

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de L'Enseignement Supérieur et la Recherche Scientifique

Université Mohamed Boudiaf - M'SILA

Faculté des Sciences Economiques

Commerciales et des Sciences de Gestion

Département de Sciences Economiques



جامعة محمد بوضياف - المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم الإقتصادية

العنوان:

التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كآلية
لمكافحة التهرب الضريبي
دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة
(2014-2007)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم الإقتصادية

تخصص: مالية وجبائية

تحت إشراف الدكتور:
ولهي بوعلام

إعداد الطالب:
بوعجيلا هشام

السنة الجامعية: 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرافان

الحمد لله على سائر نعمه وعلى فضله العظيم أن وفقني وقدرني على إتمام هذا العمل، والصلاة والسلام على أشرف الخلق سيدنا محمد وعلى آله وصحبه الأطهار ما تعاقب الليل والنهار.

يشرفني أن أتقدم بخالص العرفان والتقدير إلى المشرف الدكتور ولهي بوعلام، وإلى أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير الذين أشرفوا على تأطيرنا خلال المسار الدراسي، كما لا يفوتني أن أشكر زملائي دفعة الماستر تخصص مالية وجبائية، دون أن أنسى- إمتناني إلى كل من قدّم لي يد المساعدة من قريب أو بعيد.

وأتقدم بعميق الشكر والإحترام إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم وتكريمهم بتقييم هذا البحث.

للإهداء

إله من جرح الكأس فارخاً ليسقيني قطرة حبيب إله من كتلت أنامله ليقدح لنا لحظة سعادة

إله من حمص الأثوابك عن دربي ليسهر لي طريق العلم

إله القلب الكبير والدي العزيز

إله من أرضعتني الحُب والحفاة إله رمز الحُب وبلسم الشفاء

إله القلب الناصع بالبياض والدي الحبيبة

إله القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إله رياحين حباتي إخموتي

اللها نفتح الأشرحة وترفع المرسة لتطلو السفينة في عرض بحر واسع مظلم هو بحر الحياة وفي

هذه الظلمة لليضئ، إله فنديل الذكر يات فذكر يات الأخموة البعيدة إله الذين أحببتهم

وأحبووني أحرقائي

إله الذين بذلوا كل جهدٍ وعطاء لكي أحصل إله هذه اللحظة أساندي الكرام

إليك جميعاً أهدي هذا العمل

الفهارس

فهرس المحتويات

	شكر وعرفان
	إهداء
V-I	فهرس المحتويات
VI	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
أ-و	مقدمة
الفصل الأول: الخلفية النظرية لتهرب الضريبي	
08	تمهيد
09	المبحث الأول: مفهوم وأشكال وطرق التهرب الضريبي
09	المطلب الأول: مفهوم تجنب الضريبي وأشكاله
09	أولاً: مفهوم التجنب الضريبي
10	ثانياً: أشكال التجنب الضريبي
10	المطلب الثاني: مفهوم التهرب الضريبي وتصنيفاته
10	أولاً : مفهوم التهرب الضريبي وعناصره
12	ثانياً : تصنيفات التهرب الضريبي
13	ثالثاً : التفرقه بين التجنب والتهرب الضريبي
13	المطلب الثالث : طرق و أساليب التهرب الضريبي
13	أولاً : عن طريق المعاملات المحاسبية
16	ثانياً : عن طريق عمليات مادية قانونية
16	المبحث الثاني: أسباب و أثار التهرب الضريبي
16	المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي
16	أولاً: الأسباب المتعلقة بالمكلف
17	ثانياً: أسباب متعلقة بالنظام الضريبي
17	ثالثاً: أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية
18	رابعاً: الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية
19	المطلب الثاني: أثار التهرب الضريبي
19	أولاً: الآثار المالية
19	ثانياً: أثار اقتصادية
22	ثالثاً: أثار اجتماعية
22	رابعاً : الآثار على فعالية النظام الضريبي

- 23 **المطلب الثالث: التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية**
- 23 أولاً: التهرب الضريبي والتجارة الإلكترونية
- 24 ثانياً: التهرب الضريبي وظاهرة غسل الأموال
- 25 ثالثاً: التهرب الضريبي والشركات المتعددة الجنسيات
- 25 رابعاً: التهرب الضريبي والجنات الضريبية
- 27 **المبحث الثالث: قياس و وسائل مكافحة التهرب الضريبي**
- 27 **المطلب الأول: منهجية القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي**
- 27 أولاً: منهج نسبة الضريبة الثابتة
- 27 ثانياً: منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة
- 28 ثالثاً: منهج الضريبة القانونية المحتملة
- 29 رابعاً: منهج الرقابة الضريبية
- 30 **المطلب الثاني : منهجية القياس بالاعتماد على منهج الاقتصاد الموازي**
- 31 أولاً: منهج التفاوت أو التباين
- 32 ثانياً: منهج إحصاءات القوى العاملة
- 32 ثالثاً: المنهج النقدي
- 33 **المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب والغش الضريبي**
- 33 أولاً : تحسين أداء النظام الضريبي
- 34 ثانياً : توطيد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين
- 34 ثالثاً : توسيع دائرة التعاون بين مختلف الإدارة الاقتصادية
- 36 خلاصة الفصل

الفصل الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كأداة لرقابة الجبائية

- 38 تمهيد
- 39 **المبحث الأول: مدخل إلى الرقابة الجبائية**
- 39 **المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها**
- 39 أولاً: تعريف الرقابة الجبائية
- 39 ثانياً: أهداف الرقابة الجبائية
- 40 **المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية**
- 40 أولاً: الرقابة العامة
- 42 ثانياً: الرقابة المعمقة
- 42 ثالثاً : الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)
- 42 رابعاً : الرقابة الفورية (الرقابة على المعاملات العقارية)
- 43 **المطلب الثالث: صلاحيات وأجهزة الرقابة الجبائية**
- 43 أولاً: صلاحيات الإدارة الجبائية وواجبات المكلفين

46	ثانيا: الإطار التنظيمي لرقابة الجبائية
49	المبحث الثاني: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
49	المطلب الأول : مفهوم تحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والفرق الموكلة به
49	أولا: الضريبة على الدخل الاجمالي
51	ثانيا: مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
51	ثالثا: الفرق موكلة بالتحقيق
52	المطلب الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق
53	أولا: الضمانات المتعلقة بسير التحقيق
54	ثانيا: الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم
54	المطلب الثالث: إعداد وتنفيذ برنامج التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة
54	أولا: اقتراح برامج التحقيق
55	ثانيا: إعداد برنامج التحقيق
56	ثالثا: تنفيذ برامج التحقيق ومراقبته
58	المبحث الثالث : التقنيات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
58	المطلب الاول :تقنيات المستعملة في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
58	أولا: تحليل الحسابات المالية
59	ثانيا : موازنة الخزينة
60	ثالثا: الخزينة الخاص
62	رابعا: طريقة الموازنة الشاملة (الصندوق الشامل)
62	خامسا: التقويم الجزافي الأدنى للمدخل الخاضع حسب عناصر المسار الحياتي
64	المطلب الثاني : التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
64	أولا : سحب وفحص الملف الجبائي
65	ثانيا : إبلاغ المكلف بالضريبة
65	ثالثا :جمع المعلومات من مصالح الخارجية
67	رابعا :إعداد الميزانية الشكلي
68	المطلب الثالث : سير التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
68	اولا :اللقاء الأول مع المكلف
68	ثانيا :إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة
69	ثالثا : طلبات التوضيحات والتبريرات
70	رابعا : الإبلاغ بالنتائج
71	خلاصة الفصل

الفصل الثالث: دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة (2007-2014)

73	تمهيد
74	المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب المسيلة
74	المطلب الأول : تعريف ومهام المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة
75	المطلب الثاني: الهيكل الإداري لمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة
77	المطلب الثالث: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مهامها وتنظيمها
77	أولا: مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
77	ثانيا: تنظيم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
81	المبحث الثاني: دراسة الحالة تطبيقية (كنموذج)
81	المطلب الأول: الأعمال التمهيدية للتحقق المعمق في الوضعية الجبائية
81	أولا: الوضعية الجبائية للمكلف
81	ثانيا: اشعار بتحقيق
81	ثالثا : سحب و فحص الملف الجبائي
82	المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية
82	أولا: جمع المعلومات الجبائية
83	ثانيا :طلب التوضيحات والتبريرات
83	ثالثا: تأسيس المداخل الخاضعة للضريبة
85	المطلب الثالث: التبليغ بالنتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية
85	أولا: التبليغ الأولي لنتائج التحقيق
85	ثانيا: طلب التحكيم و الاحتجاجات
87	ثالثا: التبليغ النهائي
88	المبحث الثالث: تقييم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة خلال الفترة (2007-2014)
88	المطلب الأول :عرض مجتمع الجبائي الخاضع للتحقيق
89	المطلب الثاني: تحليل نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
89	أولا: تطور المردودية المالية
91	ثانيا: الملفات المبرمجة لتحقيق
92	المطلب الثالث: اهم العوامل المعيقة لفعالية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
95	خلاصة الفصل
97	الخاتمة
102	قائمة المراجع
107	الملاحق

فهرس الجداول

رقم	عنوان الجدول	ص
01	أوجه الاختلاف بينالتجنب الضريبي و التهرب الضريبي	13
02	التصاعدي للضريبة على الدخل الاجمالي	50
03	تحليل رصيد البنك	58
04	الموازنة النقدية	60
05	اعادة التقييم من خلال الصندوق الخاص	61
06	طريقة الموازنة الشاملة	62
07	التقييم الجزافي الأدنى للمدخول	63
08	يوضح التصريحات المكلف خلال 2009-2012	82
09	محضر ضبط الاعباء الخاصة بالمسكن الضريبي	83
10	الخزينة الخاصة (المعدة من قبل المحقق)	84
11	التبليغ الاولي لنتائج التحقيق ضريبة على الدخل الاجمالي	85
12	الخزينة الخاصة (رد على التبليغ الاولي)	86
13	التبليغ النهائي بنتائج	87
14	تطور المجتمع الجبائي الخاضع لتحقيق بالمسيلة(2007-2014)	88
15	تطور الارادات المالية لتحقيق المعقق في مجمل الوضعية(2007-2014)	90
16	تطور نسبة عدد الملفات الغير مراقبة مقارنة بالملفات المراقبة و مردودية التحقيق المعقق في الوضعية الجبائية الشامة (2007-2014)	91
17	عدد الملفات الموكلة للفرقة التحقيق بالمدرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة (2007-2014)	93

فهرس الأشكال

رقم	عنوان الشكل	ص
01	المخطط العام للرقابة على الوثائق	41
02	أشكال الرقابة الجبائية	43
03	برمجة الملفات الخاضعة للرقابة داخل هياكل الادارة الجبائية	56
04	الهيكل التنظيمي لمدرية اللوائية للضرائب بالمسيلة	80
04	تطور المجتمع الجبائي الخاضع لتحقيق بالمسيلة(2007-2014)	89
05	تطور الارادات المالية لتحقيق المعمق في مجمل الوضعية(2007-2014)	90
06	تطور نسبة عدد الملفات الغير مراقبة مقارنة بالملفات المراقبة و مردودية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (2007-2014)	92

الفقرنة

تمهيد:

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، ووسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الإقتصادية والإجتماعية، لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم وإستمراره مرهون بمدى إستجابة وإلتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية لكن هذه الإستجابة في معظمها تكون نسبية نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها، وهذا بإستغلال الوسائل الممكنة.

وبالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة، إلا أنها قد تفتشت وتعددت صورها عبر الزمن، سواء من حيث الوسائل أو الأساليب لتشهد في الآونة الأخيرة أبعادا خطيرة فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، ولا على فترة زمنية معينة، بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب توجد حيثما وجدت هذه الأخيرة.

حيث أصبحت تعتبر من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها، وإستفحال الظاهرة إستوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي جاهدة إلى مكافحتها بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، حيث وضع المشرع الجبائي في يد السلطة الضريبية عدة وسائل وآليات في مجال المراقبة ومكافحة مختلف أشكال التهرب الضريبي من بينها التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة الذي يعتبر إحدى آليات الرقابة الجبائية، التي بدأ تطبيقها سنة 2001، والهادفة أساسا الى مراقبة صحة المداخل المصرح بها مقارنة مع مستوى المعيشة ومصادر الثروة الخارجية للمكلف، وفي الواقع إن قياس هذه الآلية لا تأتي إلا عبر تفحصها وتقييمها خلال فترة زمنية معينة.

1. إشكالية البحث

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

إلى أي مدى يمكن أن يساهم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

الشاملة في مكافحة التهرب الضريبي؟

حيث يمكن طرح بعض الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي مفاهيم التهرب الضريبي، أسبابه وأثاره وكيف يتم تقديره؟
- ماهي إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
- ماهي أهم العراقيل التي واجهته في الوصول الى أهدافه؟

2. فرضيات البحث

بعد إيضاح المشكلة وطرح الأسئلة كان من الضروري تقديم بعض الفرضيات التي ستكون منطلقاً للدراسة، وهي كما يلي:

– للتهرب الضريبي ظاهرة عالمية متعددة الأشكال و متشعبة الطرق ترتبط أسبابه وأثاره بأبعاد إقتصادية و إجتماعية وثقافية.

– التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة هو مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة وتحمي المكلفين.

– تواجه عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة جملة من المعوقات تحد من فاعليتها في مكافحة التهرب الضريبي.

3. أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث في أهمية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كونها تعد من بين الوسائل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك باعتبار الضرائب أهم موارد الخزينة العمومية.

4. أهداف البحث

تهدف الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية العامة التي تنص على: إلى أي مدى يمكن أن يساهم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في مكافحة التهرب الضريبي؟ بالإضافة إلى أهداف أخرى تتمثل في:

– التعرف على مفاهيم التهرب الضريبي وأسبابه وأثاره وكيف يتم تقديره.

– التعرف على إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

– كشف أهم العراقيل التي تواجه عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في الوصول إلى أهدافه.

5. مبررات إختيار البحث

يعود إختيار هذا البحث إلى وجود مبررات موضوعية، وأخرى شخصية هي:

■ المبررات الموضوعية

- كون الضريبة أهم مصدر للإيرادات العامة. حاول البحث تسليط الضوء على أداة رقابية تعتبر ردية متمثلة في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
- محاولة إكتساب فكرة واضحة عن تقنية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

■ المبررات الشخصية

- الرغبة الشخصية في معالجة موضوع الرقابة الجبائية، وكذا توافق الموضوع مع تخصص الدراسة.

6. حدود الدراسة

- تنقسم الحدود إلى حدود مكانية وأخرى زمانية
- الحدود المكانية: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.
- الحدود الزمانية: من 2007 إلى 2014.

7. محتويات البحث

- للإجابة عن الإشكالية المطروحة تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول على الشكل التالي:
- **الفصل الأول: بعنوان " الخلفية النظرية للتهرب الضريبي "**، حيث قُسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تناول المبحث الأول مفهوم وأشكال وطرق التهرب، أما المبحث الثاني فتم فيه التطرق إلى أسباب وأثار التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية، وفي المبحث الثالث قياس ووسائل مكافحة التهرب الضريبي
- **الفصل الثاني: بعنوان "التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كأداة لرقابة الجبائية"**، قُسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث في المبحث الأول مدخل الى الرقابة الجبائية تم تعرف فيه على الرقابة الجبائية وأهدافها وكذا أشكالها وأخيرا إيطارها القانوني والتنظيمي، أما المبحث الثاني تم التعرف فيه على التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية اما المبحث الثالث تم تطرق فيه الى التقنيات المستعملة في التحقيق وكذا الأعمال الأولية لعملية التحقيق وأخيرا سير عملية التحقيق وتبلغ بالنتائج.

- **أما الفصل الثالث بعنوان "دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة"** قُسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث في المبحث الأول تعريف بهيئة التريص تم التعرف فيه على المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة، أما المبحث الثاني دراسة حالة ملف جبائي خضع

للتحقيق كعينة من مجتمع الدراسة حيث تم تتبع مراحل التحقيق من الأعمال التمهيدية الي غاية التبليغ النهائي مروراً بعملية التحقيق والمبحث الثالث تم تطرق إلى تحليل نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة خلال الفترة (2007-2014) وأهم المعوقات التي تواجه فعالية التحقيق في البلوغ الى أهدافه المرجوة.

8. منهج البحث

على ضوء وطبيعة الموضوع ولدراسة الإشكالية المطروحة والتحقق من صدق الفرضيات، تم توظيف المنهج الوصفي وتحديدًا في الجانب النظري منه، بإستخدام بحوث ورسائل، قوانين ومراسيم، وبعض المواقع لهيئات رسمية، وتم الإستعانة بمنهج دراسة حالة في الجزء التطبيقي وذلك بإختيار ملف كعينة من مجتمع الدراسة، وكذا تحليل الإحصائيات الخاصة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، وذلك خدمة للغاية الأساسية من البحث.

9. الدراسات السابقة

لقد تم الاطلاع على بعض الدراسات التي لها علاقة مباشرة بالموضوع أو أحد جوانبه ومن أهمها

▪ الدراسة الأولى: ولهي بوعلام" أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي - حالة الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004". هدف الباحث إلى إبراز الجوانب التقنية لأساليب المراجعة الجبائية، إضافة إلى مدى فعاليتها من حيث آثار المردودية، من خلال الأرقام والإحصائيات، ولقد توصل الباحث إلى:

- إن المراجعة الجبائية هي مجموعة كبيرة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة وتحمي المكلفين، ويؤدي عدم الإلتزام الضريبي إلى بطلان عملية المراجعة.

- إن مردودية المراجعة الجبائية تركز على مجموعة من العوامل، التنظيم والإنضباط والإحساس بالمسؤولية قصد رفع من قدرة الأداء للحد من تنامي ظاهرة التهرب الضريبي

- لازالت المشاكل المراجعة تحتاج الى مزيد من الاجراءات للرفع من فعاليتها من بينها المراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة، ومراجعة الفهرسية.

▪ الدراسة الثانية: نوي نجاة "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر(1999-2003)، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004"، حيث تطرقت الباحثة إلى تشخيص أهم المشاكل التي

تحول دون تحقيق رقابة لفعاليتها، وأهم الإجراءات والوسائل اللازمة للرفع من فعالية الرقابة الجبائية، حيث توصلت الباحثة إلى:

- يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية، نظراً لآثاره السلبية المتعددة.

- حتى تكون الرقابة الجبائية فعالة في أداء وتحقيق المردودية بنسبة مقبولة، لا بد من توفر مقومات ضرورية كمية ونوعية، وبتوفرها تصل إلى بلوغ الأهداف المرجوة.

- إنَّ تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة من الإجراءات الهامة الواجب إتخاذها للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي وتحقيق الفعالية للرقابة الجبائية.

■ **الدراسة الثالثة: بوشري عبد الغني "فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر" 1999-2009**، رسالة ماجستير، علوم الاقتصادية، جامعة تلمسان 2011". هدف الباحث إلى دراسة أثر فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ومحاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الإقتصاد الوطني بالإضافة الى تقييم آليات الرقابة الجبائية في الحد من إنتشار هذه الظاهرة وأهم الإجراءات والتدابير المتخذة، ولقد توصل الباحث إلى:

- يصعب قياس التهرب الضريبي رغم تعدد المناهج وطرق التقدير.

- يخول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حقوقا تسمح لها بالقيام بعملية الرقابة كما يمنح ضمانات للمكلفين بالضريبة.

- رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة في مجال الرقابة الجبائية إلا أنها لاتزال غير قادرة على القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي.

■ **الدراسة الرابعة: غوفي خالد، "أثر التهرب على مداخيل الخزينة العمومية حالة ولاية بسكرة"**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، 2014. تناولت الدراسة

مدى فاعلية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ولقد توصل إلى:

- التهرب الضريبي يؤدي إلى كبح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية.

- الرقابة الجبائية وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من سلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للقطاعات والمتمثل في الوقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

أما الدراسة التي نتناولها هي عبارة عن تعمق للبحوث التي سبق ذكرها، إلا أنها تختلف من الجوانب التالية:

- هذا البحث يتناول التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة من كل الجوانب القانونية والتقنية.

- تعرض هذا البحث إلى دراسة حالة تطبيقية خضعت للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

- يتناول إحصائيات خاصة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة في مجال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلى غاية 2014.

10. صعوبات البحث

واجهنا أثناء إعداد هذا البحث عراقيل وصعوبات أهمها:

- نقص المراجع المتخصصة حول موضوع الرقابة الجبائية.

- صعوبة التطبيق الميداني نظرا لحساسية البحث لتعلقه بالجانب الشخصي للمكلفين.

الفصل الأول:

الخطبة النظرية لتعريب الضريبي

تمهيد:

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف إقتصادية مالية وإجتماعية لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، حيث أن دراسة التهرب الضريبي يسمح بمعرفة النتائج الوخيمة التي تسببها هذه الظاهرة السلبية فهو يعتبر أكبر عائق يحول دون تحقيق أحد الأهداف الأساسية للجباية المتمثلة في تزويد الخزينة العامة بالإيرادات والمداخيل التي تسمح للدولة من خلالها تغطية نفقاتها العامة ومن هنا تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم وأشكال وطرق التهرب الضريبي

المبحث الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي

المبحث الثالث: قياس وسائل مكافحة التهرب الضريبي

المبحث الأول: مفهوم وأشكال وطرق التهرب الضريبي

إنَّ تحديد مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية، وهذا إما التهرب أو التجنب الضريبي، ونظرا لتداخل وتشابه هذين المصطلحين، كان من ضرورة الفصل بينهما، لأنهما ظاهرياً يؤديان إلى نفس المعنى، أما جوهريا فهما غير ذلك، ويتجلى لنا ذلك أكثر من خلال تعريف كل واحد منهما، وكذا محاولة كشف عن الطرق التي يعتمدها المكلف لتخلص من الضريبة إما جزئيا أو كليا، ونظرا للتداخل الكبير بينهما تم إدراج هذا المبحث حتي يمكن توضيح مفهومي التهرب و التجنب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم التجنب الضريبي وأشكاله

تتعدد مفاهيم التجنب الضريبي وذلك للأشكال التي يتبعها المكلف لتخلص من الضريبة

أولا: مفهوم التجنب الضريبي

لقد تعددت تعاريف التهرب الضريبي والتي نذكر منها ما يلي:

يعرف التجنب الضريبي: بأنه يحاول المكلف الذي تتوفر فيه شروط الخضوع لضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا أو التهرب من دفعها بعد إستحقاقها¹.

يقصد بالتجنب الضريبي: تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، أو إستغلال الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية، أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخرينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها، وتحقيق أهدافها الإقتصادية والإجتماعية².

ويعرف على أنه: "هو فن تقادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي"³.

إذن هو التهرب الذي يكون في إطار قانوني الذي يسمح للمستفيدين من التجنب الضريبة بطريقة نزيهة، ومن أبرز صوره لجوء المكلف إلى طرق تمكنه من الإستفادة من الثغرات

¹ منجد عبد اللطيف الخشالي، تيزاد عبد الرحمان الهيثي، "اقتصاديات المالية العامة"، طبعة أولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص: 117.

² حميد بوزيدة، "جباية المؤسسة"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص: 39.

³ نوي نجاة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص: 3.

الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه، فإستفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة قانونية ما دام يتحرك في إطار قانوني حولها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات الدائمة أو المؤقتة، التي من شأنها أن تعود عليه بنتائج جبائية أكثر إمتيازاً.

ثانياً: أشكال التجنب الضريبي

إن التهرب المشروع لا يعتبر مخالفاً للقانون، وهذا لعدم التجسيد المادي للواقعة المنشئة للضريبة، ويسعى المكلف لتقليص العبء الضريبي بإستغلال الأساليب التالية:

1 - الإمتناع: وهو أن يمتنع المكلف عن إمتلاك أي شيء، أو القيام بأي عمل يؤدي إلى خضوعه للضريبة¹، وهذه الطريقة تؤدي بتجنب دفع الضريبة إما جزئياً أو كلياً، وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة.

2 - الإحلال: ويتم التهرب بقيام المكلف بتعويض وعائه الخاضع بوعاء آخر أقل خضوعاً للضريبة².

3 قصور التشريع الضريبي: قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي، وهو ناتج عن إهمال المشرع، وفي هذه الحالة يقوم المكلف بإستنباط وسائل وأشكال لتجنب دفع الضرائب بصورة قانونية تصعب مكافحتها³.

المطلب الثاني: مفهوم التهرب الضريبي وتصنيفاته

التهرب الضريبي يكون بلجوء المكلف بالضريبة الى طرق تدليسيه لتخلص من الضريبة

أولاً : مفهوم التهرب الضريبي وعناصره

1- مفهوم التهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي ب: "إمتناع الممول الذي توفرت فيه شروط الخضوع لها عن الوفاء بها، مستعينا بكافة أنواع التدليس المختلفة والمتعدد"⁴.

¹ ولهي بوعلام، "اثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي"، رسالة ماجستير، غير منشورة، علوم الاقتصادية فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2004، ص:23

² نفس المرجع، نفس الصفحة.

³ بلواضح الجبلاني، ميمون نبيلة، "مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة"، ملتقى إستراتيجية الحكومة في القضاء على البطالة 15 و16 نوفمبر 2011، جامعة المسيلة

⁴ عبد المنعم فوزي، "المالية العامة و السياسات المالية"، دار النهضة العربية، مصر، 2003، ص:223.

يعرف بأنه: الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية لدفع الضرائب المستحقة، كالأخطاء في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات.¹

ويعرف أيضا: "خرق للقانون الجبائي بهدف التخلص من الضريبة والتخفيض من وعائها"².

ويعرف كذلك أنه: المخالفة المباشرة للتشريعات الجبائية مع إدراك ذلك باستخدام كافة التدابير القانونية والمحاسبية والإجراءات المادية للتهرب من دفع الضريبة³.

ومنه يكون التهرب الغير المشروع عند لجوء المكلف بالضريبة إلى إستعمال طرق أو أساليب إحتيالية وتدليسيه قصد التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً، كذلك يطلق عليه أيضا غش جبائي.

2- عناصر التهرب الضريبي: هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه لعدم دفع الضرائب المستحقة عليه وذلك من خلال الإمتناع عن تقديم تصريح بدخليه، أو تصاريح ناقصة، أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة، وبهذا يهدف هذا التهرب إلى تخفيض أساس الضريبة، حيث يتوفر على عنصرين هما:

أ- **العنصر المادي:** يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية، التي يملها التشريع الضريبي ومن أشكال الإخلال بهذه الواجبات نذكر:

- المبالغة في تقدير الأعباء وتكاليف الاستغلال؛
 - الإمتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية؛
 - الإخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها أو المداخل الناتجة عنها؛
 - عدم مسك محاسبة منتظمة حسب القانون التجاري وذلك بهدف عرقلة عملية الرقابة.
- ب- **العنصر المعنوي:** يقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة وهذه المخالفة المتعمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة، لأن القانون

¹ نوي نجاه ، مرجع سبق ذكره، ص: 3 .

² رجال نصر، "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي لمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، رسالة ماجستير في علوم الاقتصادية، غير منشورة جامعة ورقلة، 2007، ص: 18.

³ بوشرى عبد الغني، "فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999 2009"، رسالة ماجستير، علوم الاقتصادية، غير منشورة جامعة تلمسان، 2011، ص: 47.

الضريبي يفترض دائما حسن نية المكلفين، وعليه يتوجب على إدارة الضرائب إظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الإثبات، كحالة الأعمال التدلسية التي يكون القانون الضريبي قد ترقبها كعدم مسك المحاسبة، أو مسكها مخالفا للأحكام والقوانين المعمول بها، أو تسجيل فواتير شراء وهمية...¹.

ثانيا: تصنيفات التهرب الضريبي

تختلف تصنيفات التهرب الضريبي باختلاف الطريقة المتهرب بها، نذكر منها

أ- التهرب البسيط والمركب:

- **التهرب البسيط**²: هو كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة يتمثل هذا النوع في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة اقل وهذا من خلال تقييم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية، أو التأخير في تقديمها أو عدم تقديمها نهائيا.

- **التهرب المركب**: يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسيه، أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى اكتشاف مغالطاته، ويتوفر على كل العناصر لخرق القانون الجبائي:

- العنصر المادي: يتمثل في تخفيض أساس الضريبة؛
- العنصر المعنوي(النية): إن المكلف على دراية وعلم بعدم مشروعية الفعل؛
- عنصر التدليس: أي لجوء المكلف الى مسح كل الأدلة تحسبا الى رقابة محتملة³.

ب- التهرب المحلي والدولي:

- **التهرب المحلي(وطني)**: إن هذا النوع من الغش يتم داخل حدود السيادة الجبائية، في هذه الحالة فإن الأعمال التي يقوم بها المكلف تكون داخل حدود جغرافية واحدة، ويكون المكلف مسؤولا أمام الجهاز الضريبي الموجود بمكان إقامته أو تواجد مركزه المالي.

- **التهرب الدولي**: ويتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضرائب داخل البلد وتحويل المداخل الى بلد آخر يتميز (بالجاذبية الجبائية) قصد تقليل من المبالغ المقتطعة، وارتفع

¹ طوفش بناتة، "مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، غير منشورة جامعة قسنطينة، 2012، ص: 26، 31.

² عباس عبد الرزاق، "التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي"، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص: 96 .

³ رحال نصر، مرجع سبق ذكره، ص: 19.

هذا الغش بسبب التطور التي عرفته التجارة الدولية وتزايد في سرعة تحويل الأموال¹.

ثالثاً: التفرقة بين التجنب والتهرب الضريبي

ما سبق يوضح أهم المعالم التي يتميز بها كل من التجنب والتهرب الضريبي، لذا يمكن إبراز أهم أوجه التشابه والاختلاف للظاهرتين:

1- أوجه التشابه:

- الظاهرتين يمارسهما كل من المكلفين بالضريبة سواء كانوا طبيعيين أو معنويين؛
- للظاهرتين هدف مشترك هو التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً؛
- كلا من الظاهرتين لهما آثار سلبية على خزينة الدولة؛
- كل منهما ناجم عن سوء النية.

2- أوجه الاختلاف: يمكن إبرازها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(01): أوجه الاختلاف بين التجنب والتهرب الضريبي

التجنب الضريبي	التهرب الضريبي
لا يتضمن أي مخالفة للقوانين الجبائية	غير شرعي لأنه يتعدى على القوانين الجبائية
يكون باستعمال الثغرات في القانون الضريبي	يكون باستعمال وسائل احتيالية و تدليسيه
يتوفر فيه العنصر المعنوي دون العنصر المادي	يحتوي على العنصرين المادي والمعنوي معا
عملية اكتشاف التهرب الضريبي صعبة	اكتشاف عملية الغش الضريبي ممكنة

المصدر: من إعداد الطالب، بإعتماد على التعريفات السابقة الذكر .

المطلب الثالث: طرق وأساليب التهرب الضريبي

تعددت طرق التهرب الضريبي بتعدد الأنشطة الممارسة، والتي نذكر منها

أولاً: عن طريق التسجيلات المحاسبية

يتم حساب الحقوق الواجبة الدفع من خلال التصريحات التي يكتبها المكلف، وبذلك يستطيع أن يتهرب عن طريق التسجيلات المحاسبية، وهذا إما عن طريق تخفيض أو تضخيم الإيرادات والتكاليف.

1. تخفيض الإيرادات: تعتبر طريقة التقليل أو الاغفال لبعض الإيرادات خلال التقيد

المحاسبي من ضمن طرق التي يلجأ إليها المكلف، حيث أنه يصرح بأرباح أقل بكثير من ما

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص: 97 .

هو عليه فعلا فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة¹، ويتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك أثر للعملية، ويتم إخفاء جزء كبير من رقم الأعمال، وكذلك تسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية هذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون، وكذا يقوم المحامون والأطباء بتصريح بعدد أقل من القضايا أو المرضى وذلك لصعوبة تحديد المداخل التي يتحصلون عليها مقابل تقديم خدماتهم².

2. تضخيم التكاليف³: حدد القانون عدة شروط ومعايير على أساسها يتم خصم الأعباء والتكاليف من الربح الخاضع للضريبة وهذا وفقا لشروط التالية:

- أن تؤدي الى تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة وأن تمارس خلال سنة مالية؛
- أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية؛
- أن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة؛
- أن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون.

هذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى الرفع من نسبة التكاليف والأعباء ويحاول دوما تضخيم أعبائه بكل الوسائل والطرق، والتي من بينها

أ - مستخدمون ووظائف وهمية: كالتسجيل المحاسبي لأجور ومرتبات العمال وهميون لكنهم يملكون وثائق إدارية محاسبية بعيدة عن كل شك، أو التقييد المحاسبي لأجور ومرتبات بعض المستخدمين الموجودين، بحجة أنهم يؤدون وظائف خاصة في المؤسسة.

ب - النفقات والمصاريف العامة غير المبررة: كإستغلال الحق الذي أقره القانون المتمثل في الخصم بعض المصاريف من الربح الخاضع للضريبة في رفع مختلف المصاريف إلى أكبر حد، كأن تدرج نفقات الصيانة باسم المؤسسة وهي مستغلة لأغراض شخصية.

ج - الإهلاكات: يقصد بالإهلاكات النقص التدريجي للموجودات الثابتة للمؤسسة مع مرور الزمن، ويعتبر عبئا من الناحية المحاسبية، وبالتالي يعد من أعباء الاستغلال ويتم خصمه في شكل تكاليف وفقا للشروط التالية:

- أن يكون الإهلاك من الأصول الثابتة للمؤسسة؛
- أن يسجل الإهلاك محاسبيا؛

¹ رجال نصر، مرجع سبق ذكره ص:40.

² بوشري عبد الغاني، مرجع سبق ذكره، ص:61-62.

³ نوي نجا، مرجع سبق ذكره، ص: 9.

- أن لا يتجاوز مجموع الإهلاكات السنوية القيمة الإسمية للأصل¹.
حيث يمكن التهرب عن طريق خصم الاهتلاك السيارة السياحة، أو التلاعب في قيمة شراء الأصول ومن ثم تضخيم أقساط الاهتلاك، أو تلاعب بفوائض القيمة عند التنازل عنها
3.تضخيم الإيرادات: حيث تكون العملية العكسية لتخفيض التكاليف، أي يقوم المكلف بإعطاء صورة غير حقيقية لإيراداته لتضخيم رقم أعماله، قصد الحصول على الصفقات ضمن في المناقصات العمومية.

ثانيا: عن طريق عمليات مادية قانونية

هناك طرق أخرى مادية وقانونية يتم من خلالها التهرب من دفع الضريبة وهي:

- 1 - التهرب عن طريق عمليات مادية: ويتمثل في تغيير المكلف بطريقة غير قانونية للواقعة المادية بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح بالمواد والمنتجات والأرباح التي تدخل ضمن الأساس الخاضع لضريبة²، ويكون بعدم التصريح الجزئي من خلال إخفاء الأملاك بصفة جزئية هذا من جهة، ومن جهة أخرى عدم التصريح الكلي وهذا النوع هو أخطر أشكال التهرب، إذا يؤدي إلى إيجاد إقتصاد موازي³.
- 2 - التهرب عن طريق عمليات قانونية: ⁴ أي أن المكلف يسعى جاهدا إلى إستغلال الثغرات التي يجدها في النصوص القانونية، وبالتالي التهرب من واجبات مفروضة عليه:
- أ - التهرب عن طريق عمليات وهمية: كأن يسعى المكلف إلى الحصول على فواتير مزورة لعمليات بيع أو شراء وهمية حتي يستفيد من حق خصم الرسم أو لتضخيم تكاليف.
- ب - التلاعب في تكييف الحالات القانونية: يتمثل هذا النوع من التهرب في تمرير حالة حقيقية خاضعة للضريبة قانونا الى الحالة العادية تكون معفاة من الضريبة .

¹ بوشري عبد الغاني، مرجع سبق ذكره، ص: 59.

² بوزيدة حميد ، "جباية المؤسسة"، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص: 44-45.

³ بوشري عبد الغاني، مرجع سبق ذكره، ص: 66-67 .

⁴ رحال ناصر، مرجع سبق ذكره، ص: 49.

المبحث الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي

وجود التهرب الضريبي في مختلف دول العالم، لا تكمن فقط نتيجة السبب الظاهر في رغبة المكلف في الإحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، بقدر ما تكمن في الأسباب التي دفعت المكلف إلى التصرف بهذا الشكل، ومكنته من الوصول إلى تحقيق رغبته، لكن بالمقابل يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف الحصيلة الضريبية وبالتالي إضعاف التنمية الإقتصادية، كما تؤدي إلى عرقلة النمو الإقتصادي بشكل عام.

المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي

من أسباب التهرب الضريبي هو ما تتطوي عليه الضرائب من عبئ يزيد عن توقعات المكلفين أو استعدادهم النفسي لتحمله، أو رغبة الممول في التخلص من عبئ الضريبة وعدم التنازل عنها للدولة ويمكن ذكر أسباب التهرب الضريبي فيما يلي.

أولاً: الأسباب المتعلقة بالمكلف

1- الوعي الضريبي لدى المكلف: يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة أعبائها،¹ وكلما نضج شعور المكلفين بواجباتهم نحو المجتمع، أقبلوا أكثر على دفع الضرائب، وهناك عدة أسباب أدت إلى الضعف الوعي الضريبي منها:

- إعتبار الضريبة إقتطاع مالي دون مقابل وبالتالي بحث عن أساليب لتهرب منها².
- الشعور الأخلاقي للمكلف إتجاه الإلتزام الضريبي مازال ضعيفاً³.
- إعتقاده أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، وشعوره بسوء استخدام الأموال العامة⁴.
- الإعتقاد الديني السائد التي يعتبر الضريبة إقتطاعاً غير مطابق للشريعة⁵.

2- الوضعية المالية للمكلف: تأثر كل من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف

¹ ناصر مراد، "أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، دراسات اقتصادية"، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، العدد 14، جانفي 2010، ص: 09.

² قدي عبد المجيد، "دراسة في علم الضرائب"، الطبعة الأولى، دار الجريز، 2011، ص: 220.

³ حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

⁴ لايد لزرقي، "ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاسها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة جامعة تلمسان، 2012، ص: 54.

⁵ محمد يسري عثمان، "اقتصاديات المالية العامة"، بدون دار نشر، 1996، ص: 22.

والظروف الاقتصادية العامة على التهرب الضريبي، ف نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبئ الضريبة عليه وكلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح¹.

ثانيا: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي

1 - ثقل عبئ الضريبة والضغط الجبائي المرتفع: يعرف على أنه " التأثير الذي يحدث جراء فرض الضرائب المختلفة تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبة من جهة وصورة التركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة أخرى "، والضغط الضريبي يعطينا نتيجة حتمية المتمثلة في ضعف الرقابة الضريبية، فعندما يشعر المكلفون بالضغط فإن ميلهم للغش يزداد وكذلك لكثرة وتعدد الضرائب تدفع بإتباع إجراءات جد معقدة، للقيام بتصريحاتهم.

2 - تعقد وغموض النظام الضريبي: إن عدم إستقرار النظام الضريبي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية، من أمثلة التعقيدات (كثرة المعدلات والإعفاءات و التخفيضات والتعديلات) التي تزيد من إحتمال التهرب².

3 - ضعف العقاب المفروض على المتهرب: إن العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر عليه، حيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، وما إن كان قيمة العقاب أكبر من المبلغ محل التهرب ففي هذه الحالة يبتعد عنه أو يقلل منه، حيث أنه تستفحل هذه الظاهرة في غياب العقوبات الصارمة³.

ثالثا: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

تمثل الإدارة الضريبية السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها عبئ وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه، وبالتالي فإن النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه، والتحقق من سلامة ذلك حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى⁴.

1- محدودية الموارد البشرية: إن الإمكانيات البشرية تكون بتواجد جانبين أساسيين هما

¹ محمد يسري عثمان مرجع سبق ذكره ، ص:22

² بوزيدة حميد ، " النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 2004-1992"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة جامعة الجزائر، 2006 ، ص: 43 .

³ ناصر مراد ، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، دار هومة للطبع، 2003 ص: 158 .

⁴ نفس المرجع ص:113.

أ- **الجانب الكمي:** هناك نوع من عدم التناسب الكمي في الموظفين لدى الإدارات الضرائب فإما أن يكون العدد كبيرا وفائضا عن الحاجة الحقيقية للإدارة مما يسبب تضخما في النفقات الوظيفية، وبالتالي زيادة تكلفة تحصيل الضرائب، أو أن يكون العدد أقل من حاجة الإدارة مما يؤثر سلبا على كفاءتهم، وينجم عن ذلك ضياع للحصيلة الضريبية وعليه يجب أن يكون عدد الموظفين في الإدارة كافيا ليتلائم مع عدد المكلفين وحجم النشاط الاقتصادي هذا من جهة، مع عدد قضايا الرقابة الجبائية من جهة أخرى¹.

ب - **الجانب النوعي (المستوى العلمي، النزاهة):** يمكن حصر الجانب النوعي لأعوان إدارة الضرائب في المستوى العلمي وكذا مستوى الالتزام والنزاهة المهنية

ب-1 **المستوى العلمي:** بلا شك أن نقص المستوى العلمي لبعض لموظف، لا بد أن يمارس تأثيره في رفع معدلات التهرب الضريبي، فكلما تحسن الموظف الضريبي بمستوى رفيع من العلم والتكوين في مجال التخصص الدقيق، كلما كانت إمكانية كشف عن التهرب أكبر².

ب-2 **الفساد الإداري لموظف الضرائب:** باعتبار أن ظاهرة الفساد الإداري من أكبر المعضلات التي تواجه الإدارة حيث يعرف الفساد على أنه الإستغلال السيئ للوظيفة العامة والرسمية أو المنصب من أجل تحقيق المصلحة الخاصة.

2- **محدودية الإمكانيات المادية:** إن لنقص أو عدم توفر الأجهزة الحديثة اللازمة لمساعدة الإدارة الضريبية في رفع مستوى خدماتها، ينعكس سلبا على فعالية الإدارة الضريبية سواء من حيث عدم دقة حصر المكلفين بالضريبة والحد من التهرب الضريبي³.

رابعا: الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية

إن فترات الكساد والأزمات التي يشهدها البلد تعمل على إنتشار التهرب الضريبي وزيادته بسبب انخفاض دخول المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، وبالتالي زيادة حساسيتهم لإرتفاع الأسعار، مما يصعب على المنتجين نقل عبئ الضريبة، وهذا ما يدفعهم للتهرب بإستعمال مختلف الطرق المتاحة، بينما في فترات الرخاء الاقتصادي يقل ميل المكلفين

¹البطريق احمد يونس، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص: 142-145

² نفس المرجع ص: 142

³عقابي محمد، ظواهر سهيلة انصوران، "تأثير الفساد الاقتصادي على النشاط التنموي في البلدان النامية"، الملتقى الدولي السادس حول الحكم الراشد ودوره في التنمية المستدامة، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين 2006/12/10 الجزائر.

للتهرب الضريبي بسبب ارتفاع الدخل وتحسن القدرة الشرائية، مما يسمح للمنتجين نقل عبئ الضريبة إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضا، كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وإنتشار الاقتصاد الموازي، يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم التهرب¹.

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار أهمها:

أولا: الآثار المالية

ينتج عن التهرب الضريبي أثر سلبي على الخزينة العمومية، بسبب إختلال التوازن بين الإيرادات والنفقات بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية يؤدي إلى حدوث خلل في السياسة العامة للدولة، يجعل من تحقيق هدفها المالي المتمثل في تمويل خزينة العمومية لسد النفقات العامة أمرا صعبا، مما يدفع بالدولة إلى البحث عن بدائل تمويلية أخرى لسد العجز المالي بإحدى الوسائل التالية:

1- الإصدار النقدي: هي عملية خلق نقود جديدة من عملة البلد، وهو ما يعرف بالتمويل دون مقابل من السلع والخدمات في السوق، وهذا بغية تعويض العجز المسجل في الميزانية العامة، نتيجة نقص الإيرادات بسبب التهرب الضريبي، حيث أن التمويل بالتضخم يؤدي إلى نتائج سلبية منها:

– زيادة مفرطة في الأسعار دون أن يقابله إنتاج حقيقي؛

– انخفاض القدرة الشرائية للمواطن،

– تغيير نمط الاستهلاك؛

– إنخفاض الصادرات مما يؤدي إلى قصور في العملة الوطنية².

2- الدين العام: يمكن تعريف الدين العام بأنه المبالغ المالية التي تحصل عليها الدولة من

الغير مع التعهد بردها إليه عند حلول ميعاد استحقاقها، مع فوائد القرض وفقا لشروطه³

¹ ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص: 161.

² بلخوخ عيسى، "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي حالة باتنة"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة باتنة، 2004 ص: 31.

³ محرز محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص: 290.

إن اللجوء إلى الدين العام بغض النظر عن معايير تقسيماته، سواء من حيث المصدر الداخلي أو الخارجي، المدى القصير أو الطويل، أو حتى طريقة الإكتتاب العام أو عن طريق البنك، فإنه يؤدي إلى آثار وخيمة على النشاط الاقتصادي يمكن تبيانها فيما يلي:

– الأثر السلبي على الإستثمار باعتبار ما يترتب على القرض من دفع فوائد منتظمة وأصل الدين إلى المقرضين، وانخفاض الأرباح المحتملة، ومن ثم انخفاض الكفاية الحرة لرأس المال، وبالتالي إنخفاض الميل للاستثمار¹.

– إن القروض التي تقدمها البنوك إلى الدولة بزيادة كمية النقود المطروحة في التداول يترتب عليها آثار بالغة الخطورة ؛

– أثر في توزيع العبئ المالي، فالقرض هذا لا يلقى فقط عبئا اقتصاديا على الاقتصاد الوطني، بل يوزعه على الفئات المختلفة والأجيال المختلفة، مما يؤثر على الإنتاجية الوطنية والرفاهية الاقتصادية؛

– يستلزم على الدولة إيجاد مورد مالي لتسديد القروض، مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام، ونجم عن القرض العام أيضا فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم القدرة على سدادها ديونها، وبالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن إقرضها².

3- زيادة العبئ الضريبي: يقصد بزيادة العبئ الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات

الضرائب أو إنشاء ضرائب جديدة لتمويل العجز الميزانية بسبب التهرب الضريبي، هذا الأخير الذي يستفحل مرة أخرى نتيجة إحساس المكلف بنقل عبئ الضريبة، تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها من جديد.

ثانيا: الآثار الاقتصادية

تتمثل النتائج الاقتصادية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب يؤدي إلى إنخفاض قيمة العملة الوطنية وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تتسبب

¹ محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص: 309 .

² حسين مصطفى حسين، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص: 71.

بدورها في وجود التضخم النقدي¹، ومن هنا التهرب يلحق آثار الاقتصاد بشكل عام ويمكن إبرازها في النقاط التالية²

1. **أثر التهرب على تمويل التنمية:** تعد التنمية الاقتصادية والاجتماعية إحدى الأهداف الرئيسية للحكومات في الدول النامية، ولا جدال في أن التهرب الضريبي يشكل أحد المعوقات في سبيل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف من خلال ما يؤدي إليه من الخسارة التي تلحق بالخزينة العامة لبعض الحقوق التي حددتها التشريعات الضريبية المنظمة لها ذلك لدور رئيسي للضريبة التي تلعبه في التنمية.

2. **أثر التهرب الضريبي على إدارة المشروعات:** ويؤدي تقشي التهرب إلى صعوبة إعطاء البيانات السليمة عن التكلفة الفعلية للنشاط، وهو الأمر الذي يؤثر على إتخاذ القرارات الاقتصادية التي تحتاجها المشروعات، لاسيما فيما يتعلق بالإدارة وأدائها لوظائفها بفاعلية سواء في مجال التخطيط أو في مجال المراقبة، ذلك لعدم إمكانية إجراء التقييم المالي للمشروعات عند القيام بدراسات الجدوى الاقتصادية، والتي تقوم على أساس تقدير تكلفة رأس، وهذا ما تؤثر على إدارة المشروعات إذا حبست عناصر التقدير.

3. **أثر التهرب الضريبي على المنافسة التسويقية بين المشروعات:** يؤدي التهرب الضريبي إلى إهدار شروط المنافسة بين المشروعات، حيث تكون فرصة أكبر للمشروعات الأكثر مقدرة على التهرب الضريبي، في أن يتحقق لها التفوق على غيرها من المشروعات التي تتفوق عليها إنتاجا أو تنظيما أو فائدة للمجتمع، حيث تنخفض نفقة الإنتاج بمقدار قيمة ما احتفظت به نتيجة تهريبها، وهو ما يجعل لها ميزة تستطيع أن تسيطر على السوق، بمنافسة غيرها من المشروعات التي تعمل بامثالها للضريبة.

4. **أثر التهرب الضريبي على الصناعة الوطنية:** يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين، مما يدفعهم إلى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي، وزيادة إقبالهم على السلع المستوردة والأجنبية أحيانا، والتي يسعى المشرع في الدول النامية إلى حماية الإنتاج الوطني منها، وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة والتنوع، وهو ما تفتقده الصناعة

¹ حميد بوزيدة، "جباية المؤسسة"، الطبعة الثانية مرجع سبق ذكره، ص: 51.

² نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص: 8-9.

الوطنية في بداية نشأتها، ما يؤدي إلى انخفاض حجم الطلب عليها بما يؤثر على سير تلك المشروعات ويضعف من صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية.

5. أثر التهرب الضريبي على المستوى العام للأسعار: يؤدي التهرب الضريبي إلى انعدام فاعلية الإدارة في تحقيق أهداف السياسة المالية، وذلك عندما تهدف السياسة الضريبية إلى إمتصاص النقد الزائد عن طريق خفض الطلب الفعلي إلى المستوى الذي يضمن إعادة التوازن بين الطلب الكلي والعرض الكلي.

6. أثر التهرب الضريبي على الحافز على الإنتاج: إن انخفاض حصيلة الضريبة نتيجة التهرب، قد يدفع بالحكومة إلى زيادة معدلات الضرائب، أو فرض ضرائب جديدة، وذلك عندما يستفحل أثره، ويتسع نطاقه وتزداد الحاجة إلى الموارد، وهنا قد تتجاوز معدلات الحدود المنافسة للحفاظ على حوافز الإنتاج، مما يضعف حافز الاستثمار¹.

ثالثاً: الآثار الاجتماعية

بغيا ب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي جعل إعادة توزيع المداخل بين طبقات مجتمع يزيد الفوارق الطبقيّة بينهما، وذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظراً لسقوط العبئ الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي، وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين، وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية ويفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام، حيث يمتنع عن دفع الضرائب والمشاركة في النفقات العمومية، وبالتالي تعجز الدولة عن تمويل المشاريع التنموية الاجتماعية².

رابعاً: آثار التهرب على فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة عدم فعالية النظام الضريبي لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعاليته في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويبتعد عن التكافل الاجتماعي كما يقلص الإيرادات المالية للدولة لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية، المالية، والاقتصادية،

¹ محمد عقابي، ظواهر سهيلة انصوران، "تأثير الفساد الاقتصادي على النشاط التنموي في البلدان النامية" مرجع سبق ذكره.

² حميد بوزيدة، "جباية المؤسسة"، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص: 52.

الاجتماعية، وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة.

بناء على ما سبق فإن التهرب الضريبي ظاهرة إجتماعية خطيرة تضر بالاقتصاد الوطني ولا تسمح للدول بتنفيذ سياستها المالية وأهدافها التنموية، ونظرا للآثار التي تترتب على التهرب الضريبي فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة هذا التهرب بشتى الوسائل المتاحة¹.

المطلب الثالث: التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية

لقد شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا في القرن الحالي، ويعود ذلك للآثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات والتحويلات الاقتصادية، نتيجة لزيادة التوجه نحو العولمة وسقوط الحواجز التجارية وثورة المعلومات والاتصالات، وتأثيراتها على الظاهرة.

أولا: التهرب الضريبي والتجارة الإلكترونية

تعتبر التجارة الإلكترونية إحدى روافد ثورة المعلومات والعولمة الاقتصادية، حيث تشكل إحدى الأساليب والنظم الحديثة في إتمام وتنفيذ المعاملات والصفقات التجارية، مما يغير من طبيعة العلاقات التنفيذية بين أطراف الصفقة، وذلك في كل من السلع والخدمات المرتبطة بالمبادلات التجارية التي تتم بطريقة إلكترونية ومنه تتجلى عدّة تحديات خطيرة ستوجهها السلطات الضريبية مع التجارة الإلكترونية ومن بينها:

- 1- **البعد المكاني:** إستنادا إلى مبدأ إقليمية الضريبة، حيث تفرض الضريبة على الأشخاص والأموال المستثمرة في إقليمها، تخلق التجارة الإلكترونية عدّة مشاكل منها:
 - ما يتعلق بالتواجد المكاني، إذ أن التجارة الإلكترونية تتيح لعملائها القدرة على إدارة أعمالهم ومعاملاتهم التجارية من أيّ موقع جغرافي، أي وجود الانفصال المكاني.
 - من جانب آخر مشكلة الوجود المادي، فالمؤسسات الافتراضية ليس لها وجود مادي ملموس، ومن ثم هناك صعوبة متزايدة في تحديد تتعامل معها لأغراض الضرائب².
- 2- **عدم تحقيق مبدأ العدالة:** فصعوبة تحديد المكلفين والوعاء الضريبي في التجارة الإلكترونية، يؤدي إلى عدم إخضاعها للضريبة، وهذا راجع لعدّة أسباب منها:

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص: 163 .

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

- عدم إمكانية تحديد هوية الأطراف المتعاملة في التجارة الإلكترونية، يؤدي إلى صعوبة إكمال الملفات الضريبية التي تقيد السلطات الالتزام بها.¹

- عدم وجود آليات محددة لحد الساعة لإخضاع التعاملات الإلكترونية للضريبة.

- إختفاء الوثائق الورقية في المعاملات والعقود الإلكترونية، مما يؤدي إلى صعوبة إثباتها.

وهذه الأسباب من شأنها تحقيق عدم المساواة بين الأشخاص والشركات بعضها البعض رغم أنها تمارس نشاطاً تجارياً واحداً إلا أن إحداها تمارسه بطريقة تقليدية، وبالتالي يخضع وعاءها للضريبة، والأخرى تمارسه بطريقة إلكترونية فلا تفرض عليها أية ضرائب، حيث قد تصل التجارة الإلكترونية أضعاف التجارة التقليدية.

ومن هذا يمكن أن نستنتج العلاقة الوثيقة بين ظاهرة التهرب الضريبي والتجارة الإلكترونية حيث أن هذه الأخيرة تقدم عدّة تسهيلات للأشخاص بتحقيق معاملات وصفقات تجارية بعيداً عن عين الإدارة الضريبية.²

ثانياً: التهرب الضريبي وظاهرة غسيل الأموال

هو مجموعة من العمليات المستمرة والمتلاحقة وبطريقة متعمدة من أجل إدخال أموال قذرة ناتجة عن أنشطة موازية وخفية من خلال الاقتصاد غير الرسمي إلى قنوات الاقتصاد الرسمي بغية إكسابها صفة القانونية.³

ومن بين مصادر الأموال غير الشرعية والتي تكون هدفاً لعملية غسيل الأموال نجد:

- الأموال الناتجة عن تجارة المخدرات.
- الأموال الناتجة عن أنشطة الرشوة والفساد الإداري والإختلاس
- الأموال الناتجة عن أنشطة السوق السوداء والتي يتحقق منها مداخيل طائلة.

والملاحظ هنا أن الأموال التي يتم غسلها لأسباب غير التهرب الضريبي تميل أيضاً إلى التهرب من الضرائب، بحيث أن خرق أحد القوانين يجعل من السهل خرق القوانين الأخرى،

¹ كشكول سهاد، "اثر التجارة الإلكترونية في فرض الضرائب"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18 العدد 2011، 61، جامعة بغداد، ص: 269

² جلال الشافعي، "العولمة الاقتصادية الأثر على الضرائب في مصر"، في كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد 179، نوفمبر 2002، ص: 43-44.

³ بن عسي بن عليّة، جهود وآليات مكافحة ظاهرة غسيل الأموال في الجزائر"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة جامعة الجزائر، 2010، ص: 36.

ومنه تتجلى لنا العلاقة الوثيقة بين التهرب الضريبي وغسيل الأموال، حيث سمحت عملية غسيل الأموال بتنامي ظاهرة التهرب الضريبي، إذن توجد العلاقة تكاملية بين عملية غسيل الأموال وظاهرة التهرب الضريبي بحيث أن كل واحدة منهما متممة للأخرى¹.

ثالثاً: التهرب الضريبي والشركات المتعددة الجنسيات

تحت ستار العولمة ينشط النظام الاستعماري الجديد من خلال الشركات العابرة للقارات والتي يجري فرضها بالقوة في كافة أنحاء العالم من خلال استخدامها في أرقى وأدق الوسائل التكنولوجية الحديثة، وهذه الشركات عبارة عن مجموعة مؤسسات من جنسيات مختلفة مؤلفة من وحدات إقتصادية، والتي تعمل في دولتين على الأقل²، حيث تقوم بعمليات الإستيراد والتصدير بين المراكز الرئيسية والشركة، بأسعار تختلف عن أسعار السوق، ويسمى هذا النظام السعري "بأسعار التحويل".

وبالتالي لتفادي الازدواج الضريبي يتم التهرب الضريبي باستخدام طريقة أسعار التحويل وهكذا تسمح هذه الطريقة المطبقة من قبل هذه الشركات بالحفاظ كلياً أو جزئياً على مستوى العام لمردوديتها، وبالتالي تحسين موضعها التنافسي على المستويين المحلي والدولي دون الأخذ بعين الاعتبار للنتائج الوخيمة التي تحدثها في الإيرادات الجبائية للبلدان التي تنشط فيها.³

رابعاً: التهرب الضريبي والجنات الضريبية

تعتبر الجنات الضريبية عالماً بدون حدود يسمح بتدفقات تجارية ومالية على المستوى الدولي وبحرية تامة، حيث تمتاز الجنات الضريبية بمرونة قوانينها لجلب الإستثمارات الخارجية إليها ومن الخصائصها:

- انعدام الضرائب أو معدلات ضريبية متدنية؛
- مرونة القوانين والتشريعات مثل التشريعات جبائية، تجارية التي تتميز بالقواعد الحرة؛
- معظمها ليس لها اتفاقيات جبائية وبالتالي امتناعها عن التعاون مع الإدارات الضريبية،
- عدم قيام المستثمر بأنشطة فعلية فيها، للإفلات من الضرائب في بلدانهم؛

¹ نوي نجا، مرجع سبق ذكره، ص: 15-16-17.

² جلال الشافعي، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

³ غوفي خالد، "اثر التهرب على مدخيل الجزينة العمومية حالة ولاية بسكرة"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة بسكرة، 2014، ص: 38.

ومن هذه الخصائص المميزة للجنات الضريبية تفرض عدة تحديات جبائية هامة أمام مختلف الدول، وبالتالي فتحت الباب على مصرعيه لمجال التهرب الضريبي على المستوى الدولي، وخاصة مع التقنيات والطرق التي توفرها التكنولوجيا الحديثة، ومن بين الوسائل التي توفرها الجنات الضريبية لإمكانية التهرب نجد:

– تحويل الإقامة الي الدول تمتاز به من إنخفاض مستوى الضغط الجبائي

– إقامة المؤسسات الوهمية

ومما حفز نموها أكثر تدفق المعلومات الإلكترونية التي أسهمت في تحرك الأموال والمعلومات بسهولة وبتكلفة متدنية، ومعظم التدفقات المتوجهة نحو الجنات الضريبية ترافق عملية التهرب الضريبي، حتى وإن كانت بعض التحويلات ليس هدفها الأول الهروب من دفع الضريبة مثل عمليات غسيل الأموال ذات المصدر غير الشرعي¹.

¹ نوي نجاه، مرجع سبق ذكره، ص: 20-21.

المبحث الثالث: قياس و وسائل مكافحة التهرب الضريبي

تعتبر عملية قياس التهرب الضريبي من أهم الإجراءات المتخذة لتشخيص الظاهرة باعتبار أن المشكل الحقيقي لا يكمن في وجودها، بقدر ما يكمن في معرفة المدى الذي وصلت إليه هذه الأخيرة، ولاتخاذ الحلول الناجعة أجل الحد منها، يجب قياس التهرب الضريبي إحصائياً وبشكل دقيق من أجل تحديد حجمه ومدى خطورته على الاقتصاد وفي هذا الصدد سنعتمد في هذا المبحث على أهم المناهج للقياس وكذا وسائل المكافحة الهرب الضريبي

المطلب الأول: منهجية القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي.

تعتمد هذه الطريقة على مختلف التصاريح والإقرارات الضريبية التي تبين مدى التزام المكلف بدفع الضريبة، أي بناء على تقدير ما كان يجب أن يحصل من الضرائب، وما تم تحصيله فعليا، وذلك وفق أربعة مناهج أساسية هي:

أولاً: منهج نسبة الضريبة الثابتة

يستند هذا المنهج إلى معياري الضريبة والدخل الوطني الخام، وذلك عن طريق حساب الضريبة التقديرية لسنة الأساس، هذه السنة التي يفترض فيها حجم التهرب الضريبي في حده الأدنى بالنسبة للدخل الوطني الخام للسنة قيد الدراسة، ويتم حساب حجم التهرب الضريبي كما يلي:¹

حجم التهرب الضريبي = مجموع الاقطاعات الإجارية المقدرة - مجموع الاقطاعات الإجارية المحققة

لكن الإنتقاد الذي يوجه في هذا المنهج، أنه يقيس حجم التهرب الضريبي الإضافي وليس حجم التهرب الإجمالي، أي يقيس التطور وليس الحجم، وبالتالي عدم الوصول إلى تقدير جيد لحجم التهرب الضريبي².

ثانياً: منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة

يقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق بين ما تم التصريح به خلال مدة الإعفاءات الضريبية الجارية وما هو مصرح به قبل الاستفادة من الإعفاءات الضريبية، وعلى أساس تلك التصريحات تتم عملية المقارنة ومن ثم يمكن قياس حجم

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

الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008، ص: 117 .

² ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002

، ص: 303

التهرب من خلال الفرق المستخرج، أي أن الفرق يعبر عن حجم التهرب الضريبي في جزء من المداخل غير المصرح بها، والذي يمكن كتابته كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = المداخل المصرحة قبل الاستفادة من الإعفاءات الضريبية - المداخل المصرحة خلال الاستفادة من الإعفاءات الضريبية

بالرغم من ميزة المنهج على أنه يقوم على أساس استغلال المعلومات التي تتضمنها التصريحات الضريبية من خلال منح إعفاءات المكلف بغرض تشجيعه بالتصريح بدخله وأرقام أعماله الحقيقية، لكن يعاب عليه جملة من النقائص يمكن حصرها فيما يلي:

- يفضل بعض المكلفين عدم الإعلان عن رقم أعمالهم الحقيقي حتى في ظل الإعفاءات لشعورهم الدائم بأنه بمجرد تسجيل أنفسهم لدى الإدارة الضرائب، يكونون ملزمين بدفع ضريبة منتظمة وهو ما يعتبرونه عبئاً ثقيلاً.

- لجوء بعض المكلفين إلى تأجيل التصريح لمداخلهم في انتظار تشريع إعفاء جديد مما ينتج عنه نتائج ضعيفة¹.

ثالثاً: منهج الضريبة القانونية المحتملة

في هذا المنهج تعتبر قدرة الأداء الجبائية (الجهد الجبائي) هي الأساس الخاضع للضريبة ويقصد بقدرة الأداء الجبائية مجموع الثروات المتواجدة في متناول شخص طبيعي أو معنوي، وتقسم قدرة الأداء الجبائية إلى²:

1- قدرة الأداء الجبائية القانونية (النظرية): تتمثل في مجموع الضرائب التي كان من المفترض الحصول عليها إذا يدفع كل المكلفين ما عليهم من ضرائب، وتساوي مجموع قواعد التأسيس لمختلف أنواع الضرائب مضروبة في متوسط معدلاتها السنة معينة

$$PFt = \sum_{1-n} BLmi \times TMImi$$

ويمكن التعبير عنها رياضياً:

• قدرة الاداء الجبائية PFt

• قاعدة التأمين لضريبة معينة Blm

• المعدل المتوسط للمجموع متوسط الشرائح TMIm*

¹ عيسى بولوخ، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

² خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره ، ص: 117.

* نحصل عليها بقسمة مجموع نسب الشرائح على عدد الشرائح، مثلاً: الضريبة على الدخل الإجمالي تتمثل نسب شرائحها في نسب السلم التصاعدي لها.

2- قدرة الأداء الجبائية الحقيقية (الفعلية): هي مجموع إيرادات الضرائب التي تم تحصيلها فعلا من طرف الإدارة الضريبية، ومنه يتم حساب الضرائب غير المدفوعة كما يلي:

$$\text{الضريبة غير المدفوعة} = \text{قدرة الأداء الجبائية النظرية} - \text{قدرة الأداء الجبائية الحقيقية}$$

لكن يعاب على هذه الطريقة انها تبنى على أساس عامل عدم إلتزام الضريبي للمكلف دون التكلم عن العوامل الأخرى المؤثرة على التهرب الضريبي

رابعا: منهج الرقابة الضريبية

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

$$\text{التهرب الضريبي} = \text{قيمة المبالغ المستخرجة خلال المراجعة} - \text{قيمة المبالغ المصرح بها}$$

ومن بين الأنماط المستعملة في هذا المنهج هي

1- طريقة التحقيقات الجبائية الخاصة: حيث يتم تقدير الضريبة الواجبة الأداء عن طريق إجراء مراجعة خاصة ودقيقة للتصريحات الضريبية لعينة عشوائية من مجموع دافعي الضرائب، شريطة قيام المكلف بعملية التصريح، والتي على أساسها يتم تحديد مقدار الضريبة التي يدفعها المكلفون إذا التزموا بالقانون الضريبي¹.

وعليه فإن حجم التهرب الضريبي حسب هذه الطريقة يحسب بالإعتماد على حجم الضريبة المدفوعة إنطلاقا من نتائج المراجعة الخاصة، فضلا عن مدى إلتزام المكلف بالقانون الضريبي، أي مدى درجة الوعي الضريبي للمكلفين، والتي تمثل النسبة بين عدد المكلفين المصرحين بدقة والغير مصرحين بدقة لمدخلاتهم:

$$\text{درجة الوعي الضريبي} = \text{عدد المكلفين غير المصرحين بدقة عن مدخلاتهم} / \text{عدد المكلفين المصرحين بدقة عن مدخلاتهم}$$

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

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

¹ قتال عبد العزيز، "اسلوب تفعيل الرقابة في الحد من التهرب و الغش الضريبي حالة الجزائر 2003-2008"، رسالة ماجستير في العلوم التسيير، غير منشورة، جامعة المدية، 2009، ص: 16.

يعاب على الطريقة أن عينة برنامج المراجعة الخاصة مأخوذة من المكلفين المصرحين عن مداخيلهم لدى الإدارة الضريبية، وبالتالي استبعاد المكلفين غير المصرحين بدخولهم، هذا الإستبعاد يؤدي إلى نتائج غير صحيحة تضعف من مصداقية هذه الطريقة¹

2- طريقة التحقيق في المحاسبة: وتتمثل في مجموع العمليات المادية التي تسمح بالتأكد من صحة ومصداقية التسجيلات المحاسبية التي اعتمدت كأساس لإعداد التصريحات الضريبية، لاسيما فيما يتعلق برقم الأعمال والنتيجة المحاسبية، وفي إطار عملية التحقيق هذه يمكن لموظفي الإدارة الضريبية تحديد الضرائب الواجبة علي المكلفين، وذلك بالإعتماد على قواعد الإخضاع المعدلة او المصححة كالتالي²:

حجم التهرب الضريبي = المبلغ المعاد تأسيسه - المبلغ المصرح به.

3- طريقة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة: يقوم هذا التحقيق بمراقبة المكلف بالضريبة للتأكد من أن تصريح المكلف لمداخيله تتوافق مع وضعية ثروته ونمو أملاكه، وكذا تسمح باستخراج فارق دخل المكلف بين المصرح به والدخل الحقيقي له ومدى انسجامه والحالة المادية والمظاهر الخارجية (الثراء) للمكلف، هذا بمقارنة الموجودات المتوفرة والتي تمثل الموارد التي في حوزة المكلف مع الموجودات المستعملة وفق ما يلي³:

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

المطلب الثاني: منهجية القياس بالاعتماد على منهج الاقتصاد الموازي

يعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الاقتصاد الموازي، وعلى تقديرات حسابات المحاسبة الوطنية ذات العلاقة بالمصالح الأخرى، حيث أن الاقتصاد الموازي لا يشمل الأنشطة غير المشروعة فقط، بل يشمل أيضا أشكال الدخل غير المصرح بها والمحصلة من إنتاج السلع والخدمات المشروعة، وتتجلى العلاقة الوثيقة بين الاقتصاد الموازي وظاهرة التهرب الضريبي باعتبارهما وجهان لعملة واحدة، حيث أن حدوث أحدهما يؤدي بالضرورة إلى حدوث الآخر، لأنَّ مجمل نشاطات الاقتصاد الموازي لا يتم إخضاعها للضريبة، وبالتالي ضياع حصيلة مالية مهمة لخزينة الدولة، لذا فان قياس حجم الاقتصاد الموازي

¹ بولخوخ عيسى ، مرجع سبق ذكره ، ص: 42 .

² قتال عبد العزيز، مرجع سبق ذكره ، ص: 15 .

³ خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره ، ص: 180 .

يؤدي إلى حساب حجم التهرب الضريبي، وفق العلاقة التالية:¹

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

قياس التهرب الضريبي بالاعتماد على الاقتصاد الموازي يكمن في عدة مناهج نذكر منها:

أولاً: منهج التفاوت أو التباين

يعتمد هذا المنهج في تطبيقه على مؤشرات الاقتصاد الكلي (الدخل الوطني الخام) ومؤشرات الاقتصاد الجزئي (الدخل الفردي)، وبالتالي هناك طريقتين:

1- منهج التفاوت على مستوى الدخل الوطني الخام: إن الاقتصاد الموازي يكمن في

مجموع مداخله المحققة غير المصرح بها لدى المصالح الضريبية أو غير المدونة في الحسابات الوطنية، وبحسب كما يلي:²

$$\text{حجم التهرب الضريبي} = \text{مداخل الحسابات الوطنية} - \text{مداخل المصالح الضريبية}$$

لكن تبقى لهذه الطريقة عيوب، ينتج عنها عدم إعطاء نتائج واقعية نذكر منها³

- إن الناتج الوطني يستمد حسابه من البيانات الضريبية في الكثير من الدول
- إن الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخل يكسبه الفرد، بغض النظر عن كونه خاضعاً للضريبة أم لا، في حين أن الدخل حسب هذه الطريقة يكمن في المقرر في التصريحات الضريبية فقط.

2- منهج التفاوت على مستوى الدخل الشخصي (الدخل الفردي): يعتمد هذا المنهج على

الفروق المكشوفة بين إنفاق قطاع عائلي ودخله، لأن الأفراد الذين يقل دخلهم المعلن عن إنفاقهم ربما يخفون جانباً من دخلهم، والذي قد يرجع إلى دخول مولدة أصلاً في الاقتصاد الموازي، وعليه فإن هذا الأسلوب قائم على أساس أن معاملات الاقتصاد الموازي لن تظهر في صورة دخل، ولكنها ستظهر في صورة إنفاق والنتيجة المتحصل عليها تظهر حجم التهرب الضريبي، لكن هذا المنهج يتميز بالنقائص باعتبار أن زيادة الإنفاق عن الدخل

¹ بودلال علي، "مشكلة الاقتصاد الخفي في الجزائر: الأسباب والحلول"، مجلة علوم إنسانية، السنة الخامسة، العدد 37

ربيع 2008، الموقع الإلكتروني <http://www.ulum.nl/>

² رجال ناصر، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

³ ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، دار قرطاج، 2004، ص: 24.

ليست راجعة فقط إلى وجود دخول مولدة في الاقتصاد الموازي، فقد تعود إلى عدة أسباب أخرى كالإدخار، الاقتراض...¹

ثانياً: منهج إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل)

يتم تقدير حجم الاقتصاد الموازي على أساس حجم العمالة المشاركة فيه نتيجة الإنخفاض في حجم العمالة المشاركة في الاقتصاد الرسمي، وتستند هذه الطريقة على حساب الفرق بين عدد السكان الذين يفترض أنهم جزء من قوة العمل بناء على الإحصاءات السكانية لأجل إحصاء عدد عمال الاقتصاد الموازي من أجل حساب العدد الإجمالي لساعات عملهم والنتائج الذي يتم تحويله إلى رقم نقدي، وعليه:

الدخل المتهرب منه = عدد ساعات العمل في الاقتصاد الموازي \times متوسط الإنتاجية للعاملين في هذا القطاع

لكن ما يعاب على هذا المنهج أنه يحسب الدخل الموازي على فرضية عامل إنتاجي واحد (حجم العمالة) في حساب الناتج الوطني، مع إهمال العوامل الأخرى، كما أن صحة هذا المنهج يعتمد على مدى الدقة في كيفية إحصاء عدد العمال وساعات عملهم في الاقتصاد الموازي، وكيفية حساب متوسط إنتاجيتهم في هذا الأخير.²

ثالثاً: المنهج النقدي

يقوم هذا المنهج على فرضية أساسية مفادها أن معاملات الاقتصاد الموازي تتم أساساً بإستعمال النقود السائلة، وأن تغير الطلب عليها هو نتيجة التغير في أنشطة الاقتصاد الموازي سواء بالزيادة أو النقصان، وهذا التغير الذي من خلاله نستطيع حساب حجم التهرب الضريبي، حيث توجد لهذا المنهج عدة أشكال منها:

1- منهج معدل السيولة (المعدل النقدي الثابت): يفترض هذا المنهج أن تقدير حجم الاقتصاد الموازي يكمن في تغير النسبة بين النقود المتداولة والودائع لأجل (تحت الطلب) في البنوك، وهذا ما يعرف بمعدل السيولة، هذه النسبة التي من المفروض أن تبقى ثابتة وأن أي زيادة في هذه النسبة تعكس الزيادة في الطلب على النقود السائلة لتمويل

المعاملات في الاقتصاد الموازي، ومن العيوب هذا المنهج ما يلي:³

- عدم ديمومة صحة فرضية تعادل سرعة دوران النقود في الاقتصاد الموازي والرسمي؛

¹ نوي نجا، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

² نفس المرجع، نفس الصفحة.

³ ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

- عدم صحة فرضية ثبات معدل السيولة للسنة المرجعية باعتبار أن في هذه السنة لا وجود للاقتصاد موازي؛

- كما أن الزيادة في النقود السائلة ليس دائما مرده الزيادة في نمو الاقتصاد الموازي .

2- **منهج متغير فئات العملة:** حسب هذا المنهج فإن التداول النقدي في الاقتصاد غير الرسمي مرتبط بأوراق نقدية معينة، حيث يستند تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي الى تغير في عدد هذه الأوراق، ومن عيوب هذا الشكل أنه لا يأخذ الإعتبار الارتفاع النسبي للنمو الحقيقي والتضخم، كما أن زيادة الاقتصاد غير الرسمي لا يستوجب الزيادة في استخدام النقود¹.

المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

في إطار محاربة التهرب الضريبي، فإن الدور الأساسي يرجع للإدارة الجبائية هذا الدور يركز على تأكيد حضور الإدارة في الميدان بتدخلات مستمرة لعمليات الإحصاء المتكررة للكشف عن النشاطات غير المصرح بها، والكشف عن المداخل المخفية، بالإستعانة بالمصالح التي بحوزتها المعلومات ذات الفائدة الجبائية.

أولا : تحسين أداء النظام الضريبي

تعود فعالية النظام الضريبي في تكوينه بالأساس الى ثلاثة عوامل :

أ - **العامل الأول: التوافق مع البيئة** ، وهذا يقتضي بأن يكون النظام الضريبي متلائما في أسسه وأدواته وغاياته مع طبيعة البيئة التي يطبق فيها بما فيها من قيم وأنماط ثقافية وما تحتويه من تراكيب اقتصادية ونفسية واجتماعية إذ أن تحقق ذلك يجعل المجتمع يقبل مضمون النظام الضريبي ويعمل على تحقيقه، ومن ثم تزداد القدرة الكامنة على تحمل العبء ولو كان مرتفعا.

ب - **العامل الثاني: القدرة على تعبئة الموارد**، وهذا يعني قدرة النظام الضريبي على الإتيان على كل أو معظم الفوائض الإقتصادية المتاحة متى تيسرت، وهذا يتطلب في الواقع إدارة ضريبية عالية التكوين وآليات العمل الحديثة.

¹بلواضح الجيلاني، " التهرب الضريبي بين اليات الرقابة واستراتيجية مكافحة حالة الجزائر 2001-2011"، اطروحة

دكتوراه في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة المسيلة، 2015، ص:137

ج - العامل الثالث: القدرة على توظيف الموارد وهذا من خلال قدرة النظام الضريبي على الوقوف أمام استعمالات المالية غير رشيدة، ذلك أن طبيعة النفقات العامة إذا كانت غير مقنعة تقف حائلا أمام إستعداد الأفراد للتعامل بشكل إيجابي مع النظام¹.

ثانيا : توطيد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين

إن وجود علاقة جيدة و متينة بين الإدارة والمكلف من شأنها أن تنتشر الثقة ومن ثم التقليل من حالات التهرب، و يجب مراعاة الإجراءات التالية في تحسين العلاقة:

- تنمية الوعي الضريبي الذي يتناسب طردا مع الشعور الوطني بتحمل المسؤولية في اعباء الدولة؛

- تخصيص المكافآت للمكلفين الذين يظهرون تعاونا ضريبيا اكبر مع الإدارة؛

- إعتقاد فكرة الزبونية بين الإدارة والمكلف حتى تتحول العلاقة بينهما من علاقة تصادمية مبنية على الشك إلى علاقة تبادلية مبنية على التعاون².

ثالثا: توسيع دائرة التعاون بين مختلف الإدارات الاقتصادية

تواجه الإدارة الجبائية أثناء القيام بمهامها النقص الملحوظ للمعلومات خاصة ببعض المكلفين من أجل تشديد عمليات الرقابة، حيث التنسيق بينها وبين مختلف الهيئات والإدارات وهذا من أجل إضفاء عمل مشترك تبادل المعلومات، وتقديما أو وضعها تحت تصرف المصالح الجبائية، وبصفة عامة يتجلى مثل هذا التنسيق في النقاط التالية:

1- التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية: هذا التنسيق يتعلق خاصة بمديرية الأسعار والمنافسة ومديرية الإحصاء وعلى هذه المصالح أن ترسل كافة المعلومات التي بحوزتها والمتعلقة بمختلف المخالفات التي تم بصلة للنظام الإقتصادي، والتي ترتكب من طرف بعض المكلفين في مجال تشكيل أسعار المبيعات والخدمات بالدراسة التحليلية لملف الأسعار والإحصائيات المتعلقة بنوع الخدمات المقدمة.

2- التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك: لا بد على هذه الأخيرة أن تفرض على كل مستورد تقديم شهادة مهنية أثناء عملية الإستيراد، وتحويلها تلقائيا وبدون أي طلب مسبق من طرف مصلحة الجبائية، التي تحتوى على معلومات عن عملية الإستيراد.

¹ قدي عبد المجيد،"فعالية التمويل بالضريبة في يظل المتغيرات الدولية1988-1995"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر1995 ص:243.

² ولهي بوعلام، "اثر مردودية المراجعة في مكافحة التهرب الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص: 34

3- **التنسيق مع الجهات القضائية:** على السلطات القضائية تحويل كافة المعلومات التي بحوزتها فيما يخص المخالفات الجبائية لإدارة الضرائب، وعليها أيضا أن تتعامل بكل تشدد مع المكلفين الذين يرتكبون مخالفات جبائية تلحق أضرارا بالخزينة العامة للدولة وعليها أيضا أن تطبق العقوبات المناسبة على المكلفين من أجل الردع¹.

4- **التعاون والتنسيق الدولي:** تتم مواجهة هذه الظاهرة بإبرام الاتفاقيات والمعاهدات الجبائية الدولية، وهذا لتوسيع رقابة الإدارة إلى خارج الحدود الوطنية من أجل إستقصائها لمعلومات تخص رعاياها في الدول الأخرى، وتنظيم تبادلها لتحصيل الضرائب المستحقة عليهم وكشف وضعيتهم المالية من خلال حساباتهم في المؤسسات المالية الدولية²

¹ طالبي محمد، "مرجع سبق ذكره ، ص: 69

² بودلال علي، "مشكلة الاقتصاد الخفي في الجزائر: الأسباب والحلول" مرجع سبق ذكره، ص: 25

خلاصة الفصل:

من خلال ما عرضناه إتضح لنا صعوبة تحديد ماهية التهرب الضريبي من خلال تعدد أشكاله، كما أن تشخيص هذه الظاهرة من خلال محاولة الوصول إلى أسبابها، خلصنا إلى أنها تعود لعدة أسباب متداخلة ومتراطة فيما بينها، تتعلق أساسا بذهنية المكلف، ومدى فعالية التشريع الضريبي، وبطبيعة الظرف الاقتصادي، وكذا الجانب الإداري لمصلحة الضرائب.

غير أنه مهما كانت السبب وراء التهرب الضريبي فإن النتيجة واحدة، وتتمثل في الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على عدة مستويات، التي دفعت بالدول إلى ضرورة الحد منها من خلال تكميم الظاهرة، أي إعطائها صورة عن الحجم والمستوى الذي تبلغه معتمدة في ذلك على بعض الطرق والمناهج كمنهجي الاقتصاد الموازي وعدم الإلتزام الضريبي، والذي إتضح لنا بعد دراستها أن كل منهج له حدوده ونقائصه، وبالتالي عدم وجود منهج متكامل يمكن الاعتماد عليه لقياس حجم التهرب الضريبي.

لكن هذا لم يمنع الدول من ضرورة تطبيق بعض الإجراءات العلاجية للحد من هذه الظاهرة، وهذا ما سنحاول تقديمه في الفصل التالي على مستوى الجزائر، من خلال التكلم على أهم آليات الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

الفصل الثاني

والنحفين والنسب في الرضعية والجبائية

والنماطة كأولها لرعاية والجبائية

التمهيد:

تقوم الجزائر على غرار الدول بمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال الرقابة الجبائية لكونها الوسيلة الأكثر إستخداما، بإعتبار أن النظام الضريبي في الجزائر نظام تصريحي، وذلك من أجل مراقبة التصريحات المقدمة من جهة، ومن أجل الحد من هذه الظاهرة من جهة أخرى ، ونظرا لأولوية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي فإن القانون الضريبي حصر الرقابة الجبائية في إطار تشريعي وتنظيمي دقيق ومعين وواضح لينظم ويسير مختلف خطواتها وأطوارها، فضلا عن التحكم في آليات تطبيقها بدءا بالرقابة على الوثائق، ووصولاً إلى المراجعة الفئوية مرورا بالمراجعة المعمقة بمختلف أشكالها متمثلة في التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وهذا الأخير يكون موضوع الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل الى الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

المبحث الثالث: تقنيات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

المبحث الأول: مدخل إلى الرقابة الجبائية

فأي نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة، فعالة، ومنظمة يعتبر نظاما ناقصا ولا تختلف الرقابة في هذين النظامين عنها في النظام الجبائي، ففي هذا الأخير تعد من بين الوسائل المجدية والمستعملة للكشف عن مواطن التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

أولا: مفهوم الرقابة الجبائية

مفهوم قانوني "قيام الإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم، إتاة" ¹.

كما عرفت على أنها: "على أنها فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل المراقب الجبائي أفضل الوسائل للاستعلام، الإستفسار والإيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى" ².

عرفت كذلك: "المراجعة الجبائية هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة إحترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في تسير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية" ³.

وبالتالي الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض إكتشاف العمليات تدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

حيث تسعى الرقابة الجبائية إلى مجموعة من الأهداف وأهمها:

¹ المادة 18 -1، "قانون الإجراءات الجبائية"، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2015

² عيسى بلخوخ، مرجع سبق ذكره، ص:53.

³ ولهي بوعلام، "اثر مردودية المراجعة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص: 9.

1-الهدف القانوني: تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية إنحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحققاتهم الجبائية¹.

2- الهدف الإداري: إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال:

- تساعد على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة على إتخاذ الإجراءات التصحيحية.

- تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي².

1-الهدف المالي والاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال

العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية³

4- الهدف الاجتماعي: ويتمثل في:

- محاربة إنحرافات بمختلف صورها في أداء وتحمل واجبات المكلف إتجاه المجتمع.

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة بإرساء مبدأ المساواة أمام الضريبة⁴.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

ان المراقبة للتصريحات الجبائية تأخذ عدة أشكال هي:

أولاً: الرقابة العامة

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب، ونميز فيها نوعين من الرقابة هي:

¹ محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، "المالية العامة والنظام المالي في الإسلام"، دار المسيرة للنشر، عمان 2000، ص:166.

² سهيلة غفصي، "دور الرقابة الجبائية على المحاسبة وعلى التسيير الجبائي للمؤسسة"، مذكرة ماستر في العلوم التسيير غير منشورة جامعة المسيلة، 2012، ص: 8.

³ صاويتي لندة، "الرقابة الجبائية في ظل النظام المحاسبي الجديد"، مذكرة ماستر في العلوم التسيير، غير منشورة، جامعة المسيلة، 2013، ص:37.

⁴ نجاة نوي، مرجع سبق ذكره، ص: 36 .

1- الرقابة الشكلية: ويقصد بالرقابة الشكلية هي مراجعة كل التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بهدف معرفة صحة ومطابقة ما جاء فيها من أمور الجبائية، ومدى تطبيق القوانين والتعليمات¹.

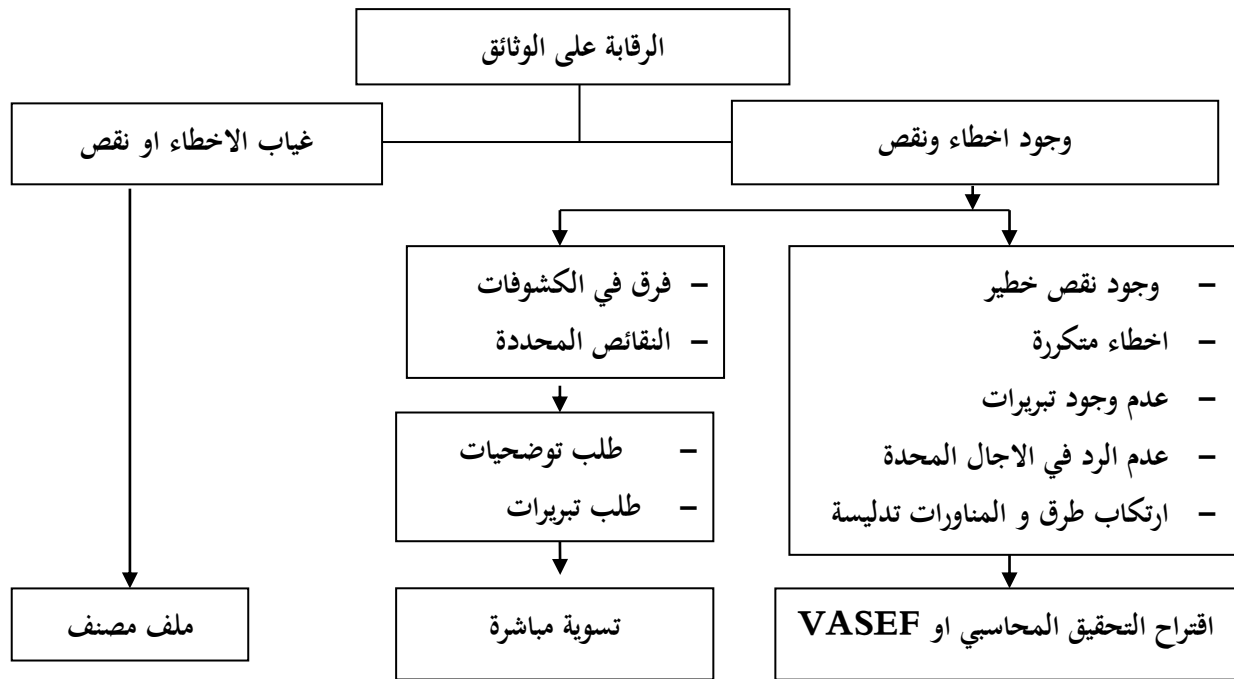
- تعتبر أول عملية رقابية للتصريحات.

- تهدف إلى مراقبة شكل وكيفية التصريحات دون التأكد من صحة هذه الأخيرة.

- المساعدة في برمجة الملفات للرقابة المعمقة².

2- الرقابة على الوثائق: يتم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة، حيث يقوم المراجع، يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية بتفحص هذه التصريحات ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب³.

الشكل رقم (01): المخطط العام للرقابة على الوثائق



المصدر: بشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة النهب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 119

¹ اعد حمود القيسي، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، طبعة الاولى، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008، ص: 103.

² مصطفى عوادي، يونس زين، "الرقابة على المكلفين بالضريبة"، طبعة الثانية، مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص: 12.

³ ولهي بوعلام، "النظام الضريبي الفعال في ظل دور الجديد للدولة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة سطيف، 2012، ص: 126.

ثانيا: الرقابة المعمقة

1. الرقابة الجبائية في المحاسبة: وهي مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية، حتي يتسنى معرفة مدى مصداقيتها وتتمثل هذه الرقابة في إتباع الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية، بإعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية¹.

2. التحقيق المصوب في المحاسبة: وهو يشمل نوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة نقل عن سنة جبائية، يمكن أن يطلب من المكلف أثناء الرقابة تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية، على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات².

3. الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة: هي مجموعة من العمليات التي ترمي إلى الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي التأكد من التصريحات على الدخل العام للمكلف³. سنتطرق إليها بأكثر تفصيل لاحقا

ثالثا: الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)

لقد أنشأت هذه الفرقة تبعا للمرسوم التنفيذي رقم 97/290 المؤرخ في 1997/07/27 وتهدف إلى مراقبة مدى إحترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية بناء على المعلومات المتوفرة لدى الهياكل السابقة، في حين تبقى التسويات مهمة مصالح الوعاء⁴.

رابعا: الرقابة الفئوية (الرقابة على المعاملات العقارية)

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الضريبي في هذا الميدان، وهو يخص المعاملات التالية: العقارات المبنية؛ العقارات

¹ ولهي بوعلام، "النظام الضريبي الفعال في ظل دور الجديد للدولة حالة الجزائر"، مرجع سابق ذكره، ص: 128.

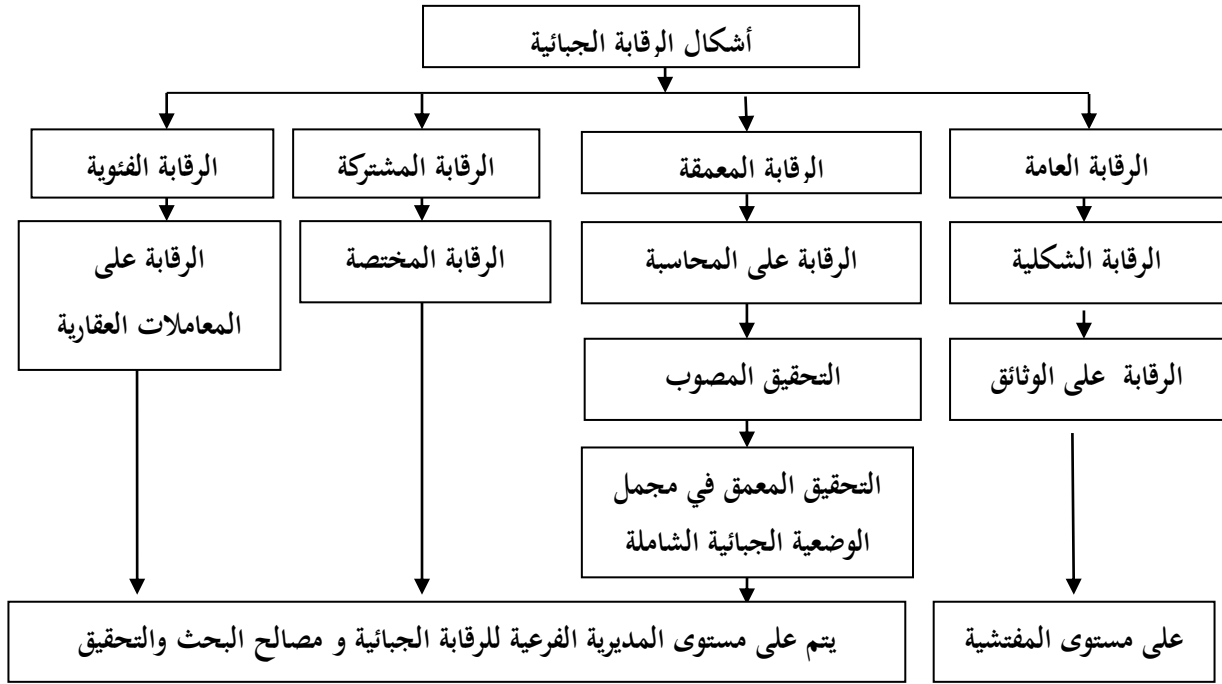
² الجريدة الرسمية، عدد 42، الصادرة في 24 جولية 2008، أمر رقم 08 - 02 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

³ "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب،، وزارة المالية، الجزائر"، 2010، ص: 78.

⁴ ولهي بوعلام، "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة- حالة الجزائر"، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، 20 و21 أكتوبر 2009، جامعة سطيف.

غير المبنية مراقبة المداخل العقارية، وتعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة السوقية للعقار، وهي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه بين البائع والمشتري والخاضع لقانون العرض والطلب، آخذا بعين الإعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه¹

شكل رقم (2) : يوضح أشكال الرقابة الجبائية



مصدر : بوعلام ولهي، "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة

الجزائر"، مرجع سبق ذكره.

المطلب الثالث: صلاحيات وأجهزة الرقابة الجبائية

أولاً: صلاحيات الإدارة الجبائية وواجبات المكلفين

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي التصرفات التي يمارسها أعوان الرقابة من خلال تأدية واجباتهم، لذا منح المشرع الجزائري عدّة حقوق وصلاحيات للإدارة، كما ألزم المكلفين بواجبات والتمثلة في:

1. صلاحيات الإدارة الجبائية

أ_ **حق الرقابة:** يعتمد النظام الجبائي في الجزائر على تصريحات الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين فحيث يقبل كل تصريحاتهم، كما يمنح هذا النظام للإدارة

¹ ولهي بوعلام، "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة " مرجع سبق ذكره.

حق الرقابة على كل النتائج و الوثائق المصرح بها، وذلك من أجل مكافحة كل غش أو تهرب ضريبي يضر بخزينة الدولة، وعدم إحترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه الرقابة وكذا التقويمات الضريبية الموافقة لها¹.

ب_ **حق الاسترداد(استدراك الخطاء)**: طبقاً للمادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية إذ يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب، وقد حددت الآجال القانونية لاستدراك الخطأ المتاح للإدارة الجبائية بأربع (04) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها إستدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة².

ج_ **حق الإطلاع**: وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات"³، حيث يمكن الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أن تفيدهم وتساعدهم على استقاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهمتهم، ومن بينها:

ج-1- **الإدارة و المؤسسات العمومية**: لا يمكن لإدارات الدولة الولائية و البلدية، وجميع المؤسسات أو الهيئات التابعة للدولة، أن تدفع بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية و الذين يطلبون ممارسة حق الإطلاع⁴.

ج-2- **المؤسسات الخاصة**: إن كل المؤسسات، ومهما كان طابعها القانوني ونظامها الجبائي ملزمة بإطلاع الإدارة الضريبية، بكل المعلومات المطلوبة والمتمثلة أساسا في تقديم الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري و الوثائق الملحقة و مستندات الإيرادات و النفقات إلى الإدارة الجبائية و هذا سواء تعلق الأمر بالمؤسسات أوالتجار⁵.

¹ نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص: 49 .

² المادة 39 ،قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره .

³ المادة 45،مرجع نفسه.

⁴ عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره ، ص: 320.

⁵ المادة 32 ،قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

ج-3- البنوك: "يجب على المؤسسات أو الشركات و القائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العمولات و كل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة إعتيادية على ودائع للقيم المنقولة أن يرسلوا إشعار خاص بفتح وغلق كل حساب إيداع، أو أي حسابات أخرى إلى مديرية الضرائب الولائية"¹.

د- حق المعاينة و الحجز: جاء هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش، أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة².

2. وواجبات المكلفين بضريبة

وكذا ألزم المشرع الجبائي للمكلفين عليهم واجبات لكي يصبح العمل متكامل بينهم وبين الإدارة الجبائية ومنها:

أ- تقديم التصريحات: ألزم المشرع الجبائي على الأشخاص الخاضعين للضريبة أن يكتبوا ويرسلوا تصريحا بدخلهم إلى مفتشية الضرائب بمكان إقامتهم، وهذا قبل أول أفريل (على الأكثر 30 أفريل) من كل سنة، والذي تقدم مطبوعاته من قبل الإدارة الجبائية³.

ب- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة: في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التوقف أو التنازل، أما في حالة الوفاة فإن المعلومات الضريبية تودع من قبل ذوي المتوفي خلال 06 أشهر وذلك لتأسيس الضريبة⁴.

ج- مسك المحاسبة: فلقد ألزمه القانون التجاري، سجلات محاسبية ويجب أن تمسك دون شطب أو حشو، وأن تكون مصادق عليها من طرف قاضي القسم التجاري للمحكمة، كما على المكلف أن يحتفظ بكل الوثائق التبريرية لمدة 10 سنوات⁵.

¹ المادة 51، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

² المادة 34،35، مرجع نفسه.

³ المادة 99، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المديرية الضرائب وزارة المالية،الجزائر ، " 2015،

⁴ المادة 195، مرجع نفسه.

⁵ المادتين 11و12 القانون التجاري، وزارة العدل، الجزائر 2014،.

ثانيا: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

وهي هياكل الادارة الجبائية المكلفة بعملية الرقابة الجبائية

1.المصالح المركزية: تسير عملية الرقابة الجبائية عن طريق مديرية البحث والمراجعات، حيث أنشأت مديرية الأبحاث والمراجعات من خلال المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 جولية 1998، حيث يمتد اختصاصها على مستوى التراب الوطني وهي تضم أربع مديريات فرعية وهي¹

أ- نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية: وهي مكلفة بالمهام التالية:

- برمجة وإنجاز كل التحريات والتحقيقات الجبائية وذلك في كل نقاط القطر الوطني؛
- تحديد أدوات ووسائل البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- حفظ ومراقبة المعلومات الجبائية واستغلالها.

ب- نيابة مديرية البرمجة: وهي مكلفة بالمهام التالية:

- توفير الأدوات التي تسمح بتأمين أحسن انتقاء واختيار البرامج الرقابية الجبائية
 - متابعة تنفيذ الرقابة الجبائية المعدة وتحرير الإحصائيات الدورية.
 - المصادقة على البرامج السنوية للتحقيقات المقترحة من طرف الإدارة
- وهي تتكون من المكاتب التالية: مكتب برمجة التحقيقات؛ مكتب برمجة الرقابة في مجمل الوضعية الجبائية وإعادة التقييمات ؛ مكتب الإحصائيات.

ج- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية: وهي مكلفة بالمهام التالية:

- تحضير وإعداد المقاييس والثوابت التي تستعمل في تنفيذ الرقابة الجبائية؛
- ربط مختلف عمليات مكافحة التهرب الضريبي بالإدارة الأخرى المكلفة بهذه المهمة.

د- نيابة مديرية الرقابة الجبائية: وهي مكلفة بالمهام التالية:

- متابعة عمل الفرق المكلفة بتنفيذ برنامج الرقابة من طرف نيابة مديرية البرمجة وكذا تقييم مردوديتها؛

- تسهر على احترام القواعد وإجراءات الرقابة ومراقبة نشاط فرق الرقابة.

¹ الجريدة الرسمية، عدد51، سنة 1998، المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998

2- المصالح غير المركزية: محددة بموجب قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق ل 21 فبراير سنة 2009 يحدّد وتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها¹.

أ_ مديرية كبريات المؤسسات: أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28/09/2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 05-494 المؤرخ في 26/12/2005، وهي مكلفة بمهام الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات وتتكون من 05 مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛
- المديرية الفرعية للتسيير؛
- المديرية الفرعية للرقابة و البطاقيات: تهتم بتنفيذ برامج المراقبة محاسبة وتقييمها ومتابعتها، اقتراح في التسجيل في برامج الرقابة السنوية، وتضم مكتبين مكتب المراجعات و مكتب البطاقيات؛

- المديرية الفرعية للمنازعات؛

- المديرية الفرعية للوسائل.

ب_ المديرية الجهوية للضرائب: وهي تضم 04 المديريات الفرعية التالية:

- المديرية الفرعية للتكوين؛
- المديرية الفرعية للوسائل؛
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للرقابة و المنازعات :مكلفة بفحص وتنسيق وجلب التصحيحات اللازمة ، وهي تتكون من ثلاث مكاتب مكتب الرقابة الجبائية؛ مكتب مراقبة المنازعات؛ مكتب المراجعات الجبائية وتقييمها.

ج_ المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات: وهي تضم ثلاث اقسام

- قسم المراقبة والاحصائيات والتقييم؛

- قسم مساعدة على الرقابة؛

¹ الجريدة الرسمية، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق ل 21 فبراير سنة 2009 يحدّد و تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها، المادة من 2 الى 120

– قسم الوسائل.

حيث مكلفة بما يلي: تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية الأبحاث وإعداد الإحصائيات اللازمة و ضمان تسيير وسائل تدخل فرق الرقابة الجبائية وكذا تنفيذ برامج الرقابة والمتابعة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها.

د_ المركز الجهوي الاعلام و الوثائق في ثلاث (3) مديريات فرعية

– المديرية الفرعية لبحث عن المعلومات الجبائية ؛

– المديرية الفرعية للمعالج و المعلومات و تحليلها؛

– المديرية الفرعية لإدارة الدوائر الاعلامية وتنظيمها.

هـ_ المديرية الولائية للضرائب: تتكون هذه المديرية من 05 مديريات فرعية وهي:

– المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

– المديرية الفرعية للتحصيل؛

– المديرية الفرعية للمنازعات؛

– المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛

– المديرية الفرعية للوسائل.

و_ مركز الضرائب والمركز الجوارى للضرائب: يضمن ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين

– مصلحة الرئيسية للتسيير؛

– مصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: تتكفل بمراقبة العامة والبحث وتجمع المعلومات

الجبائية وتوزيعها وتظم 04 مصالح: مصلحة البطاقات والمقارنات؛ مصلحة البحث عن

المادة الخاضعة؛ مصلحة التدخل؛ مصلحة المراقبة؛

– قباضة؛

– مصلحة الاستقبال و الاعلام؛

– مصلحة الاعلام الالي.

المبحث الثاني : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

نص المشرع على نوع آخر من التحقيق أو المراقبة وهو ما سمي التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، الذي يطبق على الأشخاص الطبيعيين بنسبة لضريبة على الدخل الإجمالي IRG نص عليه لأول مرة في قانون المالية لسنة 1992 من خلال المادة 131 مكرر¹، من قانون الضرائب المباشرة، محولة الى المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية

المطلب الأول: مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة والفرق الموكلة به

"يمكن لأعوان الإدارة الجبائية ان يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي"². وقبل الخوض في تعريف التحقيق المعمق للوضعية الشاملة يجب اولا تعرف على الضريبة على الدخل الاجمالي.

أولا : الضريبة على الدخل الإجمالي

لقد أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991، وقد قدم المشرع الجزائري في المادة الأولى من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" تعريفا لهذه الضريبة: «تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي" تطبق هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف³ وتتسم هذه الضريبة بالخصائص التالية:

ضريبة مباشرة: أي أن المكلف بها لا يمكنه نقل عبئها إلى الغير؛

ضريبة سنوية: بحيث تفرض مرة واحدة على الدخل المحقق في سنة؛

ضريبة وحيدة: بحيث تجمع مختلف أصناف الدخل الصافي للمكلف وتفرض عليه ضريبة واحدة في السنة.

ضريبة تصريحية: بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي بجميع مداخله إلى مفتشية الضرائب التابعة لمكان إقامته قبل الفاتح أفريل من كل سنة.

¹ جريدة الرسمية رقم 65 المؤرخة 18/12/1991، قانون رقم 25/91.

² المادة 21-1 قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

³ المادة 1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره .

1. مجال التطبيق¹ :

أ_ الأشخاص

- الأشخاص الطبيعيين؛
- أعضاء شركات الأشخاص وأعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة فيها؛
- أعضاء الشركات المدنية والخاضعة لنفس نظام الذي تخضع له شركات التضامن

ب_ المداخل الخاضعة

- أرباح المهن غير التجارية (المهن الحرة)؛
 - المداخل الفلاحية؛
 - المداخل المحققة من إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية (العقارات)؛
 - مداخل رؤوس الأموال المنقولة؛
 - الرواتب، الأجور، المعاشات والربوع العمرية.
2. معدلاتها: تحسب الضريبة إما حسب الجدول التصاعدي أو بواسطة النسبة حسب الحالة
- أ_ جدول التصاعدي:

جدول رقم (02): التصاعدي للضريبة على الدخل الاجمالي

معدل الضريبة	قسط الدخل الخاضع بدينار
0%	لا يتجاوز 120.000
20%	120.001-360.000
30%	1.440.000-3660.001
35%	أكبر من 1.440.000

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة، المادة 104

ب_ معدلات الاقتطاع من المصدر: توجد عدة معدلات للضريبة ومن أهمها

- ربوع رؤوس الاموال المنقولة 10% (ضريبة محررة) بنسبة للمداخل الموزعة 50%
- عوائد لسندات المجهولة لاسم، 10% عوائد الديون وكفالات...
- الأجور والمرتبات: تخضع للجدول، 10% بنسبة للعلاوات المردودية و المكافآت ..
- المداخل الإيجارية: 7% بنسبة ارادات الإيجارات المخصصة استعمال السكني

¹ نظام الجبائي الجزائري ، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية، الجزائر، 2015، ص: 2.

15% بنسبة ايرادات للمحلات التجارية والمهنية وكذا قاعات الحفلات والسرك

ثانيا : مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يعرف ب: " مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات، ما بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف (شخصي طبيعي) بالنسبة إلى تلك المحققة فعلا"¹.

وعرف على أنه "مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة"².

وعرفت كذلك " عمليات التي ترمي إلى الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي التأكد من التصريحات على الدخل العام"³.

حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، ومن خلاله يقوم بمراقبة مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية، والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وكذلك في بعض الحالات خاصة عندما تكون هناك مؤشرات قطعية تسمح بكشف الغش الموجود على مستوى الوضعية الشخصية للمستغل أو الشركاء بالنسبة للضرائب على المداخل، ومنه فإنَّ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يسعى إلى تحقيق هدفين رئيسيين وهما:

- التحقق من صحة المداخل المصرح بها بالنسبة للضريبة على الدخل ؛
- مراقبة تجانس هذا المدخول مع الذمة المالية، وضعية الخزينة، وعناصر الثراء من المسكن العائلي حسب الشروط القانونية.

ثالثا: الفرق المكلفة بالتحقيق

فإنه توكل مهمة التحقيق إلى مجموعة من الأعوان المحققين، الذين يتألفون من نائب المدير، رئيس فرقة التحقيق، المحققين، حيث أن لكل طرف من فرقة مهامًا مسندة إليه.

¹ ولهي بوعلام، "تحو الاطار المقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من الازمة حالة الجزائر"، مرجع سبق ذكره.

² بشري عبد الغاني، مرجع سبق ذكره، ص: 120 .

³ سهيلة غصفي، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

1. **نائب المدير:** هو المسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوماً بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

2. **رئيس فرقة البحث والتحقيق:** إنَّ القانون يستوجب أن يكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي، ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولاً عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضاً مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقته، ويتدخل أحياناً عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين

3. **المحققين:** حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين لرتبة مراقب وبطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب، مكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها، مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف نائب المدير تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.¹

المطلب الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف

لقد منح المشرع الجبائي مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة، وهذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية، بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بينهما، لذا فالحقوق الممنوحة للمكلف مرتبطة بجانبين هما:

¹ نجاة نوي، مرجع سبق ذكره، ص: 43-44.

أولاً: الضمانات المتعلقة بسير التحقيق

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

1. لإعلام مسبق: بحيث أنه لا يمكن أن تجرى عملية الرقابة دون أن يكون المكلف على دراية وعلم مسبق، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول.¹

2. إرسال ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية: قبل الخوض في عمليات التحقيق إجباراً على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخصة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين.

3. الإستعانة بمستشار: يحق لكل مكلف بالضريبة أن يستعين أثناء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بمستشار من اختياره، وهذا قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية.²

4. تحديد مدة الرقابة: لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة (01)، اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق وتمدد في حالة اكتشاف نشاط خفي عند إجراء التحقيق إلى سنتين (02).³

5. عدم تجديد التحقيق: عند إتمام عملية التحقيق في الوضعية الشخصية خاص بمدة معينة بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي، وفيما عدا الحالة التي استعمل فيها المكلف طرقاً تديسية أو أدلى بمعلومات خاطئة أو غير كاملة أثناء التحقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد.⁴

6. النقاش الشفوي والحضوري: تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، ينبغي إجراء مناقشة شفوية وحضورية مع المكلف بالضريبة المحقق معه أثناء التحقيق وكذا مع نهايته.⁵

¹ المادة 21-3، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

² نفس المادة، نفس المرجع.

³ المادة 21-4، نفس المرجع.

⁴ ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مديرية العامة الضرائب، وزارة المالية، الجزائر 2013، ص:34.

⁵ مرجع نفسه، ص:35.

ثانيا: الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم

فإن المكلف بالضريبة يستفيد من ضمانات أخرى متعلقة بالتقويمات تتمثل في:

1. الإشعار بالتقويم: يتعين على إدارة الضرائب في أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج، وذلك حتى في غياب إعادة تقويم، في رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصلاً ومعللاً بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، ومبيناً فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوماً، بالطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من المدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق و المراجعات¹

2. حق الطعن: تطبيقاً لمبدأ العدالة الضريبية يحق للمكلف الاحتجاج على بعض الضرائب المفروضة عليه المنشأة من طرف المحقق حيث منح المشرع للمكلف إمكانية الطعن في النتائج من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية².

المطلب الثالث: إعداد وتنفيذ برنامج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

إن أي عملية رقابية يجب أن تسبقها مرحلة تحضيرية لتهيئة الأرضية الكافية لانطلاقها لذا فإن البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب يهدف إلى تحقيق نسبة 5% من الملفات المعروضة، وهذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات والإمكانات المتاحة للمصالح الضريبية³

أولاً: إقتراح برامج التحقيق

حيث يتم إعداد برامج التحقيق إنطلاقاً من سلسلة إقتراحات الهيئات التابعة للإدارة الجبائية وذلك اعتماداً على معايير خاصة لإختيار الملفات الواجب إخضاعها للتحقيق.

1- إقتراحات ملفات التحقيقات: حيث تقوم مفتشية الضرائب بانتقاء أولي للملفات الخاضعة للتحقيق من بين الملفات التي تحصل عليها وذلك بالاعتماد على معايير خاصة، بعدها يتم إرسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب، للقيام بانتقاء أولي ثاني للملفات وبعد يتم

¹المادة 21-5، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

² ونادي رشيد، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،

غير منشورة، 2002، ص: 29-30.

³ Ministère de finances/ direction recherches vérifications، Circulaire N° 135/MF/DGI، du 15/02/2000.

إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب، تقوم هذه الأخيرة باختيار الملفات الواجب البحث فيها وذلك للحصول على القائمة المؤقتة للمكلفين ثم يتم تحويلها إلى مديرية البحث والمراجعات، بالذات إلى المديرية الفرعية للبرمجة، التي تقوم بدراسة وتحليل الاقتراحات معتمدة في ذلك على معايير خاصة، كما يدخل في برامج التحقيق الملفات التي تقترحها الفرق المختلطة، وكذا الملفات التي تقترحها المديرية المركزية الخاصة ببعض المكلفين خارج البرنامج إذا رأت ضرورة ذلك مع تقديم الوثائق التبريرية اللازمة، وقبل إرسال القائمة النهائية للمكلفين المقترحين للتحقيق إلى المديرية المركزية، على رئيس مكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية التأكد من صحة إقامة المكلفين في العناوين المتوفرة عند المصالح الجبائية وذلك لدى المفتشيات المعنية، علما ان القائمة المقترحة يجب أن ترسل الى مديرية البحث والتحقيقات قبل 20 نوفمبر¹.

2- معايير إختيار الملفات: تخضع عملية الاختيار لمقاييس مختلفة ومتعددة أهمها:

- الأشخاص الذين بين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بـ(IRG) وجود تناقضات بين المداخل المصرح بها و المصارف الهامة الجلية التي قاموا بها؛
- الأشخاص الذين خضعوا للمراجعة في المحاسبة ولم ينتج عنها تسوية تعكس الحقيقة ؛
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، لكن مصدر حياتهم يظهر مؤشرات وجود مداخل هامة مخفية.²

– تخضع مؤسسات المهن الحرة إلى التحقيق إذا توفرت معلومات تسمح بمعرفة القيمة الحقيقية لرقم الأعمال³.

و تبقى هذه المعايير على سبيل المثال لا على سبيل الحصر ولذا تبقى إمكانية البرمجة مطروحة للمدراء الولائية تبعا لمؤشرات أخرى.

ثانيا: إعداد برنامج التحقيق

بعد حصول مديرية البحث و المراجعات على الملفات المقترحة للتحقيق وبعد دراستها تقوم مديرية الفرعية للبرمجة خلال الأسبوعين الأولين من شهر أكتوبر ب:

- برنامج التحقيق المحلي: حيث يتم تنفيذه على مستوى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

¹ Minstère de finances/ direction générale des impôts, Arrête du 11/04/1991

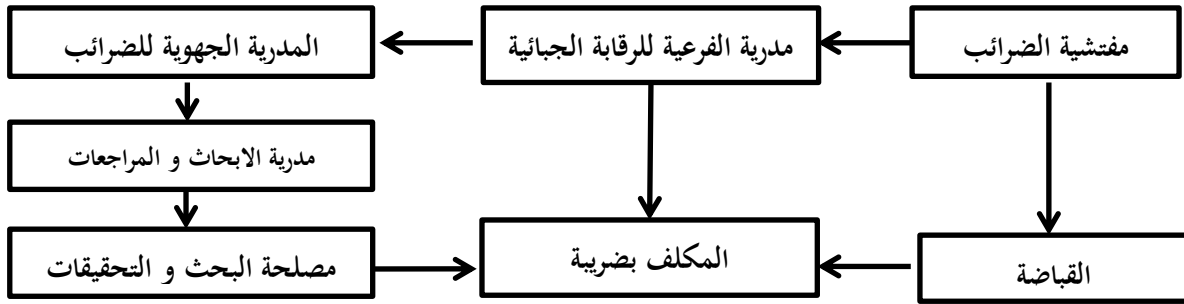
² ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره.

³ المديرية العامة للضرائب، قرار رقم 38 مؤرخ 1997/02/27، متعلقة باختيار الملفات.

- برنامج التحقيق المركزي: منفذ من طرف مصلحة البحث و المراجعات

حيث تسند الى مديرية الضرائب الولائية الملفات التي يقل رقم أعمالها للسنوات الأربعة الأخيرة عن أربعة ملايين دينار بنسبة للمؤدين الخدمات و المهن الحرة، عشرة ملايين بالنسبة للنشاطات الأخرى، أما الملفات التي أو يعادل رقم أعمالها للسنوات الأربعة الأخيرة المبالغ المذكورة أعلاه إلى مصالح البحث و المراجعات كما تعد من مهمتها الملفات التي تشكل صعوبة التحقيق فيها على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وكذا الملفات التي تعد محل نزاع بين أصحابها و الهيئات الضريبية وتجدر الإشارة إلى انه لا يمكن الشروع في التحقيق قبل مصادقة المديرية المركزية و ذلك قبل 15 ديسمبر¹.

شكل رقم (03): برمجة الملفات الخاضعة للرقابة داخل هياكل الادارة الجبائية



المصدر: بوشرى عبد الغني، "فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

مرجع سابق، ص: 143

ثالثا: تنفيذ برامج التحقيق ومراقبته

1- تنفيذ برامج التحقيق: بعد إعداد برامج التحقيق والموافقة عليها من طرف المديرية المركزية، يشرع في تنفيذها ومتابعة تنفيذها من قبل هيئات مكلفة بذلك، وهي محلية أو مركزية حسب اختصاص كل منها:

أ- على المستوى المركزي: على هذا المستوى، تقوم مصلحة البحث والمراجعات بعملية تنفيذ برامج التحقيق، حيث يتم تشكيل فرق على مستوى المصالح، على رأس كل فرقة رئيس يتم اختياره من بين المفتشين المركزيين، وتلزم الفرق المركزية بمسك بطاقات المكلفين التي ترسل شهريا إلى مديرية البحث والمراجعات، كما ترسل التقارير والإحصائيات إلى مديرية البحث

¹عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص: 69.

والمرجعيات في 31 جويلية بالنسبة لما هو يتعلق بالسداسي الأول، وترسل في 31 جانفي كذلك كأقصى حد بالنسبة للسداسي الثاني¹.

ب- على المستوى المحلي: يتم تنفيذ برامج التحقيق من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية المتواجدة على مستوى مديرية الضرائب الولائية، حيث تتم عملية التحقيق عن طريق أعوان مؤهلين الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، حيث تسند لكل عون 4 إلى 5 ملفات تحقيق سنويا، وعلى كل مراقب جبائي تنفيذ العمليات المستندة إليه واحترام إجراءات التحقيق، وحقوق المكلفين ومسك بطاقة المكلف التي يتم تسجيل فيها كل المعلومات الخاصة به وإرسال هذه البطاقات شهريا إلى المديرية الجهوية للضرائب².

2- مراقبة تنفيذ برامج التحقيق يتم مراقبة تنفيذ البرامج على مستويين

أ- على المستوى المحلي: يتم تنفيذ برامج التحقيق على المستوى المحلي من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، إلا أن مراقبة تنفيذها يكون من قبل المديرية الجهوية للضرائب، بطريقة إحصائية وحقيقية، وتبليغ الهيئات القائمة على عملية الفحص بكل الملاحظات والاقتراحات من أجل تحسين الإجراءات وتجنب ارتكاب نفس الأخطاء وتوحيد طرق التدخل والتقويم على المستوى الوطني، وتتمثل المراقبة الإحصائية وبصفة سداسية، يجب أن تعد وترسل هذه الإحصائيات إلى المديرية الجهوية للضرائب في 31 جويلية إلى المديرية الجهوية للضرائب وفي 31 أوت إلى المديرية المركزية بالنسبة لما هو متعلق بالسداسي الأول، أما بالنسبة للسداسي الثاني، ترسل في 31 جانفي إلى المديرية الجهوية للضرائب، وفي 28 فيفري إلى المديرية المركزية كحد أقصى أما المراقبة الحقيقية لعملية تنفيذ البرامج، فتم أثناء التحقيق بعين المكان، حيث يتم إرسال ملف يحتوي على: بطاقة انطلاق الأعمال؛ الإشعار بالتحقيق؛ التبليغ الأولي لعملية التحقيق؛

ب- على المستوى المركزي: عند قيام مصلحة البحث والتحقيق بتنفيذ البرامج، يتم مراقبة تنفيذها مراقبة حقيقية أو إحصائية، إذا يتم على مستوى مديرية البحث والمرجعيات، متابعة تنفيذ برامج التحقيق من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية التابعة للمديرية وتكون هذه مراقبة حقيقية ومراقبة إحصائية تقوم بها المديرية الفرعية للبرمجة³.

¹ Ministère de finances/ direction recherches vérifications, Bulletin des Services Fiscaux, Edition Print N° 19, Mars 2000, P 39

² Ministère de finances / direction générale des impôts // direction recherches vérifications / Note N° 2084 Mars 2000, P 39

³ مصباح اونيس، التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة المسيلة، 2011، ص: 20.

المبحث الثالث : تقنيات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

إن إعادة تكوين المداخل المحققة من قبل المكلف، هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية وعناصر مسار الحياة، وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة، عبر خطوات قانونية يجب اتباعها

المطلب الأول: التقنيات المستعملة في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة

حيث يقوم المراجع الجبائي بعمليات تقنية للكشف عن الفارق بين الدخل المصرح به والمحقق فعلا، وفي هذا الإطار يعتمد على التقنيات التالية:

أولا: تحليل الحسابات المالية

إن هذا التحليل يشكل مرحلة تقنية لهذا النوع من المراجعة، فمراقبة التدفقات المالية تسمح بتحليل التجانس الكلي، بهدف الكشف عن المداخل الغير المصرح بها المتأتية من أنشطة معروفة او غير معروفة، ومن خلال هذا يستطيع المراجع إستعمال طريقتين هما¹:

1- تحليل الرصيد الدائن للبنك : فتحليل الدائن البنكي له هدف وهو إحصاء المساهمات المالية عن طريق الموازنة النقدية ومقارنة المداخل الدائنة من الحسابات البنكية مع المداخل المصرح بها، وهذا لتقديم حصة الدائن الذي لم يتم تفسيره، يعني أن الدائن لا يتناسب مع مدخول معروف لدى المصلحة، فالمراجع يقوم في أول خطوة بعزل الدائن الصافي ثم مقارنة الدائن الصافي مع المداخل المعروفة حسب الجدول الآتي:

جدول رقم(03): تحليل رصيد البنك

البيانات	201N	201N+1	201N+2	201N+3
- مجموع الدائن الصافي: الدائن الذي تم تفسيره (مدخول متحصل عليه من الحسابات البنكية المعنية)	-	-	-	-
الرصيد = الدائن غير المفسر	-	-	-	-

المصدر: ولهي بوعلام، "اثر مردودية المراجعة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، مرجع

سابق، ص79

¹ مديوني سعد احمد، الاصلاح الجبائي في الجزائر ودور مصالح المراقبة في محاربة الغش، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة تلمسان، 2013، ص:139.

حيث أن المكلف يستطيع أن يوضح شفويا أو كتابيا مصدر بعض الشيكات الغير مفسرة و لهذا يجب معرفة الدائن الغير مفسر بالنظر إلى المداخل المعروفة، هذا التحليل الدقيق و يظهر ثلاث وضعيات أمام المحقق وهي:

- مجموع الدائن الصافي أكبر من المداخل المعروفة: و هو ما يعني أن هناك مداخل غير معروفة يجب تفسيرها.

- مجموع الدائن الصافي يساوي المداخل المعروفة: و هو ما يعني ضرورة مواصلة البحث خاصة الحسابات النقدية .

- مجموع الدائن الصافي أقل من المداخل المعروفة: و هو ما يعني أن المكلف يملك حسابات غير معروفة من طرف المصلحة، او تحصل على مداخل نقدية¹.

2- تحليل المدين البنكي: خلافا لتحليل الدائن البنكي، فإن تحليل مدين يركز على المتاحات وبالتالي الحياة الخاصة للمكلف، فالمحقق يمكنه فحص العمليات المدينة عن طريق دفتر الشيكات المستعملة والمقدمة من طرف المعني وكذا المستفيدين من السحب والشيكات المسحوبة، وعلى أية حال فإن تحليل المدين البنكي يسمح ب:

- بإحصاء السحب النقدي؛

- إحصاء نفقات مسار الحياة عن طريق البنك؛

- إحصاء نفقات مسار الحياة الغير معروفة؛

- تحديد تمويل الذمة المالية وتسجيل عناصر معروفة غير ممولة أو عناصر معروفة².

ثانيا: الموازنة النقدية:

ان تحليل الحسابات المالية يتم بمساعدة هذه الموازنات التي تسمح بمقارنة الدائن البنكي مع المداخل المصرح بها وتحديد رصيد الموازنة للنقد و بعد ذلك يتم تجميع النتائج في موازنة شاملة للخزينة، هذه الموازنة تأخذ الشكل التالي³:

¹طالبي محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 120.

²ولهي بوعلام، "اثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص: 68.

³نفس المرجع ، نفس الصفحة

جدول رقم(04): الموازنة النقدية

النقد المتحصل عليه	النقد المستعمل
- إيرادات نقدية معروفة	- نفقات نقدية مبيّنة
- سحب نقدي على الحسابات البنكية(البنك، صندوق التوفير، ح ج ب، حساب جاري للشركاء حساب جاري لدى المؤسسات)	- نفقات نمط المعيشي مقيمة نقدا
- عمليات مالية محققة نقدا	- مساهمة نقدية على الحسابات المالية
- تسديد القروض	- تسديد القروض
- إقتطاعات صافية تتم نقدا في المؤسسة	- مساهمة صافية محققة نقدا داخل المؤسسة

المصدر: طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره ص 122

حيث يقوم المراجع بمقارنة النقد الذي يمكن أن يحوزه المكلف إنطلاقا من موازنة وكذلك من المدين والدائن للحسابات البنكية، هذه المقارنة تقودنا إلى ظهور (03) حالات هي:

- توازن الموازنة: يصبح فحص الحسابات البنكية وموازنة الخزينة ضروري.
 - رصيد الدائن: متأتي من وجود مداخل نقدية غير معروفة ، يستدعي المزيد من البحث.
 - رصيد مدين: هذا يدل على التقييم للمسار الجبائي، إستثمارات عينية أو ممتلكات إدخار¹.
- ثالثا: الخزينة الخاصة:

تستعمل عندما يمارس المكلف نشاط تجاري بشكل فردي محدد حسب نظام الربح الحقيقي ونفس الشيء عندما نريد تقديم موازنة الخزينة الخاصة بالمسيرين والشركاء الأساسيين للمؤسسة فموازنة الخزينة تأخذ جانبيين حسب الجدول التالي:

¹ بشري عبد الغاني، مرجع سبق ذكره،ص:153.

جدول رقم (05): اعادة التقييم من خلال الصندوق الخاص

المتاحات المستعملة	المتاحات المستخرجة
<ul style="list-style-type: none"> - رصيد الحسابات البنكية، الحساب الجاري المفتوح باسم المكلف أو أفراد عائلته. - المساهمات داخل المؤسسة. - مصاريف الصيانة وتهيئة المباني الشخصية، أشغال إعادة البناء، أو التوسعة للأماكن. - المصاريف المستعملة في يشغل والإقامة الثانوية - حيازة المباني أو مصاريف البناء - القروض المتفق عليها مع الغير، عوائد الربوع والمعاشات، إعادة تسديد القروض، عليها. - المداخل والإيرادات الناتجة من الخارج مع التطبيق الجيد للاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي 	<ul style="list-style-type: none"> - رصيد الحسابات البنكية أو البريدية ودفاتر وحسابات الإدخار المفتوحة باسم المكلف أو أفراد عائلته. - التنازل عن المباني الشخصية ومجموع المبالغ المتحصل عليها من سعر البيع - القروض الشخصية المبالغ المتحصل عليها من القروض الشخصية بشرط توفر الشروط القانونية - إعادة تسديد القروض المتفق عليها - تغيرات حساب المستغل في مؤسسة أو أفراد عائلته. - الحصول على علاوة التأمين أو التخفيض الضريبي

المصدر :

- بوشري عبد الغني،"فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر مرجع سابق، ص:151.

- ولهي بوعلام،"اثر مردودية المراجعة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ،مرجع سبق ذكره، ص: 69- 70.

كل هذه المصاريف يجب تبريرها بوثائق أو عقود أو تصريحات لكي يتم قبولها، حيث مصاريف مسار الحياة تكون حسب الوضعية الاجتماعية للمكلفين مع الأخذ في الحسبان عدد الأشخاص الذين يعيشون معه ¹.

- في حالة التوازن او المتاحات المستخرجة اكبر من المتاحات المستعملة ينتقل المراقب الى تحليل اخر اذا كان متأكد من حالة التدليس

- حالة المتاحات المستعملة اكبر من المتاحات المستخرجة وجود مداخل مخفية يجب ان يقوم المراجع الى تحليل الحسابات البنكية وفحص موازنة الخزينة

¹ طالبي محمد ،مرجع سبق ذكره، ص 125.

رابعاً: طريقة الموازنة الشاملة (الصندوق الشامل)

في حالة تعذر الفصل بين الخزينة الشخصية والخزينة التجارية، على المراجع الإستناد الى الموازنة الشاملة ويتعلق الأمر بالحالات التالية:

- الأرباح والمداخيل المحددة جزافياً؛
- غياب المحاسبة؛
- عدم مصداقية المحاسبة¹.

وفي الجدول التالي صورة واضحة لطريقة الصندوق الشامل

جدول رقم(06): طريقة الموازنة الشاملة

ج- المصاريف :	أ- المقبوضات أو التحصيلات :
<ul style="list-style-type: none"> - دفع (مخالصة) الضرائب المهنية. - شراء المعدات و المنقولات أخرى خلال الفترة - مصاريف تمت لحيازة المنقولات. - المخزون في نهاية الفترة . - الرصيد النهائي الموجب أو السالب للحسابات الحقوق والديون في نهاية المدة. 	<ul style="list-style-type: none"> -الأرباح الصناعية و التجارية المقدرة جزافياً. -بيع المعدات والمنقولات أخرى خلال الفترة. -الإهلاكات المأخوذة لتقديم الربح الصافي الخاضع -المخزون في بداية المدة. -الرصيد الصافي الموجب أو السالب لحسابات الحقوق والديون في بداية المدة.
د- حسابات الخزينة المهنية	ب- حسابات الخزينة
<ul style="list-style-type: none"> رصيد النهاية لحساب الصندوق المهني. - الحسابات البنكية . - الحساب الجاري البريدي. - الحسابات المودعة لدى الخزينة. - دفتر التوفير والإحتياط. 	<ul style="list-style-type: none"> رصيد البداية - الحسابات البنكية. - الحساب الجاري البريدي. - الحسابات الموضوعة في الخزينة. - دفتر التوفير والإحتياط.

المصدر: ولهي بوعلام، "اثر مردودية المراجعة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، مرجع

سبق ذكره، ص70

خامساً: التقييم الجزافي الأدنى للمداخيل الخاضعة حسب عناصر المسار الحياتي

إن التقييم الجزافي الأدنى لعناصر المداخيل الخاضعة حسب بعض عناصر المسار الحياتي محددة ومرقمة حسب ما تنص عليه المادة 98 من (ق،ض،م)، يستخرج الفارق إنطلاقاً من المداخيل المقدرة جزافياً، حسب الجدول التالي:

¹ولهي بوعلام، "اثر مردودية المراجعة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص70

جدول رقم(07): التقييم الجزافي الأدنى للمدخول

عناصر طريقة المعيشة	الدخل الجزافي المطابق
محل الإقامة الرئيسي باستثناء المحلات مهنية.	3 مرات القيمة الإيجارية الحالية السارية.
محلات الإقامة الثانوية.	8 مرات القيمة الإيجارية الحالية.
خدمة المنزل لكل شخص يقل عمره عن 60 سنة	15.000 دج بالنقطة المرجعية
السيارات الخاصة بنقل الأشخاص ويخضع الأساس المحدد بهذه الكيفية بنصف مبلغه بالنسبة للسيارات المخصصة أساسا للإستعمال المهني ولا يطبق هذا التخفيض إلا على سيارة واحدة	قيمة السيارة مع تخفيض بنسبة 20% بعد استعماله لمدة سنة، ونسبة إضافية قدرها 10% عن كل سنة استعمال خلال السنوات الأربع التالية
عربات سكن	نفس الشيء
سفن النزهة ذات محرك ثابت أو متنقل أو قوارب آلية ذات قوة حقيقية قدرها 20 حصانا بخاريا على الأقل والمقيمة بمبلغ 8000 دج على الأقل.	6.000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل 2.000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل
سفن النزهة الشراعية المزودة بمحرك ثانوي أم لا، والتي تبلغ حمولتها 5 أطنان على الأقل وفق المقاييس الدولية	16.500 دج حسب المعدل الرسمي لدليل 3.000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل 6,000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل
عن الطنات الخمسة الأولى.	
عن كل طن إضافية	
▪ من 6 أطنان إلى 25 طن	
▪ ما فوق 25 طن	

المصدر: المادة 98، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المطلب الثاني: التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

تعتمد عملية التحضير على إجراءات ضرورية تسبق عملية التحقيق هي

أولاً: سحب وفحص الملف الجبائي

على المراجعين أن يباشروا بسحب الملف الجبائي للخاضع للضريبة، والموجود على مستوى المفتشية* المسؤولة بمتابعة هذا الملف حتى قبل تقديم الإشعار بالتحقيق، ولذلك لفحص مختلف المعلومات التي يضمها، إضافة إلى إمكانية فحصهم مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع المكلف¹.

1. **الملف الشخصي الوثائقي الشخصية:** فالتحقيق في الوثائق الشخصية يسمح بوضع الملف بشكل منتظم وأنه غير ناقص ولهذا يجب تفحص العناصر التالية:

- نظام التصريح الخاضع له؛

- إحصاء التصريحات المسجلة والإعذارات الموجهة إليه؛

- مراقبة الأسس الفعلية الكلية بالنسبة للمداخيل المصرح بها،

- خصائص موطن التكليف الجبائي، تكوينه، العنوان، النشاط ... الخ².

أ_ **الوثائق الأخرى (الممتلكات - النشاط)** فهي ممسوكة عوضاً عن وضعية بعض الممتلكات، أو النشاط الممارس، وتسمح للعون المحقق بالحصول على معلومات ضرورية من عناصر الذمة المالية للمكلف والحصول على معلومات تخص أهمية وتغير المركز المالي (الذمم العقارية).

2. **فحص ملفات أخرى:** ذلك أن إخفاء المداخيل يمكن أن يتم عن طريق توسط بعض

المؤسسات التي يكون للمكلف فيها مصلحة، الشيء الذي يدفع المراقب الجبائي على فحص

ملف هذه المؤسسة، كما يمكن فحص ملفات الأشخاص الذين يكونون الموطن الجبائي، وهو

ما يعني أنه يجب مراقبة ملفات المكلف وضعيته و يتعداه إلى الأشخاص الذين يعيشون معه

في نفس المكان والذين تم إخضاعهم لحسابه فيما يخص الضريبة على المدخول، ويكون

فحص الملف الجبائي لغرض³:

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

¹ طالبى محمد، مرجع سبق ذكره ص: 112.

² نفس المرجع، ص: 113.

³ نفس المرجع، نفس الصفحة

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب؛
- التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل؛
- استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات، المحلات التجارية...)
- التأكد من أنّ كشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة؛
- مراقبة إن كان الخضوع للضريبة قد احتوى مجمل المداخل وذلك بفحص كشوفات الضريبة، ونسخ الإنذارات المطلوبة من المكلف.
- وهذه الدراسة تسمح للمحققين باستخراج مجمل التناقضات بين المداخل المصرح بها، والعناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتحقيق.

ثانيا : إبلاغ المكلف بالضريبة

يقوم المراجع الجبائي بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف المعني بعملية الرقابة، يعلمه فيه عن خضوعه لهذه الأخيرة، مع منحه مدة 15 يوماً للتحضير، وهذا الإشعار يجب أن يحدد بشكل ضروري بعض العناصر مثل سنوات التحقيق، إمكانية الإستعانة بمستشار من إختياره، وعند إرسال أو تسليم هذا الإشعار، يجب أن يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مع تقديم بطاقة معلومات من صنف -70 bis- يملؤها المكلف مع ملاحظة عدم إجباره على ملئها¹.

ثالثا :جمع المعلومات من المصالح الخارجية:

وذلك باستخدامه لحقوقه الإدارية التي منحها له المشرع الجبائي كحق الإطلاع، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة، لأجل الحصول على معلومات وتوضيحات يعتمد عليها في تحقيقه².

1.البحث عن المعلومات: إن المعلومة الجبائية تشكل دعامة لتطبيق إجراءات التحقيق والتي لا يتوصل إليها إلا بعد وجود المعلومات الصحيحة عن مداخل الشخص تحت التحقيق حيث يتم جمعها بطريقة مناسبة وإستغلالها بشكل دقيق، ويمكن بحثها عن طريق عناصر مسار الحياة ووضعية الذمة المالية، وكذا النفقات تتعلق بتلك التي قام بها الخاضع للتحقيق أو أعضاء من عائلته إما لتغطية الحاجات اليومية أو لغايات أخرى، ونظرا لتنوع

¹نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص 83

² طالب محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 112.

المعلومات وكذا مصادرها فإن البحث يكون بشكل متعدد وعلى عدة مستويات:

- إنطلاقا من إستمارة المعلومات (وضعية الذمة - سلسلة 07 مكرر) التي يجب أن تقدم للشخص تحت التحقيق رفقة الإشعار بالتحقيق.

- عن طريق إرسال طلب المعلومات الموجه إلى الأجهزة والشركات والمؤسسات الذين بحوزتهم المعلومات الجبائية المتعلقة بالمكلف .

- عن طريق تدخلات ميدانية عندما يتعذر الإجراءين الأوليين وعندما تكون المعلومة لها تأثير مباشر على الوضعية الجبائية الخاضع للضريبة (سحب ملف جبائي - فحص التسجيل المحاسبي للشركات التي يملكها أو الشركات التي له فيها مساهمات المبينة للعلاقات المالية بين المؤسسات والخاضع للضريبة تحت التحقيق) .

- الإلتماس من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهياكل المحلية والمركزية

2.تجميع المعلومات : فالمراجع يملك مسبقا العناصر الضرورية لإتمام مهمته على أحسن وجه ولإنجاز ذلك يجب عليه استشارة المصالح الإدارية التي تملك المعلومات الضرورية المتعلقة بالمكلف، وعليه فمن الضروري أن تفحص وضعيته بصفة شاملة ومتجانسة، فالمراجع الجبائي يجب أن يستقي المعلومات المتعلقة بالمكلف من مختلف المصالح الداخلية التي تسمح بمعرفة وضعية المكلف إتجاه دفع الضرائب، وبحث الحسابات الجارية المفتوحة بإسمه في محاسبة الشركات بمعرفة المبلغ وتغييراته¹.

أ- **بالنسبة للمصالح المختصة:** فالطلبات الموجهة إلى هذه المصالح يجب أن تسمح بالحصول على المعلومات الضرورية التي تسمح بمتابعة التحريات، وهي في بعض الأحيان ليست بداية للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية وإنما هي أساسا تهدف إلى كشف وإحصاء الحسابات المالية الحصول على معلومات تتعلق بالكلفة الحقيقية للحصول على الممتلكات العقارية (منازل - أراضي - رأس مال تجاري ... الخ) .

ب- **معرفة الحسابات المالية**

■ **الحساب البنكي :** إن إحصاء الحسابات البنكية يجب أن يقود لزيادة التعمق في البحث على كل الأشخاص الأعضاء المسكن الجبائي وكذا وضعية الإقامة الثانوية

¹طالبني محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 113 .

■ **الحساب المفتوح على مستوى الخزينة العمومية:** يجب التأكد من أن الحسابات المفتوحة على مستوى محاسب الخزينة العمومية هي بإسم المكلفين المذكورين، وذلك بإرسال طلب إلى الخزينة الولائية، كما يمكنه الإطلاع على مختلف حساباته المالية المتواجدة في العديد من المؤسسات، كمصلحة البريد، الخزينة العمومية، الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط إضافة إلى مراقبة الأسهم التي قد توجد في بعض الشركات، وكذا الأموال المتحصلة من جراء بيع العقارات أو المنقولات.

■ **المعلومات الأخرى الخارجية:** فإن الإدارة الجبائية وعن طريق التحقيق تستطيع الحصول على المعلومات عن:

- طريق المجالس القضائية والمحاكم؛
- طريق مختلف المصالح الولائية؛
- طريق المؤسسات المالية؛
- طريق مصالح الأمن، الجمارك¹.

رابعاً: إعداد الميزانية الشكلية:

بعد إجراء فحص الملف الجبائي وكذا المعلومات المتحصل عليها، يقوم المحقق بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصلة، هذه الميزانية لها دور أولي في تحديد درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصلة من أجل إظهار الدخول غير المصرحة، أما هدفها الثاني فيتمثل في فحص تغييرات الذمة والمتاحات من جهة، ومن جهة أخرى قروض الحسابات المالية، حيث تعمل على توجيه المراقب إلى طريقة السير المتبعة من أجل:

- إتمام المعلومات المتحصل عليها؛
- اكتشاف المعطيات الناقصة؛
- إعادة توجيه البحوثات².

¹ كويسي عبد الكريم، "الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري واقع وأفاق 2000-2005"، مذكرة لنيل شهادة الدراسات العليا في الجبائية، غير منشورة المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، 2005، ص: 74 .

² توي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص: 83.

المطلب الثالث: سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

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

أولاً: اللقاء الأول مع المكلف:

في التاريخ المحدد على الإشعار بالتحقيق يستقبل المراجع الجبائي المكلف المراد التحقيق معه، حيث يبين له حقوقه وواجباته من خلال هذه العملية وعلى اية حال فإن المراجع الجبائي يستطيع في هذه المقابلة أن يتأكد من:

- المعلومات الشخصية للمكلف (الهوية - مكان الازيداد -... الخ)؛
- أعضاء المسكن الضريبي، عددهم وضعيتهم الاجتماعية؛
- مكان الإقامة الرئيسي والثانوي إن وجدت¹.

وفي كل الأحوال المراجع الجبائي يجب أن يكون متفهم ومتفتح على المناقشة، بحيث تكون موجهة لتقديم معلومات عامة، مثل طلب توضيحات إضافية عن الحالة المدنية، الأعباء العائلية، وكذلك معلومات إضافية عن ذمته المالية، وبعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف، فإن المراجع يدخل في حوار مع هذا الأخير ليبيّن له أن هذا التحقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية، وفي كل الحالات فإنه ملزم بـ:

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

ثانياً: إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة:

إن إعادة تكوين المداخل التي بحوزة الشخص تحت التحقيق هي النتيجة المحصل عليها

¹ ولهي بوعلام، اثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص: 68.

تبعاً للتحقيق والإستغلال للمعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية للخرينة وعناصر المسار الحياتي، والمداخل المقصودة هنا هي تلك المحققة من طرف المكلف تحت التحقيق وكذا المتعلقة بكل الأشخاص الذين يقيمون معه، والمعروف أنهم تحت كفالته، وطرق إعادة تكوين الأساس تتغير حسب الحالة والتي تتلخص فيما يلي:

- تحليل الحسابات المالية؛
- تقديم موازنة الخزينة؛
- الموازنة الخاصة؛
- الصندوق الشامل؛
- للجوء إلى التقييم التلقائي.

التي تم التطرق إليها من خلال المطلب الأول من هذا المبحث

ثالثاً: طلب التوضيحات والتبريرات:

يمكن للمحقق طلب توضيحات وتبريرات حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات.

1. طلب التبريرات: حيث تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات التالية:

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

2. طلب التوضيحات: تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص أي نقطة واردة في التصريح، ويجب على المكلف تقديم شروحات وافية حول النقاط الغامضة المطلوب توضيحها، كما أن المراجع ملزم بأن يوضح للمكلف بأن لديه مهلة 30 يوماً للرد على هذه الطلبات، وفي حالة غياب الإجابة أو تأخرها يمكن للمراقب الجبائي اللجوء إلى طريقة التقدير الجزافي¹.

¹ميثاق المكلف بضريبة الخاضع للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص:32.

رابعاً: الإبلاغ بالنتائج:

بعد انتهاء المراقب من عملية التحقيق والمقارنة، قد يتوصل إلى نتيجتين، إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، أو رفضها إذا ثبت أن ما هو مصرح به كمداخل هي ليست حقيقية، وغير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكوين المداخل التي بحوزة هذا المكلف وكذا تلك الدخول المحققة من قبل الأشخاص الذين يعيشون معه، وطرق إعادة تكوين أساس الإخضاع كما تتغير حسب الحالة.

1. **التبليغ الأولي:** يقوم المراقب بإبلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بنتيجة المراقبة المتوصل إليها، ويجب أن يكون مفصلاً بأرقام وجداول، وبالكيفية التي تسمح له بفهم التقويمات المطبقة، حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه مدة 40 يوماً، ويجب أن يحتوي أساساً هذا الإبلاغ على ما يلي:

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي (عدم التصريح، تصريح خارج الأجال...)
- عدم التوافق بين الدخول المصرحة والمعاد تشكيلها؛
- طريقة وكيفية التقويم والتسويات المقترحة؛

2. **التبليغ النهائي:** وأخيراً يقوم المراجع بإعداد التقرير النهائي للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، الذي يحمل جميع المعلومات والملاحظات المسجلة حول عملية التحقيق، و ثم يقوم بإرسال نسخ منه إلى الجهات المعنية.¹

¹ المادة 21، "قانون الإجراءات الجبائية"، مرجع سبق ذكره.

خلاصة الفصل:

لقد كان ولازال المكلف بالضريبة يتهرب من دفعها، وفي هذا الإطار ظهرت الرقابة الجبائية التي لها عدة اشكال من بينها التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة حيث يقوم المراجع بجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الجبائية عن المكلف بالضريبة ويتبع المراجع في هذه المهمة الإجراءات القانونية اللازمة لذلك، حيث يقوم بمقارنة ما هو موجود في التصريحات المكلف وما هو موجود في الواقع، ويتم ذلك عن طريق مراقبة وضعيته الجبائية، حيث تعتمد هذه الرقابة على عدة تقنيات كتحميل الحسابات المالية موازنة الخزينة؛ الصندوق الخاص؛ الصندوق الشامل او للجوء إلى التقييم التلقائي في حالة غياب معلومات عن المداخل المكلف أو رفض منحها.

وعند انتهاء التحقيق يستطيع المراجع حينئذ أن يكتشف المخالفات والتلاعبات التي يمارسها المكلف، حيث يقوم بإعادة تشكيل الأساس الضريبية، إستنادا إلى الطريقة المناسبة، وكمرحلة أخيرة من مراحل التحقيق فإنه يتم إبلاغ المكلف بالنتائج المتوصل إليها وكذا كتابة التقرير النهائي.

الفصل الثالث :

دراسة حالة التدريس الفرعية

للمرغاة الرجائية بالمسيلة (2007-2014)

التمهيد:

بما أن المكلف يقوم بإيداع تصريحه حول أرقام أعماله ومداخيله التي حققها لدى مفتشية الضرائب، الذي قد ينجم عنه إخفاء بعض المداخيل وأرقام الأعمال المحققة، لذا يأتي دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية في كشف مواضع النقص والإخفاء من أجل تصحيحها وإعادة تأسيس الضريبة حسب المعطيات المحصل عليها من هذه الرقابة. لأجل ذلك ركزنا في الجانب التطبيقي على مساهمة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في محاربة التهرب من خلال التطرق إلى حالة مكلف تم إخضاعه للرقابة الجبائية وإحصائيات تخص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، وهذا من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة.

المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية (كنموذج).

المبحث الثالث: تقييم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب المسيلة:

تعتبر من بين المصالح الخارجية للمدرية العامة للضرائب فإن المديرية الولائية للضرائب تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك

المطلب الأول : تعريف ومهام المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة:

تم انشائها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 60/91 المؤرخ في 27 فيفري 1991، حيث تتكفل المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة بعدة مهام وتتفرع لعدة هيكل تسهر على تنفيذ أعمالها، حيث انها مكلفة بالمهام التالية¹

- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- إصدار جداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
- تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها؛
- إعداد جداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك؛
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛
- تنظيم جميع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها؛
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك؛
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛

¹ المرسوم الرئاسي رقم 60/91 المؤرخ في 27 فيفري 1991، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الضرائب

- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
- تكوين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه؛
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها؛
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.
- ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب؛

المطلب الثاني: الهيكل الإداري للمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية¹:

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية ، وتكلف بـ:

- تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار؛
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها؛

- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

حيث تعمل على تسيير: مكتب الجداول؛ مكتب الإحصائيات؛ مكتب التنظيم والعلاقات العامة؛ مكتب التنشيط والمساعدة

2. المديرية الفرعية للتحصيل، وتكلف بـ:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات و مراقبتها و متابعتها و كذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى؛

¹ الجريدة الرسمية، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق ل 21 فبراير سنة 2009 يحدّد و تنظيم

المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، من المادة 59 الى 87.

- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛

- التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛

- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

حيث تعمل على تسيير: مكتب مراقبة التحصيل؛ مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله؛ مكتب التصفية

3. المديرية الفرعية للمنازعات، وتكلف بضمان:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة و الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛

- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛

- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

حيث تعمل على تسيير: مكتب الاحتجاجات؛ مكتب لجان الطعن؛ مكتب المنازعات القضائية؛ مكتب التبليغ والأمر

5. المديرية الفرعية للوسائل، وتكلف بـ:

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

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

تعمل على تسيير: مكتب المستخدمين والتكوين؛ مكتب عمليات الميزانية النزاع؛ مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف، مكتب الإعلام الآلي

4. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: نتطرق اليه في المطلب الثاني بأكثر تفصيل

المطلب الثالث: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مهامها وتنظيمها

إنّ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البرمجة التابعة لمديرية البحث والمراجعات

اولا: مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4 مليون دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 10 مليون دج.

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

- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.

- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.

- تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية.

- البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة

- تقييم نتائج التحقيقات.

- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

ثانيا: تنظيم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

إنّ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تندرج فيها ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تنفيذ برامج التحقيق الجبائي وتتمثل هذه المصالح في:

1. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: إنّ مكتب البحث عن المعلومات الجبائية مكلف بالمهام التالية:

- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات، الأجهزة، المؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها؛

- برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بجمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات؛

- برمجة التدخلات على المستوى المحلي عن طريق الفرق المختلفة قصد البحث عن المادة الخاضعة الجبائية، والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة وتحويل المعلومات المتحصل عليها إلى مكتب مقارنة المعلومات؛
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار وتقديم الاقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

2. مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات: يكلف المكتب بما يلي:

- تسيير البطاقات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها؛
- استقبال المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث في المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها؛
- تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى، بكيفية تعمل على التعجيل بتوزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات؛
- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها.

3. مكتب المراقبة الجبائية: يعمل على شكل فرق ،مكلف بالمهام التالية:

- التحقيق في كل نقطة في حدود الولاية وإجراءات التحريات، التحقيقات والأبحاث الضرورية المتعلقة بالرقابة الجبائية؛
- إتباع منهجية سليمة في ميدان الرقابة؛
- السهر على مراقبة كل فرق الرقابة والحرص على احترام التشريع والقوانين، العمل على عملية التحصيل لمختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية الرقابة.
- التحقيق في المحاسبة وذلك بجمع المعلومات ومقارنتها مع التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته؛
- التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية لاستخراج الفروقات بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة؛
- تسيير ملفات المؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معقدة لوضعيتهم الجبائية، على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية؛
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا ومتابعة إنجاز البرنامج في الآجال المحددة؛

– متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة، والسهر على إجراء هذه الفرق لتدخلاتها وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة؛

– السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.

4. مكتب مراقبة التقييمات: يعمل على شكل فرق ومكلف بالمهام التالية:

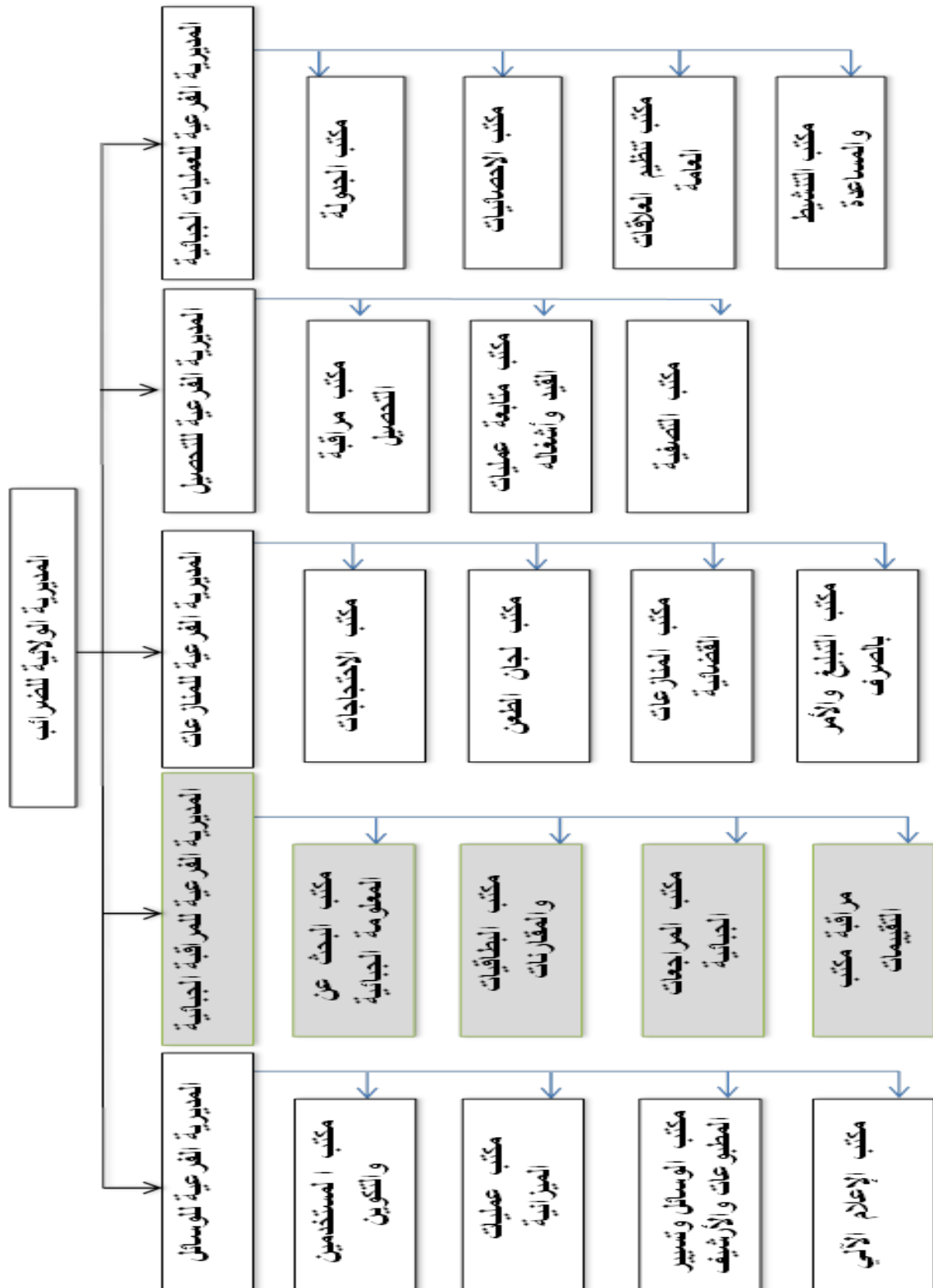
– استلام واستغلال عقود الملكية بمقابل او مجانا؛

– المشاركة في معايير التحيين لمعايير مراجعة ؛

– متابعة أشغال الخبرة في اطار الطلبات التي تقدمها سلطات الادارات العمومية¹.

¹ الجريدة الرسمية، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق ل 21 فبراير سنة 2009 يحدّد و تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، من المادة 74 الى 78

شكل رقم(04): يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية الضرائب بالمسيلة



المصدر: المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

المبحث الثاني: دراسة الحالة تطبيقية (كمنهج)

بمقتضى المادة 131-1 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أخضعت حالة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، وذلك من أجل مراقبة مدى إسجام المداخيل المصرح بها من جهة، والوضعية المالية للأعضاء المسكن الضريبي ونمط المعيشة من جهة أخرى. **المطلب الأول: الأعمال التمهيدية للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة أولاً: الوضعية الجبائية للمكلف:**

المكلف يمارس نشاط صناعة وبحكم النشاط فإنه يقع علي عاتقه الالتزامات جبائية تنص عليها المواد "99،100،101" من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بالاكتتاب تصريح سنوي لجميع العناصر المكونة لمجموع مداخيل السنوية من أجل ضبط قاعدة فرض الضريبة علي الدخل الاجمالي، وكذا التصريح بكامل معلومات الوضع المعيشي والمصاريف العائلية.

ثانياً: اشعار بتحقيق¹

بناء على برنامج التحقيق لسنة 2013 ومكلفة بتنفيذه المديرية الفرعية للرقابة الجبائية حيث قامت هذه الاخيرة بإرسال الاشعار بتحقيق للمكلف (X) تحت رقم 2013/784 والمؤرخ في 2013/06/17، مرفوق بميثاق المكلف بضريبة الخاضع للرقابة مع منحه مدة 15 يوم لتحضير طبقاً لأحكام المادة "21-3" من قانون الإجراءات الجبائية، وكذا تحديد تاريخ إنطلاق عملية التحقيق والمعاينة الميدانية يوم 2013/07/02.

ملاحظة: المكلف قام بالملئ سلسلة 7 مكرر².

ثالثاً: سحب وفحص الملف الجبائي للمكلف

حيث قام المراجع المكلف بالتحقيق سحب الملف الجبائي للمكلف المتواجد على مستوى مفتشية (بالمسيلة) لتأكد من التصريحات للسنوات محل التحقيق، وهي علي النحو التالي:

¹ انظر الملحق (1)

² انظر الملحق (2)

جدول رقم (08): يوضح التصريحات المكلف (x) خلال 2009-2012

السنة / البيان	الدخل المصرح
2009	1 000 000
2010	1 739 930
2011	0
2012	1 624 077

المصدر: التبليغ الأولي، مكتب الرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

بعد عملية سحب الملف وتفحصه حيث تبني وجود تناقضات جلية بين الدخل المصرح به ومظاهر الثروة الخارجية وبانتهاء المدة المحددة للتحضير، استقبل المراجع الجبائي المكلف المعني بالتحقيق لتزويده بكشوفات البنكية والبريدية، وكذا جميع الحسابات المالية، ومن خلال الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية في إطار عملية التحقيق باستعمال حق الاطلاع على المعلومات المالية للمكافين، على هذا الاساس قام المراجع بالعمليات التالية:

أولاً: جمع المعلومات الجبائية

قام المراجع بمراسلات¹ مع مختلف الإدارات التي تمتلك المعلومات قد تفيد عملية التحقيق:

1. بناء على التصريح السنوي (حسب الجدول رقم 09)
2. بناء على المراسلات مع (دوان الترقية والتسيير العقاري OPGI، مديرية أملاك الدولة، المحافظة العقارية، مصلحة البطاقية وترقيم السيارات للولاية).
3. بناء على معاينة العقارات والمنقولات بتاريخ 2013/07/02.
4. بناء على المعلومات الخاصة بمجمل الوضعية الجبائية بتاريخ 2013/07/07.
5. بناء عن المستخرج الوارد (extrait de role) بتاريخ 2013/07/08 المتعلق بمدفوعات الضرائب للسنوات الأربعة محل التحقيق 2009/2010/2011/2012.
6. بناء عن البطاقة العائلية للحالة المدنية مستخرجة من طرف المكلف.
7. بناء على الحساب الجاري البريدي.

¹ أنظر الملحق (3)

8. بناء على محضر ضبط الأعباء الخاصة بالمسكن الضريبي بتاريخ 2013/09/16 حسب الجدول الموالي:

الجدول رقم(09): محضر ضبط الأعباء الخاصة بالمسكن الضريبي (الوحدة دج)

السنوات				البيان
2012	2011	2010	2009	
2	2	2	2	عدد الأفراد الكبار
1	1	1	1	عدد الافراد الصغار
1050	1000	900	900	مصاريف العادية اليومية
383250	365000	328500	328500	مصاريف العادية السنوية للمسكن الضريبي
65000	60000	70000	46000	مصاريف الصحة والتنقل
69750	51000	50250	47500	مصاريف مختلفة (شراء، ملابس، واثاث....)
2000	1925	1750	1500	مصاريف اخرى (كهرباء، غاز.....)
53800	49525	46625	43700	المجموع الكلي للمصاريف السنوية

المصدر: مكتب الرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

9. بناء على عقد شراء العقار بقيمة 860 000 دج في سنة 2009

ثانيا: طلب التوضيحات والتبريرات

بناء عن طلب التوضيح والتبرير تحت رقم 2013/245 المؤرخ في 2013/09/23

المتعلق بأصل ومصدر تمويل الذي تم بواسطته شراء العقار المذكور أعلاه

-بناء على رد المكلف بتاريخ 2013/10/4 تحت رقم 2013/246

• بناء عن إرث من احد أفراد العائلة في 2009 بقيمة 5 000 000 دج

• بناء عن عقد بيع شاحنة في 2008/11/20 ب 4 000 000 دج

ثالثا: تأسيس المداخل الخاضعة للضريبة:

بناء على التصريحات الجبائية للمكلف ومعلومات متحصل عليها من خلال المراسلات التي

قامت بها الإدارة، وإمكانية فصل الخزينة الخاصة عن الخزينة التجارية فقد تم للإعتماد

على طريقة الخزينة الخاصة لتحديد المبالغ الإجمالية للاستعمالات المالية ومقارنتها

بالمصادر المالية بهدف تحديد المبالغ الغير المصرح بها يوم حسب الشكل التالي:

جدول رقم (10): الخزينة الخاصة (المعدة من قبل المحقق) الوحدة دج

الخزينة الخاصة				
2012	2011	2010	2009	البيان
280330	1273680	0	0	الرصيد الاجمالي المرحل
2012	2011	2010	2009	الرصيد في 01/01
0	0	0	0	الحسابات البنكية
0	0	0	0	الحسابات الجارية للشركاء
280330	1273680	0	0	المجموع -1-
1624077	0	1739930	1000000	مداخل اخرى
0	0	0	0	قروض مستلمة
0	0	0	0	بيع العقارات أو المنقولات
1624077	0	1739930	1000000	المجموع -2-
1904407	1273680	1739930	1000000	المجموع 1+2 النقديات المكونة
2012	2011	2010	2009	الرصيد في 12/31
0	0	0	0	الحسابات البنكية
0	0	0	0	الحسابات الجارية للشركاء
0	0	0	0	المجموع -1-
0	497850	0	1558927	ضرائب شخصية مدفوعة
1312802	0	0	0	اشتراكات CASNOS
0	0	0	9860000	شراء العقارات
0	0	0	0	شراء المنقولات
0	0	0	0	ترميمات واصلاحات للعقارات
538000	495500	466250	437000	مصاريف مستوى المعيشة
1850802	993350	466250	11855927	المجموع -2-
1850802	993350	466250	11855927	المجموع 1+2 النقديات المستعملة
53605	280330	1273680	10855927-	الفارق

المصدر: التبليغ الأولي، مكتب الرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

المطلب الثالث: التبليغ بالنتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

أولاً: التبليغ الأولي لنتائج التحقيق

من خلال الخزينة الخاصة اتضح الفارق السلبي الذي يعتبر نقص في المداخل المصرحة لسنة 2009، حيث قام المراجع بإعداد التبليغ الأولي وإرساله في يوم 2013/10/02.

الجدول رقم (11): التبليغ الأولي لنتائج التحقيق ضريبة على الدخل الاجمالي الوحدة دج

السنة	2009	2010	2011	2012
الربح المستخرج	11855927	1739930	0	1624077
الربح المصرح به	1000000	1739930	0	1624077
الفارق الغير مصرح به	10855927	0	0	0
الضريبة المستخرجة	4017574	476976	0	436427
الضريبة المصرح بها	240000	476976	0	436427
الفارق الغير مصرح به	3777574	0	0	0
معدل العقوبة	%25	0	0	0
العقوبة	944394	0	0	0
المجموع		4721968		

المصدر: التبليغ الأولي، مكتب الرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

ثانياً: طلب التحكيم والاحتجاجات¹

طبقاً للمادة 31 من قانون المالية 2012 المعدلة للمادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية للمكلف حق طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب بخصوص الوقائع أو القانون حيث أنه قدم الطلبات والاحتجاجات التالية

– إحتج المكلف على عدم الأخذ بالإرث (الممتلكات الحيوانية) من أحد أقاربه بملغ 5000000 دج بتاريخ 2009

– يطلب المكلف بقبول بملغ بيع الشاحنة في سنة 2008 بملغ 4 000 000 دج بعد دراسة رد المكلف والإطلاع على الوثائق الاثباتية والمناقشة الشفوية يوم 2013/11/03 تم الوصول إلى النتائج التالية:

• تم قبول قيمة التريكة و حدد نصيب المكلف 3 427 900 دج

¹ انظر الملحق رقم (4)

• تم قبول مبلغ بيع الشاحنة بـ 4 000 000 دج

لتصبح الموازنة الخزينة حسب الشكل التالي:

جدول رقم (12): الخزينة الخاصة (الرد على التبليغ الأولي) الوحدة دج

الخزينة الخاصة				
2012	2011	2010	2009	البيان
280330	1273680	0	7427900	الرصيد الاجمالي المرحل
2012	2011	2010	2009	الرصيد في 01/01
0	0	0	0	الحسابات البنكية
0	0	0	0	الحسابات الجارية للشركاء
280330	1273680	0	7427900	المجموع -1-
0	0	0	0	مسحوبات من مؤسسات فردية
1624077	0	1739930	1000000	مداخل اخرى
0	0	0	0	القروض المستلمة
0	0	0	0	بيع العقارات
0	0	0	0	بيع المنقولات
1624077	0	1739930	1000000	المجموع -2-
1904407	1273680	1739930	8427900	المجموع 1+2 النقديات المكونة
2012	2011	2010	2009	الرصيد في 12/31
0	0	0	0	الحسابات البنكية
0	0	0	0	الحسابات الجارية للشركاء
0	0	0	0	المجموع -1-
0	0	0	0	المدفوعات من مؤسسات الفردية
0	497850	0	1558927	ضرائب الشخصية المدفوعة
1312802	0	0	0	اشتراكات CASNOS
0	0	0	9860000	شراء العقارات
0	0	0	0	شراء المنقولات
0	0	0	0	ترميمات واصلاحات للعقارات
538000	495500	466250	437000	مصاريف مستوى المعيشة
1850802	993350	466250	11855927	المجموع -2-
1850802	993350	466250	11855927	المجموع 1+2 النقديات المستعملة
53605	280330	1273680	3428027-	الفارق

المصدر: الرد على التبليغ الأولي، مكتب الرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

بعد أن تم اثبات المكلف للمبالغ المرحل من السنوات السابقة لسنة 2009 يصبح الفرق بين المداخل المصرح بها والمستخرجة 328027 دج يتم حساب عليها الضريبة على الدخل الإجمالي، إضافة للعقوبة من خلال التبليغ النهائي.

ثالثا: التبليغ النهائي¹

بعد المناقشة الشفوية في الاجتماع الذي تم برئاسة المدير الولائي وبي حضور المكلف والمراجع الجبائي لدراسة الطلبات المقدمة من طرف المكلف وتم تقديم كل الوثائق اللازمة لإثبات الدخل المتحصل عليه تم قبول هذه الطلبات تم إصدار التبليغ النهائي الذي يحتوي على المبالغ والعقوبات المالية واجبة الدفع حسب الجدو التالي:

الجدول رقم(13): التبليغ النهائي بالنتائج الوحدة دج

السنة	2009	2010	2011	2012
الريح المستخرج	11855927	1739930	0	1624077
الريح المصرح به	8427900	1739930	0	1624077
الفارق الغير مصرح به	3428027	0	0	0
الضريبة المستخرجة	4017574	476976	0	436427
الضريبة المصرح بها	2817765	476976	0	436427
الفارق الغير مصرح به	1 199 809	0	0	0
معدل العقوبة	25%	0	0	0
العقوبة	299 952	0	0	0
المجموع		1 499 762		

المصدر: التبليغ النهائي، مكتب الرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

¹ انظر الملحق رقم (5)

المبحث الثالث: تقييم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة خلال الفترة (2007-2014)

يتناول هذا المبحث الإحصائيات المتعلقة بعملية التحقيق المعمق من خلال عرض تطور المجتمع الجبائي الخاضع لـ IRG وكذا تطور حصيلة المالية العملية للتحقيق ومحاولة تقييم عدد الملفات المبرمجة.

المطلب الأول: عرض المجتمع الجبائي الخاضع للتحقيق

المجتمع الجبائي الخاضع لـ IRG هو عدد الملفات المسجلة في الإقليم الجبائي للولاية حيث تظم المديرية الولائية بالمسيلة عدد معتبر من الملفات الخاضعة لضريبة على الدخل الإجمالي الموزعة على 13 مفتشية منتشرة على تراب الولاية، حيث يتزايد هذا العدد مع مرور السنوات وتوسع النشاط الاقتصادي.

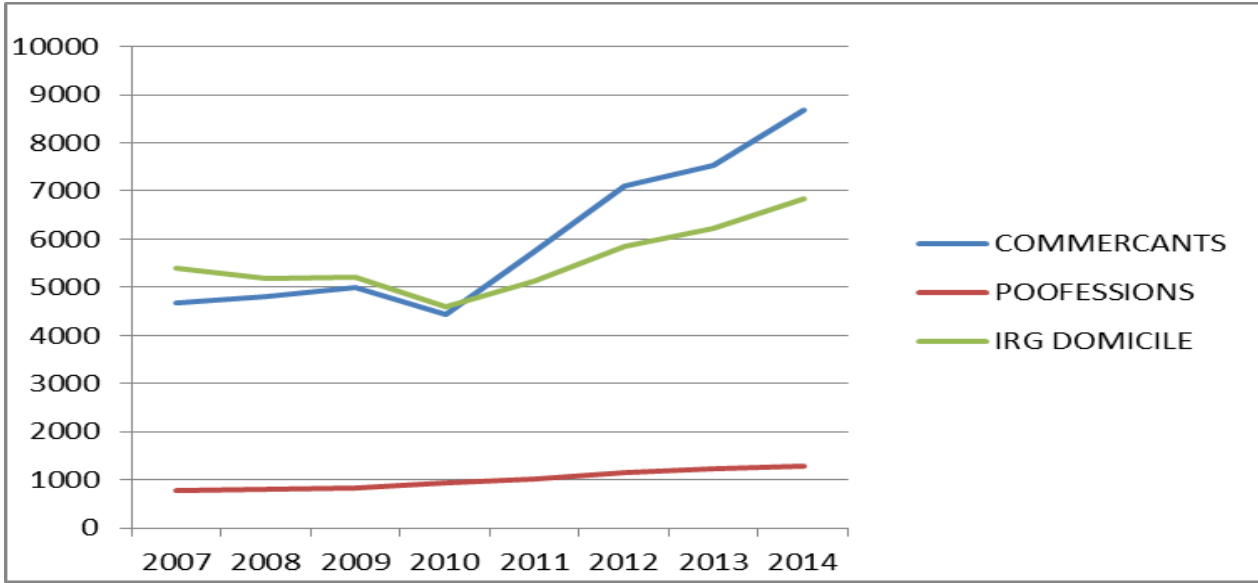
جدول رقم(14): تطور المجتمع الجبائي الخاضع للتحقيق بالمسيلة(2007-2014)

إجمالي ملفات IRG	أصناف الملفات الخاضعة لـ IRG			السنوات
	الموطن الجبائي IRG DOMICILE	المهن حرة POOFESIONS LIBERALES	التجار COMMERCANTS	
10843	5391	770	4682	2007
10799	5183	806	4810	2008
11053	5210	846	4997	2009
9960	4585	938	4437	2010
11906	5138	1021	5747	2011
14101	5850	1151	7100	2012
15009	6222	1246	7541	2013
16803	6827	1295	8681	2014

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على إحصائيات من المديرية الولائية الضرائب بالمسيلة¹

¹ انظر الملحق رقم (6)

شكل رقم(05): يوضح تطور المجتمع الجبائي الخاضع للتحقيق بالمسيلة(2007-2014)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد الجدول السابق.

نلاحظ من خلال الجدول والشكل السابقين أن عدد الملفات يتزايد مع مرور السنوات حيث كان 1083 في سنة 2007 ، حيث تمثل عدد ملفات الموطن الجبائي أكبر نسبة من الملفات بـ 49.71% من الملفات الإجمالية تليها نسبة ملفات النشاطات التجارية بـ 43.17% أما المهن الحرة عددها قليل نسبة لهم أما من 2008 نلاحظ أن هناك زيادة قليلة حيث بلغت عدد الملفات 11053، لتتراجع سنة 2010 الي 9960 ملفا.

أما من 2011 إلى 2014 نلاحظ تزايد مستمر لعدد الملفات لتصل في سنة 2014 إلى 16803 ملفا موزعة بين النشاطات التجارية بـ 8681 والموطن الجبائي بـ 6827 أما المهن الحرة لم تشهد تطورا كبيرا في عدد الملفات وهذا لطبيعة الاقتصادية للولاية.

المطلب الثاني: تحليل نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

تجدر الإشارة إلى أن البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب يهدف إلى تحقيق نسبة 5% من الملفات القابلة للتحقيق، وهذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات والإمكانات المتاحة للمصالح الضريبية.

أولا: تطور المردودية المالية للتحقيق

من بين أهداف الرقابة الجبائية المحافظة على الأموال العامة من الضياع بإعادة استرجاع أكبر قدر من الأموال المستحقة للدولة، وبلي عرض التحصيلات الضريبية المسترجعة أو المعاد تأسيسها بناء على نتائج التحقيقات المطبقة، من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (15) : تطور المردودية المالية للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

الشاملة(2014-2007)

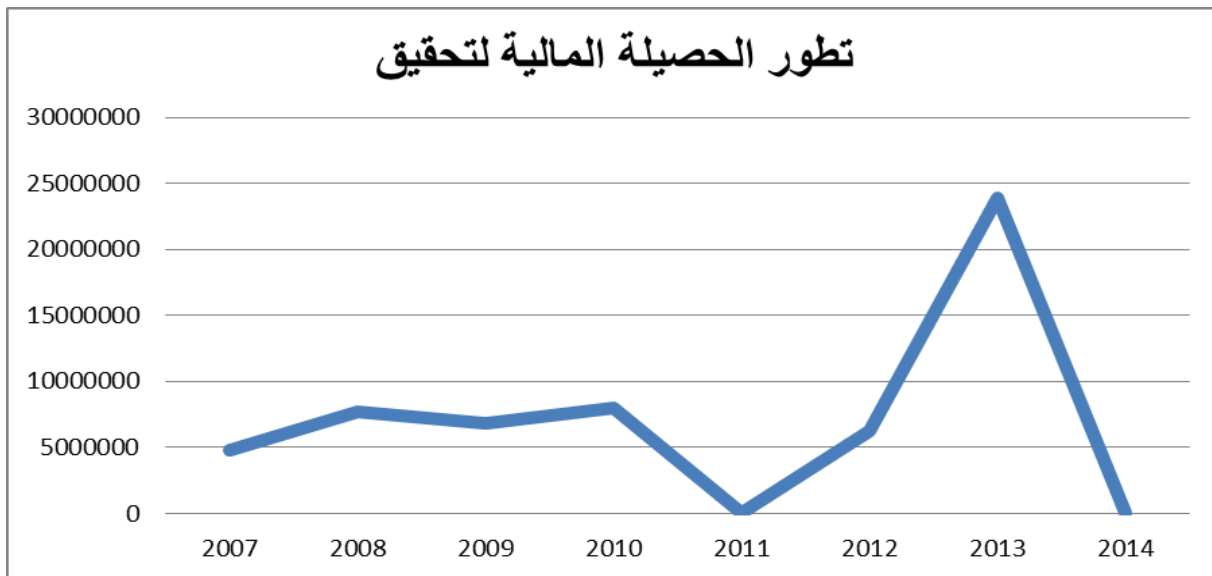
الوحدة دج

متوسط المردودية	عدد الملفات المراقبة	مبالغ الحقوق والغرامات	السنوات
1078895	6	4673372	2007
1094135	7	7658945	2008
1146507	6	6879044	2009
1595668	5	7978342	2010
-	0	0	2011
1244402	5	6222010	2012
1495446	16	23927138	2013
-	0	0	2014

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على إحصائيات من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

شكل رقم(06) : تطور المردودية المالية للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

الشاملة(2014-2007)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد الجدول السابق.

حسب الجدول والشكل البياني السابقين نلاحظ أن هناك تذبذب في مجموع الحقوق والغرامات المحصلة، خلال الفترة 2014-2007 حيث وصلت في أكبر حد لها سنة 2013 بـ 23,9 مليون دج ويمردودية متوسطة للملف 1,2 مليون دج

ملاحظة: سنة 2011 و 2014 لم يتم برمجة أي ملف لتحقيق الظروف المتعلقة بالإدارة

ثانيا: تطور الملفات المبرمجة للتحقيق

للقوف على فعالية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، من خلال عدد الملفات التي يمكن مراقبتها وعدد الملفات المراقبة من 2007 إلى 2014 بالمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة حسب الجدو التالي:

جدول رقم (16): تطور نسبة عدد الملفات الغير مراقبة مقارنة بالملفات المراقبة ومردودية

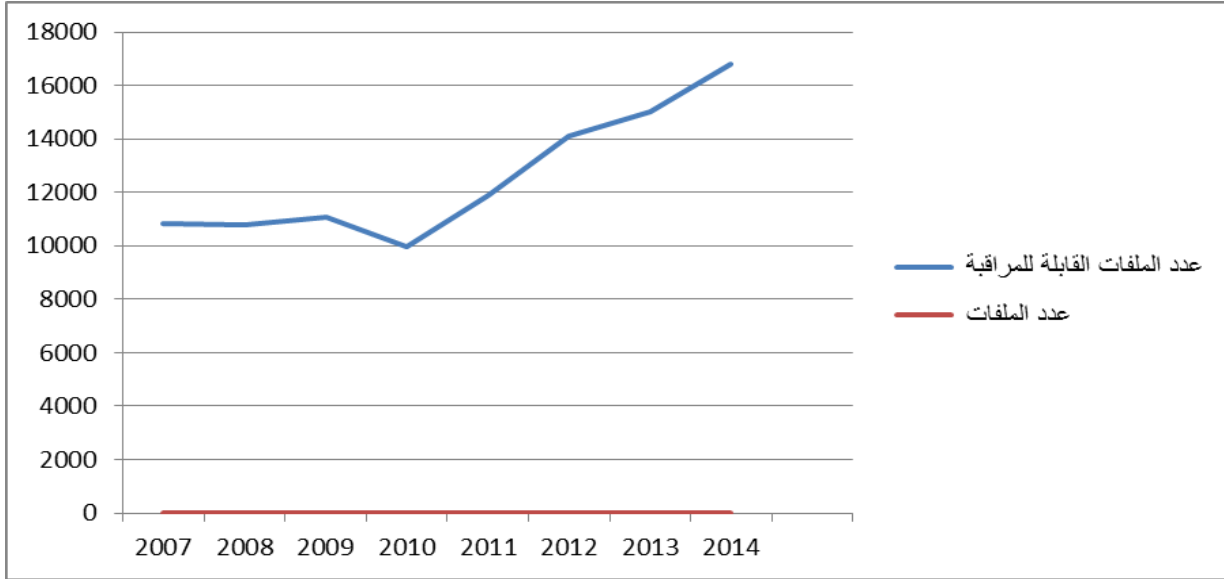
التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (2014-2007)

الوحدة دج

المتوسط مردودية المالية	الملفات مراقبة %	الملفات الغير المراقبة %	مبالغ الحقوق والغرامات المحصلة	عدد الملفات المراقبة	عدد الملفات القابلة للمراقبة	السنوات
1078895	0,06%	99,94%	4673372	6	10843	2007
1094135	0,06%	99,94%	7658945	7	10799	2008
1146507	0,05%	99,95%	6879044	6	11053	2009
1595668	0,05%	99,95%	7978342	5	9960	2010
-	0%	100%	-	0	11906	2011
1244402	0,04%	99,96%	6222010	5	14101	2012
1495446	0,11%	99,89%	23927138	16	15009	2013
-	0%	100%	-	0	16803	2014

المصدر: من إعداد الطالب بإعتماد جدول (رقم 14-15)

شكل رقم (07): تطور نسبة عدد الملفات الغير مراقبة مقارنة بالملفات المراقبة ومردودية التحقيق المعمق في للوضعية الجبائية الشاملة (2007-2014)



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد الجدول السابق

من خلال الجدول نلاحظ أن آلية التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة المطبقة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية خلال الفترة (2007-2014) لم تستطع التحكم في عدد الملفات المجتمع الجبائي الخاضع لـ (IRG) الممكن مراقبتها، حيث أن هذه الآلية غطت النسبة متوسطة تقدر بـ 0,05% بمردودية 1,2 مليون دج، لتبقى نسبة 99,95% تمثل عدد كبير من المتهربين المحتملين، وهو ما يستدعي تشخيص النقائص الخاصة بهذه الآلية وما يعكس نقص فاعليتها في المراقبة.

المطلب الثالث : أهم العوامل المعيقة لفعالية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

من أهم العوامل المعيقة لفعالية التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة في أداء مهامه بكفاءة وفعالية، ومن ثمة تحقيق الأهداف المرجوة منه

1- **عوامل متعلقة بالبرمجة:** حيث أن عدد الملفات المبرمجة لا تمثل إلا 0,05% من عدد الملفات القابلة للتحقيق .

2- **عوامل متعلقة بالموارد البشرية:** عدم تخصيص المراجعين المكلفين بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، حيث أن المراجعين يعملون على كافة أنواع التحقيق بالإضافة إلى إن

هذا العدد غير كافي مقارنة بالملفات الموكلة للفرقة، حيث أن حسب البرنامج المديرية العامة للضرائب أن الفرقة تكل لها التحقيق في 5 ملفات على الاكثر سنويا

جدول رقم (17): يوضح عدد الملفات الموكلة للفرقة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

(2007-2014)

2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	البيان / السنة
56	78	48	33	30	39	36	23	التحقيق بكافة أنواعه
6	6	6	3	3	3	3	3	عدد القرق الموكلة بتحقيق
9	13	8	11	10	13	12	8	عدد الملفات الموكلة للفرقة

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على إحصائيات من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

3- عوامل متعلقة بالوسائل والإمكانات المادية:

- ضعف أجور ومرتببات العاملين في الإدارة الجبائية، الأمر الذي يحد من تدعيم هذه الأخيرة بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة والكفاءة الفنية العالية.

- عدم توفر المكان الملائم للمراجعين في الإدارة، والذي يساعدهم في أداء مهامهم.

4- عوامل متعلقة بالتشريعات الجبائية:

- تقنيات التحقيق غير مفسر و مشروح عن طريق منشورات تطبيقية

- عدم توفر نسخ اللوائح، والتعليمات التي على أساسها يقوم المراجع بأداء مهامه.

5- عوامل متعلقة بالإدارة الجبائية: والتي نجد من بينها:

- تعدد الإجراءات وطول الوقت التي تستغرقه عملية التحقيق والقرارات لأسباب تنظيمية

- غياب موظفي الإستقبال والإستعلامات الذين يستقبلون ويرشدونهم المكلفين للجهة المعنية

بالأمور التي يراجعون بشأنها، وكذا الرد على استفساراتهم المتعلقة بالإجراءات القانونية.

- غياب الجهود في سبيل التعريف بالنظام الضريبي من أجل نشر الثقافة والوعي الضريبي

لدى الأفراد.

- نمط التعامل بين أجهزة الإدارة الضريبية والمكلفين والباحثين بغرض إضفاء الغموض

على النشاطات العملية أو المهنية التي يقوم بها أعوان الضرائب، احتاجا في ذلك بالسر

المهني الذي يقتضي منهم عدم الإفصاح عن المعلومات.

6- عوامل متعلقة بالمكلفين بالضريبة

- إرتباط التحقيق بالجانب الشخصي وأعضاء المسكن الجبائي وما ينجر عليه من صعوبات؛

- نقص درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، والتي ترتبط بدرجة التعليم المستوى الثقافي، وكذا نظرة الممولين إلى دور الدولة في تمويل وتنفيذ البرامج التي تعود بالنفع على المجتمع، ومدى اقتناعهم بالعدالة الضريبية.

7- عوامل متعلقة بالتكامل والتنسيق بين الإدارة

- قلة تعاون الهيئات المالية والادارية، مثل البنوك ومصالح ترقيم السيارات والضمان الاجتماعي، الديوان الوطني للتسير العقاري، مصالح التجارة...، إضافة إلى مشكل عدم التنسيق على المستوى الدولي؛

- وجود السوق الموازنة، والتي تقوم بأغلبية المبادلات تجارية والعقارية والمالية التي تتم نقدا دون المرور عن طريق الهيئات البنكية، وهو ما يجعل عملية مراقبتها صعبة؛

- صعوبة جمع المعلومات من خارج الولاية يجعل من عملية شاقة وتتطلب وقت كبير.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة نستنتج أن عملية التحقيق تمر بعدة مراحل إنطلاقاً من الإشعار بالتحقيق الذي يكون إشارة واضحة للمكلف بإنطلاق هذه العملية، التي يقوم فيها المراجع بسحب ملف المعني بتحقيق للإطلاع على التصريحات، وكذا البحث عن المعلومات لدى مختلف الإدارات العمومية والخاصة لتكوين الدخل الحقيقي ومقارنته الدخل المصرح به، التي تتيح إعادة تكوين الأساس الخاضع ليطم التبليغ عبر مرحلتين في الأولى لإبداء المكلف برأيه، وكمرة أخيرة التبليغ النهائي وكتابة التقرير، الذي يحتوي على كل المبالغ واجبة الدفع، لتبين الصرامة القانونية لتحقيق المعقق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

ولكن رغم هذه الصرامة تبقى هذه الآلية تعاني من عدة عوامل تعيقها في الوصول إلى الفعلية اللازمة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

وَالْحَمْدُ لِلَّهِ

الخاتمة:

تعتبر محاربة ظاهرة التهرب الضريبي عملية صعبة، وذلك راجع إلى تعقد الظاهرة وإحتوائها على أشكال وطرق إحتيالية يصعب إحصائها وكشفها من جهة وتطور الأنشطة الإقتصادية من جهة أخرى، التي أدت إلى إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي الذي إتخذت أشكالاً وأبعاداً خطيرة، فالمكلف بالضريبة يعمل بكل الوسائل على تحفيظ أسس الضريبة أو التخلص منها كلياً، دون مراعاة الأثار السلبية التي يحدثها على المستويات المالية والاقتصادية والاجتماعية، ومما زاد في انتشارها تسارع التحولات الاقتصادية العالمية، وكذا عدم قدرة الادارة الضريبة مواكبتها.

فإن مكافحتها ضرورة بالنسبة للسلطات المختصة، لكن لا بد من أن تكون لها صورة مستوفية عن حجبها لإتخاذ الحلول المناسبة، لأن المشكل الرئيسي بالنسبة لواقعي السياسة الضريبية لا يكمن في ظاهرة التهرب الضريبي نفسها بقدر معرفة المدى الذي تبلغه من خلال الإعتماد على بعض مناهج القياس، كمنهجي الاقتصاد السري وعدم الإلتزام الضريبي.

إلا أن هذه الأخيرة قاصرة عن تقدير حجم الظاهرة، خاصة مع ما أتاحتها التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، والاحتميات التي تفرضها العولمة، في تنوع وتطور طرقه وأساليبه، مما زاد من شدة وحدة الظاهرة لذا أصبح من الصعب التحكم فيها.

لكن هذا لا يمنع من إتخاذ بعض الإجراءات العلاجية، سواء كانت تحسيسية بتصحيح الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة، أو ردعية بتحويل مهام ذلك إلى أجهزة مختصة، كجهاز الرقابة الجبائية، التي تعتمد على عدة أليات من بينها التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة .

كون أن هذه الأخيرة تكتسي أهمية بالغة، وذلك لكون النظام الضريبي الجزائري تصريحياً، ومنه فإنها تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على إكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها.

أولاً: نتائج إختبار الفرضيات

حيث تم وضع ثلاث فرضيات في مقدمة البحث، وتم التوصل إلى:

الفرضية الأولى التي مفادها "التهرب الضريبي ظاهرة عالمية متعددة الأشكال ومتشعبة الطرق ترتبط أسبابه واثاره بأبعاد إقتصادية وإجتماعية وثقافية" فقد تحققت لأن الظاهرة أصبحت ذات أبعاد دولية وتأخذ عدة أشكال وطرق إحتيالية متنوعة وتسبب أثار إجتماعية والإقتصادية وثقافية خطيرة.

الفرضية الثانية التي مفادها "التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة هو مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة وتحمي المكافين" تأكد صحة الفرضية حيث أن المشرع الجبائي خول للإدارة حقوقا تسمح لها بالقيام بعملية الرقابة الجبائية كما يمنح ضمانات للمكافين بالضريبة مقابل تأديتهم للواجبات المفروضة عليهم وذلك لضمان السير الأحسن لعملية التحقيق.

الفرضية الثالثة التي مفادها "تواجه عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية جملة من المعوقات تحد من فعليتها في مكافحة التهرب الضريبي"، تأكدت صحة الفرضية، حيث يعاني التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة من معوقات تضعف من فعليته مرتبطة نقص الإمكانيات المادية والبشرية والإدارية والتشريعية.

ثانياً: نتائج الدراسة

من خلال مختلف المحطات التي توقف عندها موضوع البحث، ضمن إطار الإجابة عن إشكاليته الرئيسية وكذا مختلف الأسئلة الفرعية التي تتدرج تحتها فقد تم التأكد من صحة هذه الفرضيات المقدمة وهذا ما تعكسه النتائج المتوصل إليها:

1. يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية، نظرا لآثاره السلبية المتعددة.

2. يصعب قياس التهرب الضريبي رغم تعدد المناهج وطرق التقدير

3. خول المشرع الجبائي للإدارة حقوقا تسمح لها بالقيام بعملية الرقابة الجبائية كما يمنح ضمانات للمكافين بالضريبة مقابل تأديتهم للواجبات المفروضة عليهم وذلك لضمان السير الأحسن لعملية التحقيق.

4. يختص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في مراقبة الدخل الخاضع لضريبة على الدخل الإجمالي، حيث يتم مقارنة الدخل المصرح مع الدخل المحقق فعلا

من قبل المكلف بالإضافة لمراقبة مسار حياته وممتلكاته الشخصية، وقد تمتد إلى أفراد عائلته.

5. تمر عملية برمجة الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية بسلسلة إقتراحات من قبل مفتشية الضرائب مروراً بالمديرية الولائية وصولاً إلى المديرية البرمجة المكلفة بمصادقة على القائمة النهائية، التي قد تظم ملفات تقترحها المديرية العامة أو الفرق المختلطة.

6. يعتمد التحقيق المعمق على عدة تقنيات في الكشف عن المداخل الغير مصرح بها كتحميل الحسابات المالية؛ موازنة الخزينة؛ الصندوق الخاص؛ الصندوق الشامل أو اللجوء إلى التقييم التلقائي في حالة غياب معلومات عن المداخل المكلف.

7. لا تزال عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة تعاني من جملة من المعوقات تحدها من الوصول إلى الفعالية في مكافحة التهرب الضريبي.

ثالثاً: الإقتراحات والتوصيات

1. ضرورة شرح وإثراء هذا نوع من التحقيق عن طريق مناشير تطبيقية وتعليمات وأوامر إدارية.

2. إعطاء الإدارة الجبائية صلاحية برمجة أي شخص يمكن أن يكون دخله خاضع للضريبة، حتي وإن لم يكن له ملف جبائي.

3. إجبار المكلفين الذين يقومون بعمليات شراء ضخمة التعامل بالشيك.

4. تطبيق العقوبات في حالة رفض تقديم المعلومات المتعلقة بالمكلف الخاضع للتحقيق.

5. العمل على نشر الوعي الضريبي وتكريسه بين المكلفين لتدعيم الثقافة الضريبية وذلك بإنشاء مصالح متخصصة في الإعلام والترشيد الضريبي.

6. عصنة الإدارة الضريبية من حيث الهيكل التنظيمي والموارد المستخدمة، وذلك باستحداث نظام وطني لمعالجة المعلومات الجبائية وتوزيعها على المصالح المختصة.

7. الرفع من إمكانيات الإدارة الضريبية في مجال التحقيق سواء من الجانب المادي أو البشري بالنظر إلى حجم الملفات القابلة للتحقيق وذلك بتخصيص محققين خاصين بعملية التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة، وتزويدهم بكل المعارف اللازمة، وتحسين ظروف عملهم .

رابعاً: أفاق البحث

لقد تناولت هذه المذكرة مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في مكافحة التهرب الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية المسيلة، نأمل أن تكون منطلقاً لدراسات أخرى في المستقبل للإجابة على بعض الأسئلة المطروحة من بينها الدراسة الفعالية على مستوى المركزي للمديرية البحث والمراجعات، وكذا بحث آليات تفعيل هذا النوع من الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

وفي نهاية هذا البحث، نسأل الله تبارك وتعالى على نكون قد وفقنا في إختيار الموضوع، ودراسته وعرضه بالشكل المقبول.

(والله الموفق)

فائزہ اور ارجح

أولا :الكتب بالعربية

1. البطريق يونس احمد ،" النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
2. حجازي عبد الفتاح بيومي ،"النظام القانوني لحماية التجارة الإلكترونية"، دار الفكر الجامعي الإسكندرية،2002.
3. حسين حسين مصطفى، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
4. حميد بوزيدة، "جباية المؤسسة"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
5. الخشالي منجد عبد اللطيف، توزاد عبد الرحمان الهيثي،" اقتصاديات المالية العامة"، طبعة أولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2006.
6. عباس عبد الرزاق، "التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي"، دار الهدى، الجزائر،2012.
7. عبد المنعم فوزي،" المالية العامة و السياسات المالية"، دار النهضة العربية، مصر،2003.
8. عثمان محمد يسري، "اقتصاديات المالية العامة"، بدون دار نشر، 1996
9. عوادي مصطفى، يونس زين،" الرقابة على المكلفين بالضريبة"، طبعة الثانية، مطبعة سخري، الجزائر،2011.
10. قدي عبد المجيد ،"دراسة في علم الضرائب"، الطبعة الاولى، دار الجريز،2011.
11. القيسي اعاد حمود ،"المالية العامة والتشريع الضريبي"،طبعة الاولى،دار الثقافة،الأردن،2008.
12. محرزى محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2008
13. ناصر مراد ، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق"، دار هومة للطبع، 2003.
14. ناصر مراد،" التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، دار قرطاج،2004.
15. الوادي محمود حسين ، زكرياء أحمد عزام،" المالية العامة والنظام المالي في الإسلام"، دار المسيرة للنشر،عمان 2000.

ثانيا : الأطروحات و مذكرات جامعية

• اطروحات

16. بلواضح الجيلاني،" التهرب الضريبي بين اليات الرقابة واستراتيجية المكافحة حالة الجزائر 2001-2011"، اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، غير منشورة ،جامعة المسيلة ،2015.
17. بوزيدة حميد،" النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة جامعة الجزائر، 2006 .
18. خلاصي رضا،" تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر 1991-2002"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008.

19. قدي عبد المجيد، فعالية التمويل بالضريبة في يظل المتغيرات الدولية 1988-1995، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر 1995.
20. ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002 .
21. ولهي بوعلام، "النظام الضريبي الفعال في ظل دور الجديد للدولة حالة الجزائر"، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة سطيف، 2012.
- ماجيستر
22. بشرى عبد الغني، "فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999 2009"، رسالة ماجيستر، علوم الاقتصادية، غير منشورة جامعة تلمسان 2011.
23. بن عسي بن عليّة، جهود وآليات مكافحة ظاهرة غسيل الأموال في الجزائر"، رسالة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، غير منشورة جامعة الجزائر، 2010.
24. رحال ناصر، "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي لمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، رسالة ماجيستر في علوم الاقتصادية، غير منشورة جامعة ورقلة، 2007.
25. طوفش بتاتة، "مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، غير منشورة جامعة قسنطينة، 2012.
26. عيسى بلخوخ، "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي حالة باتنة"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة باتنة، 2004.
27. قتال عبد العزيز، "اسلوب تفعيل الرقابة في الحد من التهرب و الغش الضريبي حالة الجزائر 2003-2008"، رسالة ماجيستر في العلوم التسيير، غير منشورة، جامعة المدية، 2009.
28. كويسي عبد الكريم، "الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري واقع وفاق 2000-2005" مذكرة لنيل شهادة الدراسات العليا في الجباية، غير منشورة المدرسة الوطنية للضرائب القليعة 2005.
29. لابد لزرق، "ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاسها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة جامعة تلمسان، 2012.
30. مديوني سعد احمد، الاصلاح الجبائي في الجزائر ودور مصالح المراقبة في محاربة الغش، رسالة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة تلمسان، 2013.
31. نوي نجاة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.
32. ولهي بوعلام، "اثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي"، رسالة ماجيستر، غير منشورة، علوم الاقتصادية فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2004.

33. ونادي رشيد، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2002.

• **ماستر**

34. سهيلة غفصي، "دور الرقابة الجبائية على المحاسبة وعلى التسيير الجبائي للمؤسسة"، رسالة ماستر في العلوم التسيير غير منشورة جامعة المسيلة، 2012.

35. صاوطي لندة، "الرقابة الجبائية في ظل النظام المحاسبي الجديد"، رسالة ماستر في العلوم التسيير، غير منشورة، جامعة المسيلة، 2013.

36. غوفي خالد، "اثر التهرب على مدخيل الجزينة العمومية حالة ولاية بسكرة"، رسالة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة بسكرة، 2014.

37. مصباح اونيس، "التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية"، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة المسيلة، 2011.

ثالثا: المجالات

38. بودلال علي، "مشكلة الاقتصاد الخفي في الجزائر: الأسباب والحلول"، مجلة علوم إنسانية، السنة الخامسة، العدد 37 ربيع 2008.

39. جلال الشافعي، "العولمة الاقتصادية الأثر على الضرائب في مصر"، في كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد 179، نوفمبر 2002.

40. سهاد كشكول، "اثر التجارة الالكترونية في فرض الضرائب"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18 العدد 61 2011، جامعة بغداد.

41. ناصر مراد، "أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، دراسات اقتصادية"، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، العدد 14 جانفي 2010.

رابعا: الملتقيات

42. بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، "مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة"، ملتقى إستراتيجية الحكومة في القضاء على البطالة 15 و16 نوفمبر 2011، جامعة المسيلة

43. محمد عقابي، ظواهر سهيلة انصوران، "تأثير الفساد الاقتصادي على النشاط التنموي في البلدان النامية"، الملتقى الدولي السادس حول الحكم الراشد ودوره في التنمية المستدامة، الجمعية

الوطنية للاقتصاديين الجزائريين 10/12/2006 الجزائر

44. ولهي بوعلام، " نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر" الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، 20 و21 أكتوبر 2009، جامعة سطيف.

خامسا: القوانين والمراسيم والدلائل:

45. " قانون الإجراءات الجبائية"، 2015

46. " قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" 2015

47. "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة" 2010.

48. "القانون التجاري" 2014.

49. أمر رقم 08 – 02 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ، الجريدة الرسمية، عدد 42، الصادرة في 24 جولية 2008.

50. جريدة الرسمية رقم 65 المؤرخة 18/12/1991، قانون رقم 25/91.

51. جريدة الرسمية، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق ل 21 فبراير سنة 2009 يحدد و تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

52. الجريدة الرسمية، عدد 51، سنة 1998، المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998

53. قرار رقم 38 مؤرخ 27/02/1997، متعلقة باختيار الملفات.

54. ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، 2013.

55. نظام الجبائي الجزائري، 2015

سادسا: المراجع باللغة الفرنسية

56. Ministère de finances / direction générale des impôts // direction recherches vérifications / Note N° 2084 Mars 2000

57. Ministère de finances/ direction recherches vérifications, Bulletin des Services Fiscaux, Edition Print N° 19, Mars 2000

58. Ministère de finances/ direction recherches vérifications. Circulaire N° 135/MF/DGI, du 15/02/2000.

59. Ministère de finances/ direction générale des impôts, Arrête du 11/04/1991

سابعا: المواقع الإلكترونية

60. www.Impot.dz.org

61. www.dge.gov.dz

62. www.mf.gov.dz

والله اعلم

الملخص:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها، واستفحال الظاهرة استوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي جاهدة إلى مكافحتها بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، حيث وضع المشرع الجبائي في يد السلطة الضريبية عدة وسائل وآليات في مجال المراقبة ومكافحة مختلف أشكال التهرب الضريبي من بينها التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة الذي يعتبر إحدى آليات الرقابة الجبائية.

حيث اهتمت هاته الدراسة بالبحث عن مدى مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في مكافحة التهرب الضريبي، إذ تعرضت مختلف فصوله المتنوعة إلى الإطار النظري لظاهرة التهرب الضريبي، وكذا مختلف إجراءات القانونية والتقنية لعملية التحقيق، والوقوف على واقعها الميداني بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة خلال الفترة (2007-2014).

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي- الرقابة الجبائية- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة - الضريبة على الدخل الاجمالي - المراجع الجبائي.

Résumé:

Ce qui rend le phénomène de l'évasion fiscale des principaux obstacles auxquels le pays dans la mise en œuvre dessiné et des différentes politiques .la persistance de cet phénomène a été obligé de divers les pays, dont l'Algérie efforce de contrôler les différentes méthodes législatives et réglementaires, où mettre le financier de législateur dans les mains des autorités fiscales de plusieurs moyens et les mécanismes dans le domaine du contrôle et de la lutte contre les diverses formes de l'évasion fiscale, compris la Vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble, qui est l'un des mécanismes de contrôle fiscale

Trouver d'entrée traité la Vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble dans la lutte contre l'évasion fiscale, où elle était différente divers chapitres du cadre théorique du phénomène de l'évasion fiscale, ainsi que diverses procédures juridiques et techniques pour le processus de l'enquête, Et rester sur le terrain et la réalité sous-direction du contrôle financier au cours Msila de la période (2007-2014)

Mots clés: L'évasion fiscale- contrôle fiscale- Vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble-L'impôt sur le revenu global -le Vérificateur fiscale

فجر الله