 2001.

7- Ray. Whittington and Kurt. Pany, Principles of Auditing and other Assurance services, New York, 2001.

2) Thèses:

1- Mohamed Hallak, La Fraude et l'évasion fiscales dans les pays en voie de développement, l'exemple de l'Egypte et la Syrie, thèse pour le doctorat en droit, université d'Orléans, 1988.

3) Rapports et colloques:

1- Le contrôle fiscal, Institut d'économie douanière et fiscale Algéro-Tunisien, 2002.

2- World bank, Tax reform in developing countries, work paper, New York, USA.

3- Didier Migaud, Auditoire du ministre devant la commission des finances de l'assemble nationale, rapport sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale par le biais de paradis fiscaux, 2008.

4- Jean Pierre Brard, Rapport d'information par la commission des finances de l'économie générale et du plan sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, 2000.

- 5- OCDE, **Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements a des fins fiscales**, 2006.
- 6- Alant Peacock, Gerald Hausser, **finances publiques et développement économique**, Exposes et comptes rendus de la 3^{ème} conférence d'étude, organisation de coopération et de développement économique, 1963.
- 7- Acte de **séminaire de formation VASFE**, MF, DRI, DIW, Blida, Octobre 2002.
- 8- Rapport du SNUI **sur l'état de la lutte contre la fraude fiscale**, Avril 2008.

4) Circulaires/Guides/Lettres/Bulletins:

- 1- Guide de Vérificateur de comptabilité, Ministère des finances (MF) /Direction générale des impôts (DGI)/ Direction des recherches et vérifications(DRV).
- 2- Circulaire N° 135, **MF(ministère des finances) /DGI (Direction générale des impôts)**, 15/02/2000.
- 3- Bulletin des services fiscaux, DGI, N°19, Alger, 2002.
- 4- La lettre de la DGI, numéro spécial, juin 2004.
- 5- Krache Mohamed, **Les ressources humaines de la DGI**, La lettre de la DGI, N° 10,2002.
- 6- Lettre de la DGI, DGI, ministère des finances, N°20, Avril 2002.
- 7- Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, Direction des relations publiques et de la communication, Direction générale des Impôts, Ministère des finances, 2009.
- 8- Patrice Marie, **Le contrôle fiscal**, Le Guide de l'entrée dans la vie professionnelle.
- 9- Circulaire n°1/Ministère des finances MF/Direction générale des impôts DGI/Direction des recherches et vérifications DRV, 15/06/2009.
- 10- Guide de vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble, Direction des recherches et vérifications, Direction générale des impôts, 2003.
- 11- La lettre de la Direction générale des impôts, Loi de finances 2009, **Poursuite de la réalisation du programme de relance économique**, n°37, 01/2009.
- 12- Lettre de la DGI, **modernisation de l'administration fiscale- transparence, efficacité et efficience**, N°30, 2010.
- 13- Lettre de la DGI, **Les relations de l'administration fiscale à l'usager, une nouvelle approche**, N°38, 02/2009.

- 14- Bulletin des services fiscaux, Direction générale des impôts, N°19, Alger, 2002.
- 15- Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, Direction des relations publiques et de la communication, Direction générale des Impôts, Ministère des finances, 2009.

مواقع انترنت:

- 1- France.attac.org.
- 2- www.Les Echos.fr | **finances personnelles**, samedi 17 Avril 2010.
- 3- www.gov.fr / Eric Woerth, **Le contrôle fiscal**, 2009.
- 4- www.impots-dz . موقع مديرية الضرائب.
- 5- www.un.org . موقع منظمة الأمم المتحدة.

قائمة الملاحق

200 الشهر
200 الفصل
Mois de
..... Trimestre 200

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
..... مديرية
DIRECTION
..... مديرية الضرائب لـ
INSPECTION DES IMPOTS DE
..... مديرية الضرائب لـ
RECETTE DES IMPOTS DE
..... بلدية
COMMUNE DE

للتذكير إجباريا
A RAPPELER
OBLIGATOIREMENT

NIS:
NIF:
Article d'imposition :
F. J.

الضرائب و الرسوم المحصلة فوراً أو عن طريق الإقطاع من المصدر
تصريح يقوم مقام حافظة إشعار بالتسديد
IMPOTS ET TAXES PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE
RETENUE A LA SOURCE
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU - AVIS DE VERSEMENT

M السيد (ة)
(nom et prénom - raison sociale)
Activité / Profession : (الإسم - القب - اسم الشركة)
Adresse : النشاط أو المهنة
..... العنوان

IMPORTANT !
هذا التصريح يجب أن يتم إلى قبضة
الضرائب خلال العشرين يوم الأولى من
الشهر.
La présente déclaration doit
être déposée à la recette des
impôts dans les **VINGT**
PREMIERS JOURS DU MOIS.

الرسوم على النشاط المهني بمعدل 2% Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2%						Série G n° 50	
Code		المعاملات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires	رقم الأعمال	Chiffre d'affaires imposable Recettes professionnelles imposables	Montant à payer (en DA)	
C 1 A 11		Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%					
C 1 A 12		Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30%					
C 1 A 13		Affaires sans réfaction					
C 1 A 14		Affaires exonérées					
C 1 A 20		Recettes professionnelles (Professions libérales)					
1	Préciser autres taux de réfaction le cas échéant		TOTAL				
Acomptes IBS						النسبوية على الحساب للضريبة على أرباح الشركات Acomptes IBS	
Code		Acomptes IBS		Détermination des acomptes provisionnels		Montant à payer (en DA)	
E 1 M 10							
2				TOTAL			

الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر والإقطاعات الأخرى من المصدر من د.أ. / ض.أ.ش.				الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر والإقطاعات الأخرى من المصدر من د.أ. / ض.أ.ش.	
IRG salaires et autres retenues à la source IRG / IBS		Revenus nets imposables		Taux	Montant à payer (en DA)
Code	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS			Barème	
E 1 L 20	IRG/ Traitements salaires, pensions et rentes viagères			10%	
E 1 L 30	IRG/ Revenus des créances, dépôts et cautionnements			15%	
E 1 L 40	IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libératoire			50%	
E 1 L 60	IRG/ Revenus des bons de caisse anonymes			24%	
E 1 L 80	IRG/ Autres retenues à la source				
E 1 M 30	IBS/ Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)				
E 1 M 40	IBS/ Autres retenues à la source				
3	(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.	TOTAL			

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro.
(Exemple : 325.626 DA = 325.620 DA)

الرسم على القيمة المضافة
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

تسجل أرقام الأصول و المداخل بالدينار و العدد الأخير يراجع إلى الصفر.
(مثال: 325.626 = 325.620 دج)

A / Chiffres d'affaires imposables

الرمز Code	العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقسم الأعمال المعفي Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	Taux	المبلغ المدفوع - (د.د.) Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	Opérations assujetties à la TVA				7%	
E 3 B 12	Biens, produits et denrées visées par l'article 23 du C. TCA				"	
E 3 B 13	Prestations de services visées par l'article 23 du C. TCA				"	
E 3 B 14	Opérations immobilières visées par l'article 23 du C. TCA				"	
E 3 B 15	Actes médicaux				"	
E 3 B 16	Commissionnaires et courtiers				"	
E 3 B 17	Fourniture d'énergie				"	
E 3 B 21	Productions : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA				17%	
E 3 B 22	Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA				"	
E 3 B 23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%				"	
E 3 B 24	Professions libérales				"	
E 3 B 25	Opérations de banques et d'assurances				"	
E 3 B 26	Prestations de téléphones et de télex				"	
E 3 B 28	Autres prestations de services				"	
E 3 B 31	Débites de boissons				"	
E 3 B 32	Productions : biens, produits et denrées visées par l'article 21 du C. TCA				"	
E 3 B 33	Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA				"	
E 3 B 34	Tabacs et allumettes				"	
E 3 B 35	Spectacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C. TCA				"	
E 3 B 36	Autres prestations de services visées à l'article 21 du C. TCA				"	
E 3 B 37	Consommations sur place				"	
TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES						

ت - ر. ق. م. الواجب دفعه

C / TVA à payer

ب - الحسومات المجرأة :

B / Déductions à opérer		C / TVA à payer	
Nature des déductions	Montant	C	
Précompte antérieurs (mois précédents)		E 3 B 97	- Total des droits dus.
TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C. TCA)		E 3 B 98	Régularisation du prorata (art. 40 C. TCA) (+) (déduction excédentaire)
TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C. TCA)			- Reversement de la déduction (art. 38 C. TCA) (+)
TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C. TCA)			
Régularisation du prorata (déduction complémentaire) (art. 40 C. TCA)			
TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art. 18 C. TCA)			
Autres déductions (notification de précompte, etc....)			
NB : Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA.			
مجموع الحسومات المجرأة Total des déductions à opérer (B)		B E 3 B 99	مجموع المستحقات (C) TOTAL A RAPPELER (C)
			- Total des déductions à opérer (B) (-)
			TVA à payer au titre du mois (C - B)
			(A reporter dans le cadre "Récapitulation" ligne 10)
			Précompte à reporter sur le mois suivant (B - C)

(الملحق رقم ٥٢)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES DOUANES



وزارة المالية

المديرية العامة للجمارك

COMMUNIQUE

LA DIRECTION GENERALE DES DOUANES PORTE A LA CONNAISSANCE DES INTERVENANTS DANS LES OPERATIONS DU COMMERCE EXTERIEUR (IMPORTATIONS-EXPORTATIONS) DE L'ENTREE EN VIGUEUR DE LA MESURE RELATIVE AU NUMERO D'IDENTIFICATION FISCALE (NIF) A COMPTER DU 10 JANVIER 2009.

A CET EFFET, TOUT ENREGISTREMENT DES OPERATIONS D'IMPORTATION ET D'EXPORTATION, AU NIVEAU DES BUREAUX DES DOUANES, EST SOUMIS A CETTE NOUVELLE PROCEDURE.

A PARTIR DE CETTE DATE, AUCUN DEDOUANEMENT NE SERA ADMIS SANS LA PRESENTATION DU NUMERO D'IDENTIFICATION FISCALE (NIF).

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction d'..... وزارة المالية.....

Série O n° 4

Regn 12/4/2009

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب والرسوم
مصلحة الضرائب والرسوم
مصلحة الضرائب والرسوم

AVIS de vérification de Comptabilité

Référence : N° 38

Lettre avec
A.R
N°.....

N^e Le Gisant de la Saxe ~~en~~

W. J. ...

DATE FOR ~~THURSDAY~~ ~~1950~~ ~~CHICAGO~~

N.I.S :
.....

Le 07/03/2009.....

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le 18 Avril 1909 à 12 heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices 1905, 1906, 1907 et 1908 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignés : TAP, TRA, IBS, ICG / Soins, IEC, VC, Irais de ti-br, droit d'enregistrement

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales (CPF).

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44/1 du CPF à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du CPF).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable.

Veuillez agréer, M. O. M. B. en....., l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs



[Handwritten signature]

on de notre parfaite considération.

Noms et Grades des
Vérificateurs

[Signature]

الملحق رقم (04): الحساب المالي

الوحدة: دج

2009	2007	2006	2005	النشاط
				التحصيلات
4916787,98	313304339,30	215236028,99	175933833,47	البنك الخارجي الجزائري BEA
/	/	/	47064592,50	القرض الشعبي الجزائري CPA
/	/	600000,00	38242572,87	المؤسسة المصرفية العربية ABC
67843268,19	98074199,00	/	/	بنك سوسيتي جنرال
1307225,39	2638000,00	1195000,00	10436000,00	الصندوق
118317881,56	413989538,3	217031028,99	271676998,84	مجموع التحصيلات
	(1242797,40 -)		(4852062,50 -)	(-) المؤونات restitution provision
(8317225,39-)	(10549824,50-)	(1670000,00-)	(2039600,00 -)	(-) تحويلات مالية
(120059,53-)	(3238000,00-)	(2288856,00-)	(12867615,74-)	(-) المبالغ الملغاة Annulations
(36966,67-)			(31930,96-)	(-) مداخيل أخرى
8474251,59	15030621,90	3958856,00	38147609,20	المجموع المطروح
109843629,97	398958916,40	213072172,99	233529389,64	التحصيلات الصافية
(102073643,00-)	(29662407,00-)	(21865694,34-)	(45622873,34-)	(-) رصيد حساب الزبائن في 01/01
3366686,00	102073643,00	29662407,00	21865694,91	(+) رصيد حساب الزبائن في 12/31
/	/	/	/	(+) تسبيقات الزبائن في 01/01
/	/	/	/	(-) تسبيقات الزبائن في 12/31
11136672,9	471370152,4	220868885,6	209772211,2	رقم الأعمال المعاد تأسيسه (يتضمن TVA)
0,85	0,85	0,85	0,85	معامل التحويل
9518523,84	402880472,1	188776825,3	179292488,2	رقم الأعمال المعاد تأسيسه (خارج TVA)
9504292,00	402861802,00	189211517,00	179420253,00	رقم الأعمال المصرح به
14231,84	18670,1	(434691,7 -)	(127764,8 -)	الفرق

المصدر: وزارة المالية/ مديرية البحث والمراجعات

الماحة, رقم (05): حالة مقارنة لحيازة الدولة (المديرية العامة للضرائب/الجمارك/أمولاك الدولة) للفترة

الوحدة: مليون دج

(2010/01/01 الى 2010/09/30)

رقم الحساب	تصنيفات الضرائب والرسوم	تحصيل لـ 2010/09/30	تحصيل لـ 2009/09/30	معدل النمو	أهداف قانون المالية التكميلي 2010 لـ 9 أشهر	معدل النمو
201001	الضرائب المباشرة	426589	352323	%21	381447	%112
201002	التسجيل والطابع	29281	26788	(%9+)	28350	(%103+)
	التسجيل	12864	11273	(%14+)	28350	(%103+)
	الطابع	16417	15515	(%6+)	16164	(%102+)
201003	الرسوم على رقم الأعمال	362456	355056	(%2+)	394731	(%92+)
	الرسم على القيمة المضافة TVA	332594	325741	(%2+)	362853	(%92+)
	TVA المحصلة في الداخل	143633	135659	(%6+)	158778	(%90+)
	TVA عند الاستيراد	180863	181398	0	194697	(%93+)
	TVA على المنتجات البترولية	8098	8684	(-7%)	9378	(%86+)
	الرسم الداخلي على الاستهلاك TIC*	23098	20103	(%15+)	26523	(%87+)
	TIC المستورد	3722	6502	(%43-)	4680	(%80+)
	الرسوم/المنتجات البترولية	323	625	(%48-)	675	(48+)
	رسوم أخرى	2719	2085	(30,4+)	/	/
201004	الضرائب غير المباشرة	919	903	(%2+)	1125	(82+)
201005	مداخل الجمارك	132576	136526	(%3-)	127728	(104+)
201006	مداخل أموال الدولة	12504	10733	(%17+)	11997	(104+)

TIC * ويقصد بها Taxe intérieure de consommation

(90+)	7506	(17+)	5748	6718	مداخل متنوعة للميزانية	201007
(%124+)	3753	(%4-)	4842	4667	المديرية العامة للضرائب	
(%55+)	3753	(%126+)	906	2051	الجمارك	
(%102+)	952884	(%9+)	888077	971034	مجموع الجباية للدولة	
(%102+)	952884	(%9+)	888077	971034	مجموع الجباية للدولة	

المصدر: وزارة المالية/المديرية العامة للضرائب/مديرية العمليات الجبائية والتحصيل/مديرية الإحصائيات والتحليل.

الملحق رقم (06): حالة مقارنة للتحصيلات المتعلقة بالمديرية العامة للضرائب DGI للفترة

الوحدة: مليون دج

(2010/01/01 إلى 2010/09/30):

رقم الحساب	تصنيفات الضرائب والرسوم	تحصيل لـ 2010/09/30	تحصيل لـ 2009/09/30	معدل النمو	أهداف قانون المالية التكميلي 2010 لـ 9 أشهر	معدل النمو
201001	الضرائب المباشرة	426589	352323	%21	381447	%112
201002	التسجيل والطابع	29281	26788	(%9+)	28350	(%103+)
	التسجيل	12864	11273	(%14+)	28350	(%103+)
	الطابع	16417	15515	(%6+)	16164	(%102+)
201003	الرسوم على رقم الأعمال	177674	166962	(%6)	195354	(%91+)
	TVA على المنتجات البترولية	8098	8684	(%7-)	9378	%86
	TVA المحصلة في الداخل	143633	135659	(%6+)	158778	(%90+)
	الرسم الداخلي على الاستهلاك TIC	23098	20103	(%15+)	26523	(%87+)
	الرسوم على المنتجات البترولية	126	431	(%71-)	675	(%19+)
	رسوم أخرى	2719	2085	(%30+)	/	/
201004	الضرائب غير المباشرة	919	903	(%2+)	1125	(%82+)
201007	مداخل متنوعة للميزانية	4667	4842	(%4-)	3750	(124+)
	مجموع الجباية العادية للمديرية العامة للضرائب	639130	551818	(%16+)	610029	(%105+)

المصدر: وزارة المالية/المديرية العامة للضرائب/مديرية العمليات الجبائية والتحصيل/مديرية الإحصائيات والتحليل.

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

(الملحق رقم 07)

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

-----0-----
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS

-----0-----
مديرية البحث و المراجعات

Tél. N° : (021) 59.55.51

Fax. N° : (021) 59.52.17

08 OCT. 2007

N° 1659 MF / DGI / DRV

Alger, le

MONSIEUR LE DIRECTEUR DES GRANDES
ENTREPRISES

MMES ET MESSIEURS LES DIRECTEURS
DES IMPOTS DE WILAYA

(En Communication à)

MESSIEURS LES DIRECTEURS REGIONAUX

OBJET / Gestion du Fichier des Fraudeurs.

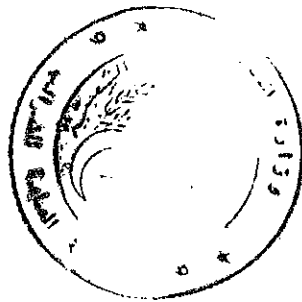
L'attention de l'administration centrale a été attirée sur certaines confusions relevées au sujet de la prise en charge du fichier des fraudeurs et des modalités d'inscription ou de retrait des personnes ou sociétés auteurs d'infractions à la législation fiscale, commerciale et douanière.

A cet effet, j'ai l'honneur de vous indiquer ci-dessus la démarche à respecter par vos services :

- Les demandes d'inscription sont adressées à la DRV qui se chargera, après examen de la validité de la demande et des conséquences éventuelles qui en résulteront (enquêtes complémentaires - demandes d'information aux institutions concernées - dépôt de plainte ...) de les transmettre à la DID.
- Les demandes de retrait, également transmises à la DRV selon la procédure habituelle font l'objet d'un suivi en ce qui concerne les motifs et les justificatifs présentés. Lorsque ces derniers sont fondés, la DID sera destinataire de la demande et de la fiche ad-hoc et procédera au retrait du fichier qui sera ainsi actualisé et porté à votre connaissance .
- Les Administrations des Douanes, du Commerce et éventuellement la Banque d'Algérie sont informées par la DRV de toute nouvelle inscription ou retrait et ce après sa formalisation par les services de la DID.

- A la demande des personnes ou société concernées, seule la DRV est habilitée à fournir une attestation de retrait aux intéressés après confirmation par la DID et éventuellement la levée d'interdiction de domiciliation et de transfert établie par la Banque d'Algérie.

Par ailleurs, je vous demande de bien vouloir vous abstenir de saisir directement les services des Douanes ou de la Banque d'Algérie pour tout ce qui a trait à ce fichier.



مستشار الشؤون الإدارية والمالية
[Signature]
[Signature]