

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Departement des Sciences Economiques



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم (الإقتصادية).

الموضوع

الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي
دراسة حالة: مركز الضرائب بسكرة للفترة من
2016 إلى 2020

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في (العلوم الإقتصادية)
تخصص: إقتصاد و تسيير المؤسسات

الأستاذة المشرفة:
السبتي وسيلة

إعداد الطالبة:
ميلودي كريمة

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	بلعدي عايدة عبير	دكتورة	رئيسا	جامعة بسكرة
2	السبتي وسيلة	دكتورة	مشرفا	جامعة بسكرة
3	نعون إمان	دكتورة	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 0202/ 9102

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

((رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ
عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ
وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ))

صدق الله العظيم

سورة النمل : 19

فَاللَّهُ

الإهداء

نحمد الله حمدًا يليق بجمال وجهه و عظيم سلطانه
إنه لا يسعني في هذا المقام إلا أن أهدي ثمرة جهدي هذا
إلى

الينبوع الذي لا يمل العطاء... إلى ينبوع
الصبر والأمل... إلى من حكا سعادتي بخيوط منسوجة إلى
أطيب نعمتين أهداهما إليا الخالق
إلى من أعطاني عمرهما من دون حدود
إلى أمي وأبي أطال الله في عمرهما
إلى شريك حياتي زوجي الغالي
إلى أولادي
إلى كل أساتذتي وأصدقائي وزملائي

شکر و حمد

شكرو عرفان

نحمد الله تعالى الذي أمدنا القوة و ألهمنا الصبر و الثبات
ووفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع ونسأله التوفيق فيه
أتقدم بجزيل الشكر و العرفان إلى الأستاذة “السبتي وسيلة”
التي لم تبخل عليا من وقتها وتوجيهاتها
كما أتقدم بالشكر المسبق لكافة أعضاء لجنة المناقشة
بخالص الاحترام و التقدير الذين تحملوا عناء قراءتها
ومناقشتها على مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء ولنقائص
لتحصيل أكبر استفادة من الدراسة
وبالشكر العميق لكل من ساهم من قريب أو بعيد في إتمام
هذا العمل المتواضع
أشكر كل هؤلاء و جزاهم الله خير

المخلص:

تهدف هذه الدراسة الى كيفية محاربة التهرب و الغش الضريبي,وقصد تدعيم الجانب النظري من الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي لعرض المفاهيم الاساسية للرقابة الجبائية والتهرب والغش الضريبي ,ودراسة ميدانية لمركز الضرائب لولاية بسكرة فيما يخص الجانب التطبيقي لنبين دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي .

توصلنا من خلال الدراسة الميدانية ان معظم الدول تضع الرقابة الجبائية كأسلوب للمكافحة و ذلك باستعمال أدواتها و أجهزتها للحد منها إلا أن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء عل التهرب الغش الضريبي لوحدها إنما يجب الاستعانة بطرق أخرى مثل استخدام طرق وقائية قبل حدوث تهرب أو غش و التنسيق بين الإدارات للحصول على المعلومات اللازمة, وفي الأخير تقييم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من حيث تطور الملفات المدروسة و النتائج المقدمة .

الكلمات المفتاحية : ضرائب ورسوم، تهرب ضريبي، ، رقابة جبائية

RESUME :

CETTE ÉTUDE VISE À LUTTER CONTRE LÉVASIONS ET LA FRAUDE FISCALES, ET DANS LE BUT DE RENFORCER LE COTE THEORIQUE DE L'ÉTUDE, APPLIQUE POUR MONTRER LE ROLE DE LA SURVEILLANCE FISCALE DANS LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE.

L'ÉTUDE DE TERRAIN NOUS PERMIS D'APPRENDRE QUE LA PLUPART DES PAYS FONT DU CONTROLE FISCAL UNE METHODE DE CONTROLE EN UTILISANT LEURS OUTILS ET DISPOSITIFS POUR LES REDUIRE ,CEPENDANT LE CONTROLE FISCALE NE PEUT PAS ELIMINER A LUI SEUL LA FRAUDE FISCALE, MAIS D'AUTRE METHODES DOIVENT ETRE UTILISEES, COMME L'UTILISATION DE METHODES PREVENTIVES AVANT LA SURVENANCE DE LA FRAUDE FRAUDULEUSE ET LA COORDINATION ENTRE LES DEPARTEMENT POUR OBTENIR LES INFORMATIONS NECESSAIRES ,AU FINAL UN BILAN DE REALITE DU CONTROL FISCAL EN ALGERIE EN TERMES DE DEVELOPPEMENT DES DOSSIERS ETUDIES ET DES RESULTATS PRESENTES .

MOTS CLES : IMPOT SET TAXES, LA FRAUDE FISCALE, EVASION FISCALE, LE CONTROLE FISCAL.

فهرس المحتويات



فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
١	البسمة
٢	الإهداء
٣	شكر و العرفان
٤	الملخص
٥	فهرس المحتويات
٦	قائمة الأشكال
٧	قائمة الجدا ول
من أ-ح	المقدمة العامة
من 1 إلى 34	الفصل الأول: الرقابة الجبائية
01	تمهيد
02	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
02	المطلب الأول: مفاهيم حول الجبائية
05	المطلب الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها
06	المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية و أهم المبادئ التي تتضمنها
08	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية, مظاهرها , أشكالها
08	المطلب الأول: مظاهر الرقابة الجبائية
09	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
10	المطلب الثالث: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية
20	المبحث الثالث: أليات الرقابة الجبائية و مختلف الصعوبات التي تواجهها و كيفيات تفعيلها
20	المطلب الأول: أليات الرقابة الجبائية
27	المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية
30	المطلب الثالث: كيفيات تفعيل الرقابة الجبائية
34	خلاصة الفصل
من 34 إلى 52	الفصل الثاني: التهرب الغش الضريبي
34	تمهيد

36	المبحث الأول: مفهوم وصور تهرب الغش الضريبي
36	المطلب الأول: مفهوم و صور التهرب الضريبي
38	المطلب الثاني: مفهوم و أنواع الغش الضريبي
41	المبحث الثاني: طرق الغش و أسباب التهرب و الغش الضريبي
41	المطلب الأول: طرق الغش
45	المطلب الثاني: أسباب التهرب و الغش الضريبي
47	المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي و طرق قياسه
47	المطلب الأول: آثار التهرب و الغش الضريبي
50	المطلب الثاني: قياس التهرب الضريبي
52	خلاصة الفصل
من 53 إلى 76	الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي
53	تمهيد
54	المبحث الأول: الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب
54	المطلب الأول: تعريف مركز الضرائب و مهامه
55	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بسكرة
58	المبحث الثاني: حالات الغش الضريبي لمركز الضرائب
58	المطلب الأول: نماذج الغش في مركز الضرائب
59	المطلب الثاني: عدد الملفات المدروسة على مستوى المركز
60	المبحث الثالث: دراسة ميدانية بمركز الضرائب بسكرة
61	المطلب الأول: خطوات إجراء عملية التحقيق المحاسبي
62	المطلب الثاني: نتائج التحقيق
76	خلاصة الفصل
88	الخاتمة العامة
91	قائمة المراجع
	ملخص الدراسة

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
09	أشكال الرقابة الجبائية و مجالات تطبيقها حسب التدرج	شكل رقم: 1
14	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث و المراجعة	شكل رقم: 2
15	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	شكل رقم: 3
16	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب	شكل رقم: 4
18	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	شكل رقم: 5
19	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	شكل رقم: 6
55	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب (مفصل)	شكل رقم: 7

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
64	توزيع الملفات المبرمجة لإجراء رقابة جبائية مركز الضرائب بسكرة	01
64	حالات التهرب في مادة التحصيل لمركز الضرائب	02
65	عدد الملفات محللرقابة على مستوى مركز الضرائب	03
69	رقم الأعمال للمشتريات غير المصرحة	04
69	رقم الأعمال للبضاعة المستهلكة غير ظاهرة بالمخزونات	05
70	الفرق في المخزونات	06
71	تحديد الأعباء الغير قابلة للخصم	07
72	دمج الرسم على القيمة المضافة لسنة 2012	08
73	دمج الرسم على القيمة المضافة لسنة 2013	09
75	دمج الرسم على القيمة المضافة لسنة 2014	10
76	دمج الرسم على القيمة المضافة لسنة 2015	11
77	تحديد رقم الأعمال الشامل	12
78	رقم الأعمال المقبوض لسنة 2012	13
79	رقم الأعمال المقبوض لسنة 2013	14
79	رقم الأعمال المقبوض لسنة 2014	15
80	رقم الأعمال المقبوض لسنة 2015	16
81	رقم الأعمال الإجمالي المقبوض	17
82	تحديد الربح	18
82	تحديد أسس الرسم على النشاط المهني	19
83	تحديد الأسس الرسم على القيمة المضافة	20
83	تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي	21
84	الحقوق و الغرامات الخاصة للرسم على النشاط المهني	22
85	الحقوق و الغرامات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة	23
86	الحقوق و الغرامات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي	24
86	الجدول العام للحقوق و الغرامات	25

مقدمة



تعتبر الضريبة من الوسائل الهامة في المجال السياسة الاقتصادية و الاجتماعية إذ تمثل مورد هام لخزينة الدولة ,إن الضرائب و مع اختلاف الأهداف المتوخاة منها عبر الحقب التاريخية تؤدي في عالم اليوم دورا أساسيا في تقليص الفوارق بين فئات الشعب و العمل على تقاربها,كما أصبحت تستعملها الدولة للمحافظة على الاستقرار الاقتصادي و معالجة ظاهرتي التضخم و الانكماش و تفضيل بعض الأنشطة عن الأخرى عند الضرورة.

إن استخدام الضريبة هدفه تحقيق منافع عامة و ليست خاصة و عليه و بقوة القاعدة القانونية لا يمكن تأسيس أو تحصيل أي ضريبة أو رسم إلا إذا نص القانون على ذلك , و بصراحة يوضح وعائها و نسبها و طريقة فرضها و مواعيد استحقاقها و الغرامات المالية و الجبائية الناجمة عن مخلفاتها , و ذلك تماشيا مع اقتصاديات السوق و السياسية الاقتصادية لتفادي ظاهرة الغش الضريبي .

كما تشكل الضرائب أهم مورد لكثير من الدول كما أن الموارد الجبائية العادية "للضرائب و الرسوم" أصبحت اليوم أهم جزء في مالية الدولة و المصدر الرئيسي لتغطية النفقات العامة ,و إرساء هيكل اقتصادي متين يرتكز على هذه الموارد الهامة كما هو الشأن بالنسبة للجزائر , و في ظل التغيرات الجديدة للاقتصاد الوطني عمدت الدولة الجزائرية إلى إجراء تعديلات و إصلاحات قانونية في النصوص المالية وكذا التشريعات الضريبية و ذلك من أجل زيادة الفعالية للأنشطة الاقتصادية, و محاولة دفع عجلة التقدم الاقتصادي كون النظام الجبائي قبل سنة 1991لم يسمح بتحقيق الأهداف المنشورة و هذا بسبب الفراغ الذي عم الهياكل الجبائية مما أدى إلى ظهور بؤادر الغش الضريبي التي أصبحت ظاهرة أخذت تتوسع بشكل أثار الكثير من الجدل لدى المعنيين بالأمر.

و هكذا أصبح الغش الضريبي يشكل إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية الأمر الذي يستوجب محاربهه باعتماد آليات دقيقة و إجراءات صارمة هذا من جهة, و من جهة أخرى يتميز النظام الجبائي الجزائري بأنه نظام ذو طابع تصريحي مما يستوجب رقابة جبائية.

فالمكلف بالضريبة يحدد أسس فرض الضريبة ضمن تصريح يقدمه لمصالح الضرائب وفقا للنصوص التشريعية و التنظيمية المعمول بها ,حيث أن القانون الجبائي يلزم المكلفين بالضريبة على تقديم تصريحاتهم للمصالح الجبائية في الآجال المحددة و التي تتضمن رقم الأعمال و المداخيل المحققة

و للإدارة الجبائية كامل الحق في مراقبة هذه التصريحات قصد تحقيق عدالة جبائية.

إن وضع نظام جبائي خاص بطرق فرض الضرائب و مجالات تطبيقها وكيفيات تحصيلها ضرورة ملحة و لهذا تبنى المشرع الجزائري نظاما جبائي ذوي طابع تصريحية , بحيث أعطى للمكلفين حرية التصريح بمدخلهم مع وضع ضوابط و آليات قانونية لهذه التصريحات و في مقابل ذلك أرسى قواعد و كيفيات للتأكد من صحة هذه التصريحات و قربها من الواقع فأوكل مهمة و صلاحية واسعة للمصالح الإدارة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات بقصد تحقيق أوسع للعدالة و ضمان منافسة نزيهة بين جميع المكلفين بالضريبة.

إن الضرائب و الرسوم المختلفة تكتسي أهمية بالغة فيما يتعلق بتمويل الخزينة العمومية و يتجلى ذلك من خلال حجمها المتزايد في ميزانية الدولة.

إشكالية البحث: مما سبق فإن إشكالية البحث تتمثل في:

ما هو دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي ؟

تقودنا هذه الإشكالية إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالرقابة الجبائية و ماهي أشكالها و ماهي أهدافها ؟
- ماهي المراحل و الإجراءات التي تتخذها الإدارة الضريبية في الرقابة الجبائية؟
- هل تساهم الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي؟
- ساهمت تقنيات الرقابة الجبائية في تحديد حجم الغش الضريبي؟

هل فرضيات الدراسة:

بعد طرح التساؤلات و توضيح مشكلة الدراسة قمنا بصياغة عدد من الفرضيات العلمية التي روعي في اختيارها أن تساهم في تحديد نوع المعلومات و البيانات المطلوبة , وأن تكون منبثقة من مسلمات و ملاحظات الدراسة علاوة على إمكانية التحقق منها قدر المستطاع عن طريق الاستقراء و الاستدلال المنطقي و انطلاقا من الأسئلة الفرعية يمكننا صياغة الفرضية الأساسية

التالية :

- للرقابة الجبائية دور في مكافحة الغش الضريبي ,ويتحقق عن هذه الفرضية فرضيات فرعية هي:
- الرقابة الجبائية هي وسيلة فعالة تساهم بكل أشكالها في صحة و نزاهة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.
- مراحل و إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي تحقق أهدافها المرجوة .
- إن الرقابة الجبائية ليست فعلا بالقدر الكافي للحد من ظاهرة الغش الضريبي بصفته وسيلة وقائية أكثر مما هي ردعية .
- إن نجاعة و فعالية تقنيات الرقابة الجبائية ساهم بشكل كبير في تحديد حجم الغش الضريبي.

أسباب اختيار موضوع الدراسة:

إن الدوافع الرئيسية التي أدت إلى اختيار و معالجة هذا الموضوع دون غيره من المواضيع المختلفة هي :

أسباب موضوعية:

- البحث عن آليات الرقابة الجبائية التي لم يستطع حتى الآن كبح تنامي ظاهرة الغش الضريبي رغم الجهود المبذولة و مختلف الوسائل المسخرة لمكافحة هذه الأفة.
- كما أن موضوع الغش الضريبي يعتبر موضوعا هاما لدى المجتمع الجزائري و على الإدارة الجبائية البحث عن أساليب جديدة للحد من هذه الظاهرة .

أسباب ذاتية:

- ملائمة الموضوع مع التخصص .
- الرغبة الشخصية في التعرف على الموضوع.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في معرفة الدور الفعال الذي تؤديه الرقابة الجبائية باعتبارها من الوسائل الردعية و الوقائية لمكافحة الغش الضريبي الذي تفشت وتعددت صورته بشكل سريع و خطير حيث يعد الغش الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة .

أهداف الدراسة :

إن لهذه الدراسة عدة أهداف نذكر منها:

- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية و إبراز دور الفعال الذي تلعبه في مكافحة الغش الضريبي .
- تشخيص ظاهرة الغش الضريبي مع معرفه أشكالها و الأسباب التي ساهمت في نشأتها و تطورها .
- إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة الغش و أهم الإجراءات المتخذة لذلك .

حدود الدراسة:

الحدود الزمنية: كانت الدراسة على أربعة سنوات من 2012-2015 محل الرقابة

الحدود المكانية: مركز الضرائب بسكرة.

صعوبات البحث:

ادى ظهور وباء كورونا كوفيد19 الى صعوبة العمل التطبيقي نظرا لاتخاذ المؤسسات التدابير الوقائية منه.

منهجية البحث:

من اجل تحقيق الأهداف المرجوة في دراستنا تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع و تطبيقها و تحليلها , ووصف و تشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري و كذلك المنهج التحليلي فيدراسة الحالة من خلال الملاحظات و المعطيات و المعلومات الميدانية لفهم السير و العمل الميداني من الجهات المعنية المختصة في هذا المجال .

دراسات سابقة:

-**الدراسة الأولى:** كردودي سهام, المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية, رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة 2009-2010, وكانت الدراسة قد تناولت أهمية مساهمة المعلومات المحاسبية في إجراء الرقابة الجبائية .

- **الدراسة الثانية:** لياس قلاب ذبيح, مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية, مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة 2010-2011 حيث توصل إلى نتائج أهمها : يجب على المراقب الجبائي الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية الرقابة الجبائية بهدف رسم الخطط المتبعة و تحديد الضرائب و الرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس و الشكل القانوني للمكلف ثم إتباع كل المراحل الخطوات اللازمة

- الحرص على تطبيق حق الاطلاع و المعاينة لتساعد الأعوان على كشف الأخطاء و التجاوزات التي ارتكبها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دونه و هذا عن طريق القيام بالأبحاث الخارجية و التدخلات الميدانية مع طلب معلومات مع كل الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة .

- الاطلاع الدائم على قوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات و التعليمات الصادرة عن طريق المديرية العامة للضرائب.

- **الدراسة الثالثة:** سميرة بوعكاز, مساهمة فعالية التدقيق في الحد من التهرب الضريبي, رسالة الدكتوراه العلوم التجارية, جامعة محمد خيضر بسكرة, 2014-2015

قامت من خلالها الباحثة بتناول أربعة نقاط تحدثت فيهم عن النظام الضريبي و التهرب الضريبي في الجزائر و توصلت إلى نتائج أهمها:

يمكن أن تؤدي الرقابة الجبائية في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي و استرجاع مبالغ مالية هامة لخزينة الدولة إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية و الجودة المطلوبة و توفير الإمكانيات المادية و البشرية اللازمة .

- يمكن للتحفيزات المقدمة للمراقبين الجبائين أن ترفع من مردودية عملهم.
- تحسين العلاقة بين المكلفين و ضرورة استفسارهم و استعلامهم عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية و الرجوع للإدارة الضريبية لتزويدهم بالمعلومات اللازمة و المشاركة في ملتقيات متعلقة بالإدارة أو وزارة المالية .
- ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

-كانت الدراسة الميدانية في مركز الضرائب ببسكرة.

-الدراسة تبين الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي.

-تناولت الدراسة مختلف الإجراءات والطرق لمعالجة ظاهرة الغش الضريبي.

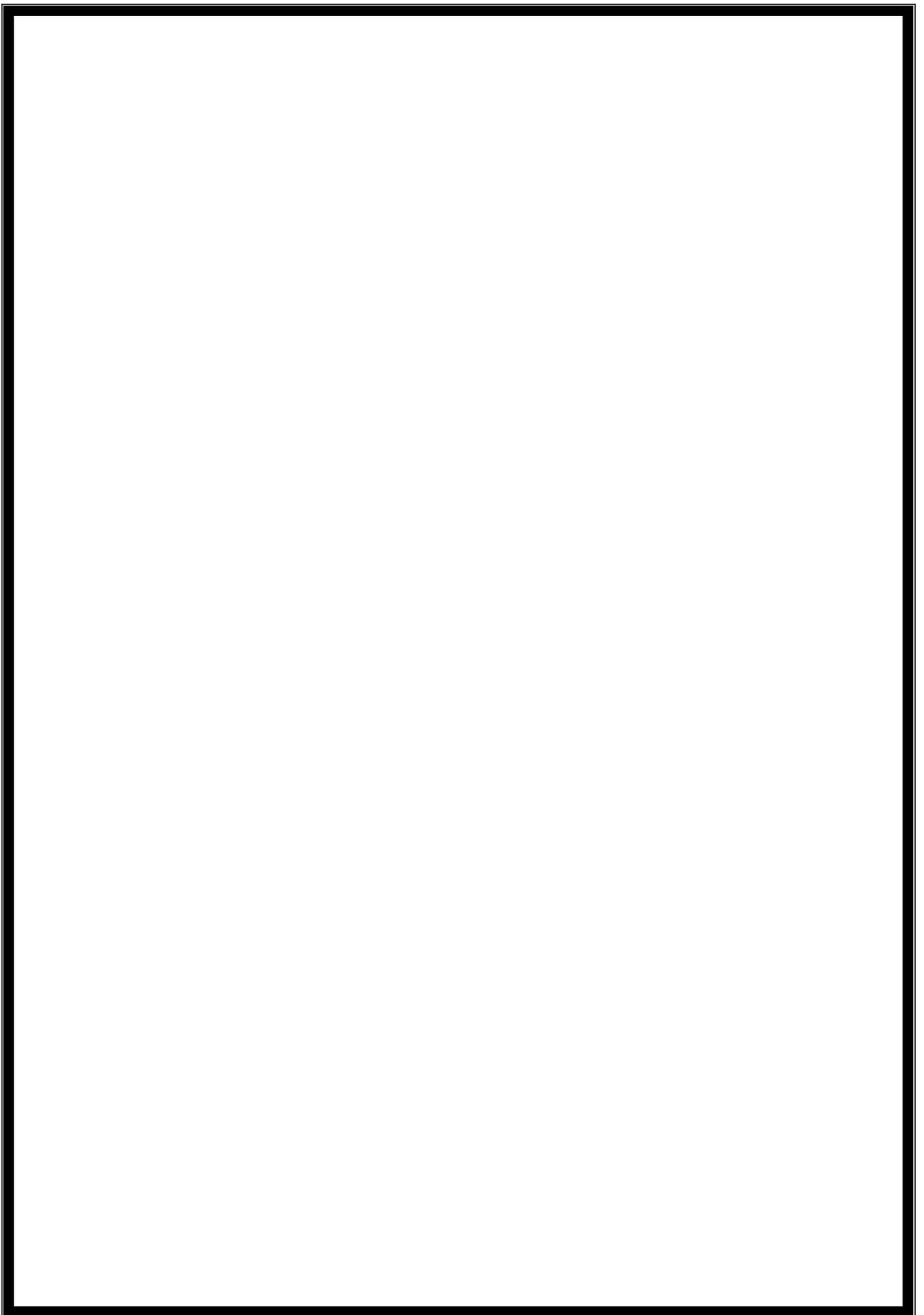
هيكل البحث:

للإلمام و الإجابة على أهم الأسئلة المطروحة في إشكالية البحث ,تم تقسيمه إلى ثلاث فصول حيث جاء في الفصل الأول تحت عنوان الرقابة الجبائية تناول مفاهيم عامة حول الضريبة و الجبائية و كذا مفاهيم حول الرقابة الجبائية و أهدافها و مختلف مظاهرها, أما الفصل الثاني فقد تناول الغش و التهرب الضريبي و صورهما و أسبابهما و طرق مكافحتها أي تشخيص الظاهرة محل الدراسة ,أما الفصل الثالث فقد تطرق إلى الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي دراسة ميدانية .

الفصل الأول

الرقابة الجبائية





تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية من الوسائل القانونية التي تستخدمها الإدارة الجبائية لمحاربة الغش الضريبي , حيث أنها تحتل مكانة اقتصادية هامة لدورها الفعال في التأكد من مدى صحة و مطابقة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و التنبيه على أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها , و من أجل ضمان السير الحسن و ممارسة الرقابة على أكمل وجه و المحافظة على إيرادات خزينة الدولة مع حماية حقوق المكلفين بالضريبة نص المشرع الجزائري على مجموعة من القوانين التي تحكم الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة على حد سواء , وسنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني : الرقابة الجبائية ,مظاهرها ,أشكالها و مجالات تطبيقها.

المبحث الثالث: أليات الرقابة الجبائية و مختلف الصعوبات التي تواجهها .

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

تجدر الإشارة إلى أن النظام الضريبي الجزائري كباقي الكثير من الأنظمة الضريبية المطبقة في معظم الدول المتقدمة يقوم على أساس التصريح، و من أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة فإن المصالح الجبائية تجري عمليات الرقابة عليها.

المطلب الأول: مفاهيم حول الجبائية

الفرع الأول: مفهوم الجبائية.

مفهوم الجبائية: هي مجموع الاقتطاعات الإلجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب والرسوم والإتاوات والمساهمات الاجتماعية.

من هذا التعريف يتضح مفهوم الجبائية أوسع من مفهومي الضرائب و الرسوم

والجبائية ووفق التعريف السابق تتضمن الضرائب والرسوم إضافة إلى الإتاوات والمساهمة الاجتماعية. (محرزي، صفحة 55)

الفرع الثاني: عناصر الجبائية.

أولاً: الرسم

الرسم هو مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها، كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة إظهار حقه عن طريق القضاء.

ويمكن تعريفه أيضا أنه مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة أو إلى إحدى مؤسساتها العمومية، مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع ككل. (محرزي، صفحة 161)

ثانيا: الضريبة

1- مفهوم الضريبة:

تعددت تعريف الضريبة و اختلفت باختلاف المدارس و المفكرين و لكنها تنصب في قالب واحد بحيث تتلاقا أغلبها في خصائص الضريبة و كذا الأهداف المرجوة منها , سنتناول بعض هذه التعاريف للخروج بتعريف شامل .

-التعريف الأول : هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طرق السلطة بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية. (محرزي، صفحة 175)

التعريف الثاني : هي اقتطاع إلزامي و نهائي من النقود المحددة سلفا و دون مقابل يقع على كاهل الذمة المالية لبعض الجماعات و الأفراد من أجل تحقيق النفع العام و تغطية النفقات العامة. (محمد، صفحة 20)

التعريف الثالث: هي المورد المالي العام الذي تقتطعه الدولة من أشخاص جبرا بغرض استخدامه لتحقيق أهداف عامة. (حسين، 1990، صفحة 42)

و كخلاصة لما سبق يمكن تعريف الضريبة على أنها إقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل و بصفة نهائية تقوم به الدولة وفقا لقواعد قانونية, و هذا الإقتطاع يكون من أموال أشخاص الطبيعيين و المعنويين حسب قدراتهم التكاليفية بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة.

2- أهداف الضريبة :

تصبو الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق الاستقرار و التنوع من خلال مجموعة من الأهداف في المجال المالي, الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي.

-أهداف المالية :

يعتبر من الأهداف الرئيسية و الهامة للضريبة حيث تمثل مصدر داخلي دائم عن إيرادات الدولة لمويل خزينتها و تضمن لها الوفاء بالتزاماتها تجاه الإنفاق العام كتمويل الإنفاق على الخدمات و على الاستثمارات الإدارة الحكومية.

ب- الأهداف الاقتصادية:

يقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول على حالة الاستقرار الاقتصادي غير مشوب بالتضخم أو الانكماش و أصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية و تحقيق الاستقرار الاقتصادي , ويمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

-تشجيع بعض انواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كلياً أو جزئياً .

- حماية الصناعات الوطنية و معالجة العجز في ميزان المدفوعات و يتم ذلك بفرض ضرائب جمركية على الإستيراد من الخارج و بإعفاء الصادرات من الضرائب كلياً أو جزئياً .

- تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعتاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار. (بوزيدة، 2007، الصفحات 12-13)

ج- الأهداف الاجتماعية:

تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية أهمها:

- تخفيف حدة التفاوت بين المداخيل و الثروات المرتفعة,و ذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب المداخيل و الثروات المرتفعة ثم إعادة توزيع حصيلتها على أصحاب المداخيل المنخفضة.

-المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة على سلع الاستهلاك كالخبز و الحليب.

-الحفاظ على الصحة العمومية و ذلك بفرض الضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية كالتبغ و المشروبات الكحولية. (حسين عوض الله، 1998، الصفحات 128-129)

د- الأهداف السياسية:

تستخدم الضرائب لتحقيق سياسة لحساب طبقة على حساب طبقة أخرى او لتسهيل تجارة مع بعض الدول أو للحد منها , و ذلك عن طريق خفض الضرائب الجمركية على الواردات و حتى الإعفاء منها أو رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة معها , كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان و الولايات المتحدة الأمريكية)

الفصل الأول — الرقابة الجبائية

على المكلف بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا. (قلاّب ذبيح،
2011/2010، صفحة 36)

المطلب الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها

مفهوم الرقابة الجبائية:

إن مفهوم الرقابة الجبائية يعتمد أساسا على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى المصالح الجبائية , حيث تحتوي هذه التصريحات على المعلومات اللازمة التي تحدد أسس الأوعية الضريبية فيمكن تعريف الرقابة الجبائية :

- تعريف الأول : تعرف على أنها فحص التصريحات و كل السجلات و الوثائق و المستندات للمكلفين بالضريبة الخاضعين لها , سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية ,و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ,على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام ,الاستفسار و الاستيضاح عن كل مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها , ولا يكتفي فقط بدراسة و مراجعة التصريحات بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به و المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى , و بالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما و كذلك النضر في الوضعية المالية للممول. (فوزي، صفحة 46)

-تعريف الثاني: هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية و هي عبارة على مراقبة مدى إحترام القوانين الجبائية. (CORIN, 1997, p. 03)

- تعريف الثالث: الرقابة الجبائية تخص كل أنواع الضرائب و كل المكلفين و تسمح بتصحيح الأخطاء العفوية للمكلفين , و كذا عمليات الغش الممارس من بعضهم وتعتبر ذات أهمية من حيث قيد هذه الضرائب. (M.COZIAN, 1998, p. 5525)

و كتعريف شامل للرقابة الجبائية هي مجموع من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بغرض اكتشاف العمليات التدليسية , التي ترمي إلى التخلص و التهرب من دفع الضريبة و تقويمها .

ثانيا :أهداف الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية العنصر الأكثر أهمية لنظام المتابعة و احترام الواجبات الجبائية ,على أنه ينبغي على أعوان الإدارة الجبائية التعرف على الدور الذي تلعبه كل واحدة من مكونات هذا النظام

الفصل الأول ————— الرقابة الجبائية

(الإجراءات، الوثائق، العقوبات،مراجعة) و كيفية ترابطها فيما بينها, و في حالة عدم الاستعمال الأمثل لهذه المكونات فإنه من المستحيل تحقيق الأهداف المرجوة , و على العكس من ذلك فقد تكون له إيجابيات إذا ما وظفت طرق ووسائل معقولة و منطقية و فعالة .

اما الأهداف المنتظرة من الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي فيمكن تلخيصها في النقاط التالية :

- الحد من التهرب الضريبي , و ذلك باكتشاف الغش و الأخطاء المرتكبة و كل التلاعبات الممكن استعمالها
- توسيع نطاق الرقابة الجبائية إلى جميع المتعاملين الاقتصاديين ,و بالتالي تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية و أيضا ضمان منافسة نزيهة بين جميع المتعاملين.
- المحافظة على أموال الخزينة و ضمان حقوقها و تعويد المكلفين بالضريبة بالتصريح الصحيح أي بدون ارتكاب أخطاء أو انتهاج أساليب و طرق تدليسيه , و كذلك لاجتناب الوقوع في الأخطاء السابقة و الامتثال لتنظيمات و قوانين التشريع الجبائي .
- تحديد الوضعية الحقيقية المالية للمكلفين للضريبة .

المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية و أهم المبادئ التي تتضمنها

أولاً: أسباب إجراء الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين و الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية و مراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية و نلخصها في ما يلي :

1-حرية المكلف بالضريبة بالتصريح بمداخله :

نصت المادة 1-20 من قانون إجراءات الجبائية بمأن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه و مداخله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي , و يفترض أنها صحيحة مالم يثبت العكس , للتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها و مطابقتها لما هو موجود في الحقيقة. (قانون الاجراءات الجبائية، 2020)

2- محاربة التهرب الضريبي:

يسعى بعض المكلفين للضريبة على التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة, بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة و توسع نطاقها كصعوبة قياسها لذا دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدي إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي. (دراز، 2000، صفحة 237)

ثانياً: أهم مبادئ الرقابة الجبائية:

كي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها و المتمثلة في

1- إقامة نظام ضريبي محكم:

“عادة ما تتعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة, و من بينها النظام الضريبي, فبي قدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في قوانينها الضريبية“ (دراز، 2000، صفحة 237)

و لذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال و هذا من خلال :

- تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه, إذ يجب أن تكون القوانين و النصوص تشريعية واضحة و سهلة الأسلوب.
 - تحقيق العدالة الضريبية, اي أن تكون المعاملة الضريبية متساوية بين المكلفين بالضريبة .
- 2- ترقية و تطوير الإدارة الجبائية :

“ إن تبعة التهرب لا تقع على المشرع المالي و المكلف وحدهما, وإنما تقع كذلك على الإدارة المالية“ (فوزي، صفحة 226)

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة, و التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور و الكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية و المادية اللازمة, و التي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه لذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين و تكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب و الرقابة الجبائية, إضافة إلى إجراء

تربصات لموظفي و أعوان الادارة الجبائية , ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي و توفير أجهزة الإعلام الألي ووسائل الاتصال الحديثة .

المبحث الثاني :الرقابة الجبائية مظاهرها ,أشكالها ,مجالات تطبيقها

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى مظاهر الرقابة الجبائية المختلفة إضافة إلى أشكالها و مجالات تطبيقها .

المطلب الأول: مظاهر الرقابة الجبائية .

تتمثل مظاهر الرقابة الجبائية فيما يلي: (QUERELLE, 1988)

- 1- الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء مفهوم قانوني و وتعرف على أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية للتصحيح النقائص ,السهو , الإغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بها بما أن هذه السلطة ذات أهمية قصوى و تكتسي قيمة دستورية فالدولة يخول لها دستوريا إلزامية الرقابة حتى لا يكون تهرب ضريبي.
- 2- الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع ,و إنه من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي و التي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي و التي يمكن اعتبارها استعمال وسائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة قصد تخفيض مساهمته الضريبية .
- 3- تكتسي الرقابة الجبائية بعد إنساني و الذي لا يجب إهماله رغم المجهودات المبذولة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش ,فإن ما يجب الإشارة إليه في معظم الدول هو أن الرقابة الجبائية لا تقتصر إلا على عدد ضئيل من المكلفين ,فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يتقبل بسهولة التحقيق الذي أجرته عليه ,إن أغلب و أهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيبهم بالإضافة إلى الإرباك اتجاه الإدارة الضريبية ,بإضافة على الشكوك و الشبهات التي تحوم حولها و كذا إحساسه بضعف تجاه الإدارة . فالمكلف لا يجب أن يشعر بالضعف اتجاه الألة الإدارية بل يمتلك حقوق مقابل الإدارة الجبائية و هذا في كل مراحل الرقابة الجبائية سواء اثناء سريان كل العمليات أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها .

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية:

الفصل الأول ————— الرقابة الجبائية

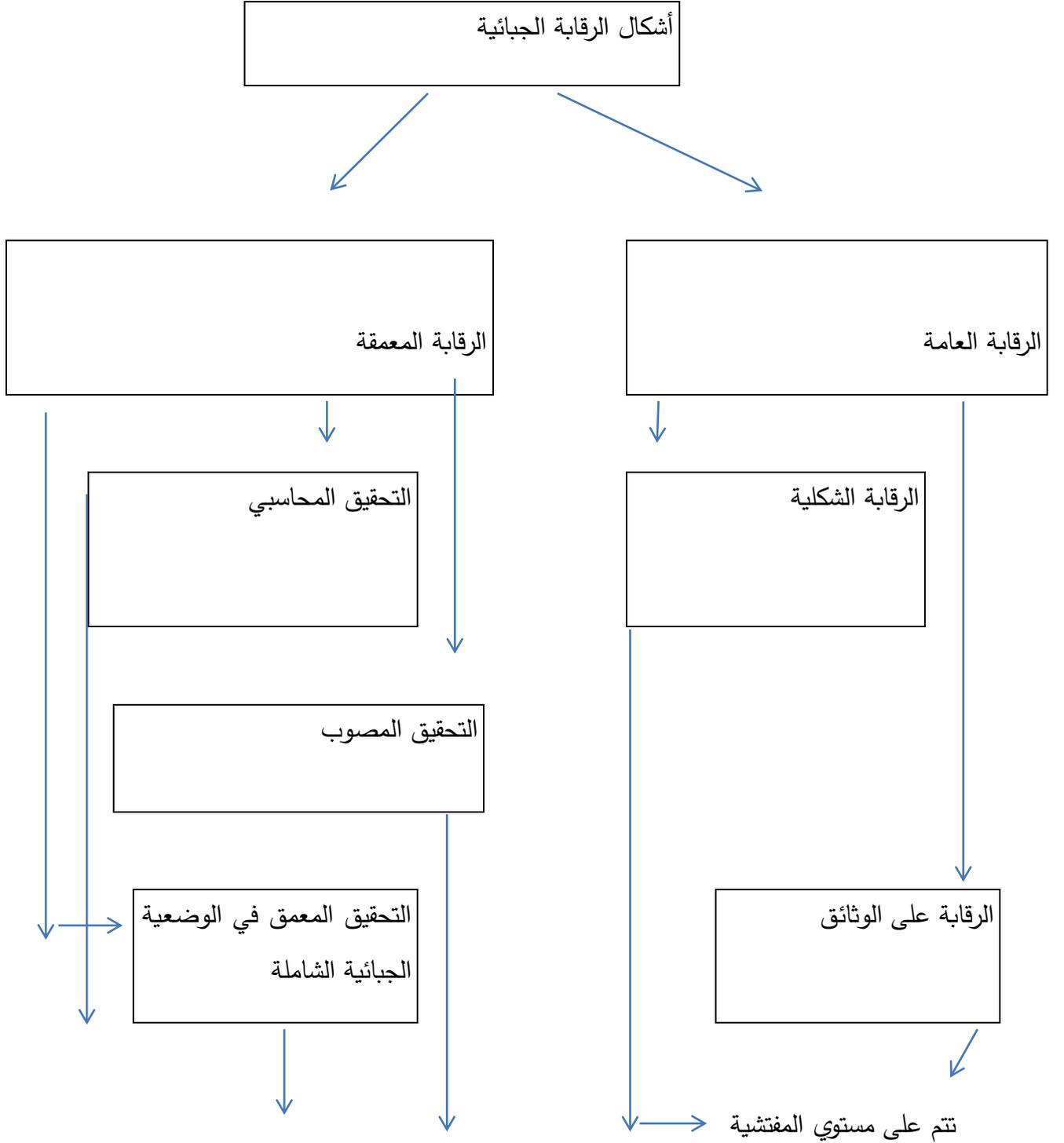
إن مراقبة و مراجعة التصريحات الجبائية ,يمكن أن تباشر طريقة مجملة و يمكن أن تكون معمقة ,كما أنه يمكن تحديد أيضا مجالات تطبيق الرقابة الجبائية و التي تتم على عدة مستويات بحيث يمكن أن تطبق على مستوى مفتشية الضرائب ,إما على المستوى الولائي و بالضبط على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

و إما على المستوى مركز الضرائب فتتم بالخصوص على المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث.

و تأخذ الرقابة الجبائية أشكالاً حسب التدرج , و يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :

الفصل الأول ————— الرقابة الجبائية

شكل رقم (1-1): أشكال الرقابة الجبائية ومجالات تطبيقها حسب التدرج



تتم على مستوى نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

المصدر: مديرية الضرائب بسكرة

أولاً: الرقابة العامة :

تتم الرقابة العامة على مستوى متفشيات الضرائب , و في هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق, يقوم رئيس المفتشية بمراقبة و فحص تصريحات المكلفين للضريبة , و تتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي هذا النوع ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب , و تتم بمكتب المراقبة على مستوى ملف المكلف بالضريبة. (كردودي، 2009، صفحة 47)

1- الرقابة الشكلية:

تتم هذه الرقابة عموماً على مستوى مفتشية الضرائب بدائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة , و تنجز كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية أو كخطوة أولى و هي تشمل مجموع تدخلات التي تهدف إلى :

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة و المثبتة على التصريحات مع عدم إجراء اي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات و المعلومات التي تملكها الإدارة .
- هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها قدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملأ هذه التصريحات.
- تهدف إلى التأكيد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة.
- كشف المعلومات أو العناصر المهملة و تكليف في حالة الاستحقاق المكلف بالضريبة وبتصحيح هذه الإغفالات. (2) (لخذاري، 2015/2014، الصفحات 55-56)

2- الرقابة على الوثائق:

عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب إحضار الوثائق و السجلات المحاسبية. إن مراقبة الوثائق يجب أن تكون شاملة و تتم على مستوى و محتوى و مضمون التصريحات المقدمة, إذا فمراقبة الوثائق هي مجموع الأعمال المنجزة و التي من خلالها تقوم المصالح المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات و الوثائق اعتماد على المعلومات المشككة للملف الجبائي بصفة خاصة تلك التي تمثل الزيادة في رقم الأعمال. (كردودي، 2009، صفحة 51)

و من أمثلة ذلك :

-النشاطات الطبية و الشبه الطبية ,عيادات التوليد و قاعات العلاج تتعامل إدارة الضرائب بالتنسيق مع مصلحة الضمان الاجتماعي التي تقدم لها سنويا كشوفا فردية تبين فيها عدد الفحوص المجرة من طرف كل طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج. أما بالنسبة للمحمين و ذلك بالتنسيق مع كتابة الضبط للمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي.

ثانيا: الرقابة المعمقة:

وفيها يتم التمييز بين ثلاث أنواع من الرقابة التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .
تقوم نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بفحص جبائي و محاسبي للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي و تشمل كذلك المكلفين المقترحين من طرف المفتشيات اعتماد على معايير منها:
(عوادي، 2001، صفحة 13)

-التصريح بالعجز المكرر

- النقص المستمر في الربح المحقق .

مما سبق يتضح جليا أن الرقابة الخارجية تهدف إلى التأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها مع مصادر خارجية .

1-التحقيق المحاسبي:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة ,و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها .

حيث نصت المادة 20-1من قانون إجراءات الجبائية “يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ,بحيث أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ,ما عدى في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة“ (قانون الاجراءات الجبائية، 2020)

2-التحقيق المصوب في المحاسبة :

“يمكن لأعوان الإدارة الجبائي إجراء التحقيق المصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب, لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات

محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية, و يتم كذلك التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طرق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية .

نصت المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية أثناء هذا التحقيق يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير و العقود و وصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المتعلقة بالتحقيق“ (قانون الاجراءات الجبائية، 2020)

3-التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

حيث نصت المادة 21 -1 من قانون الإجراءات الجبائية “يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشعروا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ,سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا ,عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة ,و في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة و الذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى. “ (قانون الاجراءات الجبائية، 2020)

المطلب الثالث : الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل و الأجهزة المخولة لها قانونيا ,كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية .

1- مديرية الأبحاث و المراجعات :

أ- تعريف: أنشأت هذه المديرية من خلال المرسوم التنفيذي رقم 98 - 228 المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق لـ 13 جويلية 1998 معدلا و مكملا للمرسوم التنفيذي على رقم 95 - 54 المؤرخ في 15 رمضان 1415 الموافق لـ 15 فيفري 1995 ,حيث جاءت في هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى (زوار، 2004/2003، صفحة 40), وهي بذلك مكلفة بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة و المصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي , ولكي تقوم بهذه الصلاحيات تسند المهام إلى أربعة مديريات :

- نيابة مديرية البرمجة.

الفصل الأول ————— الرقابة الجبائية

- نيابة مديرية الرقابة الجبائية .
- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية .
- نيابة مديرية التحقيقات و البحث عن المعلومات المحاسبية.

ب-مهامها :

تسند لمديرية البحث و المراجعات مهمة الرقابة الجبائية هدفها مكافحة التهرب الضريبي ,و لأجل ذلك قامت بوضع استراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي و من

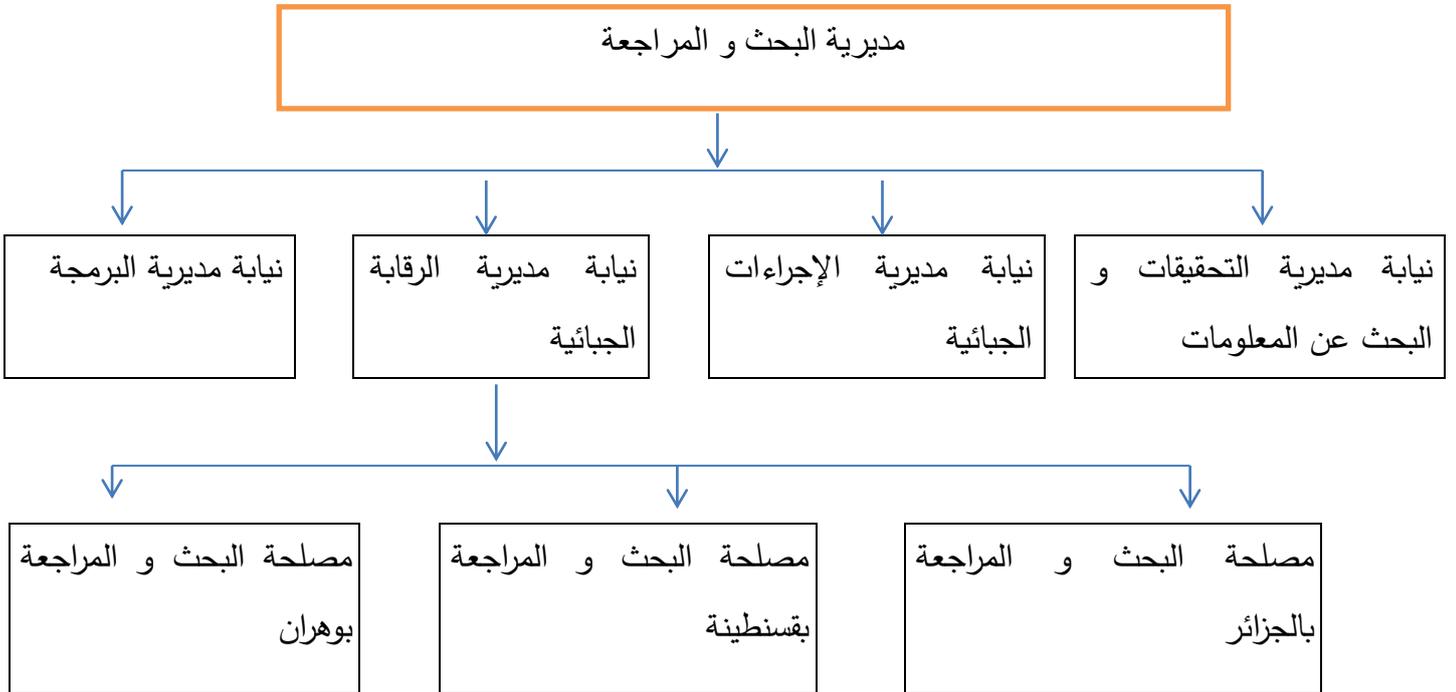
بينها : (نوي، 2003/2004، الصفحات 39-40)

- رفع نوعية التحقيق و الارتقاء به إلى مستويات أحسن.
- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية و المداخل الكبرى.

ج- الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث و المراجع:

تضم مديرية البحث و المراجعات أربعة نيابات ,و تشمل نيابة مديرية الرقابة الجبائية ثلاث مصالح.

الشكل رقم (2)



المصدر نوي نجاة - مرجع سابق ص 40

الفصل الأول ————— الرقابة الجبائية

2- المديرية الولائية للرقابة الجبائية :

أ- تعريف: إضافة إلى مديرية البحث و المراجعات فإن المديرية الولائية للضرائب هي مكلفة بالقيام لعملية الرقابة الجبائية , وتتكفل مديرياتها الفرعية بمهمة ذلك إذ تعد الهيئة المتخصصة بعملية الرقابة لذا تسند إليها تنفيذ برامج التحقيق .

ب- مهام المديرية للضرائب :

في هذا الإطار فإن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بمايلي: (عتير، 2011/2012، صفحة 41)
-البرمجة و التحقيق في كل نقطة من حدود الولاية ,و كل التحريات و التحقيقات و الأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي .

- دراسة و اقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة .

-السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة من خلال التحقيق و كذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.

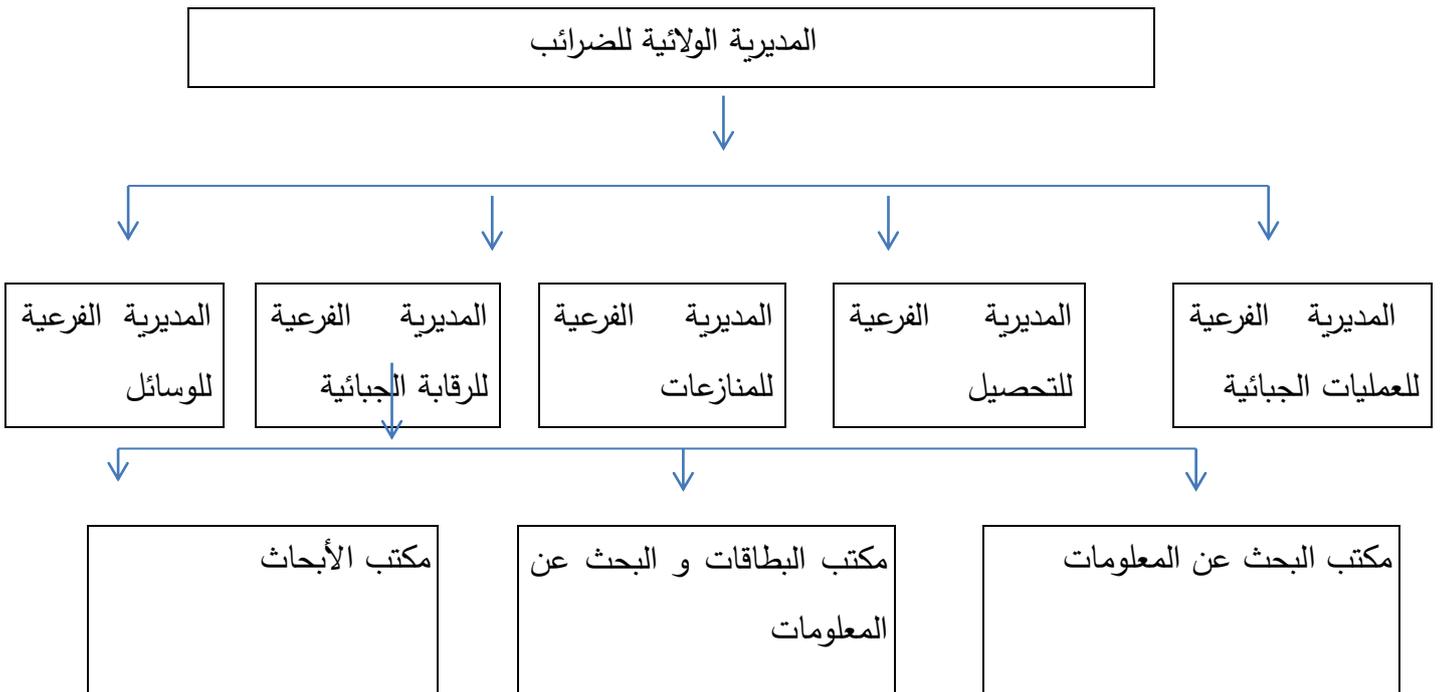
- البحث و تحليل أسباب التهرب و الغش الضريبيين و إيجاد حلول و اقتراحات ناجعة لهذا الإشكال .

- تنسيق و تنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية .

ج -الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب :

و تشمل المديرية الولائية للضرائب على خمس مديريات فرعية .

الشكل رقم 3:الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: (عتير، 2012/2011، صفحة 41)

3- مفتشيات الضرائب :

أ- تعريف: تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث و جمع المعلومات الجبائية و استغلالها و مراقبة التصريحات و إصدار الجداول

الضريبية و كشوف العائدات و تنفيذ التسجيل. (المرسوم التنفيذي رقم 91-60)

ب- مهامها : تقوم مفتشية الضرائب بمايلي

- مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة بالإضافة إلى فحص التصريحات الواردة في الملف الجبائي أو كشوفات الربط و بطاقات المعلومات .

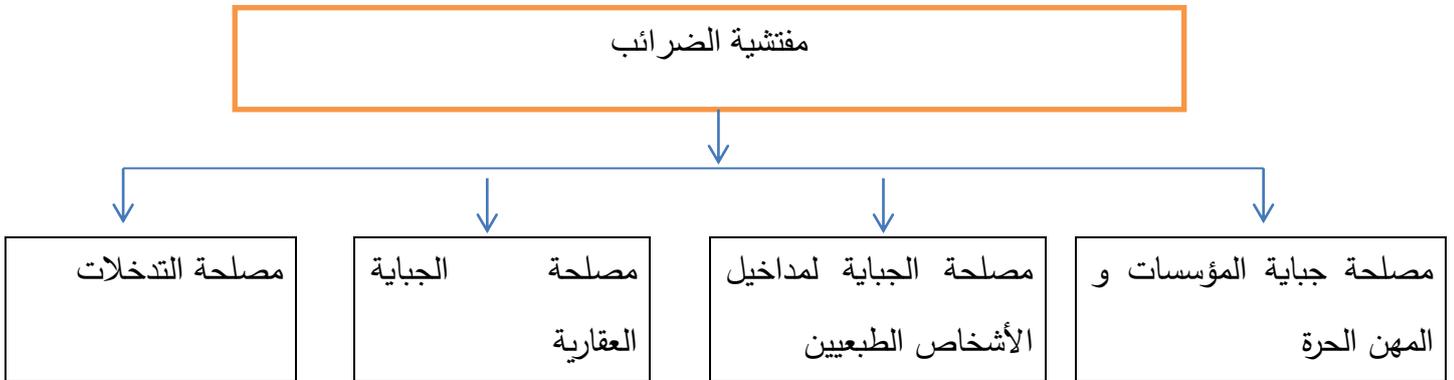
- متابعة و مراقبة الملفات الجبائية بالنسبة للتغيرات التي تتم على طبيعة النشاط من جهة و على الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى. (بلقاسم لامية، 2014/2013، صفحة 46)

- تسجيل المنازعات و الطعون و إعطاء الحلول الملائمة لمعالجتها.

- تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد و إعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا به. (عتير، 2012/2011، صفحة 96)

ج- الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب تضم أربعة مصالح :

الشكل رقم (4)



المصدر : مديرية الضرائب لولاية بسكرة

4- مديرية كبريات المؤسسات:

أ- تعريف هي مديرية تابعة للإدارة العامة للضرائب تقوم بالرقابة الجبائية للمؤسسات الكبرى في الجزائر، و تقوم بمتابعة المؤسسات الكبيرة التي لا يقل رقم أعمالها عن 100.000.000.00 دج كما تشكل مكانا لدفع التصاريح و تسديد الضرائب و قد بدأت هذه المديرية مشروعها في 2002 م و اكتمل هذا المشروع في سنة 2005 م، و باشرت عملها سنة 2006 م حيث تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية و المؤسسات التجارية و الصناعية من الناحية الجبائية. (بلفاسم لامية، 2014/2013، صفحة 4)

ب- مهامها: تتكفل مديرية كبريات المؤسسات في ما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء و التحصيل و المراقبة و منازعات الضرائب و الرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين و المعنويين أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني، و مهما كان محل مؤسستها، و يمكن حصر مهامها في المجالات الآتية: (المرسوم التنفيذي رقم 06 /327)

- في مجال الوعاء :

- تمسك و تسير ملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها.
- تراقب الملفات حسب كل وثيقة.
- إصدار الجداول، و قوائم التحصيلات و شهادات الإلغاء أو التخفيض و تنفيذ عمليات التحصيل و الطابع.

- في مجال التحصيل:

- تكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى.
- المراقبة المسبقة و تصفية حسابات التسيير.

- في مجال الرقابة :

- تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها و تشغلها و تراقب التصريحات.
- تعد و تنجز برامج التدخلات و المراقبة لدى المكلفين بالضرائب و تقييم نتائجها .

- في مجال المنازعات:

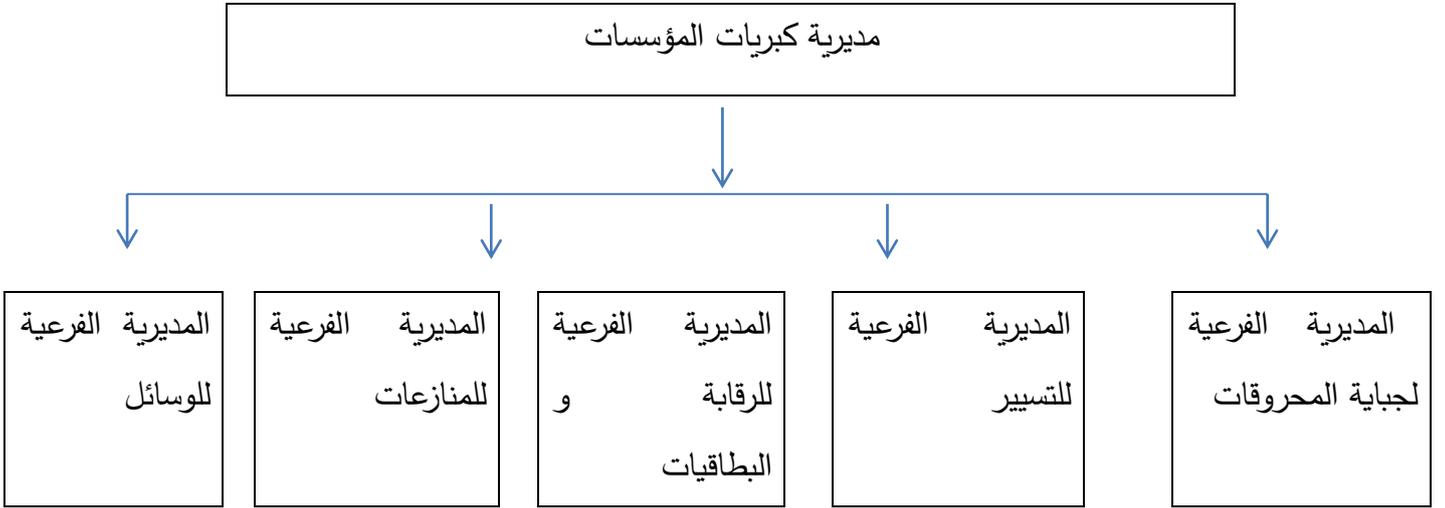
- تدرس المتضمنات و تعالجها.
- تتابع المنازعات الإدارية و القضائية .
- تعالج طلبات التخفيض الإداري.

- في مجال تسيير الوسائل:

الفصل الأول ————— الرقابة الجبائية

- تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات و التصفية الأمر بصرف نفقات التسيير أو التجهيز مهما كانت طبيعتها و تسهر على تنفيذها .
 - تضمن تسيير المستخدمين لتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية و البشرية و التقنية و تعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- ج- الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات :
- تتكون من خمسة مديريات فرعية

شكل 5 : الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: سليمان عتير ص 42

5- مركز الضرائب: (بلفاسم لامية، 2013/2014، صفحة 50)

تعريف: يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي و يختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية و المنازعات في حدود صلاحياته.

ب- مهامه:

الفصل الأول — الرقابة الجبائية

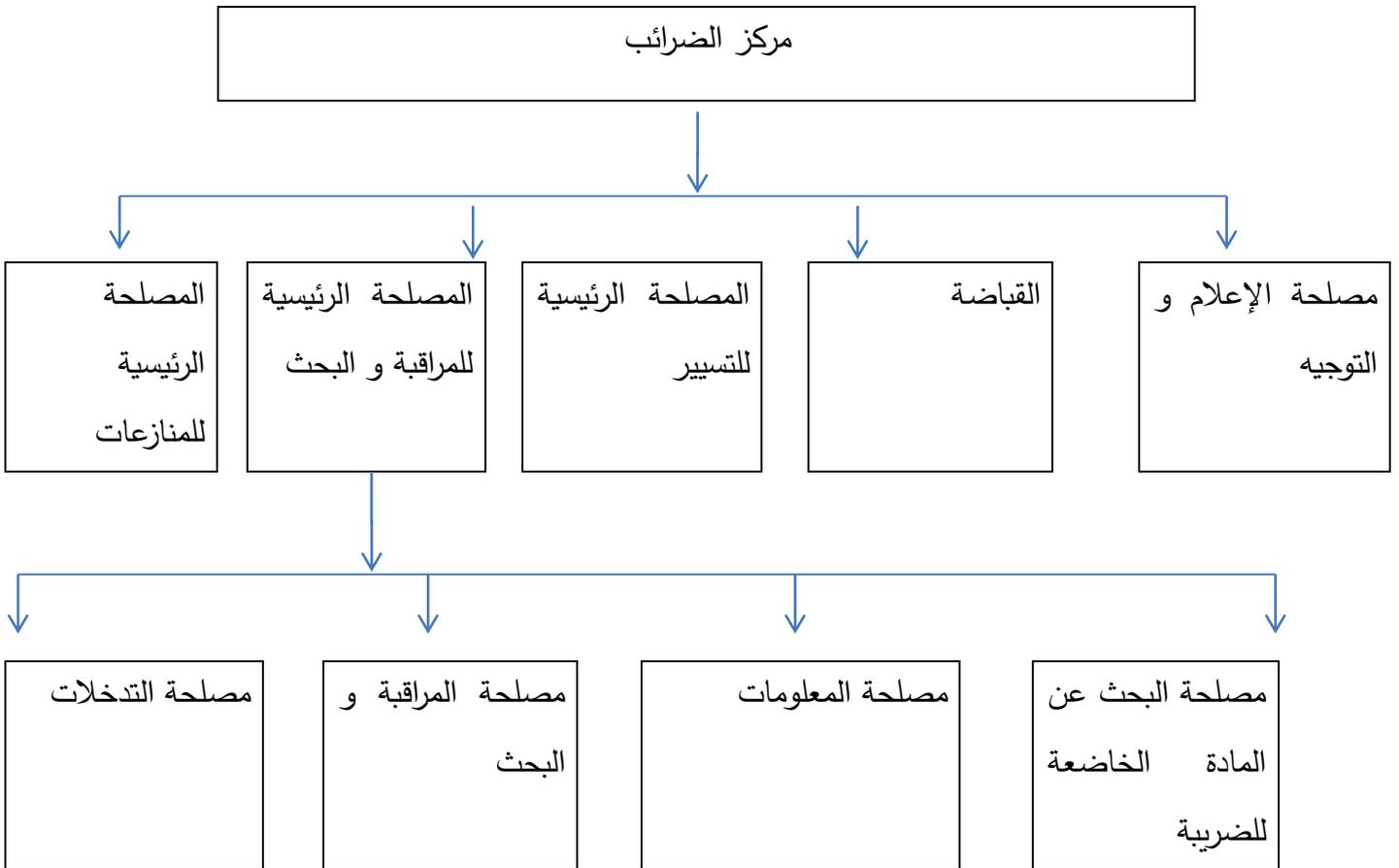
- التسيير و التكفل الحسن لملفات المكلفين و مراقبتها باستمرار و تخفيض من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي.

تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها و تستغلها و تراقب التصريحات .

التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية و الشكاوي الخاصة للمكلفين بالضريبة و التي تحت سلطتها.

ج- الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب :

الشكل رقم(6)



المصدر: مديرية الضرائب بسكرة

6- المراكز الجوارية للضرائب :

أ تعريف: من المصالح المستحدثة للنظام الجبائي الجزائري المراكز الجوارية للضرائب و هي بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر ,فهي تتابع مكلفين الخاضعين للضريبة الجزائرية بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجبائية العقارية ,المعادن النفيسة ,التبغ و كذا الجبائية المحلية الفلاحية .

ب- مهام المراكز الجوارية للضرائب

- تمسك و تسير الملفات الجبائية للمكلفين للضريبة التابعين لاختصاصها .
- - تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها .
- - تراقب التصريحات و تتضمن التدخلات.
- - تدرس الشكاوي و تعالجها.

المبحث الثالث : أليات الرقابة الجبائية و مختلف الصعوبات التي تواجهها

لقد أولت الدولة الجزائرية اهتماما بالغا بالرقابة و التحقيق الجبائي و ذلك لما تحققه من أهداف و فرض السيطرة على أرض الواقع للحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي ,لذلك اعتمدت الدولة الجزائرية على مجموعة من وسائل و المبادئ و الأليات ,و ما يمكن الإشارة إليه هو أن الرقابة الجبائية تواجهها أيضا صعوبات و عراقيل تحد من فعاليتها في هذا المبحث سنتطرق إلى :

- أليات الرقابة الجبائية.

- الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

-كيفية تفعيل الرقابة الجبائية .

المطلب الأول: أليات الرقابة الجبائية :

أولاً: حق الإدارة في القيام بالرقابة الجبائية وفقا للقانون .

من أجل التطبيق الجيد و تسهيل عملية مراقبة التصريحات الجبائية خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية مجموع من الحقوق ,و في نفس الوقت منح للمكلف حقوق كضمان له من تعسف الإدارة الجبائية ,فماهي الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية في مجال الرقابة ؟

1- حق الاتصال أو الاطلاع :

“تراقب الإدارة الجبائية تصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو إتاوة ,كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها“ (الجريدة الرسمية رقم 79، بتاريخ 12/29/2001 المادة 58)

يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

و تنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية “يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قسد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات“ (قانون الاجراءات الجبائية، 2020)

في حين تنص المادة 1-20 قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات و الهيئات المماثلة ويجب الإشارة غلى أن حق الاطلاع لا يمكن ممارسته إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل. (قانون الاجراءات الجبائية، 2020)

و يخضع لحق الاطلاع :

أ- حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية :

تنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والبلديات والمؤسسات الخاضعة لرقابة السلطة الإدارية أن تحتج للسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها. (قانون الاجراءات الجبائية، 2020)

ب- حق الاطلاع لدى الهيئات المالية :

خول المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية الحق في الاطلاع على مختلف الهيئات المالية من بنوك و مؤسسات مالية و مؤسسات التأمين من خلال نص المادة 51 إلى 57 من قانون الإجراءات الجبائية أن البنوك و الهيئات المالية ملزمة بإطلاع الأعوان المحققين اثناء أدائهم لمهامهم على كل الدفاتر والوثائق الملحقة و مستندات الإيرادات و النفقات.

ج- حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة :

يمارس حق لإطلاع لدى المؤسسات الخاصة بغرض الحصول على معلومات تكمل المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة الجبائية و تأكد من مدى صحة و صدق المعلومات المصرح بها من طرف

المكلف المعني بالرقابة و لذا فقد فرض المشرع على رفض الإطلاع من خلال نص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية" يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000. دج إلى 50.000. دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق و التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لرفضها" (قانون الاجراءات الجبائية، 2020)

2- الحق في المعاينة:

بموجب المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية خول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين بالضريبة في إطار مباشرة الرقابة و المتمثلة في المعاينة الميدانية ,فيمكنهم التحرك في المقرات المهنية و بالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق ,و مراقبة الصفقات المبرمة لآكن "لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا او قاض يفوضه هذا الأخير" (قانون الاجراءات الجبائية، 2020)

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية ,مؤسسا و أن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة ,و تبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة
- عنوان الأماكن التي ستم معاينتها
- العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسيه, و التي يتم البحث عن دليل عليها.
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة و رتبهم و صفاتهم.

3- حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم صلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة و صدق المعلومات المقدمة لتصريحات المكلفين بالضريبة و يتم ذلك من خلال ما يلي:

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

- طلب التوضيحات حول نقطة معينة من التصريح العام عند الشك في عدم تجانس التصريحات لسنة معينة و السنوات السابقة لها.

كما خول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حقوقا تمكنها من ممارسة عملية الرقابة الجبائية و عدم إتباع هذه الإجراءات يؤدي إلى بطلان إجراءات و نتائج هذه العملية .

4- حق الاستدراك الأخطاء:

و يعني الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الاقتراع سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد ,حيث انه يجوز استدراك كل خطأ يترتب من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب و الرسوم ,و قد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربعة سنوات بالنسبة للضرائب المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة .

ثانيا: التحقيق في المحاسبة كأداة للرقابة الجبائية:

تتمثل هذه الرقابة في انتهاج مجموع الطرق و الأساليب و الكيفيات التي تساعد على التأكد من صحة و تنظيم المحاسبة وإجاد الأخطاء التي تجردها من معيار النزاهة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية وكذلك تساعد على كشف التهربات المحاسبية ,فعلى كل مؤسسة تسجيل عملياتها على الدفاتر المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المعمول به, حيث أن للمحاسبة أهمية كبيرة في المؤسسة وتتمثل فائدتها فيما يلي:

- تسجيل العمليات المنجزة بالتسلسل .

-تلخيص المعلومات في نهاية السنة قصد إعداد الميزانية الختامية و قائمة النتائج و الجداول الملحقة.

- تزويد مستعمل محاسبا بالمعلومات التي تساعد على القيام بمهامهم.

1- التحقيق المحاسبي:

أ- مفهوم التحقيق المحاسبي:

لا يمكن للإدارة الجبائية مباشرة التحقيق محاسبي لمكلف مالم يوجب عليه القانون مسك دفاتر محاسبية كما هو الحال في الدخل العقاري أي بغياب الوثائق المحاسبية لا يمكن إجراء تحقيق محاسبي ,وقبل إجراء عملية تحقيق يجب مراعات إجراءات و ضمانات مشروعة لصالح المكلف . (JEAN PIERRE, 1998, p. 258)

حسب المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة ,و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها . يعني

التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة. يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يو جهة كتابا و تقبله المصلحة, أو حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة“ (قانون الاجراءات الجبائية، 2020)

إن التحقيق في المحاسبة ليس غرضه المراقبة الجبائية فقط بل إنه يمكن المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية فأثناء التحقيق يطلع أعوان الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها و التي ترتكب أحيانا من غير قصد, و في هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات المنجزة و يطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة .

ب-مراحل التحقيق:

كون التحقيق المحاسبي امرا مهما فإنه يتم حسب الاتي :

ب-1 التحضير للتحقيق :

بعد تلقي مصالح المديرية الولائية للضرائب لاقتراحات مختلف المفتشيات المتواجدة بتراب الدوائر التابعة لها تقوم بدراسة هذه اقتراحات من جميع الجوانب ثم تباشر في إعداد برنامج التحقيق كعمل أولي ,و بعد إعداده يتم إرسال نسخة منه إلى كل من المديرية الجهوية و الإدارة المركزية و المتمثلة في مديريةية الأبحاث و التحقيقات ليس للمصادقة فقط بل أيضا لها الحق الاقتراح ,و تتمثل الأعمال التحضيرية فيمايلي:

- جلب و دراسة الملفات الجبائية :على العون المحقق أن يفحص فيما يتعلق ملفات المتعلقة للضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة.

- دراسة الوثائق التقنية يقصد بها الوثائق العاكسة للنشاط المهني.

- إشعار المكلف بالضريبة بموجب المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية

قبل إجراء عملية التحقيق يجب إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة بواسطة رسالة مضمونة وموصى عليها, أو تسليمه له شخصيا مع إشعار بالاستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في حسابه على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدة 10 أيام ابتداء من تاريخ الاستلام هذا الإشعار يجب أن يبين الشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين ,و كذا تاريخ وساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ,ان

الفصل الأول ————— الرقابة الجبائية

المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة و في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك (قانون الاجراءات الجبائية، 2020)

ب-2التحقيق و إجراءاته : يقصد بالتحقيق رقابة مصداقية التسجيلات المحاسبية و هذه المصداقية تترجم بعد القيام برقابة مزدوجة .

- الرقابة الداخلية: يجب أن تتجز هذه الرقابة خاصة على العناصر التي تتوافق مع تكوين الربح الإجمالي أو القيمة المضافة و خاصة في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و هذا برقابة كل من المشتريات و المخزونات و الأعمال قيد التنفيذ و المبيعات.

- الرقابة الخارجية: يجري التحقيق كامل لمختلف الحسابات الخاصة بالميزانية و المتمثلة في الأصول و الخصوم, يتمحور هذا التحقيق حول مقارنة الوجود المادي لعناصر كل حساب محاسبيا مع الواقع.

أن إجراءات التحقيق في المحاسبة التي يقوم بها العون المحقق تكتسي أهمية كبيرة فالتحقيقات يمكن أن تكون كلها باطلة لأي خطأ في الإجراءات لذلك يكلف المحققون باحترام الإجراءات المتعلقة بالتحقيقات المحاسبية .

ب-3نتائج التحقيق:

تعتبر نتائج التحقيق أثار مرحلة في التحقيق المحاسبي و فيها يرى المحقق احتمال وجود مجال لإحداث بعض التعديلات في القاعدة الضريبية إذا استدعت الضرورة ذلك ,المعمول به هو الإجراءات التي يقوم بها المحقق و المتمثلة مراقبة جميع الرسوم و الضرائب على امتداد الأربعة سنوات غير متقدمة .

بعد الفحص الدقيق المحاسبة يعمد المحقق إلى استخلاص النتائج المتحصل عليها:

- إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات .
- استحداث تعديلات قانونية إن وجدت .
- إذا كانت النتائج المتحصل عليها مطابقة لما هو مصرح به ,فالمحقق ملزم بتقديم إشعار بالنتائج .
- في حالة إثبات تجاوزات و أخطاء فإن المحقق بإمكانه إجراء التعديلات العادية للتقويم ,و التي تتمثل في إجراءات التقويم الثنائي و الأحادي .

الفصل الأول ————— الرقابة الجبائية

للمكلف بالضريبة أجل 40 يوما ليرسل ملاحظاته أو القبول و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

- وبموجب المادة 20-6 من قانون الاجراءات الجبائية يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب (قانون الاجراءات الجبائية، 2020)

قبل أن يتم تبليغ المكلف نهائيا بنتائج التحقيق يتم عقد جلسة عمل تضم: (n543, instruction, DGI/DRV DU 17/3/2002)

المكلف او ممثليه القانونيين .

- المحاسب المعتمد بالإضافة إلى الوكالة أو المستشار الجبائي بالإضافة إلى الوكالة .

- المحققين المكلفين بالقضايا.

- رئيس فرقة التحقيقات.

- نائب مدير الرقابة الجبائية .

يتم عقد هذه الجلسة تحت إشراف المدير الولائي للضرائب.

تعقد جلسة التحكيم في حالة طلب المكلف بالضريبة بطلب كتابي إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب.

ج- مجال التحقيق في المحاسبة و الأعوان المكلفون بعملية التحقيق:

ج-1- مجال التحقيق في المحاسبة :

إن المحقق في إطار عملية الرقابة المحاسبية لا يتمتع بكل الصلاحيات المخولة له ،فالقانون يجبره عن عدم التدخل في الأمور التي لها علاقة وطيدة بتسيير و تنظيم المؤسسة محل التحقيق ،ومن المستحسن أن يكون المكلف متعاوناً مع العون المحقق حتى تسير عملية التحقيق على أحسن حال ،تتجز الإدارة الجبائية برنامجاً للتحقيق مع اختيار المؤسسات التي لها الأولوية في التحقيق سواء

بطلب من : (حسين عوض الله، 1998، صفحة 60)

- المديرية العامة للضرائب .

- المفتشية التي عاينت التجاوزات الخطيرة التي لوحظت اثناء مراقبة التصريحات .

- التصريح المكرر بالعجز من طرف المكلف بالضريبة.

ج-2-الأعوان المكلفون بعملية التحقيق :

يقوم بعملية الرقابة و التحقيق المحاسبي اعوان الضرائب الذين لهم رتبة مفتش على الأقل .

ثالثا: التحقيق المصوب في المحاسبة :

هذا النوع من التحقيق يمتاز بأقل شمولية و أكثر سرعة من التحقيق المحاسبي بالإضافة إلى ذلك

فإنه تسري عليه نفس الأحكام المتعلقة للإجراءات في التحقيق المحاسبي العادي .

و استنادا إلى نص المادتين 20 مكرر و 20 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن استنتاج

بعض الشروط التي وضعها المشرع :

- تقتصر عملية التحقيق المصوب على نوع أو عدة أنواع من الضرائب و الرسوم و ما يرتبط بها

من معلومات محاسبية، لفترة كاملة أو لجزء منها لمدة تقل عن سنة جبائية عكس التحقيق

المحاسبي الذي يتم فيه التحقيق على كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف قيد التحقيق

و في كل الضرائب و الرسوم المعني بها لأربعة سنوات ماضية .

- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في المحاسبة في عين المكان أكثر من شهرين على

عكس التحقيق المحاسبي الذي تختلف فيه مدة التحقيق باختلاف رقم الأعمال, فقد يستغرق ثلاثة

أشهر أو ستة أشهر أو تسعة أشهر .

- يمنح للمكلف بالضريبة أجال 30يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار

بإعادة التقويم المتعلق التحقيق المصوب, أما في التحقيق المحاسبي يتمتع المكلف بالضريبة بأجال

40 يوما. (قانون الاجراءات الجبائية، 2020)

رابعا: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يستلزم هذا التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل

المستنتجة من وضعية أملاك المكلف ,حالة خزينته و كذا العناصر المشكلة للنمط المعيشي لسائر

افراد أسرته .

“وهو يشمل جميع عمليات الرقابة التي تعمل على البحث في الانسجام بين ما صرح به المكلف من

جهة و بين ما هو موجود بارض الواقع“ (Guide de vérification fiscale ، 1974)

تقدم الإدارة على طلب التبريرات و التوضيحات التي تراها أساسية ,مما تحملها على إعادة تقويم

الوعاء الضريبي و هذا عن طرق التصحيح الحضورى او التلقائى .

يسبق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية بإشعار يحدد السنوات موضوع التحقيق إلى جانب الأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف لتسوية أموره و تهيئة نفسه 15 يوما ابتداء من تاريخ إستلام الإشعار. (M F/D G I, du 15/02/2000، instruction n 135)
يعلم المكلف بالضريبة بحقه بالإستعانة بمستشار من اختياره , و يتمتع المكلف بأجل 40 يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله .

ويبقى التدقيق وسيلة استثنائية لمكافحة الغش الضريبي ويحرر المدقق محضر نهاية عمليات التدقيق المادية ويمنح للمكلف او ممثله (بوعكاز ، 2015/2014، صفحة 108)

المطلب الثاني : الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

1- المشاكل المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية :

1-1-1-مشكل قصور الإمكانيات البشرية:

إن عدم انتهاج الإدارة الضريبية سياسة منتظمة و منهجية نتج عنها نقص في الجانب البشري نوعا و كما .

1-1-1-من الناحية الكمية:

إن الإدارة الضريبة تعيش عبر سنوات متتالية قصورا في أعوان و موظفي الجباية , و إن ضخامة عدد الملفات بالمقارنة بالكفاءات الضرورية لمراقبتها يفسر إلى حد كبير الفترات المتباعدة و المتفاوتة لحملات الرقابة والتدخل سواء منها الروتينية أو الاستثنائية , و هو بدوره ما يؤمن ضمانا بالمكلف فيصبح بموجبه متهريا و أكثر أمانا إذا ضعفت و تيرة الرقابة ,بالإضافة إلى النقص الفادح لعدد المحققين مما ينتج عنه نقص عمليات التحقيق المجرات على المؤسسة.

1-1-2-من ناحية الكفاءة (النوعية):

إن الإعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة و المهارة دورها الفعال مما ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي و الإدارة الجبائية نفسها ,فتعقد الملفات المعالجة و تشعبها إضافة إلى ضعف إمكانيات الإدارة من حيث الكفاءات و المهارات أورت الإدارة رداءة في التسيير , و يرجع هذا الضعف يفيئ التأهيل و الكفاءة إلى :

- عدم الاهتمام الكامل لاعتماد سياسة و وطنية لتوضيح و ترسيخ أخلاقيات المهنة .

- غياب و عدم إدراك الموظفين و الأعوان الإداريين للمعارف المختلفة في مجال الجبائية و الحسابات المعمقة و التشريعات الضريبية .

-“إن أغلب العمال لا يتمتعون بمستوى جامعي ,كما أن اغلبهم تواجدوا في وظائفهم بالأقدمية دون المرور في مجال التقنيات الجبائية الذي سمح لهم بتوسيع مداركهم و تحديث معارفهم “(1) (الجريدة الرسمية، العدد 15، المادة 7، بتاريخ 2003/10/23 ص34).

مما سبق فإن توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة التي يحققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها يعد عامل أساسي لقيام الإدارة بدورها على أتم وجه ولأن الإدارة الجبائية هي في امس الحاجة الى الموظفين الكفاء و تشتت فيهم النزاهة و التأهيل للقيام بدورهم خير اداء, فهي في نفس الوقت في حاجة إلى عدد كبير من موظفين على الأقل لسد الثغرات و تلبية حاجيات الإدارة على المدى القريب. (أحمد البطريق، 1978، صفحة 160)

1-2- مشكل قصور إمكانيات المادية:

إن نقص الإمكانيات المادية للإدارة الجبائية يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي و لعل من أمثلة ذلك في الواقع للإدارة ما يلي :

- القصور في المقرات و اعتبار بعضها الآخر في حاجة إلى ترميم و تجديد.
 - القصور في وسائل النقل الخاصة ,حيث أن شاسعة المساحة تعد من فعالية النظام الجبائي مادام هناك افتقار إلى وسائل نقل من أجل تأدية المهام .
 - نقص و انعدام في بعض الأماكن لأدنى التقنيات لمعالجة المعطيات و الإحصائيات بالإضافة إلى افتقار الإدارة إلى الأجهزة الضرورية كأجهزة الإعلام الألي و آلات تصوير و النسخ و الفاكس ,خاصة مع تطورات التي تشهدها اقتصاديات العصر من استعمال تقنيات في غاية الحداثة و التي على رأسها الأنترنات و الإعلام الألي .
 - نقص المطبوعات الإدارية مما يتسبب في تعطيل الكثير من العمليات الجبائية .
 - انعدام المحفزات المالية و المشجعة على التفاني في العمل كالمسكن و توفير مرتبات و أجور تليق بموظفي الإدارة ,“حيث يؤدي انخفاض اجور هؤلاء العاملين و زيادة أعباء معيشتهم من دفعهم على التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم . (أحمد البطريق، 1978، صفحة 236)
- 1-3- مشكل التشريعات الجبائية :

تؤدي بعض التشريعات إلى الحد من فعالية أداء جهاز الرقابة الجبائية نظرا إلى: (أحمد البطريق، 1978، صفحة 239)

-عدم وجود نصوص تشريعية تحمي أعوان الرقابة في تنفيذ مهامهم.

-صدور العديد من تعديلات التي تثير الكثير من الجدل و النقاش بين المكلفين و أعوان الضرائب.

-عدم توفر نسخ القوانين والمنشورات و اللوائح و التعليمات التي على أساسها يقوم العون بأداء مهامه.

1-4-مشكل عدم مواكبة التطورات الاقتصادية و التكنولوجية:

“إن النظام الرقابة الجبائية القائم يلائم عمليات التقليدية” (سيد مصطفى، 2002، صفحة 428) لكن التطورات الاقتصادية و التكنولوجية الحاصلة عالميا أفرزت عدة تحديات لا تتماشى و هذا النظام من بينها ما أفرزته تطورات التجارة الإلكترونية، إذ تختلف أنظمة الرقابة الجبائية في بيئة التجارة التقليدية عنها في بيئة التجارة الإلكترونية، و ذلك لاعتماد هذه الأخيرة على التبادل الإلكتروني للبيانات الذي يقوم أساسا على نقل، تداول، و تشغيل الحاسبات الإلكترونية دون الاعتماد على المستندات و الدفاتر و السجلات التقليدية المعروفة في المحاسبة، و ينعكس أثر هذا النظام على أساليب الرقابة الجبائية لصفقات التجارة الإلكترونية، حيث يصعب على المراقب الجبائي تتبع مسار الصفقات بهدف فحصها و التأكد من اكتمالها، خاصة و أن التقليدي للرقابة الجبائية يعتمد كليا على مراجعة تفاصيل العمليات و الأرصدة و استخدام الأساليب التي تهدف إلى تحقيق وجود دليل موضوعي يؤيد صحة القيمة الدفترية لبنود القوائم المالية .

2-العلاقة السيئة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة :

تعد مهام الإدارة الجبائية من المهام الصعبة و المهمة في نفس الوقت، فهي مهمة لتحصيل الإيرادات و صعبة حيث يوكل إليها مهام تطبيق القانون الضريبي، و من هنا تنشأ العلاقة الصعبة مع المكلفين بأنواعهم المختلفة و بأنشطتهم المتعددة، لذلك سنتطرق إلى أهم الأسباب المغذية بينهما سواء تلك التي ترجع إلى الإدارة الجبائية او المكلفين بالضريبة .

2-1-الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية :

و التي نجد من بينها:

- تعدد الإجراءات و طول المسالك التي تمر فيها القرارات الإدارية ,وهذا البطء يكون بسبب أسباب تنظيمه تتمثل في تعدد الجهات اللازم مرور المعاملات عليها ,الأمر الذي يستغرق وقتا طويلا و دون أن يكون هناك أسبابا منطقية لذلك. (القرنوني، 2000، صفحة 29)
- وجود عدد كبير من المكلفين الأميين دون أن تكلف الإدارة الضريبية نفسها عناء تقدير عددهم للبحث عن حلول ملائمة لهم في مجال استخدام الاستمارات و التصريحات و تبسيطها بالقدر الكافي لتكون في متناول أغلب المكلفين.
- بعد الادارة الضريبية عن المكلفين في المناطق النائية إذ يضطر المكلف أحيانا إلى قطع مئات الكيلومترات من أجل ملأ التصريح .
- غياب الجهود في سبيل التعريف بالنظام الجبائي و القيام بالتوعية سواء على مستوى و سائل الإعلام المسموعة أو المرئية .
- انتشار ظاهرة الفساد في الإدارة الضريبية من أمراض اجتماعية و أخلاقية كالرشوة ,و المحسوبية و البيروقراطية .

2-2- الأسباب المتعلقة بالمكلفين بالضريبة:و التي نجد منها:

- درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة و التي ترتبط بدرجة التعليم ,المستوى الثقافي ,و كذا نضرة المكلفين إلى دور الدولة في تمويل و تنفيذ البرامج التي تعود بالنفع على المجتمع ,و مدى اقتناعها بالعدالة الضريبية فإذا كانت هذه العوامل إيجابية فإنها ستساهم في زيادة درجة وعيهم و إذا كانت سلبية فسؤودي إلى نقص درجة وعيهم و بالتالي لجوئهم إلى كل الأساليب التهرب الضريبي .
- بعض المكلفين يعتمد أن عملية إعداد الإقرار الضريبي و مراجعته من قبل الإدارة الجبائية هي عمل مزعج حيث تعد معيار شاقا بالنسبة لهم لأنها عنصر للضغط بسبب الخوف من التأخير بتقديم الإقرار أو خشية السهو في ملأ احد البيانات مما يترتب عليه جزاءات و عقوبات .
- حساسية المكلفين من الضريبة لاعتقادهم بأنها مجرد عقوبة مفروضة عليهم من قبل الإدارة الجبائية .
- و أخيرا يمكننا القول أن العيوب التي تتصف بها إدارة الرقابة الجبائية و المشاكل التي تعانيها تعيقها في تنفيذ مهامها بكل كفاءة و فعالية .

المطلب الثالث: كفاءات تفعيل الرقابة الجبائية

- تتحمل المؤسسة الجبائية و خاصة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية دورا أساسيا في مكافحة الغش و التهرب الضريبي ,أين تتحقق مصداقية هذا الجهاز من خلال العمليات الموجهة و النتائج المتحصل

عليها ,و التي لا تتحقق إلا بالتكفل بطريقة أنجح و أكثر فعالية من السابق لتحقيق الأهداف المتوخاة من النظام نفسه .

أولاً: تحسين فعالية النظام الضريبي:

يعتبر الغش و التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي لذلك فإن تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي, و ذلك بمراعاة ما يلي:

-تبسيط النظام الضريبي:

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط و تحصيل الضرائب ,فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمه ,و هذا من أجل مكافحة الغش و التهرب الضريبي .

إرساء نظام ضريبي عادل:

يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة الغش و التهرب الضريبي ,ولمعالجة هذا الوضع يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل و ذلك من خلال ما يلي: (مراد، 2011، الصفحات 162-163)

-الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة .

- شمولية الضريبة .

-اعتدال معدل الضريبة.

- تجنب الازدواج الضريبي .

- إعفاءات ضريبية مدروسة .

بالإضافة إلى تحقيق المساوات بين جميع المكلفين أمام قانون الضرائب .

- تحسين التشريع الضريبي:

يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حيث يترك الفرصة أمام المكلف بالضريبة للاستفادة من بعض الثغرات و التي قد يتضمنها التشريع الضريبي , و بذلك سد منافذ الغش و التهرب الضريبي ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى يتمكن من إحداث تجاوب و الظروف الاقتصادية و طبيعة الضرائب الجديدة و مدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.

ثانياً: التحسينات المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية :

1- من حيث الموارد البشرية:

إن نجاح إدارة الرقابة الجبائية في أداء وظائفها مرتبط بعدة مقومات , من أهمها توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية و الخبرات الواسعة من خلال : (ناصر و حميدة، 2002، صفحة 32)

1-1-رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية :

يجب اتخاذ جملة من الإجراءات أهمها :

- يمثل انتقاء أعوان الرقابة نقطة الارتكاز الأساسية لنجاح الرقابة الجبائية و يجب أن يكون انتقائهم قائما على أساس عملي و موضوعي يراعى فيه المستوى العلمي ,الخلقي و النفسي لهم .

-تأهيل و تدريب أعوان الرقابة من خلال إيفادهم إلى الدورات الأجنبية التي تقام في الجهات الدولية.

-مراعات جانب التخصص فلا يمكن أن تسند مهمة التحقيق كما هو معمول به في الكثير من الأحيان إلى عون متخصص في القانون ,و هذا من أجل ضمان مردودية أكبر للموظف.

1-2 تبني ساسة التحفيز:

العنصر البشري هو وسيلة التطبيق إذ يناط إليه تنفيذ البرامج الجبائية و منه يتفاعل مع المكلفين بالضريبة ,و بالتالي هو المسؤول عن تحقيق لفعالية بالعمل و رضا المكلفين ,لذلك من الضروري تبني سياسة التحفيز للرفع من روحهم المعنوية لتمكينهم من مواجهة الإجراءات التي تعرض عليهم من بعض المكلفين ,و هذا بتطبيق نظام للأجور يكفل حصول هؤلاء الأعوان على أجور تتناسب و طبيعة مسؤولياتهم و على مكافآت تشجيعية بالإضافة إلى توفير قدر من الحماية و الأمن اللازمين لضمان الأداء الجيد في تنفيذ مهامهم . (بوعزري، 1998، صفحة 205)

3- من حيث الإمكانيات المادية:

بالإضافة إلى تحسين وسائل البشرية لابد أن يصاحبه مستوى الوسائل المادية إذا لا بد من الأخذ بجملة من الإجراءات لتحسين أداء مردودية الإدارة الجبائية من خلال تدعيمها بالهياكل القاعدية مع تجهيزها بكل المعدات المكتبية الحديثة و توفير وسائل النقل الضرورية . (RICHER, 1990, p. 7)

4-مسايرة التطورات التكنولوجية:

لمواكبة كل المستجدات المحلية والعالمية التي تؤثر على عمل الرقابة الجبائية و ذلك بتمويل نظام الاتصال و الإعلام بفتح قنوات تعاون و اتصال مستمر بين إدارة الضرائب و الشركات المختلفة , و أن تساعد هذه الإدارة الشركات على التحول إلى النظم الإلكترونية حتى يكون للإدارة الضريبية الدور الفعال في هذا التحول تحت مراقبتها , و يجب كذلك أن تشجع الإدارة الجبائية تدقيق المعلومات من خلال صفحات المعلومات و الخدمات المعلوماتية الأخرى، وربط جميع مراكز المعلومات ومصادرهما على شبكة الأنترنت (الدولي، 2003، صفحة 7)

ثالثا: تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة :

إن تحسين العلاقة بين المكلفين و الإدارة الجبائية لا تقتصر على أحدهما فقط بل هي مسؤولية الطرفين معا، وعليه يجب على كل منهما اتخاذ الإجراءات الكفيلة بالتحسين المستمر في علاقتهما .

1- الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية :

و يكون بالقيام بالإجراءات التالية :

-الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي لدى المكلفين حتى تكون لديهم ثقافة مجتمعة تركز على أهمية الضرائب في التنمية الاقتصادية و تعريفهم بالدور المهم للحصيلة الضريبية في الإنفاق على الخدمات الصحية و التعليمية ,و التأكيد أن الدور الرئيسي للمصلحة هو تقديم خدمة متميزة تشجع المكلف على القيام بدوره المهم في المجتمع ,فليس الهدف هو تحصيل الضرائب فقط .

-تحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال تدعيم الإدارات الجبائية بمكاتب للعلاقات العامة تقوم من خلالها بمساعدة المكلفين و إرشادهم إلى التغييرات لأحكام قوانين الضرائب و طرق تحديد الأوعية ,و مواعيدها و قيمها .

-تحسين العلاقات الإنسانية حيث تشكل هذه الأخيرة أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف.

-ترقية وسائل حديثة كموقع واب للمديرية العامة للضرائب و ذلك من خلال إثرائه بمعلومات جبائية بعد كل تعديل يمس التشريع الجبائي .

2- الإجراءات المتعلقة بالمكلف:

-القيام بأداء واجباتهم الجبائية بكل صدق و أمانة كأن يقتدوا ببعض المكلفين النزهاء الذين يفتخرون بأداء مستحقاتهم الجبائية أمثال القاضي الأمريكي الذي يقول “أحب أن أدفع الضرائب لأن بها أشتري حضارتي“ (ريتشارد، 1990، صفحة 14)-ضرورة استعلام و استفسار المكلفين عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية بمراجعة الإدارة الجبائية لتزويدهم بمختلف المعلومات , و كذا الحضور و المشاركة في الملتقيات التي تنظمها وزارة المالية و الإدارة العامة للضرائب و هذا بغية تطوير ثقافتهم الجبائية.

خلاصة الفصل:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة , كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين لتأدية واجباتهم و العمل على اكتشاف كل الأخطاء و المخالفات المسجلة , و لتحقيق هذه الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية عمل المشرع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة كذلك تنظيم هياكل إدارية و أسند لكل من هذه المصالح مهام خاصة بها .

و سيتم في الفصل الموالي التعرف أكثر على الغش و التهرب الضريبي و الأسباب و الطرق التي تؤدي إلى محاولة الغش الضريبي و أثارها على اقتصاد الدولة.

الفصل الثاني

العش الخضري



تمهيد:

ظاهرة الغش الضريبي ظاهرة عالمية فهي لا تخص الدول السائرة في طريق النمو فقط دون أخرى، فهي ملازمة للنظام الضريبي و تعد إحدى معوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية و الوفرة المالية و التي يستوجب محاربتها بصفة مستمرة، و منذ السبعينيات ازدادت أهمية ظاهرة الغش الضريبي بسبب النمو السريع للنشاط الاقتصادي الموازي و زيادة عجز الميزانية فإذا توصلت بعض البلدان المتقدمة في التحكم فيها فإن الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للبلدان السائرة في طريق النمو تسوء كثيرا بسبب النقص في القيمة التي يمكن أن تحدثها الظاهرة في الخزينة العمومية .

و سيتم التطرق في هذا الفصل إلى هذه الظاهرة بالشرح و التفصيل من خلال ثلاث مباحث:

المبحث الأول: مفهوم و صور التهرب و الغش الضريبي

المبحث الثاني: طرق الغش و أسباب التهرب و الغش الضريبي

المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي و طرق قياسه

المبحث الأول: مفهوم وصور التهرب والغش الضريبي

يشكل الغش والتهرب الضريبي وسيلتان يلجأ إليهما المكلف من أجل عدم دفع الحقوق الملقاة على عاتقه، ونظراً للتداخل الكبير بينهما سيتم في هذا المبحث توضيح كل من مفهومي الغش والتهرب الضريبي .

المطلب الأول: مفهوم وصور التهرب الضريبي

يمكن التمييز بين شكلين من التهرب التجنب الضريبي و التهرب الغير المشروع

- تهرب ضريبي دون انتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي.

- تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

أولاً مفهوم التهرب الضريبي(التجنب الضريبي)

- تعريف الأول: بأنه يقوم على تخفيض الأعباء الضريبية المستحقة و ذلك بإعتماد على وجود قواعد قانونية مخالفة دائماً للعقد الضريبي العام او هناك فجوة في القانون (A.MARGAIRAZ, 1997, p. 27)

- تعريف الثاني: يمكن أن يكون مقصود من قبل المشرع نفسه بهدف تحقيق بعض الأغراض الإقتصادية والإجتماعية و ذلك بفرض ضرائب على جميع النشاطات المرغوب بتتميتها و تطويرها لتشجيع المواطنين على القيام بهذا النوع من النشاطات (محفوظ، 2005، الصفحات 378-379)

- تعريف الثالث: يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية و ذلك بكل أو بجزء من مبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية (بوزيدة، 2007، صفحة 39)

بصفة عامة يعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية على نقيض الغش الضريبي.

ثانيا صور التهرب الضريبي

1-الإمتناع

و قد عرف الإمتناع بأنه “أبسط طريقة للتهرب من الضريبة” (M-Gaudemer, 1980) ,وبصورة أوضح فإن المكلف يتمتع عن القيام بالواقعة التي تفرض على أساسه الضريبة ,و مثال ذلك امتناع المكلف عن استهلاك سلعة ما خاضعة لضريبة إنتاج او لضريبة جمركية أو ضريبة على رقم الأعمال“ و هذه النتيجة قد تكون مقصودة من طرف المشرع الذي يستهدف دفع الأفراد بطريقة غير مباشرة إلى التقليل من استهلاك سلعة محل البحث مراعات الاعتبارات الاقتصادية أو اجتماعية مختلفة كالحد من إستيرادها لتوفير العملات الأجنبية أو تشجيع إنتاج السلع البديلة أو الحد من استهلاكها حفظا للصحة العامة“(جامع، صفحة 244)

1- الإحلال

يتمثل الإحلال في أن المكلف عوض أن يوظف أمواله في نشاط معين من النشاطات الاقتصادية الخاضعة لفرض ضريبة معينة عليها “يعتمد على توجيهه و توظيف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة أو مفروضة عليها ضرائب أقل“ (جامع، صفحة 245)

يتجسد ذلك مثلا في الاستثمار في القطاع الفلاحي و قطاع الإنتاج الموجه للتصدير خاصة ,و من جهة أخرى قد يستهدف المشرع على هذه النتيجة تحقيقا في أغراض معينة ,و في هذا الإطار قد يشجع هذا الأخير الأفراد على التوجه نحو الإنتاج الزراعي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي و خلق مناصب شغل و التقليل من البطالة، وهذا الإعفاء قد يمس أحيانا الإنتاج التقليدي أو الحرفي لما له من أهمية على الصعيد الثقافي والحضاري .

2- الاستفادة من ثغرات القانون

قد يحتوي القانون الجبائي او بالأحرى النصوص الضريبية على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها و قد تتمثل في عدم الأحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف أن يستفيد منها ,و قد تتمثل في عدم احكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح ومثال ذلك “أن تقوم شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين ليس في الصورة العادية أي توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم و لآكن في صورة أخرى هي زيادة رأس مالها بمقدار هذا الجزء من الأرباح و إصدار أسهم بها توزع مجانا على المساهمين كل بقدر نسيبه من الأرباح “

و ما ينتج من هذه الحالة توفر سوء نية المكلف الذي يتجنب دفع الضريبة و بالتالي عدم تحميله لنصيبه كاملا في الأعباء العامة و بالتالي على المشرع الجبائي صياغة النصوص التشريعية صياغة دقيقة وواضحة لا تحمل الغموض حتى لا يترك ثغرات يتم فهمها على غير ما قصده فعلا.

المطلب الثاني: مفهوم و أنواع الغش الضريبي

أولاً: مفهوم الغش الضريبي:

يعتبر الغش الضريبي (التهرب الغير مشروع) من أشكال التهرب الجبائي و الذي يتضمن المخالفة الصريحة للقوانين و التشريعات الجبائية و لقد تعددت آراء و تعاريف فقهاء الجبائية .

- التعريف الأول : يتضمن مخالفة قانون الضرائب ,فتدرج تحته لذلك كل طرق الغش المالي و ما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة (فوزي)

- التعريف الثاني: الغش الضريبي يحتوي على كل الحركات المادية و كل التدابير و المناورات و الترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من دفع الضريبة . (camulle, 1989, p. 94)

- التعريف الثالث: المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضريبة تخفيض أساس الضريبة (Lucien, 1996, p. 84)

نستخلص مما سبق أن الغش الضريبي يتمثل في خرق المكلف للضريبة للقوانين الجبائية بهدف التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً و يكون ذلك لاستعمال كل الطرق الاحتيالية .

للغش الضريبي ركنان :

أ- الركن المادي: و يقصد به تعمد المكلف بتخفيض اساس الاقتطاع الضريبي بطرق لم ينص عليها المشرع.

ب-الركن المعنوي: يتوجب هذا الأخير توفر القصد من أجل قيام الغش.

ثانياً: أنواع الغش الضريبي و صورته .

1- أنواع الغش:

تختلف أنواع الغش الضريبي باختلاف الضريبة التي يراد التهرب منها ضريبة مباشرة أو ضريبة غير مباشرة جزئياً أو كلياً و بالتالي وجب التمييز بين الغش البسيط و الغش المركب .

1-1- الغش البسيط:

وهو أن يقوم المكلف عن قصد و سوء نية من أجل التخلص من دفع الضريبة بدون اللجوء إلى الطرق الاحتمالية فهو يتمتع عن القيام ببعض الإجراءات التي ينص عليها القانون الجبائي بعرقلة إدارة الجباية في تقديرها للمادة الخاضعة للضريبة و المفروضة عليها و نستخلص ذلك من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الأفعال التي تعتبر غشاً عادياً تتمثل خاصة في عدم تقديم المكلف التصريح عن أرباحه، التأخر في تقديمها أو تقديم تصريح ناقص و يعرفه مارتينز "كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة"

1-2- الغش المركب:

يعرف بأنه "تعتبر جريمة الغش موصوفة أو مركبة بالنظر إلى الغش العادي ليس فقط عندما يستعمل المكلف الطرق الاحتمالية للتخلص من الضريبة و إنما كذلك عندما يقوم بمسح كل الأثار و الأدلة ترقباً لأي رقابة جبائية محتملة"، (Maurice, 1990, p. 19) و الغش المركب نصت عليه المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة مجال الأعمال التي يعتبرها المشرع أعمالاً تدليسية، و يميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع العناصر التالية: (مراد، 2004، صفحة 7)

-عنصر النية: أي أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع.

-العنصر المادي: يتمثل في تخفيض أساس الضريبة.

- عنصر التدليس: يعني لجوء المكلف إلى مسح الأدلة ترقباً لأي مراقبة محتملة

2- صور الغش الضريبي :

من أهم الصور التي يتخذها الغش الضريبي يمكن ذكر:

أ-بالنسبة للضرائب المباشرة : يلجأ عادة أصحاب المهن الحرة مثل الأطباء و المحامون تقديم قرارات ناقصة وبقيم أقل من قيمتها الحقيقية ,كما يقوم أصحاب الشركات و المقاولات عند تحديدهم لوعاء الضريبة على الأرباح التجارية و الفلاحية بتقديم محاسبة مزورة و يتم ذلك بتضخيم الأجر و هذا بغرض تخفيض الأرباح المفروضة عليها الضرائب , كما قد يتم الغش الجبائي عن طريق إخفاء المظاهر الخارجية التي يلجأ المشرع على فرض الضريبة عليها ,كقيام المكلف مثلا بإخفاء جزء من تركته .

ب-بالنسبة للضرائب الغير مباشرة هنا الأمر يتعلق بإخفاء المادة الخاضعة للضريبة كما هو الحال بالنسبة للسلع المستوردة أو المصدرة و التي تكون محلا بفرض الرسوم الجمركية أو أن يقدم تصريحاً بقيمة أقل مما هي عليه.

المبحث الثاني: طرق الغش, أسباب التهرب و الغش الضريبي .

يأخذ الغش الضريبي عدة طرق و أساليب للإفلات من دفع الضريبة إما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية أو السعي إلى خلق أوضاع قانونية مخالفة لما هو معمول به في الواقع لاستغلال المكلف بالتغرير القانونية.

المطلب الأول: طرق الغش.

أولاً التلاعب المحاسبي:

تجدر الإشارة إلا أن التشريعات الجبائية تجبر المكلف على مسك محاسبة كاملة وشاملة و عليه أن يقدم لمصلحة الضرائب وفق للقانون التصريحات المحتوية على نتائج النشاط التجاري و الصناعي بالنسبة لكل سنة مالية , مرفوق بمختلف الوثائق عملية الإخفاء المحاسبي هي الأكثر استعمالاً حيث يمكن للمكلف أن يزيف في محتوى هذه التصريحات فيسعى إلى إدخال تغيرات في المحاسبة باعتبارها الأساس الذي تنطلق منه الإدارة الجبائية للقيام بالمراقبة و المقارنة بينها و بين محتوى الاككتابات الموجودة في السجلات التجارية و غيرها من الوثائق الضرورية , و التحايل المحاسبي يتجسد في الواقع بقيام المكلف لتضخيم التكاليف و تخفيض الإيرادات و عدم التصريح ببعضها .

1-تضخيم التكاليف:

قد أشار جون كود مارتيناز “إن ممارسة الغش يمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات ,أو الإستيراد بدون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات مرورا بتضخيم التكاليف القابلة للخصم“

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء و التكاليف من الأرباح الخاضعة للضريبة ,و يشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة و مدعمة بوثائق تبريرية , و أن تكون في حدود السقف حتى لا يبالغ فيها و حتى لا تخلق شكوكا تؤدي بمصلحة الضرائب إلى البحث فيها و التحقق منها , و الواقع يبين أن المكلف يسعى دوما على إخفاء جزء من أرباحه الخاضعة للضريبة فهو بالتالي لا يراعي الشروط ويعتمد في ذلك على التضخيم من قيمة تلك التكاليف و الأعباء ,فهذه العملية (التضخيم) تكمن أساسا في ملفات المستخدمين و وظائف وهمية و تسجيل نفقات غير مبررة و كذا الحساب الخاطيء للإهلاكات بالاضافة إلى العديد من الأساليب المتنوعة الأخرى ,كما يمكن من خلال ما سبق إبراز و تحليل العناصر التالية :

- المستخدمين الوهميين

- الأعباء غير المبررة

- تطبيق تقنية الإهلاكات

أ- المستخدمين الوهميين:

هذه الطريقة التي تحتوي على تسجيل أجور و رواتب لعمال لا وجود لهم في الوثائق المحاسبية تؤدي إلى تضخيم الأعباء و بالتالي إلى تخفيض نسبة الضريبة ,كما يمكن للمكلف أن يدفع أجورا باهظة لشخاص حقيقيين دون أن تتناسب هذه الأجور مع ووظائفهم التي غالبا ما تكون أقل مما يجب أن تكون بالنظر إلى المرتبات المدفوعة و الملاحظ أن هؤلاء العمال المعنيين يردون للمكلف فوائض الأجور الحقيقية مقابل مبلغ يدفعه لقيامهم لهذه الخدمة.

ب-الأعباء غير المبررة:

لقد سمح المشرع للمكلف بخصم بعض الاعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة و لكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة تسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي نفقات و مصاريف متعلقة بمالكي أو مسيري

مؤسسات , و ذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال و كمثال على ذلك صيانة سيارة خاصة لأحد مسيري المؤسسة و تسجيل النفقات باسم المؤسسة (السيد عطية، 2000، صفحة 215) أو شراء مستلزمات خاصة كالأثاث لأغراض شخصية مسجلين إياها في حساب مشتريات المؤسسة .

ج- تطبيق تقنية الإهلاك :

يعرف الإهلاك على أنه القيمة المفقودة تدريجيا للتثبيات التي تمتلكها المؤسسة و المتمثلة عموما في العقارات و المباني و التجهيزات , و يعتبر الإهلاك أحد العناصر المكونة للربح الخاضع للضريبة كونه يعتبر عبء من أعباء الاستغلال , و لكي تكون الإهلاكات قابلة للخصم لابد ان تتوفر فيها الشروط التالية :

-ان يصنف الاصل المهتك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة و التي تتقدم مع مرور الزمن .

- يجب أن لا يتجاوز الإهلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهتك .

- يجب أن يكون الأصل المستثمر و الخاضع للإهلاك مسجل محاسبيا .

- يحسب متوسط الإهلاك بثمان خارج الرسم و حسب المادة 1-174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يطبق بقوة القانون نضام الإهلاك المالي الخطي على كل التثبيات .

- و يعمد المكلف دوما إلى مخالفة هذه الشروط حيث أنه يستعملها كثغرة للغش و يحاول التلاعب بها إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتك أو يحاول الرفع منها كما أنه يتلاعب حتى في قيمة الأصل المهتك من خلال حسابه بجميع الرسوم و الضرائب المفروضة عليه .

2-التحايل بتخفيض الإيرادات :

إن عملية تخفيض الإيرادات تعتبر شكل من أشكال عرقلة دخول الضرائب و الرسوم للخزينة العامة , و هذه الطريقة لا يمكن أن يقوم بها إلا الذين هم ملزمين بمسك سجلات محاسبية أي يخضعون إلى نظام التصريح الحقيقي , و قد يتجسد هذا النوع من التحايل في التصريح الذي يقدمه المكلف عادة للإدارة الجبائي من حيث احتوائه على إيرادات بسيطة أو ذات أرقام لا تعطي صورة حقيقية عن الأرباح , و نذكر من عمليات تخفيض الإيرادات ما يلي:

- بيع السلع دون فواتير , و بذلك يتفادى المكلف تقييد المبيعات محاسبيا مما يؤدي به إلى إخفاء جزء كبير من رقم أعماله .

- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي و يكون هذا باتفاق البائع و المشتري ,فالمكلف يقبض سعر معين لكنه يسجل سعر اقل من ثمن المبيع .

- بالنسبة لأصحاب المهن الحرة فإنهم لا يصرحون بالمداخيل الحقيقية مثل الأطباء الذين لا يصرحون القيمة الحقيقية لرقم أعمالهم.

ثانيا :الغش عن طريق العمليات القانونية و المادية:

بخلاف التهرب عن طريق العمليات المحاسبية هناك طرق قانونية و مادية يتم من خلالها الغش الضريبي و هنا تنقسم الأساليب التي يعتمد عليها المكلف لغرض الغش إلى نوعين:

1-الغش عن طريق العمليات القانونية :

أمام تلك الطرق التقليدية للتخلص من الالتزام الضريبي و التي تحتاج دوما إلى تنظيم و استعانة بأشخاص مختصين يأتي نوع آخر من التهرب أكثرا تنظيما و أرقى تقنية إين يعتمد المتهرب بممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير أو فواتير بدون شراء أو بيع ,ومن بين الطرق التي يستعين بها المتهرب:

أ-الغش عن طريق عمليات وهمية :

يعتبر هذا النوع من أخطر مظاهر الغش حيث يقوم بإخفاء جزء من أملاكه من مخزون و أرباح تكون خاضعة للضريبة مثال ذلك أن يعتمد الورثة بعدم الإعلام عن جزء من الأملاك الخاضعة للضريبة أو الاقتطاع.(كردودي، 2009، صفحة 86)

ب-التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:

هذه الطريقة من الغش تحتاج بصفة خاصة إلى اختصاص في علم التشريعات الضريبية ,حيث يتم تمرير حالة خاضعة للاقتطاع قانونيا في الحالات العادية وراء أخرى معفاة او أقل مثال ذلك حالة البيع على أساس أنها هبة .

2-التهرب عن طريق التحايل المالي :

تتمثل في تغيير المكلف بطريقة غير قانونية لواقعة مادية ,بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بالمواد و المنتجات و الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي (بوزيدة، 2007، الصفحات 44-45)مثال ذلك إخفاء من التركة بحيث أن إخفاء بعض أموال التركة خاصة المنقولة عن

موظفي الإدارة واستتجار خزائنه في أحد البنوك بالاشتراك مع المورث و الوارث دون إبلاغ الإدارة المالية بذلك , و ينقسم هذا النوع من الغش إلى قسمين :

أ-الإخفاء الجزئي:

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

-الاعتماد على الشراء و البيع نقدا و من دون فواتير في جزء من النشاط و دون ترك أي أثر مادي للعمليات التي قام بها.

-التخفيض على التصريح بكميات المواد المستعملة في الإنتاج للتقليل من كمية الإنتاج و بالتالي تخفيض المبيعات.

ب-الإخفاء الكلي:

و هو كثير الانتشار لنقص الرقابة الجبائية و نقص الإمكانيات المادية و البشرية مما يدفع بالمكلف إلى إنشاء وحدات و منشآت صغيرة تكثر خاصة في المناطق المعزولة و ما ينتج عن هذه المصانع يباع دون فواتير أو وثائق ,كما يكثر هذا النوع في السوق الموازية و في هذه الحالة المكلف بالضريبة لا يكون معروف لدى الإدارة الجبائية مما يصعب تحديده و الوصول إليه .

المطلب الثاني: أسباب الغش و التهرب الضريبي

تعود أسباب الغش الضريبي إلى عوامل عديدة تبعا لاختلاف الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية و التشريعات الضريبية الخاصة بكل دولة و بالتالي الغش الضريبي له آثار سلبية في جميع الميادين.

أولاً: الأسباب المباشرة:

و من بين الأسباب المباشرة نخص بالذكر الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي و أخرى متعلقة بالإدارة الجبائي في حد ذاتها من حيث قيامها بمهام تنفيذ القوانين الجبائي بواسطة الوسائل البشرية و المادية المتوفرة لديها .

1-الأسباب التشريعية:

و تتمثل في:

- تعقد تشريعات الضرائب و عدم استقرار النظام الضريبي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية و من أمثلة هذه التعقيدات كثرة المعدلات و الإعفاءات و التخفيضات و التعديلات التي تزيد من احتمال الغش:

تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب و ترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة .

إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح مقدم من طرف المكلف و هذا ما يزيده من شدة التهرب(عطوي، 2003، الصفحات 71-72)

-إن ضغط الضريبي من أسباب الرئيسية التي تدفع المكلف إلى التهرب من الضريبة للارتفاع الكبير في معدل الاقتطاع الجبائي .

2-الأسباب الإدارية: من بين هذه السباب:

-العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة و الملفات المعروضة للدراسة .

-نقص المراقبين المتخصصين الذين تتوفر عليهم الإدارة الجبائية .

ضالة المرتبات و غياب المكافأة المحفزة .

-عدم المساواة في التطبيق و تجدر بنا أن نفرق بين العدالة القانونية و العدالة الفعلية ,فقد تكون الضريبة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع الجبائي ثم تجيء صعوبات التطبيق فتقضي على هذه العدالة أي عدالة تقرير الضريبة و عدالة تطبيقها , و الأخيرة منوطة بكفاية الإدارة المالية ,و من الثابت ان عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة و تكون من دواعي الغش.(بوزيدة، 2007، صفحة 43)

ثانيا: الأسباب الغير مباشرة:

ونعني بالأسباب الغير مباشرة تلك التي تتصل بالمكلف ذاته و نظرتة للضريبة و استعدادة لتقبل مشاركته في أعباء الدولة و كذلك الأسباب الاقتصادية سواء تعلقت بالمكلف و بالوضعية العامة للدولة نبينها فيما يلي:

1-الأسباب النفسية :

-و تعود بصورة أساسية إلى شعور المكلف بثقل الأعباء الضريبية الملقاة على كاهله يجعله مضطرا إلى البحث عن الثغرات القانونية التي تتيح له مجالات التهرب من الضريبة.(طالبي، 2001/2002، الصفحات 53-54)

-ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين و يعود إلى اعتبار الضريبة اقتطاع نقدي مالي دون مقابل وإلى أسباب تاريخية حيث يربط الباحثين هذا الوعي بالأحداث التاريخية التي خلفها الاستعمار لتغييره من

طبيعة و دور الضريبة ,حيث جعلها اداة لزيادة أموال و ثروات سكان مستعمرين من جهة و من جهة أخرى تستعمل حصيلتها لإفادة اقتصاد الدولة المستعمرة.

2- الأسباب الاقتصادية:

إن الوضعية الاقتصادية للمكلف تعتبر من الدوافع التي تؤدي إلى الغش الضريبي و تساهم في تحديد موقعه من الضريبة ,فكلما كان النفع الذي يعود عليه من التهرب كبيرا دفعه هذا إلى محاولة الغش ويظهر ذلك خاصة في حالات الأزمات المالية التي تمر بها مشروعات المشروعات الاقتصادية والتجارية ,حيث تضعف المداخيل من جراء ضعف القدرة الشرائية للمستهلكين فيقوم المكلف بتجنب الضريبة بكل الطرق الممكنة ,بعكس ذلك تزداد مداخله في حالة ازدهار اقتصاد الدولة و ارتفاع القدرة الشرائية للمستهلكين و التي تمكن المكلف بالضريبة من إلقاء أعباء الضريبة على عاتق زبائنه بإضافتها في ثمن البيع و بالتالي يقل الضغط الجبائي عليه , كذلك فإن الوضعية الاقتصادية العامة للدولة تلعب دورا في تفشي ظاهرة الغش الضريبي حيث أنه في فترات الأزمات تحاول الدولة تنظيم السوق لتغطية النقص في الحاجات الضرورية , و هذا التنظيم يخلق بالضرورة سوق موازية و خفية تجعل من مداخيل المحققة في هذا الإطار تقلت من كل مراقبة جبائية .

المبحث الثالث: آثار التهرب والغش الضريبي و طرق قياسه.

إن الغش الضريبي يضر بالخرينة , حيث تقل فيه حصيلة الضرائب كما أنه يضر بالمكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو لا يرضونه فيحملون عبء الضريبة بينما يفلت منه آخرون مما يؤدي إلى عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع , فقد تضطر الدولة إلى زيادة سعر الضرائب الموجودة أو إلى فرض ضرائب جديدة كي تعوض النقص في الحصيلة الناجم عن الغش و ذلك يزيد في عبئ دافعي الضريبة ,كما أن الغش الضريبي ضار بمصالح المجتمع ففيه تعطيل للمشاريع النافعة كما أنه يضعف الأخلاق , ويمكن حصر تلك الآثار في المجالات التالية المالية و الاقتصادية و الاجتماعية التي سنتطرق لها كما سنتطرق إلى طرق قياس التهرب الضريبي .

المطلب الأول: آثار التهرب و الغش الضريبي

اولا: الآثار المالية

إن نقص الإيرادات و الذي مرده الغش الضريبي يؤدي إلى وقوع اختلال مالي و منه العجز في الميزانية العامة و التي يشترط فيها توازن الإيراد مع الإنفاق , فاعتماد الكثير من الدول النامية بدرجة كبيرة على الضرائب لتغطية نفقاتها المتزايدة خاصة مع انخفاض مردودية الجباية البترولية لبعض الدول نجد فجوات تسجلها الميزانية في أغلب الأحيان نتيجة الغش الضريبي و لسد تلك الفجوات تلجأ الدول إلى البحث عن مصادر أخرى للتمويل و من بين هذه المصادر ما يلي :

1-الإصدار النقدي: هو ضخ قدر من النقود (الكتلة النقدية) وينتج عنه ما يلي:

-زيادة مفرطة للأسعار دون أن يقابله زيادة في الإنتاج.

-ظهور تضخم باختلاف أنواعه.

-نقص القدرة الشرائية للمواطنين.

-تغيير نمط الاستهلاك.

-انخفاض الصادرات في البلاد الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة .

-اختلال توازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع و ظهور السوق السوداء .

2-الدين العام: إن اللجوء الى الدين العام باختلاف مصدره و مدته و طريقة الاكتتاب يؤدي إلى آثار وخيمة

منها :

-عبئ على ميزان المدفوعات , و ذلك في حالة السداد و تحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض العامة

خاصة إذا استخدمت كمصاريف استهلاكية اما إذا استخدمت بالمشروعات الاستثمارية فإن العبء يكون

ضعيفا (حسين، 1990، صفحة 71)

- استلزام ووجوب تدابير الدولة للمورد المالي لتسديد القروض, مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام

مما يقلل القدرة الشرائية للمستفيدين هذا النوع من الإنفاق (حسين، 1990، صفحة 72)

-التدخل في الشؤون الخاصة من طرف الدول الأجنبية نتيجة عدم القدرة على تسديد الديون الخارجية و بالتالي الخضوع بالتبعية الأجنبية او فرض قيود اقتصادية على هذه الدولة.

-إن تراكم الديون على الدول النامية أصبحت في الوقت الحاضر تشكل أهم خطر يهدد اقتصاداتها .

3- أثره على التجارة الخارجية : لارتباط الدولة بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية من أجل تمويل وارداتها و تصدير منتجاتها لجلب العملة الصعبة , لكن اعتماد الدول النامية على تصدير المواد الأولية بأسعار منخفضة و أستيراد السلع و التجهيزات بأسعار مرتفعة يحدث عجز في الخزينة و يؤثر سلبا على التجارة الخارجية حيث "يؤدي بالدولة غلى زيادة سعر الضرائب أو فرض ضرائب جديدة فيزداد عبئها على الذي لا يتهرب"(حسين عوض الله، 1998، صفحة 156)

ثانيا : الآثار الاقتصادية :

من الآثار الاقتصادية الهامة الناتجة عن الغش الضريبي نقص الأموال في الخزينة العامة مما يجعل الدولة عاجزة عن تنفيذ المشروعات النافعة للمجتمع و بالتالي لن يكن باستطاعتها توجيه النشاط الاقتصادي عن طريق إلغاء الأنشطة المراد تشجيعها من الضريبة و منحها بعض الإعفاءات الجبائية للمستثمرين كما يؤدي نقص الأموال من جراء الغش الضريبي إلى قيام الدولة بفرض ضرائب جديدة أو زيادة سعر الضرائب الموجودة مما يشكل عبئاً آخر على عاتق المكلفين النزهاء , و من آثار الغش الضريبي القضاء على المنافسة حيث أن المؤسسات المتهربة تقوي مكانتها بينما النزبهة منها و التي تقوم بواجباتها الجبائية تبقى تعاني من كثرة المشاكل المالية , و كل ما يهرب يساهم في بروز السوق الموازية , و نلخص بذكر أهم الآثار الاقتصادية الناجمة عن الغش الضريبي التي تتمثل فيمايلي :

- نقص الادخار العام .

- عجز الدولة على تشجيع المستثمرين و منحهم إعفاءات .

- ركود اقتصاد .

- ارتفاع معدلات التضخم .

- ظهور اقتصاد خفي .

ثالثا : الآثار الاجتماعية :

من وجهة النظر الاجتماعية فإن الغش الضريبي يسعى إلى تخفيض من احتياجات المواطنين حيث أن الدولة تصبح غير قادرة على تلبية كل الرغبات الاجتماعية , و على الإنفاق في التجهيزات الاجتماعية و الثقافية و التربوية , "يحد التهرب الضريبي من سلطة الدولة بل و يحطمها , و ذلك بتعويد المواطن على العيش في مخالفة دائمة " (حسين عوض الله، 1998، صفحة 186) ساعيا على تعميق التفاوت أمام الدولة و تحويل عبئها على عاتق المكلفين النزهاء , و تعميق الهوة بين الطبقات الاجتماعية المختلفة مساهما في خلق جو من الخداع بين أفراد المجتمع الواحد و استفحال مظاهر الانحطاط المدني فيما بينهم و جعله بذلك الأسلوب (الغش) عادة متفشية في المجتمع. (بولخوخ، 2003/2004، صفحة 38)

فظاهرة التهرب الجبائي تشكل عائق أمام الدولة في إعادة توزيعها للدخل الوطني و الثروات على مختلف طبقات المجتمع و بالتالي يصعب عليها تحقيق صالح العام و الاعتناء بالمرافق الضرورية .

المطلب الثاني: قياس التهرب الضريبي:

لقد اختلفت الطرق التي يستعملها المكلف في التهرب من دفع الضريبة فإنه من الصعب تقدير حجم هذه الظاهرة, لذا فمن الصعب قياس التهرب الضريبي و ذلك لإمكانية إخفاء الثروة و أن أغلب المعاملات الاقتصادية و التجارية تأخذ طابع السري.

لكن من الممكن تحليل الآثار التي يتركها التهرب الضريبي و قياسها إلى حد ما و بالتالي فإن مناهج القياس تعددت بتعدد الآثار التهرب الضريبي إلا أن المتفق عليه هو استخدام تقييمين كوسيلة لتقدير التهرب الضريبي .

1- تقييم الاقتصاد السري(الخفي):

يقيس الدخل أو المنتجات غير المحسوبة في أرقام إجمالي الناتج الوطني , وهو يعتبر العمل الغير رسمي او بالأحرى الأنشطة غير مصرح بها و الغير مدرجة ضمن الناتج الخام ,هي بمثابة رد فعل للمبالغات القانونية المفروضة من قبل الإدارة الجبائية فإن تحديد حجم الاقتصاد السري يسمح بحساب حجم التهرب الضريبي , و يستند الاقتصاد السري على معطيات الناتج الوطني الخام بالإضافة إلى المعطيات النقدية و سوق العمل و عوامل الإنتاج على عكس الاقتصاد الرسمي الذي يقوم على تسيير الإنتاج و إعادة توزيع الثروة التي يحتاج إليها المجتمع و ذلك وفقا لمبادئ العدالة و قوانين السوق داخل الحدود الذي يسمح بها المحيط ,إن طبيعة العلاقات بين القطاعين الرسمي وغير الرسمي متعددة تأخذ بالحسبان شساعة الأنشطة الغير رسمية ,هذه الأخيرة تتواجد داخل مجموعة القطاعات السوسيو

الاقتصادية (التعليم، الصحة، النقل، الحرف، الخدمات) (قارة، 2010/2009، الصفحات 37-41) ويضم هذا التقييم عدة مناهج التي من بينها المنهج النقدي و منهج سوق العمل.

2-التقييم بعدم الالتزام الضريبي :

يقيس الدخل غير المبلغ عنه أو مبلغ عنه لآكن بقيمة أقل من قيمته من الإقرارات الضريبية (بولخوخ، 2004/2003، صفحة 40)، و تبقى التصاريح و الإقرارات الضريبية البينة الوحيدة عن التزام المكلف بدفع ضريبته أو على الأقل لخضوعه أو عدم خضوعه للاقتطاع الجبائي ، و أمام تقاوم ظاهرة الغش و التهرب الضريبي جنح المحللون بقياس هذه الظاهرة جنبا لحلول حسب حجمها و هذا التقييم جاءت مناهجه عديدة و مختلفة منها :

2-1-المنهج المباشر:

يقوم على طريقتين مختلفتين فأولى تعتمد على الإعفاءات الخاصة المقدمة للمكلفين لتحديد المداخل الخاضعة للضريبة، أما الثانية فتعتمد على المراجعات الخاصة من خلال استقصاء عينة عشوائية من دافعي الضرائب .

2-2-المنهج غير المباشر:

يضم هذا المنهج عدة طرق و التي يمكن تلخيصها فيمايلي :

2-2-1-طريقة التداول و الضريبة القانونية المحتملة :

اختلف المحللون في تقييم عدم الالتزام الضريبي في الطريقة فبينهم من يعتمد على الدخل الوطني عن طريق التفاوت و منهم من يعتمد على الضريبة القانونية المحتملة.

2-2-2-طريقة التداول:

تقوم أساسا على مقارنة الدخل المعلن في الإقرارات الضريبية و الدخل في حسابات الدخل الوطني.

2-2-3-طريقة الضريبة القانونية المحتملة :

تبقى هذه الطريقة مخالفة لسابقتها لأنها تسعى إلى تقييم الدخل المتهرب من الضريبة منها إذ لأنها تهتم بقياس الالتزام أكثر من قياسها للتهرب الضريبي.

2-2-4-طريقة الاستقصاء:

تقدم هذه الطريقة بحساب المداخل الحقيقية لدافعي الضريبة عن طريق الاستقصاء و مقارنتها مع الدخول المصرح بها إلى المصالح الضريبية فعلا .

2-2-5- طريقة المدخل المادي:

تقوم هذه الطريقة على أساس المبدأ التالي: اختيار مدخل مادي ما , و مع افتراض وجود علاقة ثابتة وبين الناتج الوطني حيث يتم عملية تقدير الناتج الوطني اعتماد على حجم الإخراجات و استهلاك هذا المدخل ثم تتم عملية المقارنة بين الناتج الوطني المقدر و المعلن و الفرق بينهما , إذ يقاس عليه حجم الغش الضريبي .

2-2-6- العطلة الجبائية :

عندما يكون المكلف في عجز تمنح له الإدارة الجبائية فترة بيضاء من أجل استرداد عافيته , يتم تحديد هذه الفترة من خلال دراسة معمقة في وضعيته .

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يمكن استخلاص أن الفرق بين التجنب الضريبي و الغش يكمن في كون أن الأول لا يتضمن أي مخالفة يعاقب عليها القانون, أما النوع الثاني هي مخالفات يعاقب عليها القانون.

يقترن تفشي ظاهرة الغش و التهرب الضريبي بوجود الضريبة نفسها, و ذلك لعدة أسباب منها المباشرة كالأسباب التشريعية و الأسباب الإدارية, و منها ما هو غير مباشر كالأسباب الاجتماعية و الاقتصادية والسياسية. نظرا للأثار الوخيمة التي تتركها الظاهرة و ذلك على جميع الأصعدة فإنه من الضروري تحليل هذه الأثار و قياسها إلى حد ما, خاصة بالنسبة لوضع السياسة الجبائية .

الفصل الثالث

الرقابة الجبائية كأداة

لمحاربة العيش الضريبي



تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية أداة مهمة في تعزيز الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالضريبة للوصول إلى تصريحات جبائية أحسن و أصدق و نتيجة لطبيعة البحث و موضوعه الذي يهدف إلى معرفة الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي , و ذلك من خلال جملة من أدوات و السياسات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن , سنحاول إعطاء صورة تطبيقية لهذه الطرق المتبعة و ذلك تدعيم للدراسة النظرية في الفصلين السابقين , و أيضا لمطابقة المعرفة النظرية على ما هو موجود في الواقع العملي , و كنموذج لدراسة تم اختيار مركز الضرائب لولاية بسكرة و بالتحديد المصلحة الرئيسية للبحث و المراقبة , و بما أن آلية التحقيق المعمق الوضعية الجبائية الشاملة ليس من صلاحيات المصلحة قمنا بالتركيز على التحقيق المحاسبي باعتباره آلية فعالة لكشف و محاربة الغش الضريبي كما تمحورت هذه الدراسة التطبيقية في كيفية مراقبة ملف لأحد المكلفين بالضريبة و على صور ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب بسكرة .

المبحث الثاني : حالات التهرب الضريبي لمركز الضرائب بسكرة.

المبحث الثالث: دراسة ميدانية لمركز الضرائب بسكرة

المبحث الأول: الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب

قام المشرع الجزائري بوضع التنظيم الإداري و الهيكلية الإدارية للمديرية العامة للضرائب التي تتولى تنفيذ القوانين الضريبية بدأ من تحديد المكلفين بالضريبة إلى تحديد الوعاء الضريبي مروراً بكل عمليات الرقابة، فنظراً لتعدد هاته المهام و توزيعها على مصالح متعددة مختصة تابعة لها , و بصدد هذا سنقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى نشأة مركز الضرائب ثم الهيكل التنظيمي له ومهامه.

المطلب الأول: تعريف مركز الضرائب و مهامه

1-التعريف بمركز الضرائب:

إن مركز الضرائب لولاية بسكرة هو هيكل عملياتي جديد تابع للمديرية العامة للضرائب يختص حصرياً بتسيير الملفات الجبائية و تحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي.

يسعى مركز الضرائب إلى تقديم خدمة نوعية و إلى خلق و تطوير شراكة جديدة مع المتعاملين تقوم أساساً على التواجد و الإصغاء ,الاستجابة ,معالجة السريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة , و بهذا يمثل مركز الضرائب المتحاور الجبائي الوحيد للمكلف بتسيير ملفه الجبائي و أنشأ مركز الضرائب في بسكرة سنة 2016.

2- مهام مركز الضرائب:

تم تجميع المهام التي يقوم بها مركز الضرائب إلى مهمة واحدة متعددة الاختصاصات , و ذلك بهدف تقريب و تحسين العلاقة بين المكلفين بالضريبة و المركز حيث يعتبر هذا الأخير مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب , و يكمن دوره في تحسين و الرفع من التحصيل الضريبي و يسعى هذا الإصلاح من أجل الوصول إلى الفعالية من خلال تبسيط و تحديث إجراءات التحصيل .

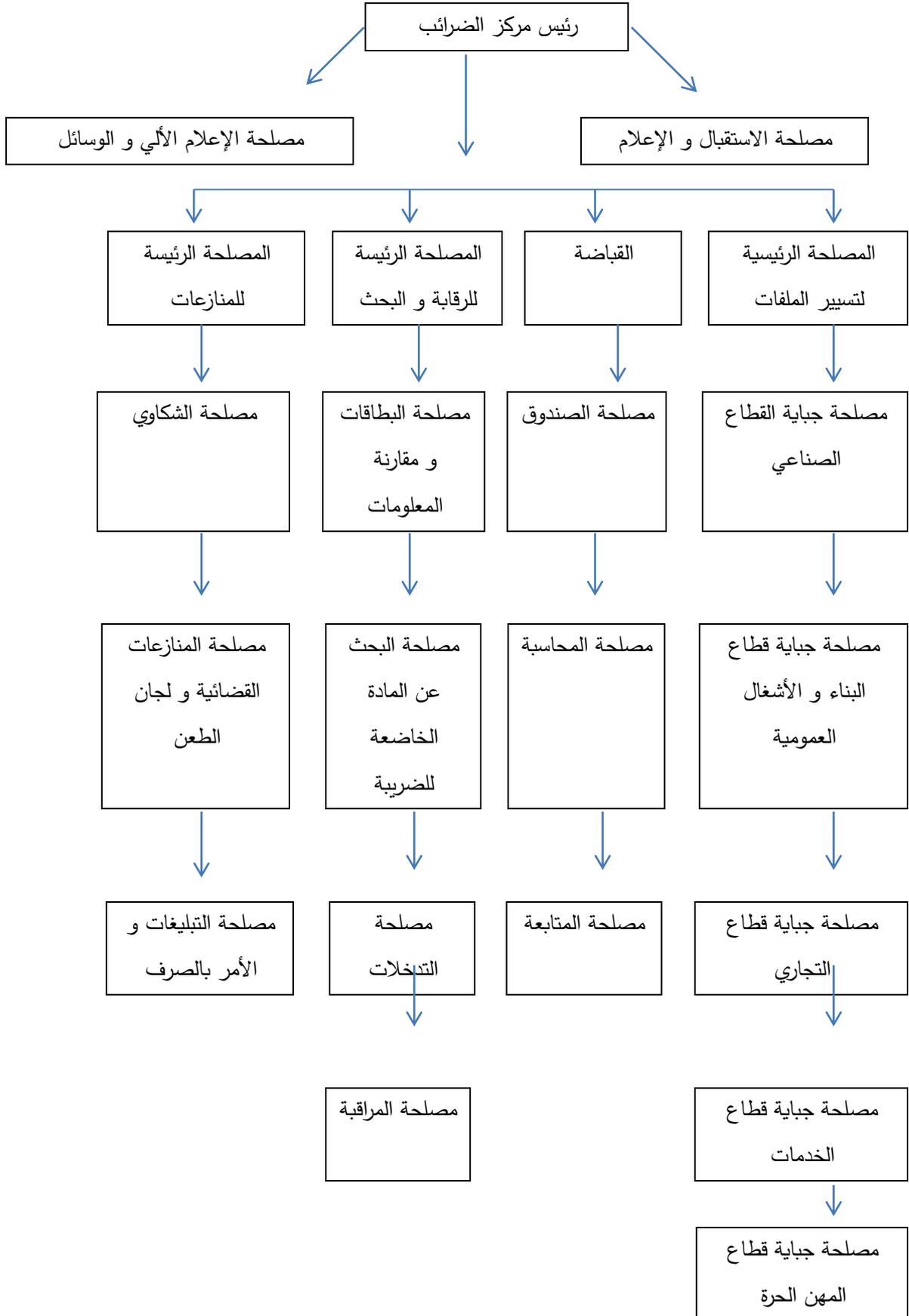
مركز الضرائب بسكرة هو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير و التحصيل و المراقبة و المنازعات التي كانت تحت إشراف مفتشيات و القباضات للمديرية الولائية, و بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه .(1)

(1)-مطوية تنظيم مهام مركز الضرائب, الصادرة عن مديرية العلاقات العمومية الاتصال, المديرية العامة

للضرائب, وزارة المالية, نشرة 2016, ص1.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:

الشكل رقم 7 - الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بسكرة



المصدر: مطوية تنظيم و مهام مركز الضرائب عن المديرية العامة للضرائب الصفحة رقم 3

1- المصلحة الرئيسية للتسيير:

تقوم بالتكفل بالملفات الجبائية للمكلفين للضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء و المراقبة الجبائية و متابعة الامتيازات و الدراسة الأولية للاحتياجات و المصادقة على الجداول و سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للمصادقة عليها بصفته وكيل مفوض للمدير الولائي للضرائب , كما تقوم بتسجيل المكلفين للضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو للمراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الإجمالية و إعداد تقارير دورية و تجميع إحصائيات و إعداد مخططات العمل و تنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى ,تظم خمسة مصالح وهي :

- مصلحة مكلفة بجباية القطاع الصناعي

- مصلحة المكلفة بجباية القطاع البناء و الأشغال العمومية.

- مصلحة المكلفة بجباية قطاع التجاري.

- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات .

-المصلحة المكلفة بجباية قطاع المهن الحرة.

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث:

وتختص هذه المصلحة بإنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية و معالجتها و تخزينها من أجل استغلالها إضافة إلى ذلك تقوم مصلحة المراقبة و البحث باقتراح عمليات مراقبة وإنجازها برسم المراجعات بعين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية و حواصل تقييمية دورية ,تضم هذه المصلحة أربعة مصالح :

- مصلحة البطاقات و المقارنات .

- مصلحة البحث عن المادة الضريبية.

- مصلحة التدخلات .

-مصلحة المراقبة.

3- المصلحة الرئيسية للمنازعات :

تقوم هذه المصلحة بدراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب و الناتج عن فرض للضرائب أو الزيادات أو غرامات قررها المركز, و كذا طلبات استرجاع إقتطاعات الرسم على القيمة المضافة , كما تقوم بمتابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية ,تضم هذه المصلحة ثلاث مصالح:

- مصلحة الاحتجاجات.

- مصلحة لجان الطعن و المنازعات القضائية.

- مصلحة التبليغ و الأمر بالدفع.

4- القباضة:

مكلفة أساسا بتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة فيما يخص التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول التي تصدر في حقهم, و كذا متابعة و ضعيتهم في مجال التحصيل و تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساريين و المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة و مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة لمجلس المحاسبة (1) و تضم القباضة ثلاث مصالح وهي:

- مصلحة الصندوق.

- مصلحة المحاسبة.

- مصلحة المتابعات.

5- مصلحة الاستقبال و الإعلام:

تعمل تحت سلطة رئيس المركز و تكلف بتنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم ,و نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية .

6- مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل:

تكلف لا سيما باستغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها و كذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها و إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى ,و التكفل بصيانة التجهيزات و الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و أمن مقرات .

(1)- مطوية تنظيم و مهام مركز الضرائب ,مرجع سابق ,ص 1

المبحث الثاني: حالات الغش الضريبي مركز الضرائب بسكرة :

دراسة أثر الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي من خلال تحليل و تقييم أثر الأشكال المختلفة للرقابة الجبائية المستعملة في الجزائر ,حيث يتم التركيز بالدرجة الأولى على كل التحقيقات المحاسبية باعتبارها الأكثر فعالية في اكتشاف محاولات الغش الضريبي .

المطلب الأول: نماذج الغش الضريبي في مركز الضرائب:

من أهم الطرق التي يتم استعمالها في مكافحة الغش الضريبي التحقيق المحاسبي من خلال المراقبة المحاسبية يتم الكشف عنه من حيث الشكل و المضمون ,تقوم الإدارة الضريبية بعد ذلك باتخاذ الإجراءات العملية التي من شأنها إعادة تشكيل رقم الأعمال من أجل التمكن من الوصول إلى المبالغ المتهرب من دفع الضريبة عليها لاسترجاع المبالغ و الحقوق و الغرامات المترتبة عنها ,و إجبار المكلف بدفعها إلى مصلحة الضرائب ,للكشف عن التحقيق المحاسبي في الجزائر و أثره في مكافحة الغش الضريبي ,و سنقوم بعرض بعض الإحصائيات المقدمة في مركز الضرائب .

أولا التهرب الضريبي في مادة الوعاء الضريبي :

يكون المكلف بالضريبة متهرب من خلال المخالفات التالية:

- تسجيل عمليات وهمية في الدفاتر المحاسبية.
 - تقديم فواتير وهمية لإثبات معاملات تجارية من أجل الاستفادة من تخفيضات من الضرائب أو نقائص في الأرباح المحققة.
 - الامتناع عمدا عن تقديم التصريحات الجبائية السنوية و الفصلية .
 - التعمد في إخفاء المعاملات التجارية للمكلف بالضريبة .
- وقد كانت المعطيات المتحصل عليها من خلال مركز الضرائب مثبتة في الجدول التالي:

الجدول رقم(1) يمثل توزيع الملفات المبرمجة لإجراء رقابة جبائية مركز الضرائب بسكرة للسنوات 2016-2019.

السنوات	2016	2017	2018	2019	المجموع
عدد الحالات	95	65	70	55	285

- المصدر من إعداد الطلبة بناء على المعلومات من طرف مركز الضرائب من الجدول نستنتج تناقص عدد الحالات و هذا لكثرة الملفات و النقص الكبير في المراقبين و هوناتج عن إحالة الكثير من المراقبين على التقاعد .
ثانيا : التهرب في مادة التحصيل :

يكون المكلف بالضريبة متهربا من الضريبة إذا قام بالعمليات التالية :
عدم تسديد الضريبة بالرغم من وضعيته المالية الجيدة.
-عدم التصريح بعنوان عمله بهدف التهرب من التسديد.
-عدم استقبال أعوان الضرائب و منعهم من أداء مهامهم
-عدم الوفاء بالوعود المتفق عليها من طرف مصلحة الضرائب
وقد كانت الإحصائيات المتحصل عليها من طرف مركز الضرائب كلاتي:
الجدول رقم (2) حالات التهرب في مادة التحصيل مركز الضرائب بسكرة

السنوات	2016	2017	2018	2019	المجموع
عدد الحالات	30	18	14	9	71

- المصدر من إعداد الطلبة بناء على المعلومات من طرف مركز الضرائب من الجدول يتبين لنا فعالية نضام الرقابة لأن عدد الحالات المتهربين من الضريبة تقل من سنة إلى أخرى

المطلب الثاني: عدد الملفات المدروسة على مستوى مركز الضرائب:

يبين الجدول التالي عدد الملفات المدروسة من طرف الإدارة الجبائية الجدول رقم تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية .

الجدول رقم (3) يمثل عدد الملفات محل الرقابة على مستوى مركز الضرائب بسكرة الفترة 2016-2019.

المجموع	2019	2018	2017	2016	أنواع الرقابة السنوات
129	33	33	33	30	التحقيق المحاسبي
24	6	6	6	6	التحقيق المصوب

- المصدر من إعداد الطالبة بناء على المعلومات من طرف مركز الضرائب
عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المحاسبي والتحقق المصوب حسب المعطيات السابقة استقرار في عدد
الملفات و هذا راجع لعدم تدعيم مصلحة المراقبة بالأعوان المراقبين.

المبحث الثالث: دراسة ميدانية بمركز الضرائب بسكرة

يتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى دراسة حالة خاصة بالرقابة الجبائية و التي تتمثل في التحقيق
المحاسبي .

المطلب الأول: خطوات إجراء عملية التحقيق المحاسبي:

سيتم التطرق إلى الجانب العملي إلى الرقابة الجبائية من خلال دراسة حالة معمقة لملف جبائي يتعلق
نشاطه بمؤسسة مواد البناء و مؤسسة أشغال الغابات و استغلال الغابات ,كان ذلك في إطار البرنامج
السنوي للتحقيق الجبائي و المحاسبي الذي تقوم به مصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث حيث يشمل
التحقيق السنوات الأربعة الأخيرة 2012-2013-2014-2015 .

و ما يجب الإشارة إليه هو أن المكلف تمت برمجته في التحقيق بناء على ما يلي:

- 1- الانخفاض الكبير في هوامش الربح الإجمالية و الصافية المصرح بها
 - 2- تسجيل عجز في الميزانية السنوية خلال السنتان رغم أهمية النشاط
 - 3- بيان الدفع المسبق على الحساب في التصريحات الشهرية المكتتبه من طرف المؤسسة
- بعد جلب الملف الجبائي المبرمج للتحقيق من مصلحة التسيير ,و بعد القيام بالأعمال الأولية للتحقيق
المتتملة في :

-إعداد كشف المحاسبة.

-إعداد الكشف المقارن للميزانيات.

-إعداد جداول الأرباح المصرح بها.

بعد الانتهاء من استكمال الأعمال التحضيرية للملف الجبائي يقوم الأعوان المحققون بمايلي :

إرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق مرفوق بميثاق المكلف بالضريبة إلى المعني بالأمر حيث تمنح له مدة 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار لتحضير محاسبته مع إمكانية الإستعانة بمستشار قانوني من اختياره للحضور معه طيلة مدة التحقيق أين يحدد تاريخ و ساعة التدخل الأولي و كذا الضرائب و الرسوم موضوع التحقيق .

و بحلول تاريخ التدخل الأولي ينتقل الأعوان المحققون إلى مقر المعني و ذلك للمعاينة ,حيث يقومون بإعداد محضر معاينة أين تسجل فيه كل ملاحظات من الجرد المادي من المخزونات و الاستثمارات(عدد المستخدمين ,إثبات وجود أو غياب الدفاتر المحاسبية) بعد تحرير المحضر من طرف المحققين تسلّم للمعني نسخة ,بعد جلب الدفاتر و الوثائق المحاسبية يتم مباشرة التحقيق و ذلك بدراسة معمقة للمحاسبة من الناحية الشكلية و الموضوعية حيث يتم تسجيل النقائص الملاحظة:

01-عدم تقديم البطاقة الرمادية وعدم تمكننا من معاينة للسيارة من نوع تويوتا هيليكس المشتراة بتاريخ 2008/08/28 تحت الرقم التسلسلي 606015348- و التي صرحتم بأنها سرقت منكم سنة 2009 وعليه سيتم دمج الرسم على القيمة المضافة و المقدر ب-65.385.00 دج خارج الرسم حسب المادة 37 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المتعلق بسنة 2012 كما سيتم دمج الأعباء الخاصة بالإهلاكات لسنة 2012 و المقدر ب-320.513.00 دج خارج الرسم و المخالفة لنص المادة 141 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

02-عدم تقديم البطاقة الرمادية وعدم تمكننا من معاينة للسيارة من نوع تويوتا ياريس المشتراة بتاريخ 2008/12/30 والتي تحمل الرقم التسلسلي JTDKW923-305088130 و المخالفة لنص المادة 141 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وعليه سيتم دمج الأعباء الخاصة بالإهلاكات لسنة 2012 و المقدر ب 296.250.00 دج خارج الرسم

03-عدم تقديم البطاقة الرمادية وعدم تمكننا من معاينة للسيارة من نوع تويوتا ياريس المشتراة سنة 2013/04/30 و التي تحمل الرقم التسلسلي VNKKJOD003A117105

- و عليه سيتم دمج الأعباء الخاصة بالإهلاكات لسنة 2013-2014-2015 و المقدرة على التوالي ب-296.250.00 د ج ' 395.000.00 د ج ' 395.000.00 د ج خارج الرسم و المخالفة لنص المادة 141 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
- 04- خصم الأعباء الخاصة بالمكيف الهوائي لسيارة هيليكس المذكورة في النقطة رقم 1 المبررة بالفاتورة رقم 00206 بتاريخ 2008/05/10 بمبلغ 7.042.00 د ج لسنة 2012
- 05- إدراجكم للرسم على القيمة المضافة ضمن الأعباء المخصوصة وهذا مخالف للمادة 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال
- 06- الاستفادة بصورة غير قانونية من حسم الرسم على القيمة المضافة واردة بفواتير محررة من طرف موردين غير متموقعين ومسجلين في القائمة الوطنية لمرتكبي الغش
- 07- إدراج فواتير سونلغاز و الجزائرية للمياه المتعلقة بسكنكم الشخصي ضمن الأعباء المتعلقة بالنشاط مؤسستكم وهذا مخالف لنص المادة 169 الفقرة 1 من ق ض م والرسوم المماثلة
- 08- غياب الوثيقة التبريرية للأعباء و المتمثلة في الخدمات المقدمة التي تم خصمها بمبلغ 150.000.00 د ج بكل الرسوم بتاريخ 2015/05/13 و المسجلة في حساب 623 لدفتر الأستاذ
- 09- حسم الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 265.200.00 د ج بتاريخ ديسمبر 2012 عن طريق الإقرار الشهري G50 لشهر ديسمبر للفاتورة رقم 2012/24 ب 2012/04/04 في حين أنه تم تسديدها نقدا بتاريخ 2015/12/31 و هذا مخالف للمادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال
- 10- المبالغة في الأعباء المتعلقة بالمشتريات المتمثلة في قطع الغيار من عند EURL ADEM MOTOR سنة 2013 و التي سيتم تفصيلها لاحقا
- 11- عدم تطابق معلومات الفاتورة المقدمة مع المعلومات الواردة بكشف الاسترجاع لثلاثي الربع 2014 بمبلغ 98.081.00 د ج خارج الرسم للفاتورة رقم 33 المحررة بتاريخ 2014/07/20 للمتعامل طاع الله محمد ومبلغ الرسم 16.673.77 لذا سيتم دمج هذا الرسم و اعتبار مخالفة لنص المادة 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

12- بما أنكم لم تقدموا أي تبريرات تفيد بقيامكم بإنجاز أشغال ما بين الفترة 2016/01/02 إلى غاية 2016/05/26 و هو تاريخ التدخل و الذي حرر فيه محضر جرد المخزونات المسجل تحت رقم 2016/58 فإنه تم إعتبار الفرق غير المبرر كمبيعات في السلع الآتية بأنها قد بيعت على حالها:

TUBE PEHD DIAM 250 PN 10

TUBE PRESSION DAM 32/10

13- عدم تسديد حقوق الضرائب و الرسوم في أجلها لبعض المبالغ المحصلة لسنة -2015 سيتم تفصيلها لاحقاً

14- عدم التصريح بالمشتريات من عند المورد ش ذ م م عبابو إلكترونيك سطيف رقم 72 حي كعبوب سطيف سنة 2012 بمبلغ 1.521.880.36 د ج خارج الرسم و ذلك بناء على المعلومات الواردة إلى مصالحنا من مديرية الضرائب سطيف

ملاحظة: لقد طلب منكم تقديم البطاقات الرمادية للسيارات بتاريخ 2016/05/22 من خلال مراسلتنا

رقم 88 لسنة 2016 في حين لم يتم تقديم الوثائق التبريرية المطلوبة

المطلب الثاني نتائج التحقيق

أولاً تحديد رقم الأعمال:

تم تحديد رقم الأعمال بإضافة المبيعات غير المصرحة و الناتجة عن مخزون البضاعة غير الموجودة فعلياً بالمخزون إلى رقم الأعمال المصرح أما عن كيفية تحديد رقم الأعمال هي كما يلي:

أ- **تحديد رقم الأعمال المفوتر:** تم تحديده بناء على وضعيات الأشغال و الفواتير المقدمة والكشوف البنكية و كذا المعلومات الواردة إلينا من مختلف الهيئات و الإدارات العمومية حيث تبين بأن هناك مشتريات غير مصرحة سنة 2012 بمبلغ 1.521.880.36 د ج خارج الرسم و التي تم اعتبارها كمبيعات غير مصرحة سنة 2012 و من خلال تطبيق هامش الربح خام يقدر بـ 1.20 على البضاعة المستهلكة

جدول رقم (4): يمثل رقم الأعمال للمشتريات غير المصرحة
سنة 2012:

التعيين	السنة
1.521.880.036	مشتريات غير مصرحة
1.20	هامش ربح خام
1.826.256.00	مبيعات غير مصرحة

و من خلال محضر معاينة المخزونات الذي تم تحريره من طرف المصلحة يوم التدخل 2016/05/26 في البضاعة المستهلكة لسنة 2015 تبين لنا وجود فرق غير مبرر و تم إعتباره كمبيعات غير مصرحة الناتجة عن مخزون البضاعة غير الموجودة بمخازن المؤسسة و عليه فقد تم إعتباره رقم الأعمال غير المصرح

-تم تطبيق هامش ربح خام يقدر ب 1.20 على البضاعة المستهلكة غير ظاهرة بالمخزونات وهي

موضحة كما يلي :

جدول رقم (5) يمثل رقم الأعمال للبضاعة المستهلكة غير ظاهرة بالمخزونات.

2015	السنة
1.740.096.00	مخزونات السلع غير الموجودة TUPE PEHD DIAM 250 PN10
1457.500.00	مخزونات السلع غير الموجودة TUBE PRESSION DAM32/10
3.197.596.00	مجموع المخزونات غير الموجودة
1.20	هامش الربح الخام
3.837.115.20	مبيعات غير مصرح

- تم إعتبار المبيعات غير المصرحة على أساس أنها رقم أعمال مفوتر و مقبوض في نفس الوقت سنة

2015

: ملاحظة : تم تحديد الفرق في المخزونات بالكيفية التالية

جدول رقم (6) يمثل الفرق في المخزونات

TUBE PRESSION	TUPE PEHD DIAM 250	التعيين
السلعة DAM32/10	السلعة PN10	
1.496.000.00	1.800.000.00	مخزون 2015/12/31
38.500.00	59.904.00	مخزون 2015/05/26
1.457.500.00	1.740.096.00	الفارق في المخزونات

ج- تحديد رقم الأعمال المقبوض: تم تحديد رقم الأعمال المقبوض على وضعيات الأشغال المقدمة وكذا

المعلومات الواردة إلى مصالحنا في مختلف الإدارات العمومية وكذا الكشوف البنكية المفتوحة لدى :

1- بنك الفلاحة و التنمية الريفية وكالة بسكرة رقم الحساب 102227

2- بنك الخليج الجزائر وكالة بسكرة رقم الحساب 4305102

بالإضافة إلى ذلك و من خلال مراقبتنا للتصريحات الشهرية G50 و رقم الأعمال المقبوض المصرح

بواسطة G50 و رقم الأعمال المقبوض حسب الكشف البنكية بمبلغ 34.448.00 دج لسنة 2012 كما أنه

تبين لنا وجود فرق غير مبرر في البضاعة المستهلكة تم إعتباره كمبيعات غير مصرحة

ثانيا: تحديد الربح : تم تحديد الربح بناء على الربح المصرح مع إدماج التكاليف غير المبررة و غير القابلة

للخصم مع تخفيض حقوق الرسم على النشاط المهني الناتج عن الزيادة في رقم الأعمال وتخفيض البضاعة

المستهلكة للسنوات محل التحقيق 2012-2013-2014- 2015

جدول رقم (7) يمثل تحديد الأعباء الغير قابلة للخصم:

سبب الرفض	2015	2014	2013	2012	السنوات	
					التعيين	طبيعة العملية
					رقم الحساب	
غياب البطاقة الرمادية و معاينة غياب السيارة ميدانيا	395.000.00	395.000.00	296.250.00	623.805.00	682	إهتلاكات
لا تعتبر عبء TVA			65.338.93	34.035.98	627	TVA
فواتير تتعلق بمباني غير مخصصة للاستغلال المؤسسة			51.180.03		623	أعباء فاتورة سونلغاز
أعباء الصيانة غير قابلة للخصم لعدم معاينة السيارة ميدانيا			25.740.00		615	فاتورة رقم 01ب /04/04 2013 تويوتا
أعباء الصيانة غير قابلة للخصم لعدم وجود السيارة ميدانيا		12.576.95			156	فاتورة رقم 696ب /02/18 2014 تويوتا
لا تعتبر عبء		43.126.67			627	TVA
لا تعتبر عبء	27.352.45				627	TVA

الأعباء الغير قابلة للخصم بسبب غياب الفاتورة	150.000.00				623	أعباء غير قابلة للخصم غير قانونية
أعباء ليست لها علاقة بالنشاط المؤسسة	99.281.85					أعباء فواتير سونلغاز ADE+
فواتير شراء لقطع غيار مبالغ فيها موجهة لتثبيات عينية غير موجودة ضمن أصول المؤسسة			674.953.00		60	مشتريات من EURL ADEM MOTOR
	03671.634.	62.3450.70	96.11.113.46	98.840657.		المجموع

ثالثا: تحديد الدخل: تم تحديده باعتماد الربح المحقق مع تخفيض مصاريف التأمين على الشيخوخة

لجميع السنوات محل التحقيق 2012-2013-2014-2015

رابعا: //حسم الرسوم القابلة للاسترجاع المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة: تم دمج الرسوم على القيمة المضافة المسترجعة بصورة غير قانونية (أعباء مبالغ فيها) كما تم دمج الرسوم على القيمة المضافة الخاصة بالموردين غيرالمتوقعين ومسجلين في القائمة الوطنية لمرتكبي الغش و ذلك في السنوات 2012-2013-2014-2015

جدول رقم(8) يمثل دمج الرسم على القيمة المضافة:

سنة 2012

رقم الفاتورة	التاريخ	مبلغ خارج الرسم	مبلغ الرسم TVA	الإقرارات الشهرية	المورد	سبب الإدماج
12903	2008/08/28	2.023.076.00	/326.923.00	ديسمبر 2012	مؤسسة تويوتا	غياب البطاقة
			65.384.60=5			

الرمادية						
تسديد الفاتورة نقدا	بن سي حمدي عبد الرزاق	ديسمبر 2012	265.200.00	1.560.000.00	2012/04/04	24
غياب البطاقة الرمادية	مؤسسة تويوتا	نوفمبر 2012	14.275.69	83.974.63	2012/12/31	478
مورد غير متموقع	فقران الرجم	نوفمبر 2012	14.365.00	84.500.00	2012/10/31	64
مورد غير متموقع	فقران الرجم	نوفمبر 2012	14.365.00	84.500.00	2012/06/01	26
مورد غير متموقع	فقران الرجم	نوفمبر 2012	14.365.00	84.500.00	2012/06/05	28
			617.795.29	مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب إدماجه		

جدول رقم (9) يمثل دمج الرسم على القيمة المضافة:

سنة 2013

رقم ال فا تورة	التاريخ	مبلغ خارج الرسم	مبلغ الرسم TVA	الإقرارات الفصلية G50	المورد	سبب الإدماج
54	2013/12/18	84.151.92	14.305.83	الثلاثي/4 2013	EURL ADEM MOTOR	المبالغة في المشتريات
45	2013/12/16	82.503.03	14.025.52	الثلاثي/4 2013	EURL ADEM	المبالغة في المشتريات

	MOTOR					
المبالغة في المشتريات	EURL ADEM MOTOR	الثلاثي/4 2013	13.868.07	81.576.91	2013/12/17	52
المبالغة في المشتريات	EURL ADEM MOTOR	الثلاثي/4 2013	14.226.82	83.684.81	2013/12/18	53
المبالغة في المشتريات	EURL ADEM MOTOR	الثلاثي/4 2013	14.364.13	84.494.87	2013/12/16	47
المبالغة في المشتريات	EURL ADEM MOTOR	الثلاثي/4 2013	14.013.77	82.433.97	/2013/12/17	48
المبالغة في المشتريات	EURL ADEM MOTOR	الثلاثي/4 2013	14.258.37	83.872.78	2013/12/16	46
المبالغة في المشتريات	EURL ADEM MOTOR	الثلاثي/4 2013	14.351.60	84.421.15	2013/12/19	55
مورد غير متمو قع	رزقي جلول	الثلاثي/4 2013	14.375.20	84.560.00	2013/05/07	28 9
مورد غير متمو قع	رزقي جلول	الثلاثي/4 2013	14.361.60	84.480.00	2013/6/16	44 1
مورد غير متمو قع	رزقي جلول	الثلاثي/4 2013	14.375.20	84.560.00	2013/06/3	39 2
مورد غير متمو قع	رزقي جلول	الثلاثي/4	14.375.20	84.560.00	2013/5/18	32

		2013				3
مورد غير متموقع	رزقي جلول	الثلاثي 4/2013	14.361.60	84.480.00	2013/4/22	22 1
مورد غير متموقع	رزقي جلول	الثلاثي 4/2013	14.375.20	84.560.00	2013/04/9	19 6
			199.638.11	مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب إدماجه		

جدول رقم (10) يمثل دمج الرسم على القيمة المضافة:

سنة 2014

رقم الفاتورة	التاريخ	مبلغ خارج الرسم	مبلغ الرسم TVA	الإقرارات الفصلية G50	المورد	سبب الإدماج
02	2014/01/04	44.000.00	7.480.00	الثلاثي 4/2014	شعيب حمزة	مورد غير متموقع
03	2014/01/06	74.000.00	12.580.00	الثلاثي 4/2014	شعيب حمزة	مورد غير متموقع
04	2014/01/08	66.175.00	11.249.75	الثلاثي 4/2014	شعيب حمزة	مورد غير متموقع
05	2014/01/20	56.000.00	9.520.00	الثلاثي 4/2014	شعيب حمزة	مورد غير متموقع
06	2014/02/23	39.000.00	6.630.00	الثلاثي 4/2014	شعيب حمزة	مورد غير متموقع
07	2014/02/03	74.000.00	12.580.00	الثلاثي 4/2014	شعيب حمزة	مورد غير متموقع
08	2014/02/08	44.000.00	7.480.00	الثلاثي 4/2014	شعيب حمزة	مورد غير متموقع
09	2014/02/12	70.000.00	11.900.00	الثلاثي 4/2014	شعيب حمزة	مورد غير متموقع

متمو قع	حمزة					
مورد غير متمو قع	شعيب حمزة	الثلاثي 2014/4	7.480.00	44.000.00	2014/02/25	12
مورد غير متمو قع	شعيب حمزة	الثلاثي 2014/4	8.160.00	48.000.00	2014/09/09	16
مورد غير متمو قع	شعيب حمزة	الثلاثي 2014/4	8.160.00	48.000.00	2014/10/05	19
مورد غير متمو قع	بوعبسة شرف الدين	الثلاثي 2014/4	22.100.00	130.000.00	2014/12/11	77
عدم تطابق معلومات الفاتورة مع كشف الإسترجاع	الله طاع محمد	الثلاثي 2014/4	16.673.77	98.081.00	2014/07/20	33
				141.993.52	مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب إدماجه	

جدول رقم (11) يمثل دمج الرسم على القيمة المضافة:

سنة 2015: إدماج الرسم على القيمة المضافة المحسومة على المشتريات غير المبررة و غير المقيدة

محاسبيا سنة 2015

التعيين	مبلغ الرسم	الإقرارات الشهرية G50	سبب الإدماج
مشتريات محسومة غير مبررة و غير مقيدة محاسبيا	159.970.00	إقرار شهر ماي 2016 يخص رقم أعمال محصل ماي 2015	غياب الفواتير و عدم تسجيلها محاسبيا

غياب الفواتير و عدم تسجيلها محاسبيا	إقرار شهر أفريل 2016 يخص رقم أعمال محصل جانفي 2015	97.602.00	
		257.572.00	المجموع

خامسا: الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات و الأجور: لا توجد أي تسوية تذكر

تحديد رقم الأعمال:

جدول رقم (12) يمثل تحديد رقم الأعمال الشامل

01-رقم الأعمال المفوتر

2015	2014	2013	2012	السنة التعيين
11.932.445.00	8.661.767.00	10.840.812.00	15.335.377.00	رقم الأعمال المفوتر المحقق
8.095.330.00	8.661.767.00	10.840.812.00	13.509.121.00	رقم الأعمال المفوتر المصرح
3.837.115.00	لا شيء	لا شيء	1.826.256.00	الزيادات

ملاحظة:

الزيادات في رقم الأعمال سنة 2012 هي عبارة على مشتريات غير مصرحة المذكورة سابقا مع تطبيق هامش ربح 1.20

الزيادة في رقم الأعمال لسنة 2015 هي عبارة عن بضاعة مستهلكة وغير ظاهرة بمخزونات المؤسسة تم اعتبارها كمبيعات غير مصرحة بعد تطبيق هامش ربح يقدر ب 1.20

02-رقم الأعمال المقبوض:

جدول رقم (13) يمثل رقم الأعمال المقبوض لسنة 2012

تاريخ التحصيل	المبلغ بكل الرسم	معدل الرسم	المبلغ خارج الرسم	الوكالة البنكية
2012/01/23	1.221.871.95	17%	1.044.334.00	بنك الفلاحة و التنمية الريفية وكالة بسكرة
2012/02/29	416.230.00	7%	389.000.00	بنك الفلاحة و التنمية الريفية وكالة بسكرة
/2012/04/18	1.189.422.00	17%	1.016.600.00	بنك الفلاحة و التنمية الريفية وكالة بسكرة
2012/11/28	104.614.96	17%	89.414.00	بنك الفلاحة و التنمية الريفية وكالة بسكرة
2012/04/18	10.910.788.20	17%	9.325.459.00	بنك الخليج الجزائر وكالة بسكرة
2012/07/17	2.286.392.00	17%	1.954.181.00	بنك الخليج الجزائر وكالة بسكرة
2012/10/23	7.306.556.40	17%	6.244.920.00	بنك الخليج الجزائر بسكرة
			1.826.256.00	رقم الأعمال ناتج عن بضاعة مشتريات غير مصرحة
			21.890.164.00	مجموع رقم الأعمال المقبوض المحقق
			20.029.460.00	مجموع رقم الأعمال المقبوض المصرح G50

الزيادات	1.860.704.00
----------	--------------

رقم الأعمال المقبوض سنة 2012:

ملاحظة الزيادات سنة 2012 يمثل الفرق بين رقم الأعمال المقبوض المصرح بواسطة G50 و رقم الأعمال المقبوض حسب الكشوف البنكية البضاعة المشتريات غير مصرحة و التي تمثل

$$1.860.704.00 = 1.826.256.00 + 34.448.00$$

ج

جدول رقم (14) يمثل رقم الأعمال المقبوض لسنة 2013

الوكالة لبنكية	المبلغ خارج الرسم	معدل الرسم	المبلغ بكل الرسم	تاريخ التحصيل
بنك الخليج الجزائر بسكرة	5.310.020.00	17%	6.212.723.40	2013/01/28
بنك الخليج الجزائر بسكرة	3.058.000.00	17%	3.577.860.00	2013/07/03
	8.368.020.00		مجموع رقم الأعمال المقبوض المحقق	
	8.368.020.00		مجموع رقم الأعمال مقبوض المصرح G50	
	لا شيء		الزيادات	

رقم الأعمال المقبوض سنة 2014

جدول رقم (15) يمثل رقم الأعمال المقبوض لسنة 2014

الوكالة البنكية	لمبلغ خارج الرسم	معدل الرسم	المبلغ بكل الرسم	تاريخ التحصيل
بنك الخليج الجزائر بسكرة	3.463.150.00	17%	4.051.885.50	2014/02/11
بنك الخليج الجزائر بسكرة	2.484.179.00	17%	2.906.490.00	2014/02/16

بنك الخليج الجزائر بسكرة	1.835.482.00	17%	2.147.514.53	2014/05/08
بنك الخليج الجزائر بسكرة	4.049.647.00	17%	4.738.086.99	2014/12/15
	11.832.458.00	مجموع رقم الأعمال المقبوض المحقق		
	11.832.458.00	مجموع رقم الأعمال المقبوض المصرح G50		
	لا شيء	الزيادات		

رقم الأعمال المقبوض سنة 2015

جدول رقم (16) يمثل رقم الأعمال المقبوض لسنة 2015

تاريخ القبض	المبلغ بكل الرسم	معدل الرسم	المبلغ خارج الرسم	الوكالة البنكية
2015/03/11	944.190.00	17%	807.000.00	بنك الخليج الجزائر وكالة بسكرة
2015/04/21	464.841.00	17%	397.300.00	بنك الخليج الجزائر وكالة بسكرة
2015/05/13	3.510.000.00	17%	3.000.000.00	بنك الخليج الجزائر وكالة بسكرة
2015/07/15	3.008.421.00	17%	2.571.300.00	بنك الخليج الجزائر وكالة بسكرة
2015/07/15	459.494.10	17%	392.730.00	بنك الخليج الجزائر وكالة بسكرة
2015/12/29	3.194.100.00	17%	2.730.000.00	بنك الخليج الجزائر وكالة بسكرة
	رقم الأعمال ناتج عن بضاعة مستهلكة غير		3.837.115.00	

	مصرح
13.735.445.00	مجموع رقم الأعمال المقبوض المحقق
9.899.150.00	مجموع رقم الأعمال المصرح G50
5.0029.63.83	الزيادات

جدول رقم (17) يمثل رقم الأعمال الإجمالي المقبوض

2015	2014	2013	2012	السنة التعيين
13.735.445.00	11.832.458.50	8.368.020.00	20.029.460.00	رقم الأعمال المصرح
لا شيء	لا شيء	لا شيء	34.448.00	الزيادات في رقم الأعمال الناتج عن الفرق في التصريحات الشهرية G50 و الكشوف البنكية
3.837.115.00	لا شيء	لا شيء	1.826.256.00	رقم الأعمال ناتج عن بضاعة مستهلكة غير مصرح
13.735.445.00	11.832.458.50	8.368.020.00	21.890.164.00	رقم الأعمال الإجمالي المقبوض المحقق
9.899.150.00	11.832.458.50	8.368.020.00	20.029.460.00	رقم الأعمال الإجمالي المصرح بواسطة G50
3.836.295.00	لا شيء	لا شيء	1.860.704.00	الزيادات

ملاحظة:

الزيادات سنة 2012 و هي الناتجة عن الفرق ما بين التصريحات الشهرية G50 و الكشوف البنكية البضاعة المشتريات غير مصرحة

الزيادات سنة 2015 عبارة ناتجة عن بضاعة المستهلكة غير المصرحة والتي تم اعتبارها كمبيعات غير مصرحة بعد تطبيق هامش الربح 1.20

جدول رقم (18) يمثل تحديد الربح:

2015	2014	2013	2012	السنة التعيين
501.446.00	448.180.00	632.862.00	966.870.00	الربح المصرح
3.837.115.00	لا شيء	لا شيء	1.826.256.00	الزيادات في رقم الأعمال
671.634.00	450.704.00	1.113.462.00	657.841.00	دمج الأعباء غير قابلة للخصم
3.197.596.00	/	/	1.521.880.00	تخفيض البضاعة المستهلكة
76.726.00	/	/	37.214.00	تخفيض الرسم على النشاط المهني
1.735.873.00	898.884.00	1.746.324.00	1.891.873.00	الربح المحقق
501.446.00	448.180.00	632.862.00	966.870.00	الربح المصرح
1.234.427.00	450.704.00	1.113.462.00	925.003.00	الزيادات

جدول تحديد أسس و قواعد فرض الضرائب و الرسوم

1-جدول رقم (19) يمثل تحديد أسس الرسم على النشاط المهني:

2015	2014	2013	2012	السنة التعيين
13.735.445.00	11.832.458.50	8.368.020.00	21.890.164.00	رقم الأعمال الإجمالي المحقق
9.899.150.00	11.832.458.50	8.368.020.00	20.029.460.00	رقم الأعمال المصرح أو المغرم
3.836.295.00	لا شيء	لا شيء	1.860.704.00	الزيادات

2-جدول رقم (20) يمثل تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة:

2015	2014	2013	2012		السنة التعيين
			%17	%7	
13.735.445.00	11.832.458.50	8.368.020.00	21.501.164.00	389.000.00	رقم الأعمال الإجمالي المحقق
9.899.150.00	11.832.458.50	8.368.020.00	19.640.460.00	389.000.00	رقم الأعمال المصرح أو المغرم
3.836.295.00	لا شيء	لا شيء	1.860.704.00	لا شيء	الزيادات

-جدول رقم (21) يمثل تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي:

2015	2014	2013	2012	
1.735.873.00	898.884.00	1.746.324.00	1.891.873.00	الربح المحقق
/	/	/	/	تخفيض مصاريف التأمين

				على الشيخوخة
1.735.873.00	898.884.00	1.746.324.00	1.891.873.00	الدخل الخاضع المحقق
501.446.00	448.180.00	00.5.632.86	966.870.00	الدخل الخاضع المصرح أو المغرم
1.234.427.00	450.704.00	1.113.459.00	925.003.00	الزيادات

ملاحظة: تم خصم مصاريف التأمين على الشيخوخة ضمن حساب_63 مصارف المستخدمين لجميع السنوات
محل التحقيق 2012-2013-2014-2015

جداول تحديد الحقوق و الغرامات الواجب دفعها

1-جدول رقم (22) يمثل تحديد الحقوق و الغرامات الخاصة الرسم على النشاط المهني

2015	2014	2013	2012	السنة التعيين
274.708.00	236.649.00	167.360.00	437.803.00	الحقوق المستحقة
197.982.00	236.649.00	167.360.00	400.589.00	الحقوق المسددة أو المغرمة
76.727.00	/	/	37.214.00	الحقوق المغفلة
11.509.00	/	/	3.721.00	غرامات الوعاء
7.673.00	/	/	3.721.00	غرامات الدفع التلقائي
39.868.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	غرامات عدم تسديد الحقوق في وقتها
135.777.00	لا شيء	لا شيء	44.656.00	المجموع

جدول رقم (23) يمثل حقوق و الغرامات الخاص بالرسم على القيمة المضافة

2015	2014	2013	2012		السنة التعيين
			%17	%7	
2.335.025.00	2.011.517.00	1.422.563.00	3.655.198.00	27.230.00	الحقوق المستحقة
1.682.855.00	2.011.517.00	1.422.563.00	3.338.878.00	27.230.00	الحقوق المسددة أو المصرحة وفق G50
652.170.00	/	/	316.320.00	/	الحقوق المغفلة
257.572.00	141.994.00	199.638.00	617.796.00	/	دمج الرسم على القيمة المضافة للمشتريات
909.742.00	141.994.00	199.638.00	934.116.00		مجموع الحقوق المغفلة
227.436.00	21.299.00	29.946.00	233.529.00		غرامات الوعاء
338.882.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء		غرامات عدم تسديد الحقوق في وقتها
1.476.060.00	163.293.00	229.584.00	1.167.645.00		المجموع

جدول رقم (24) يمثل الحقوق و الغرامات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي:

2015	2014	2013	2012	السنة التعيين
00 5.475.55	179.777.00	349.265.00	378.374.00	الحقوق المستحقة
/	89.636.00	00 3.126.57	193.374.00	الحقوق المسددة أو المغرمة
005.475.55	90.141.00	222.692.00	185.000.00	الحقوق المغفلة
008.118.88	13.521.00	55.673.00	27.750.00	غرامات الوعاء
003.594.44	103.662.00	278.365.00	212.750.00	المجموع

الجدول رقم (25) يمثل الجدول العام للحقوق والغرامات

المجموع	الغرامات	الحقوق	
180.433.00	66.492.00	113.941.00	الرسم على النشاط المهني
3.036.582.00	851.092.00	2.185.490.00	الرسم على القيمة المضافة
1.189.220.00	215.832.00	973.388.00	الضريبة على الدخل الإجمالي
4.406.235.00	1.133.416.00	3.272.819.00	المجموع

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل الدراسة التطبيقية في مركز الضرائب بسكرة حيث قمنا بتعريف المؤسسة المعنية و هيكلها التنظيمي مع ذكر مهام كل مصلحة فيها , كما اشتملت الدراسة على الدور الذي يلعبه مركز الضرائب على السهر على تسيير الملفات الجبائية و مراقبة التصريحات باكتشاف الأخطاء أو محاولات الغش من طرف المكلفين بالضريبة و متابعة الأنشطة التي يقومون بها من أجل إعداد الملفات الجبائية الخاصة بهم و تسوية وضعيتهم الجبائية تحقيقا لمبدأ العدالة و المساواة أمام فرض الضريبة وهذا من خلال برمجة الملفات الجبائية محل التحقيق المحاسبي .

و من خلال الدراسة التطبيقية توصلنا إلى أهم الطرق و الإجراءات التي يتبعها المراقبون في حصولهم على أدلة تثبت أن المكلف قام بعمليات غير قانونية مما يدل على وجود الغش الضريبي .

الختامة



تشمل الرقابة الجبائية كل عمليات الرقابة التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتحقيق في الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، قصد الكشف عن مختلف الطرق و الوسائل الاحتيالية التي يقوم بها المكلفين للتملص من دفع الضريبة التي بدورها تمثل مصدرا أساسيا لتغطية النفقات العامة للدولة ومن خلال ما قدمناه في هذا البحث يتبين لنا في جانبه النظري و التطبيقي أن الرقابة الجبائية تساهم بشكل كبير في مكافحة الغش الضريبي، من خلال الدور الفعال الذي تلعبه كونها القاعدة الأساسية التي تتركز عليها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، إلا أنه و بالرغم من ذلك يبقى نظام الرقابة الجبائية عاجز أمام العديد من النقائص ما يؤدي إلى بروز ثغرة ينظر لها بمنظار سلبي و تفتح الأبواب أمام المكلفين للتحايل و التهرب من دفع مستحقاتهم .

وحتى تكون هناك إجابة على الإشكالية المطروحة فيما سبق، كانت الدراسة شاملة على كل المفاهيم المرتبطة بالرقابة الجبائية فتناولنا في بداية الدراسة أهم النقاط المتعلقة به كونه المقياس الجوهرية الذي تعتمده الإدارة الجبائية لمكافحة الغش الضريبي، هذا الأخير الذي كانت له آثار سيئة جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية نتيجة تأثرها بالتطورات الاقتصادية و الاجتماعية و المالية، كما تبين أن ظاهرة الغش الضريبي توسعت و اتخذت أشكالا كثيرة مما أدى إلى صعوبة مجابتهها و رغم ذلك تبقى الرقابة الجبائية الوسيلة الوحيدة الأكثر فعالية للتصدي لهذه الأفة .

و من خلال دراستنا الميدانية التي تمت في مركز الضرائب بسكرة ارتأينا مدى أهمية الرقابة الجبائية في محاسبة المكلفين و التي تتم عبر عدة مراحل، فهدفت هذه الدراسة إلى معرفة هذه المراحل التي يقوم بها المراقبين في المصلحة المختصة . و محاولة منا للوصول إلى هدف أساسي ألا و هو إبراز الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية لمكافحة الغش الضريبي .

و من خلال محاولتنا المتواضعة في التعمق لمختلف جوانب موضوع بحثنا مكننا من التوصل إلى مجموعة من النتائج و التوصيات فيها تتلخص في النقاط التالية:

اولا النتائج :

من خلال هذا البحث توصلنا إلى استخلاص بعض النتائج وهي:

- إن طبيعة العلاقة بين المكلف و الإدارة الجبائية قائمة على أساس التصريحات و المعلومات

- المقدمة لذلك خول للمصالح الجبائية مجموعة من الأسس و الإجراءات التي يجب إتباعها في
- إطار تدعيم نظام الرقابة الجبائية و تحسين العلاقة القائمة بين الإدارة و المكلف ,فعدم وجود تنسيق بين الإدارة و المكلفين دليل على ضعف و هشاشة نظام الرقابة الجبائية الأمر الذي يؤدي في إنتاج تصريحات تشوبها العديد من النقائص ,ولذلك فإن صحة و مصداقية التصريحات ترجمة فعلية للدور الذي تلعبه الإدارة الجبائية و هو ما يثبت صحة الفرضية الأولى .
- قبل أي إجراء رقابي يجب اختيار و دراسة الملفات الواجب التحقق فيها وفق مجموعة من المقومات التي خول للمصالح الجبائية القيام بها بكفاءة و مهارة عالية لتحقيق أهدافها, و من خلال هذه الفرضية و حسب ما توصلت إليه فإنه يجب على العون المراقب قبل الشروع في التحقيق الفعلي ان يقوم بتجميع أقصى قدر من المعلومات عن دفع الضرائب من أجل دراسة الملف الجبائي المعني ,كما أن عامل الخبرة لدى أعوان الإدارة الجبائية قائم على برمجة و دراسة ملفات المكلفين بآتم وجه فكان لا بد من توفر مقومات كمية و نوعية للوصول إلى الأهداف المرجوة و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- صحيح أن الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل المجدية لمكافحة الغش الضريبي إلا أنه قد حقق نتائج نسبية غير النتائج المرجوة ,وهذا لكونه قاصر أمام العديد من النقائص بما فيها عدم إستقرارالنصوص التشريعية لهذا المجال بسبب التعديلات المفرطة ,وعدم توفر الوسائل البشريةو المادية التي تضمن السير الحسن لعملية الرقابة ,و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة .
- تعتمد الإدارة الجبائية على الوسائل و الأدوات اللازمة للحد من الغش الضريبي عن طريق مختلف التحقيقات الرقابية التي تتمثل في التحقيق المعمق في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة و التحقيق المصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة و هذا لكشف الطرق و الوسائل الغير المشروعة التي يلجأ إليها الأفراد للامتناع عن دفع ضرائبهم أو دفعها بمقدار أقل ,و يجدر بنا القول أن هذه المناهج و التقنيات كانت ذو تأثير إيجابي بارز في كشف مواطن الإغفالات التي قام بها المكلفين لكنها تبقى محدودة الفعالية و ليست بالكافية لقياس حجم الغش الضريبي نظرا للامتداد و التطور الذي تشهده هذه الظاهرة ما يتنافى مع الفرضية الرابعة .

ثانياً: الاقتراحات:

بناء على ما تقدم من استنتاجات و ملاحظات يمكن إعطاء بعض التوصيات التي نراها مناسبة و ضرورية إذ من شأنها أن تساهم في تجنب بعض النقائص و تدعيم المركز التنافسي للمؤسسة, و من بين هذه التوصيات:

- ضرورة تطبيق العدالة و المساواة بصفة قانونية أمام تحمل العبء الضريبي بين الأفراد.
- إنماء الوعي الضريبي بين المواطنين لتعزيز الثقة بين الدولة و المكلفين بالضريبة.
- العمل على تبسيط النظام الضريبي و الحرص على تمتعه بالشفافية و المرونة .
- ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم حتى لا تكون هناك ثغرات مفتوحة أمام المتهربين من الضرائب.
- تفعيل الرقابة الجبائية من خلال رفع و زيادة كفاءة موظفي إدارة الضرائب و أخذهم بعين الاعتبار تقاديا للأخطاء التي تمسهم و تمس المكلفين .
- التنفيذ الصارم للعقوبات و الغرامات الجبائية التي يفرضها التشريع الجبائي من أجل منع المكلفين من التهرب الضريبي .
- حتمية وضع سياسة تقوم على التنسيق بين الإدارات الجبائية و باقي الإدارات ووضعها تحت خدمة المصلحة العامة .

ثالثاً: أفاق البحث

من خلال البحث المتواضع الذي قمنا به ,نرى أن هناك العديد من جوانب الموضوع شملتها الدراسة بصورة تتوافق و ما يخدم و يناسب موضوع الدراسة ,إلا أن هذه الجوانب أو المواضيع ماهي إلا بمثابة قاعدة أو نقطة انطلاق لدراسات جديدة أخرى و من أهم المواضيع التي يمكن طرحها للدراسة هي : دراسة إسهامات التحقيقات الجبائية في التحصيل الضريبي . أهمية التكنولوجيا و الإعلام في تحسين عمل المراقب الجبائي .

قائمة المراجع



- 1- أحمد البطريق، ي. (1978). *مبادئ المالية العامة*. الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة .
- 2- السيد عطية، ع. ا. (2000). *مبادئ وإقتصاديات المالية العامة*. مصر: دار النهضة.
- 3- القرونوي، م. ق. (2000). *الاصلاح بين النظرية والتطبيق*. الأردن: دار وائل للنشر.
- 4- بوزيدة، ح. (2007). *جباية المؤسسة*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية .
- 5- جامع، أ. *علم المالية العامة*. مصر: دار النهضة العربية.
- 6- حسين عوض الله، ز. (1998). *المالية العامة*. بيروت: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- 7- حسين، م. ح. (1990). *المالية العامة*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر.
- 8- دراز، ح. ع. (2000). *مبادئ المالية العامة*. الاسكندرية.
- 9- عطوي، ف. (2003). *المالية العامة و النظم الضريبي و موازنة الدولة*. منشورات الحلبي الحقوقية.
- 10- عوادي، م. (2001). *الغش والتهرب الضريبي الجزائري*. الجزائر: مطبعة صخري.
- 11- فوزي، ع. ا. *المالية العامة و السياسات المالية، الطبعة الأولى*. الاسكندرية: منشأة المعارف.
- 12- محرزي، م. ع. *اقتصاديات المالية العامة*. ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثانية
- 13- محفوظ، م. (2005). *علم المالية العامة و التشريع المالي الضريبي لبنان*: منشورات الحلبي الحقوقي.
- 14- محمد، جفال. *المبادئ الأساسية للرسوم على رقم الأعمال*. الجزائر: دار الشهابالجزائر.
- 15- مراد، ن. (2004). *التهرب الضريبي في الجزائر*. الجزائر: دار قرطبة المحمدية.
- 16- مراد، ن. (2011). *فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- 17- السيد عطية، ع. ا. (2000). *مبادئ وإقتصاديات المالية العامة*. مصر: دار النهضة.
- 18- بوزيدة، ح. (2007). *جباية المؤسسة*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية .

- 1- بوعكاز، س. (2014/2015). *مساهمة فعالية التدقيق في الحد من التهرب الضريبي*، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- 2- قارة، م. (2009/2010). *إشكالية الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر مع عرض و مقارنة تجارب المكسيك تونس و السنغال* مذكرة دكتوراه. جامعة منثوري قسنطينة.

- 3- بوعزري ر. (1998). التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير في فرع نقود و مالية . الجزائر ,كلية العلوم الاقتصادية.
- 4- بولخوخ ع. (2003/2004). الرقابة الجبائية كأدات لمحاربة الغش والتهرب الضريبي ,رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير .باتنة ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- 5- زوار ف. (2003/2004). الرقابة الجبائية و دورها في محاربة التهرب الضريبي ,رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص مالية .بومرداس ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- 6- طالبي م. (2001/2002). الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية . الجزائر ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- 7- عتير س. (2011/2012). دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ,رسالة لنيل شهادة الماجستير .بسكرة ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- 8- فلاب ذبيح ل. (2010/2011). مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية،رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير .بسكرة ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- 9- كردودي س. (2009). المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية رسالة لنيل شهادة الماجستير .بسكرة ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- 10- نوي ن. (2003/2004). فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير .كلية العلوم الاقتصادية –علوم التسيير .
- 11- بلقاسم لامية آ. (2013/2014). أليات وإجراءات الرقابة الجبائية للجزائر ودورها للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ,مذكرة لنيل شهادة الماستر .البويرة ,كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير.

- 12- لخزاري ع. ا. (2014/2015). الرقابة الجبائية كأدات لمحاربة التهرب الضريبي .مذكرة ماستر .بسكرة ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

ج- قوانين و جرائد رسمية :

- 1- قانون الاجراءات الجبائية(2020) .
- 2- الجريدة الرسمية العدد 79 بتاريخ 29/12/2001المادة 58
- 3- الجريدة الرسميةالعدد 15 المادة 7 بتاريخ 23/10/2003ص 34
- 4- المرسوم التنفيذي رقم 60- 91 المؤرخ في فبراير 1991المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها, المادة 12منه ,الجريدة الرسمية المؤرخة في 27 فبراير ,1991العدد 09
- 5- المرسوم التنفيذي رقم 06 /327 المؤرخ في 25 شعبان 1427ه الموافق لـ 18/9/2006المتضمن تنظيم مصالح الخارجية الإدارة الجبائية و صلاحياتها المادة 3منه ,الجريدة الرسمية المؤرخة في 1 رمضان 1427ه الموافق لـ 24/09/2006 م العدد 59.

د مجلات و مؤتمرات:

1- ريتشارد, ج1 مارس 1990 العدد 5 حدود الضريبة مجلة التمويل

2- عبد العزيز سيد مصطفى7. يوليو 2002 أساسيات الرقابة على نظم التبادل الإلكتروني للبيانات و انعكاس على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الإلكترونية . ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات مؤتمر حول التجارة الإلكترونية، الأفاق و التحديات، المجلد الثاني.

3- ناصر, ع. ا. &., حميدة, ج2 أبريل 2002. أخلاقيات المهنية ركيزة أساسية لبناء إدارة جبائية عصرية و حديثة مجلة المالية المدرسة الوطنية للضرائب.

ثانيا المراجع بالفرنسية:

1-A.MARGAIRAZ. (1997). LA FRAUDE FISCAL ET CES SUCCEDANES. 2°EDITION.

2- camulle, r. (1989). La fraude fiscale. France.

3- Lucien, M. (1996). aite de politique fiscal. Edition puff. Paris.

4- Maurice, c. (1990). Précis de la fiscalité de l'entreprise.

5- M-Gaudemer, P. (1980). précis de finances publiques.Tome2 par André Margairas. paris.

6- A.MARGAIRAZ. (1997). LA FRAUDE FISCAL ET CES SUCCEDANES. 2°EDITION.

7- camulle, r. (1989). La fraude fiscale. France.

8- CORIN, P. (1997). LA VERIFICATION FISCAL ECONOMIQUE. PARIS.

9- Guide de vérification fiscal . (1974).

10- instruction ,n543. (DGI/DRV DU 17/3/2002).

11- instruction n 135. (M F/D G I, du 15/02/2000).

12- JEAN PIERRE, C. (1998). POUR FAIRE FACE A UN CONTROLE FISCAL. PARIS.

13- Lucien, M. (1996). aite de politique fiscal. Edition puff. Paris.

14-M.COZIAN. (1998). LA FISCALITE DES ENTREPRISES (éd. 3EME EDITION). PARIS.

15- Maurice, c. (1990). Précis de la fiscalité de l'entreprise.

16- M-Gaudemer, P. (1980). précis de finances publiques.Tome2 par André Margairas. paris.