



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير



الموضوع

دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب
الضريبي
دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية بسكرة خلال الفترة (2009-
2012)

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:
قطاف نبيل

إعداد الطالب:
قحموش محمد خليل

MASTER-GE/AUDIT/2016	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016/2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا "

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

(سُورَةُ الْإِسْرَاءِ، الْآيَةُ رَقْمُ 85).

أهداء

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و المرسلين محمد وآله وصحبه أجمعين إلى رمز الوفاء و فيض السناء و جود العطاء عند البلاء من قال فيها الرسول صلى الله عليه وسلم " الجنة تحت أقدام الأمهات"، إلى من سمرت الليالي من أجل راحتني و أضاءت لي الدروب بالشموع إلى أول ما تلفظت به شفاهي أمي حفظها الله و أطال في عمرها. إلى الذي تعلمت منه أبجدية القراءة و أبجدية الحياة و رافقتني رعايته الساهرة طوال مسار دربي في تحصيل المعرفة و حتى ثمارها، فتعلمت منه حب الله و حب الصدق و الثبات على المبدأ أبي العبيد حفظك الله و أطال في عمرك.

إلى جميع أخواتي كل باسمها جعلهم الله عوناً لي خاصة العزيزة "سمية"

جميع الأهل والأقارب

إلى أصدقائي وزملائي الأعزاء كل باسمه

إلى زميلتي: مريم.

إلى كل طالب و باحث علم أهدي هذا البحث المتواضع عرفانا ومحبة

محمد خليل

شكر وتقدير

الحمد لله وحده وأحمده واستعينه على مما رزقني به من نعمة وعلى أن أمانني على إنجاز هذا البحث
والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليما كثيرا.

انه من العرفان بالجميل أن أتوجه في بداية هذا البحث بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي المشرف
قطافه نبيل على توجيهاته ونصائحه القيمة التي أفادتني كثيرا في إثراء معارفي العلمية، وتقديم التوصيات
الرشيدة، وحرصه على تقديم يد العون والمساعدة ولم يذخر جهدا في تشجيعي ومساعدتي لإنجاز هذا
العمل، نعم الأستاذ بارك الله فيه وجعله في ميزان حسناته.

وأتقدم بوافر التقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفوني بقبول مناقشة المذكرة والحكم عليهما.

كما أتوجه بجزيل الشكر للأستاذتين "قحموش سمية" و"خان أحلام" لدعمهما لي ومساعدتهما المتواصلة
وتشجيعهما لي لإتمام هذا العمل فجزاهما الله عنى كل خير وبارك الله فيهما.

وأتوجه بالشكر الجزيل المتواصل لأساتذتي بجامعة بسكرة خاصة قحموش ايمان، فايد أحمد نور الدين،
جودي رمزي.

كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من أسهم برأيه وشجعني ولو
بكلمة طيبة لإخراج هذا البحث إلى حيز الوجود من أساتذة وزملاء وعاملين بمديرية الضرائب -بسكرة- .

الملخص:

إن الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، حيث تعتبر الضريبة في العصر الحديث من أهم مصادر الإيرادات بالنسبة للدولة وقيامها بمختلف المشاريع التي تغطي حاجات المجتمع، وفي المقابل يوجد أشخاص مكلفون بدفع الضريبة ويسعون بشتى الطرق للتقليل من المبلغ الذي يقومون بدفعه ما يسمى بالتهرب الضريبي. حيث أن معظم الدول تقوم بوضع الرقابة الجبائية كأسلوب للمكافحة والحد من التهرب الضريبي، ومن أهم أدوات الرقابة ووسائلها المستخدمة نجد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يُعنى بالمداخيل المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة.

أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد حاولنا إسقاط مختلف المفاهيم السابقة على حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة وهذا لاستنتاج مدى فعالية الرقابة الجبائية من خلال آلية التحقيق الجبائي المعمق في التخفيف من التهرب الضريبي، مع تقديم بعض المشاكل والنقائص التي تعانى منها، وإعطاء الحلول اللازمة لتفعيلها.

الكلمات المفتاح: تهرب ضريبي، أساليب التهرب الضريبي، رقابة جبائية، تحقيق محاسبي، تحقيق معمق لمجمل الوضعية الجبائية.

Abstract

The present study aims at exploring the role of a thorough investigation of the overall fiscal situation in the reduction of tax evasion, where the tax is considered as one of the most important sources of revenue for the state and its projects which cover the

community needs. In contrast, there are people that are responsible for paying the tax and seeking for the reduction of the amount paid that is called tax evasion. Thus, the fiscal control is largely used by many countries as a way of reducing tax evasion, and one of the most important control tools and means used; we have the thorough investigation in the overall fiscal situation which is devoted to the revenues authorized by the tax charge.

For the practical side, we take as a case study; the directorate of taxes of Biskra. This research attempts to probe the effectiveness of fiscal control in the mitigation of tax evasion. Also, it provides some of the problems and shortcomings and gives the appropriate solutions.

Key words: tax evasion, tax evasion methods, fiscal control, achieving an accounting, a thorough investigation in the overall fiscal situation.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

III	آية قرآنية
IV	الإهداء
V	الشكر
VI	ملخص
VII	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
أ	مقدمة
1	الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة
3	المطلب الأول : مفهوم الضريبة وخصائصها
3	أولاً: تعريف الضريبة
4	ثانياً: خصائص الضريبة
5	المطلب الثاني: أنواع الضرائب
5	أولاً: التصنيف القائم على طبيعة الضريبة
5	ثانياً: التصنيف القائم على أساس المادة الخاضعة للضريبة
6	ثالثاً: التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق
6	رابعاً: التصنيف القائم على ظروف وضع الضريبة

فهرس المحتويات

9	خامسا: التصنيف القائم على أساس الطبعة الاقتصادية للضريبة
10	المطلب الثالث: أهداف الضريبة
10	أولا: الأهداف المالية
10	ثانيا: الأهداف الاقتصادية
11	ثالثا: الأهداف الاجتماعية
11	رابعا: الأهداف السياسية
12	المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي وطرق علاجه
12	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه
12	أولا: تعريف التهرب الضريبي
13	ثانيا: أنواع التهرب الضريبي
15	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
15	أولا: الأسباب الأخلاقية
15	ثانيا: الأسباب السياسية
15	ثالثا: الأسباب الاقتصادية
16	رابعا: الأسباب التشريعية
17	خامسا: أسباب ادارية وفنية
17	المطلب الثالث : آثار التهرب الضريبي
18	أولا: الآثار المالية والاقتصادية
19	ثانيا: الآثار الاجتماعية
19	ثالثا: آثار التهرب الضريبي على المجتمع وعلى عملية التنمية

فهرس المحتويات

20	المطلب الرابع: طرق مكافحة التهرب الضريبي
20	أولا: تحسين فعالية النظام الضريبي
21	ثانيا: تحسين الجهاز الاداري الضريبي
23	ثالثا: تحسين العلاقة بين الادارة والمكلف
23	رابعا: تحسين الرقابة الجبائية
24	خلاصة الفصل الأول
26	الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
26	تمهيد
27	المبحث الأول: مدخل للرقابة الجبائية في الجزائر
28	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
28	أولا: تعريف الرقابة الجبائية
28	ثانيا: مبادئ الرقابة الجبائية
29	ثالثا: عوامل اللجوء للرقابة الجبائية
30	المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية
30	أولا: الرقابة العامة أو الشاملة
33	ثانيا: الرقابة الجبائية المعمقة
34	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
34	أولا: مبادئ ترشيد الرقابة الجبائية
35	ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

فهرس المحتويات

36	المبحث الثاني: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية (مفاهيم- أسس- مراحل القيام به)
36	المطلب الأول: مفهوم للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
37	المطلب الثاني: مراحل سير التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
37	أولاً: التحضير لعملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
40	ثانياً: سير التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
43	المطلب الثالث: مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي
44	أولاً: مهام التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للحد من التهرب الضريبي
45	ثانياً: فعالية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في التقليل من التهرب الضريبي
46	خلاصة الفصل الثاني
48	الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بسكرة
48	تمهيد
49	المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
49	المطلب الأول: المديرية الفرعية التي تتضمنها مديرية الضرائب-بسكرة-
49	أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
50	ثانياً: المديرية الفرعية للتحصيل
51	ثالثاً: المديرية الفرعية للمنازعات
51	رابعاً: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
52	خامساً: المديرية الفرعية للوسائل
53	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية

فهرس المحتويات

54	المبحث الثاني: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
54	المطلب الأول: خطوات واجراءات عملية التحقيق المعمق
54	أولا: ارسال الاشعار بالتحقيق
54	ثانيا:دراسة وفحص وضعية المكلف
55	المطلب الثاني: سير عملية التحقيق من خلال التبليغ الأولي للمكلف
55	أولا: الأسس المعتمدة لحساب المداخيل
60	ثانيا: تحديد المداخيل الخاضعة
61	ثالثا: تحديد الحقوق والغرامات
62	المطلب الثالث: نتائج التحقيق النهائي بعد ردا لمكلف وجلسة التحكيم
62	أولا: الأسس المعتمدة لتحديد المداخيل
69	ثانيا: تحديد المداخيل الخاضعة
70	ثالثا: تحديد الحقوق والغرامات
71	خلاصة الفصل الثالث
73	الخاتمة
77	قائمة المراجع
82	فهرس المحتويات

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
07	السلم الضريبي التصاعدي الاجمالي بالطبقات	(1-1)
08	السلم الضريبي التصاعدي بالشرائح	(2-1)
14	أوجه التشابه والاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي	(3-1)
38	طريقة تقييم عناصر مسار الحياة	(1-2)
45	احصائيات تمثل نتائج التحقيق المعمق خلال الفترة 2006-2001	(2-2)
46	مردودية التحقيق المعمق خلال الفترة 2008-2003	(3-2)
57	ميزان الخزينة الخاص 2009	(1-3)
60	ميزان الخزينة الخاص 2012-2011-2010	(2-3)
62	تحديد المداخل الخاضعة للسنوات 2012-2011-2010-2009	(3-3)
63	تحديد الحقوق والغرامات للسنوات 2011-2009	(4-3)
64	تحديد مجموع الحقوق والغرامات	(5-3)
65	ميزان الخزينة الخاص لسنة 2009	(6-3)
68	ميزان الخزينة الخاص بالسنوات 2012-2011-2010	(7-3)
71	تحديد الدخل الخاضع للسنوات 2012-2011-2010-2009	(8-3)
73	تحديد مجموع الحقوق والغرامات	(9-3)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
30	أشكال الرقابة الجبائية	(1-2)
55	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة	(1-3)

مقدمة

تعتبر الضرائب من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق الأهداف التي ترجوها سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو تنموية، كما أنها تعد رافدا رئيسيا لموازنة الدولة، لذا لا بدّ من حماية هذا الرافد. وتتّصف الضريبة بالمرونة وقابلية التعديل والمراجعة من قبل المشرّع، وعلى هذا الأساس يمكن التحكم في آثارها، وذلك بإعادة النظر في تنظيمها أي في معدلاتها، ووعائها وطريقة تحصيلها.

كما أن طبيعة النظام الجبائي الجزائري والتي تعتمد على التصريح يمنح الحرية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومدخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية، بهدف التملص من دفع الضريبة وهو ما يسمى بالتهرب الضريبي.

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر وأبرز المشاكل الضريبية التي تعاني منها معظم الدول، كونه يؤدي إلى الإنقاص من موارد الخزينة العمومية ويشكل أحد المعوقات الأساسية للوفرة المالية بصفة خاصة و التنمية الاقتصادية بصفة عامة، مما يستدعي ضرورة مكافحة هذه الظاهرة و الحد منها سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

ومن هنا يأتي دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية و ردعية في آن واحد بغية تقويم الاعوجاج في تحصيل الضريبة والتخفيف من حدة ظاهري الغش و التهرب الضريبي، نظرا لما تكتسيه هذه الأخيرة من عمل معاكس لمجرى السياسة الإصلاحية للجباية في النظام الضريبي الجزائري، وضمان توزيع عادل للعبء الضريبي وحماية روح المنافسة النزيهة.

وحتى تمارس عملية الرقابة الجبائية بطريقة منظمة وجيدة تعتمد على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها القيام بالرقابة وتعزيزها، فقد خول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق لأداء مهمتهم الرقابية، ومن أهم الطرق والأساليب التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية التحقيق الجبائي المعمق الذي يختص بمراقبة الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، كما يعتبر آلية فعّالة في عملية الرقابة وقادرة على التصدي لظاهرة التهرب الضريبي من قبل المكلف بالضريبة، لكن رغم أن كل الجهود المبذولة من طرف الدولة لمكافحة هذه الظاهرة إلا أن نسبة هذه الظاهرة في تزايد .

من خلال هذا العرض الموجز تتبلور معالم إشكالية بحثنا والتي يمكن صياغتها كما يلي:

ما هو دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؟

مقدمة

من هذه الإشكالية الرئيسية ارتأينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نعني بظاهرة التهرب الضريبي؟ وما هي أشكاله وطرق مكافحته؟
- ما هي الطرق والمراحل التي يمر بها التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائي؟
- ما علاقة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بالتهرب الضريبي؟
- كيف يؤثر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على زيادة الحصيلة الضريبية وبالتالي التخفيف والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي؟

فرضيات البحث:

- التهرب الضريبي يمثل إحدى مظاهر الانحلال السياسي والاقتصادي والاجتماعي يترتب عنها عدة نتائج سيئة، سواء من الناحية الاقتصادية او المالية.
- كل دول العالم تعاني من التهرب الضريبي الذي يأخذ الجهاز الضريبي كوسيلة للاستيلاء على الإيراد العام بالدرجة الأولى، فتتخذ الدولة سبلا للقضاء على هذه الظاهرة أو الحد منها على الأقل.
- تسعى الإدارة الجبائية إلى إيجاد احدث الوسائل والطرق لمكافحة التهرب الضريبي بشتى أنواعه، ولعل التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية من أهم السبل التي تعمل على الأقل على التخفيف من حدته؛
- إن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية مهما كانت فعاليته لا يستطيع القضاء بشكل كلي على ظاهرة التهرب الضريبي، وانما يستطيع التخفيف والتقليل من أضراره فقط.

1/ أسباب اختيار الموضوع:

أسباب ذاتية:

- الرغبة الشخصية في معالجة البحث نظرا لارتباطه بمجال التخصص "فحص محاسبي"؛
- قلة البحوث في المجال الجبائي عامة والمتعلقة بالتحقيق المعمق خاصة؛
- إثراء المكتبة الجامعية بهذا البحث المتواضع.

أسباب موضوعية:

- نظرا لكون ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية، كما أنها من بين أهم انشغالات المشرع حيث انها تقلص من أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده.

- محاولة تصور آليات تفعيل الرقابة الجبائية من خلال التحقيق الجبائي المعمق، لإعطاء فعالية أكبر لها في ظل تنامي ظاهرة التهرب والغش الضريبيين والتي انجر عنها العديد من النتائج السلبية، وهذا لاستيعاب التحديات الحالية والمستقبلية.

2/ أهمية البحث:

- المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص.
- ضرورة تصدي لافة التهرب الضريبي بوصفها من ابرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها.
- محاولة إبراز الدور الهام لعملية التحقيق الجبائي في الرقابة الجبائية .

3/ أهداف البحث:

- إبراز مدى أهمية وفعالية الضريبة خاصة في مجال التنمية؛
- محاولة معرفة أبعاد الرقابة الجبائية ، بوصفها أداة وقائية و ردعية؛
- محاولة إعطاء صورة عن التهرب الضريبي، وعرض لأشكاله وطرق التصدي له، أي تشخيص لهذه الظاهرة وتوضيح أسباب اللجوء إليها والآثار المترتبة عنها على الاقتصاد بشكل عام وخزينة الدولة بشكل خاص؛
- إبراز ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، وتناول احد أهم الإجراءات المتخذة لمكافحةها والمتمثلة في التحقيق لمجمل الوضعية الجبائية.
- الكشف عن الظاهرة المدروسة ميدانيا ونعني بذلك معرفة العلاقة الحقيقية الموجودة بين التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية وظاهرة التهرب الضريبي.

4/ حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: سيتم التركيز على أهم المفاهيم المتعلقة بالضريبة، مفهوم التهرب الضريبي وأهم الأسباب إلي تؤدي للتهرب، وكذا أساليب معالجته، والى مفهوم الرقابة الجبائية وأشكالها وكذلك التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، كما سنحاول إبراز دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.
- الحدود المكانية والزمنية: الجانب التطبيقي سيتم التطرق لحالة خضعن للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بمديرية الضرائب بسكرة خلال الفترة -2013،2009-.

5/ منهج الدراسة المتبع:

من اجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والتي تعكس إشكالية الدراسة، والفرضيات المطروحة، فقد تم اختيار عدة مناهج:

حيث سنستعمل المنهج الوصفي من خلال عرض شامل لمفهوم الضريبة وكذا ظاهرة التهرب الضريبي، وآليات عمل الرقابة الجبائية بمختلف وسائلها وطرقها والتي من أهمها التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

وكذلك سنستخدم المنهج التحليلي من أجل دراسة وتحليل كيفية عمل طرق ومراحل التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية على التصدي لظاهرة التهرب الضريبي، وكذا تحليل معطيات الدراسة التطبيقية.

كما سنعتمد على منهج دراسة الحالة المطبق في مديرية الضرائب لولاية بسكرة.

6/ صعوبات البحث:

- نقص الأبحاث العلمية في هذا المجال؛
- صعوبة الحصول على معلومات من إدارة الضرائب.

7/ الدراسات السابقة:

- بولخوخ عيسى (2004): "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة"، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، حيث عالج الباحث إشكالية كيفية إرساء آليات فعالة للرقابة الجبائية حتى تلعب دورا ايجابيا وفعالاً في سياسة الإصلاحات الاقتصادية والضريبية من جهة، ومن جهة أخرى تبرز مدى مساهمتها الفعلية في التقليل من التهرب والغش الضريبيين ومنه تحقيق تنمية اقتصادية. وقد خلص البحث لعدة نتائج منها:

✓ الرقابة الجبائية كأداة لا يمكن تجسيدها على ارض الواقع إلا من خلال معالجة السلبات والنقائص التي تحيط بهذه الأداة داخليا أو خارجيا.

✓ أن الجزائر رغم اعتمادها على جملة من السبل والتي من شأنها تفعيل أكبر لجهاز الرقابة الجبائية لكن هذه الأخيرة تصادفها الكثير من العقبات والصعوبات، كون الانتقال من نظام ضريبي قديم إلى نظام ضريبي جديد لم يهيئ الإدارة الضريبية للتأقلم مع النصوص الجديدة والتعديلات.

- كحلة عبد الغني (2012)، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبية -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية- مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة يحي فارس، المدية، حيث عالج الباحث إشكالية آليات تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر من منطلق إصلاح النظام الضريبي في ظل استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، وقد خلص البحث لعدة نتائج منها:

✓ ظاهرة التهرب والغش الضريبيين يصبان في مجرى واحد هو هدف التخلص من دفع الضريبة ويتعدان في الأسباب، النتائج، وآلية القياس نتيجة تعدد الجوانب التي مستها هذه الظاهرة.

✓ أن الرقابة الجبائية المستعملة في الجزائر لمكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين غير كافية وحدها للحد منها، حيث توصل الباحث في دراسته إلى أن هذا راجع لضعف مردودية الرقابة الجبائية للنتائج المحققة خلال فترة الدراسة أو من خلال أهم الإجراءات المتخذة الحديثة لمحاولة تدارك نقص فعالية الرقابة الجبائية لمحاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين، والمتمثلة في الإجراءات التشريعية

اللازمة لسد النقائص و الثغرات من خلال قوانين المالية، وكذا الإجراءات الإدارية متمثلة في تحسين كفاءة العنصر البشري، فضلا عن الإجراءات الميدانية بالتنسيق مع المصالح الأخرى (التجارة والجمارك) باعتبار وجود منابع لظاهرة الغش الضريبي لا تستطيع أجهزة الرقابة الجبائية الوصول إليها.

- لياس قلاب ذبيح (2011)، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة. عالج الباحث إشكالية مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية استنادا لواقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها باعتبارها معوقات له، أبرزها التهرب الضريبي وما ينجر عنه من مخاطر. وقد توصل الباحث للعديد من النتائج منها:

✓ الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها، عن طريق قوانين المالية او المراسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب.

✓ يعتبر حساب رقم الأعمال بكل أصنافه احد أعمدة القاعدة المنشئة للضريبة، لكونه عند رفض محاسبة المكلف شكلا أو مضمونا يقوم العون المدقق بإعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم، والذي يستخرج منه الأرباح الخاضعة للضرائب وهذا بالاعتماد على مؤشرات عديدة التي يراها مناسبة لكل حالة مدقق فيها سواء من حيث النشاط الممارس او من حيث الطبيعة القانونية للمكلف بالضريبة.

- وهي بوعلام (2004) " أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،.

حيث تعرض الباحث من خلال موضوعه إلى ظاهرة التهرب الجبائي، لما له من اثر على اقتصاد الدولة ولعل من بين الأساليب المستحدثة مع الإصلاحات الجبائية أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات الجبائية أو تقنية المراقبة والتحقيق، حيث تعتبر المراجعة الجبائية فحص شامل لوضعية المكلف ومراقبة مدى احترامه للقوانين الجبائية. وقد حاول الباحث إبراز الجوانب التقنية لأساليب المراجعة الجبائية بالإضافة إلى مدى فعاليتها من حيث آثار المردود العام من خلال أرقام وإحصائيات قام بتقديمها.

- وتنفرد هذه الدراسة باعتمادها على أحد آليات ووسائل الرقابة الجبائية ألا وهو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وتعتبر من أولى الدراسات في هذا الموضوع.

8/ هيكل البحث:

من اجل التسلسل المنهجي في تحليل الدراسة تم تقسيمها الى 3 فصول، فصلين نظريين والفصل التطبيق والذي يمثل الدراسة الميدانية :

حيث تناولنا في الفصل الأول مفاهيم عامة حول الضريبة، ثم التطرق لظاهرة التهرب الضريبي مع توضيح مختلف صورها وأشكالها وأساليب التصدي لها.

أما الفصل الثاني فحُصص لإعطاء صورة شاملة على الرقابة الجبائية من خلال مفهومها، وأشكالها، ومبادئ ترشيدها، وكذلك التطرق للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية من خلال المفهوم ومراحل سير عملية التحقيق، وعلاقة هذا التحقيق بالتخفيف والحد من التهرب الضريبي.

أما الفصل الأخير فقد تناول دراسة حالة خضعت للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بإدارة الضرائب لولاية بسكرة.

الفصل الأول:

مفاهيم أساسية حول

الضريبة والتهرب الضريبي

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

تمهيد:

تعتبر الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، لكونها أحد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياستها المالية، لكن ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية. وقد ارتبط مفهوم الضريبة بحقوق المواطنة والمصلحة العامة في التاريخ السياسي الحديث فحينما وجدت أنظمة ديمقراطية تحترم الأشخاص والقانون وجدت الضريبة لخدمة الحقوق والواجبات للفرد والمجتمع، ومع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي.

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الحصيلة الضريبية بصفة خاصة والاقتصاد الوطني بصفة عامة، لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد المالية التي كانت من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة، من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية.

من هذا المنطلق وللتعرف على الضريبة والتهرب الضريبي تم تقسيم الفصل إلى مبحثين هما:

*المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة

*المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي وطرق علاجه.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة

إن الاهتمام بالضرائب يزداد بصورة ملحوظة سواء من جانب الفكر المالي أو بسبب ما تتركه الضرائب من بصمات على جوانب الحياة المختلفة في الدولة، حيث أنها تعكس الوضع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للدولة والمجتمع. كما تعتبر إيرادات الضرائب من أهم مصادر التمويل الداخلية تعتمد عليها الحكومات في تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفاهيم أساسية حول الضريبة من خلال:

- المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها
- المطلب الثاني: أنواع الضريبة
- المطلب الثالث: أهداف الضريبة

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها

أولاً: تعريف الضريبة

1/ التعريف الأول: يمكن تعريف الضريبة على أنها: " استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لقدراتهم التكليفية، بطريقة نهائية، وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة".¹

2/ التعريف الثاني: تعرف الضريبة على أنها: " مساهمة نقدية تفرض على الكلفين بها بحسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي، ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".²

3/ التعريف الثالث: كما يمكن تعريفها على أنها: " المبلغ الذي تفرضه الدولة، وتقتطعه، بصورة مباشرة، وذلك بغية

¹ خالد الخطيب وآخرون، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص 146.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 13.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

تميز الضريبة عن الإجراءات النقدية التي تؤدي- كما في حال تخفيض قيمة العملة -إلى الاقتطاع غير المباشر من ثروات الأشخاص.¹

من خلال هذه التعاريف يمكن أن نقول بأن الضريبة فريضة نقدية تحصلها الدولة من خلال الهيئات التابعة لها، وطبقا لقواعد محددة بصورة إجبارية ونهائية من الأشخاص المكلفين بها، بهدف تغطية النفقات العامة وتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية دون أن يقابلها التزام محدد.

ثانيا: خصائص الضريبة

من خلال التعاريف السابقة يمكن تقديم خصائص الضريبة ما يلي:

1/ الضريبة اقتطاع نقدي:

الضريبة في العصر الحديث اقتطاع نقدي أي تدفع على شكل نقود عكس ما كان عليه الحال في العصور القديمة و الوسطى أين كانت الضرائب تدفع عينا.

2/ الضريبة تدفع بصفة نهائية:

أي لا يمكن استرجاعها أو المطالبة بها و لكن يدفعها المكلفون بذلك بصفة نهائية، وهذا ما يفرقها عن القرض حيث يحق للمقرض باسترداد قيمته مع وجود فوائد في نهاية المدة.

3/ الضريبة تفرض وتدفع جبرا :

إن جباية الضريبة و فرضها يعدان عملا من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة وهذا ما يترتب عليها بان تتفرد بوضع النظام القانوني للضريبة من ناحية تحديد السعر و كيفية تحصيلها، ولكن المقصود من الإلزام أن الدولة عند امتناع الفرد عن دفع الضريبة حق اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري وهذا ما يفرقها عن الإيرادات العامة.²

4/ الضريبة تدفع بدون مقابل:

أي أن الضريبة تدفع للدولة دون اشتراط الحصول على مقابل أو نفع معين، فالفرد يدفع الضريبة باعتباره احد أفراد المجتمع و ذلك من خلال مساهمته في الأعباء العامة للدولة.

¹ رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي -دراسة مقارنة-، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2014/2013، ص10.

² يونس أحمد البطريق ، المالية العامة، دار الجامعية، الاسكندرية، ص 11.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

5/ فرض الضريبة تحقق نفع عام:

تحصل الدولة الضريبة دون التزامها بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة؛ بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة من أجل القيام باستخدامها في أوجه الإنفاق العام الذي يترتب عليها القيام به لتحقيق منافع عامة للمجتمع.¹

ويمكن أن يستفيد دافع الضريبة من الخدمات الممولة بالضرائب بشكل شخصي من خلال استفادته من الخدمات الصحية والتعليمية، ولكن هذا النفع الخاص يكون بطريقة غير مباشرة، كما أن تقدير الضريبة لا يقوم على مدى ارتفاع الفرد بالخدمات العامة بل يتم وفقاً للمقدرة التكلفة للفرد والدولة هي التي تحدد هذه المقدرة، وهو ما يوضح عدم ارتباط معدل الضريبة المحدد بالنفع الخاص لدافعها.²

المطلب الثاني: أنواع الضرائب

تنقسم الضرائب حسب عدة تصنيفات إلى أنواع متعددة، ومن هذه التصنيفات نجد:

أولاً: التصنيف القائم على طبيعة الضريبة

وفقاً لهذا التصنيف يتم تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة، فالضرائب المباشرة تقتضي ضرورة اقتطاع مباشر يمس دخل الأفراد أو المؤسسات أو الثروات التي كانت بحوزتهم، أما الضرائب غير المباشرة فتكون حينما يكون هناك إنتاج سلعي أو خدمي أو انتقال لسلع أو تداول الثروات بين الأشخاص.³

ثانياً: التصنيف القائم على أساس المادة الخاضعة للضريبة

فتقسم الضرائب هنا إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال.

1/ الضرائب على الأشخاص: يقصد بها أن يكون الإنسان نفسه هو محل الضريبة أو وعاء الضريبة، حيث كانت هذه

الضريبة منتشرة سابقاً وبأسماء مختلفة منها: ضريبة الرؤوس، أو الجزية أو ضريبة الفردة وهي التي تفرض على جميع الأفراد

¹ زينب عوض الله، مبادئ المالية العامة، الاسكندرية، ص 121، 122.

² رحمة نايبي، مرجع سابق، ص 13.

³ بلوفى عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2012، ص 32.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

بسعر واحد ودون النظر إلى مكانتهم الشخصية وبصرف النظر عن ثرواتهم لذلك تعتبر هذه الضريبة غير عادلة، إلا أنها تمتاز بسهولة تحصيلها وتحديد مقدارها.

2/ أما الضريبة على الأموال: هي تلك الضريبة التي تفرض على المال في حد ذاته دون النظر إلى من يجوزه، هذا المال قد يأخذ في الحياة الاقتصادية أكثر من شكل، فقد يكون عبارة عن أراضي وعقارات وأصول مختلفة، وقد يكون دخلا يتحقق للفرد جراء نشاط تجاري أو صناعي أو خدمي، بجهد ذهني كان أو عضلي.¹

ثالثا: التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق

حسب هذا المعيار نميز بين الضرائب الشخصية والضرائب العينية من جهة، والضرائب المتعددة والضريبة الوحيدة من جهة أخرى.

1/ الضرائب الشخصية والضرائب العينية: الضرائب التي تأخذ بعين الاعتبار عند فرضها ظروف المكلف الشخصية والعائلية والمهنية والمالية، وهذا يؤدي إلى تكيف العبئ الضريبي مع المقدرة التكاليفية لكل مكلف، وهذا ما يبين قدرتها على تحقيق العدالة الضريبية، إلا أن كثرة إعفائها ومعاملاتها الفردية للمكلفين أدى إلى تعقيد إجراءاتها، أما الضرائب العينية فهي التي تفرض دون مراعاتها لظروف المكلف الشخصية والمالية ومن أمثلتها الضرائب الجمركية، والضرائب المفروضة على الاستهلاك.²

2/ الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة: يقصد بالضريبة الوحيدة فرض ضريبة موحدة على جميع أنواع الدخل المتولد من مختلف المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول عليه، وبعبارة أخرى جمع ما يحصل عليه الشخص من دخول مختلفة ومعاملتها على أنها وعاء واحد، ويرى أنصار الضريبة الوحيدة أن من مزاياها تحقيق العدالة وبساطة إجراءاتها وبعدها عن التعقيد وسهولة وانخفاض تكاليف جبايتها وتعذر التهرب منها. أما الضرائب المتعددة فهي الضريبة التي تفرض على كل مصدر من مصادر الإيراد والدخل التي يحصل عليها المكلف على حدى وبسعر معين.³

رابعا: التصنيف القائم على ظروف وضع الضريبة

تنقسم الضريبة حسب هذا المعيار إلى ضريبة توزيعية وضريبة قياسية، ضريبة نسبية وضريبة تصاعدية.

¹ قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل افرازات العولمة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2009/2008، ص 31.

² بلوني عبد الحكيم، مرجع سبق ذكره، ص 35، 36.

³ قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 31.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

1/ الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية: يقصد بالضريبة التوزيعية تلك الضريبة التي لا يحدد فيها المشرع سعرا ينطبق على المادة الخاضعة لها، وإنما يحدد المقدار الكلي لحصيلتها، أي مجموع ما يتعين على الإدارة الضريبية تحصيله من المكلفين الخاضعين لها. وعادة ما يتم توزيع عبء الضريبة على المكلفين بواسطة الأجهزة الإدارية العامة على عدة مراحل. أما الضرائب القياسية فهي تلك الضرائب التي يحدد فيها المشرع سعر الضريبة بنسبة معينة من قيمة المادة الخاضعة لها دون أن يحدد مقدما حصيلتها الإجمالية.¹

2/ الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية: يقصد بالضريبة النسبية تلك الضريبة التي لا يتغير معدلها المفروض مهما تغير حجم المادة الخاضعة للضريبة، ومن أمثلة الضرائب النسبية الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة. أما الضريبة التصاعدية فهي تلك الضريبة التي يزداد سعرها بازدياد المادة الخاضعة للضريبة ومثل ذلك الضريبة على الدخل الاجمالي، ويمكن تقسيم الضريبة التصاعدية إلى مايلي:²

***التصاعدية الاجمالية "بالطبقات":** يتلخص هذا الأسلوب في تقسيم المادة الخاضعة للضريبة وليكن الدخل مثلا الى عدة شرائح تبدأ كل شريحة من الصفر وتنتهي عند حد معين يزداد كلما انتقلنا من شريحة الى أخرى، ويفرض على كل شريحة معدل خاص بها بازدياد الحد الأعلى ، والجدول الموالي يبين لنا التصاعدية الإجمالية بالطبقات.

الجدول رقم 01-01: السلم الضريبي التصاعدي الاجمالي "بالطبقات"

المعدل	المادة الخاضعة للضريبة
10%	من 0 ون الى 10000 ون
20%	من 0 ون الى 20000 ون
35%	من 0 ون الى 35000 ون
40%	من 0 ون الى أكثر من 35000 ون

المصدر: قاشي يوسف، نفس المرجع ، ص 29.

فإذا كانت قيمة المادة الخاضعة للضريبة 19000 ون فإنها تخضع لمعدل الطبقة الثانية وعليه تكون الضريبة المستحقة والدخل الصافي كالأتي:

¹ زينب عوض الله، مبادئ المالية العامة، الاسكندرية ، ص376.

² قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 28-30.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

. قيمة الضريبة: $19000 \times 20\% = 3800$ ون.

. قيمة الدخل الصافي: $19000 - 3800 = 15100$ ون.

ولنفرض ان المادة الخاضعة للضريبة انتقلت الى 21000 ون فتخضع لمعدل الطبقة الثالثة وتصبح قيمة الضريبة والصافي منها كما يلي:

. قيمة الضريبة هي: $21000 \times 35\% = 7350$ ون.

. الدخل الصافي من الضريبة هو: $21000 - 7350 = 13650$ ون.

إن الزيادة في مقدار المادة الخاضعة للضريبة بمقدار 2000 ون (19000-21000) أدى إلى زيادة الضريبة بـ:

3550 ون (7350-3800)، وهذا إجحاف في حق المكلف مما قد يدفعه للتهرب من دفع الضرائب.

***التصاعدية بالشرائح:** وفقا لهذا الأسلوب تقسم المادة الخاضعة للضريبة الى عدة شرائح قد تكون متساوية أو غير متساوية، ويطبق على كل شريحة سعر خاص بها يزداد هذا السعر كلما انتقلنا من شريحة معينة الى شريحة أعلى منها، والجدول الموالي يوضح سلم الضريبة التصاعدية بالشرائح:

الجدول رقم 01-02: السلم الضريبي التصاعدي بالشرائح

المعدل المطبق على الشريحة	المادة الخاضعة للضريبة
0%	من 0 ون الى 10000 ون
10%	من 10001 ون الى 20000 ون
20%	من 20001 ون الى 30000 ون
30%	من 30001 ون الى 40000 ون
40%	أكبر من 40000 ون

المصدر: قاشي يوسف، نفس المرجع، ص 29.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

خامسا: التصنيف القائم على أساس الطبيعة الاقتصادية للضريبة

يمكن تقسيم الضرائب وفقا لهذا المعيار إلى ضرائب على رأس المال، ضرائب على الدخل وضرائب على الإنفاق:¹

1/ **الضرائب على رأس المال** : وتتمثل هذه الضرائب في تلك التي تتخذ رأس المال وعاء لها و يقصد برأس المال أو الثروة ما يحوزه المكلف من قيم استعماله في لحظة زمنية معينة سواء اتخذت هذه القيم شكل سلع مادية كالموجودات الثابتة، أو حقوق معنوية كالأسهم و السندات على شكل نقود. وتنقسم إلى:

- **الضريبة العادية على رأس المال** : تفرض هذه الضريبة على قيمة ثروة المكلف كلها أو بعض عناصرها وعادة

تكون أسعارها منخفضة و تستخدم هذه الضريبة لتحقيق العديد من المزايا أهمها:

. تعتبر أداة مهمة في دفع بعض عناصر الثروة العاطلة للمشاركة في النشاط الاقتصادي؛

. مكن استخدامها أداة رقابية على قرارات المكلفين و خاصة بالنسبة لضريبة الدخل؛

. إلا أن فرض هذه الضريبة يجد صعوبات مثل :صعوبة حصر المادة الخاضعة للضريبة و احتمالات التهرب من دفعها،

هناك أجزاء كثيرة من الثروة من الممكن إخفاؤها كالذهب و المجوهرات و النقود، تحتاج إلى جهاز إداري كبير .

- **الضريبة الاستثنائية على رأس المال** : تتشابه هذه الضريبة مع سابقتها من حيث أن المادة الخاضعة لها هي

رأس مال المكلف إلا أنها تختلف عنها في سعر الضريبة فإذا كان سعر الضريبة العادية منخفضا نجد الضريبة

الاستثنائية تفرض بسعر أعلى و لعل ما يسود ارتفاع هذه الضريبة هو أنها تفرض بسعر أعلى و في ظروف

استثنائية تكون فيها الدولة بأمس الحاجة إلى الأموال لتسديد ديون كبيرة أثقلتها، أو لانجاز بعض الأعمال

المهمة لو تتوفر لديها الأموال . و قد عرفت هذه الضريبة في كثير من الدول الأوروبية الغربية بعد الحرب العالمية

الثانية استخدمت إيراداتها لتسديد الدين العام بشكل رئيسي.

2/ **الضرائب على الدخل**: حيث تحتل الضرائب على الدخل مكان الصدارة في كل النظم الضريبية للعالم أجمع حيث

وجدت الدول في الضرائب على الدخل من الخصائص ما دفعها إلى الاعتماد عليها في تمويل نفقاتها بمورد مالي غزير

الخصيلة، متجدد الوعاء تتجاوز إجراءات ربطه وتحصيله مع العديد من مستويات الكفاءة الإدارية. كما وجدت في

الضرائب على الدخل من الصفات ما يجعلها سهلة التقبل لدى الممولين، وبذلك فقد وجدت للضرائب على الدخل من

المميزات ما يجعلها أداة مهمة من أدوات السياسة المالية لتحقيق أهداف المجتمع.

¹ زينب حسين عوض الله ، مرجع سبق ذكره ، ص ، ص 158، 165.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

3/ الضرائب على الإنفاق: وتفرض هذه الضرائب حين قيام الأشخاص بإنفاق دخولهم على السلع والخدمات، وتتعدد تسميات هذا النوع من الضرائب "ضرائب على الاستهلاك، ضرائب على السلع وضرائب على المبيعات والمشتريات"....الخ.¹

المطلب الثالث: أهداف الضريبة

أولاً: الأهداف المالية

يقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع (كبناء السدود والمستشفيات والجامعات وشق الطرق...الخ).²

ثانياً: الأهداف الاقتصادية

تعد الضريبة أداة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية وذلك من أجل التأثير على الواقع الاقتصادي وتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، وذلك من خلال التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية ومعالجة بعض المشاكل الاقتصادية.³ وتتجلى هذه الأهداف في:

1/ محاربة الضغوط التضخمية والمحافظة على النقد الوطني: يمر النشاط الاقتصادي بفترات تضخم وفترات انكماش، ففي فترات الانكماش والركود الاقتصادي تقوم الدولة بتخفيض العبء الضريبي الذي يؤدي إلى ارتفاع أو زيادة الدخل ومن ثم زيادة الادخار وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة الاستثمار.

أما في فترات التضخم (الذي يرجع إلى زيادة العرض النقدي عن حجم السلع، فترتفع الأسعار وتدهور قيمة النقد الوطني) فتعمد الدولة إليها برفع نسبتها والتوسع في فرضها، وهذا ما يؤدي إلى انخفاض الإنفاق وبالتالي إلى نقص الطلب فتتخفف الأسعار وترتفع القدرة الشرائية للنقد.

2/ حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الخارجية: ويكون ذلك من خلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على السلع المستوردة بهدف الحد من استيرادها، وتشجيع الصادرات عن طريق إعفائها جزئياً أو كلياً من الضرائب الجمركية.

¹ قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 33.

² حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 12.

³ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 40.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

3/ تشجيع بعض أنواع النشاط الاقتصادي: عن طريق إعفاء النشاط من الضريبة أو تخفيضها على نسبة النشاط أو إعفاء المواد الأولية المستوردة.¹

ثالثا: الأهداف الاجتماعية

تحقيق العدالة الاجتماعية بإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع، فهي تهدف إلى الحد من الفجوة الموجودة بين الفقراء والأغنياء، والحد من تكتل الثروات بأيدي القلة من أفراد المجتمع عن طريق الضريبة التصاعدية، حيث تفرض ضريبة تصاعدية على الدخل والثروات الكبيرة وتعفى الدخل الضعيفة من الضرائب، وبذلك يقل التفاوت في الدخل والثروات ويتجه توزيع الدخل والثروة نحو المساواة.²

رابعا: الأهداف السياسية

قد تستعمل الضرائب لتحقيق هدف سياسي من أجل الضغط على دولة ما كي تفتح سوقها الداخلي بشكل أوسع، أو تضيق الاستيراد منها بطريقة غير معلنة فتفرض رسوم جمركية عالية على منتجات تلك الدولة، فيعتبر هذا استعمالا للضريبة لأهداف سياسية.³

¹ العقر جمال الدين، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل والاستشراف الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2003/2008، ص 06.

² واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2001، ص 18.

³ واكواك عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 19.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي وطرق علاجه

تعد الضريبة من المكونات الأساسية لواردات الدولة وتشكل جزءا مهما من الموازنة العامة وهي واجب على المواطن في مقابل الحقوق، وتمثل الضرائب عبء قد يكون ثقيلًا على بعض المكلفين بأدائها، وهو ما يدفع بمؤلاء إلى التهرب الضريبي، أصبحت هذه الظاهرة تهدد اقتصاديات الكثير من الدول. ومنه فإن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تعتبر أحد المشاكل التي تواجهها أغلب دول العالم من متقدمة إلى متخلفة؛ وتسعى كل التشريعات إلى محاربتها بشتى الوسائل ومختلف الطرق، وذلك نظرا لتأثيرها السلبي والقوي على موارد الدولة وعلى الأداء الاقتصادي، خاصة على دولة مثل الجزائر التي تسعى إلى إرساء قواعد اقتصاد السوق والذي تعتبر المنافسة الشريفة احد عناصره الأساسية إضافة إلى تعميق اللامعالة بين المكلفين بالضريبة وحتى المس بمصدقية الدولة ذاتها.

وعليه سيتم تقسيم هذا المبحث الى أربعة مطالب نتناول فيها:

- المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه
- المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
- المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
- المطلب الرابع: طرق علاج التهرب الضريبي.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه

أولاً: تعريف التهرب الضريبي

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم التي جاء بها المختصين حول ماهية التهرب الضريبي:

1/ التعريف الأول: يعرف التهرب الضريبي على أنه: "محاولة الممول التخلص من الضريبة، عدم الالتزام القانوني بأدائها، حيث يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أية مخالفة لقانون الضريبة"¹.

¹ محمد السعيد وهبة ، صور التهرب الضريبي ، الطبعة الأولى، دار النشر والثقافة ، الإسكندرية ، 1966 ، ص 11.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

2/ التعريف الثاني: يعرف أيضا على أنه: "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئا إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة".¹

فالتهرب الضريبي ما هو إلا قيام المكلف باستغلال الثغرات القانونية وغير القانونية للتخلص من دفع الضرائب.

ثانيا: أنواع التهرب الضريبي

من خلال تحديد طبيعة التهرب الضريبي لاحظنا أنها متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية، وهذا اما بالغش أو التجنب الضريبي، ونظرا لتشابه هذين المصطلحين يجب الفصل بينهما:

1/ التهرب المشروع (التجنب الضريبي):

فالتجنب الضريبي يعرفه j.c.martinez بأنه: "هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي".²

ومن صور التهرب المشروع نجد الامتناع عن توجيه الأموال إلى الأنشطة الخاضعة للضريبة واستثمارها في أنشطة أخرى غير خاضعة للضريبة أو التي تتمتع بمعاملة ضريبية خاصة، وبهذا يكون قد تجنب الضرائب كليا أو جزئيا كما قد تكون مثل هذه النتائج مقصودة، فقد يسعى المشرع من وراءها التمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه النشاط المختلفة إلى اجتذاب الأفراد نحو نشاط معين سعيا لتحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية، كما يمكن للمكلف الاستعانة لأهل الخبرة والاختصاص في استنباط طرق التحايل مستنديين في ذلك إلى خلل أو غرات في النصوص القانونية بسبب عدم دقة النصوص وإحكام صياغتها مما يمكن المكلف من تحوير النصوص أو تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها.³

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص6.

² سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 26.

³ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2011، ص13.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي): يعرفه andrée barilari بأنه: "الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جدا، كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات".¹
- كما عرفه الاقتصادي lucien michel بأنه " مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي".²
- ومن صور التهرب الغير مشروع في مجال اخفاء الوعاء الضريبي أو عدم التسديد نجد مثلا:
 - الاخفاء المادي للسلع أو تقديرها بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير مغايرة للحقيقة.
 - الامتناع عن تقديم بيانات ملزمة لتأسيس الوعاء الضريبي أو تقديمها غير صحيحة أو غير كاملة.
 - الحيلولة عن تحصيل الضريبة وهذا بإخفاء الأموال أو محل الإقامة ليتعذر على الإدارة الجبائية أن تحصل حقوقها، أو يقوم المكلف ببيع ممتلكاته صوريا أو حقيقيا، انشاء عقود صورية، فتح اعتمادات بالبنوك بأسماء وهمية أو نقل أمواله الى الخارج، لتتضح النية السيئة للمكلف.
- مما سبق يمكن استنباط أهم أوجه التشابه والاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 01-03: أوجه التشابه والاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي:

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
*التجنب لا يعقب عليه القانون عكس الغش الذي يعتبره القانون جريمة ويعاقب على ارتكابه.	*كل منهما يهدف من خلاله المكلف الى التخلص من دفع الضريبة.
*التجنب دون مخالفة القانون الجبائي على عكس الغش يتم باستعمال أساليب مخالفة للقانون الجبائي.	*كل منهما يؤدي الى انقاص الحصيلة الضريبية للدولة.
	*كل منهما ناتج عن سوء النية.

المصدر: اعداد الطالب بناء على المعطيات السابقة

¹ نوي نجة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 2003/1999، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003/2004، ص3.

² Lucien michel , traité de politique fiscal (éditions P-U-F , paris, 1996), P84.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

عرف التهرب الضريبي انتشارا وتطورا كبيرين، حتى أصبح محور اهتمام الدول، فكان لا بد من معرفة أسبابه ومن بينها:

أولاً: الأسباب الأخلاقية

وهي ضعف الوعي الضريبي ويرجع هذا الضعف الى:

- اعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها.
- اعتقاد الشخص أن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة.
- إن التشريع الضريبي في كثير من الدول لا تتوافر فيه الشروط التي تبعث على احترام أي قانون وتضفي عليه الهيبة لأنه يتمتع بخصائص تتنافى مع القيم التي تعطي القانون الاحترام والطاعة والعمومية.
- شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة أو تعدد الضرائب المفروضة على الوعاء نفسه أو شعوره بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي.¹

ثانياً: الأسباب السياسية

- انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية حيث تبين الدراسات أن التهرب يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب:²
- زيادة الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة.
 - عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام، خاصة إذا بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوف المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها.

ثالثاً: الأسباب الاقتصادية

تؤثر الظروف الاقتصادية التي يمر بها كل من الدولة والمكلف على مستوى انتشار التهرب الضريبي بين أوساط

¹ عبد الرحمان زيدان، وآخرون، تأثير التهرب الضريبي على التنمية المستدامة في الأردن، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الاردنية، الأردن، 2010، ص 06.

² سميرة بوعكر، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 34.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

المكلفين، ويمكن تلخيص هذه الظروف لكلا الطرفين في النقطتين التاليتين:¹

- يزيد التهرب الضريبي في أوقات الكساد التي يمر بها الاقتصاد العام للدولة، ويقل في أوقات وفترات رخائه.
- تؤثر الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف على التهرب الضريبي، حيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب من دفع الضريبة يزيد كلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح.

رابعاً: أسباب تشريعية

يتصف التشريع الضريبي بخصائص تختلف عما تمتاز به التشريعات الوضعية عامة وتكون باعثاً للمكلف للتهرب من الضريبة، وتتمثل هذه الأسباب فيما يلي:²

1/ تعقد تشريعات الضرائب :

ومن أمثلة هذا التعقيد ما تحويه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات وإضافات في سعر الضريبة، كل هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة المالية وتزيد احتمال التهرب، ولو أن الفائدة من هذا التعقيد قد يكون في كثير من الأحيان تحقيق العدالة وإرضاء الممولين.

2/ **المغالاة في تعدد الضرائب:** تعدد الضرائب يؤدي إلى زيادة تكلفة تحصيل الضريبة بالنسبة للممول، ويتترك ثغرات عديدة للتسلل منها أي التهرب من الضريبة، والثابت انه كلما ارتفع سعر الضريبة وزاد عبؤها او كلما كان هناك تفاوت في أسعار الضرائب كلما كان ذلك سبباً للتهرب منها. بالإضافة إلى أن التصاعد في سعر الضريبة إذا ما غولي فيه فانه قد يدعو إلى التهرب كذلك، ويحاول الممول أن يخفض من وعاء الضريبة حتى ينتقل من شريحة إلى أخرى.

ان ارتفاع نسبة الضريبة وزيادة عبئها يؤدي الى حدوث ضغط ضريبي والذي يعرفه "Alain Barrère" بانه: " ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة، والذي يختلف تبعاً لحجم الاقتطاعات الضريبية من جهة، وصورة التركيب الفني للهيكال الضريبي من جهة اخرى ويعبر الضغط الضريبي على العبئ الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني.

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات الخاسبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي (مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012/2011، ص 78.

² قتال عبد العزيز، اسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، 2009، ص 10.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

ويلاحظ ان الارتفاع في الضغط الضريبي يؤدي الى ظاهرة التهرب الضريبي، حيث ان كل زيادة في حجم الاقطاعات الضريبية، ستؤدي الى تقليل من حجم الدخل الذي يتحصل عليه المكلف ومنه محاولة هذا الاخير التملص من دفع الضريبة والتخفيض من وعائها.

خامسا-أسباب إدارية:¹

تمثل الإدارة الضريبية السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها عبء 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 أخرى لذا فهي مسؤولة عن اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية، وفحص تصريحات المكلفين وتحصيل الضرائب وإلغائها.

من هذا المنطلق، فإن قوة الإدارة الضريبية أو ضعفها تترتب عليه مجموعة من الآثار المهمة والمتمثلة إما في إحكام الرقابة على المكلفين وتحصيل إيرادات الدولة كاملة، أو الخلل في الأداء وبالتالي ضياع الكثير من حقوق الدولة وإفلات المكلفين من التزاماتها الضريبية.

إذن تميز الإدارة الضريبية بضعف الكفاءة والترهات كانت سببا من أسباب التهرب الضريبي، ويعود هذا الضعف إلى محدودية الموارد البشرية والمادية داخل هذه الإدارة من خلال:

- محدودية الموارد البشرية:

إن تقييم الإمكانيات البشرية لا بد أن يتم بتواجد جانبين أساسيين: الأول متعلق بالجانب الكمي لعدد الموظفين في الإدارة الضريبية، والثاني الجانب النوعي لهؤلاء الموظفين من حيث مدى التأهيل الوظيفي ومستوى الترهات.

- محدودية الإمكانيات المادية:

إن نقص أو عدم توفر الأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لمساعدة الإدارة الضريبية في رفع مستوى خدماتها، وحصص مختلف نمطية المكلفين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب . كانت سببا من أسباب التهرب الضريبي أي أن الإدارة الضريبية ينقصها التجهيز من حيث أدوات المكتب و جهاز الإعلام الآلي الذي أصبح لغة العصر من اجل التكفل الحسن بتسيير ملفات المكلفين من حيث تسهيل عمليات الرقابة عليها وذلك للكشف عن حالات التهرب الضريبي، حيث أن هذه الملفات تعالج بطرق يدوية مما انعكس سلبا على فعالية الإدارة الضريبية سواء من حيث عدم دقة حصر المكلفين بالضريبة، أو من حيث النجاعة في عدم إتاحة الفرص للتهرب الضريبي.

¹ كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبية -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في

العلوم الاقتصادية، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2012، ص66،65.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

بما أن الضريبة من أهم المصادر المالية للدولة، لتحقيق التنمية الشاملة وتمويل نفقاتها، كما أنها وسيلة في يد الدولة لإرساء سياستها الاقتصادية، ومحاربة التضخم، وإحداث توازنات اقتصادية كبرى، و تؤثر على العديد من المؤشرات مثل: الادخار، الاستثمار، الاستهلاك....، لذلك فإن التهرب الضريبي يشكل عائق أمام تحقيق أهداف الدولة، وينتج عنه مجموعة من الآثار.

أولاً: الآثار المالية والاقتصادية

1/ آثار مالية:¹

إن التهرب يجرم الدولة من مصدر هام من مصادر التمويل، والذي يضمن لها حرية قرارها السياسي، خلافاً عن الاقتراض الخارجي، أو الى طبع نقود بدون مقابل مؤدية بذلك الى رفع نسبة التضخم، كما أنه يؤدي الى القضاء على المنافسة غير المشروعة بين ذلك المنتج الشريف الذي يدفع مستحقاته الضريبية الى الخزينة، وذلك الذي لا يلتزم بواجباته ويتهرب من دفعها.

2/ آثار اقتصادية:²

- **تعدد الضرائب و ارتفاع معدلاتهما:** حيث يؤدي التهرب الضريبي (المشروع و غير المشروع) إلى التقليل من الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة إلى تعويض هذه الخسارة عن طريق خلق ضرائب جديدة، أو رفع معدلات الضرائب فيزيد العبء على المكلفين الذين يؤدون الضرائب المستحقة عليهم.

- **إعاقة المنافسة الاقتصادية:** إن عدم أداء بعض المكلفين لواجباتهم الضريبية يؤدي إلى ارتفاع أرباحهم عند مستوى أعلى مما لو خضعت هذه الأرباح لاقتطاع ضريبي، فيصبح من الممكن لهؤلاء المكلفين عرض منتجاتهم عند أسعار منخفضة مقارنة بأسعار منتجات المكلفين الذين دفعوا الضرائب المستحقة عليهم، و بهذا يكون غياب العدالة في توزيع العبء الضريبي على المكلفين سبب في اكتساب المكلفين المتمصلين من دفع الضريبة ميزة تنافسية (انخفاض السعر) بطريقة غير مشروعة عوض عن تطوير و تحسين كفاءتهم الإنتاجية.

¹ ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، رسالة مقدمة وفقاً لمطلوبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001/2002، ص43.

² بوقورة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة 20 اوت سكيكدة، الجزائر، 2010، ص33.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

- يساعد التهرب و الغش الضريبي على سيادة الاقتصاد غير الرسمي و انتشار العمل في الخفاء مما يقلل من الإيرادات الضريبية للدولة، و التي كان من المفروض تحصيلها إذا تم التصريح عن تلك الأنشطة و الأعمال الممارسة في الخفاء.
- ظهور أزمة رؤوس الأموال: وهذا راجع إلى تهريب المكلفين للأرباح المحققة و رؤوس الأموال إلى حسابات بنكية، أو فروع خارج الوطن عوضا عن استثمارها في مشاريع داخل البلد.

ثانيا: الآثار الاجتماعية

- عدم المساواة في التهرب الضريبي يخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب، إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة.
- شعور غير القادرين على التهرب بعدم المساواة في دفع الضريبة مما يدفعه للتفكير بالتهرب، مما يزيد من حدة عجز الميزانية وتدهور الحس الجبائي لدى المكلف.
- تدهور عامل الصدق في المعاملات.
- تعميق الفوارق الاجتماعية.¹

ثالثا: آثار التهرب الضريبي على المجتمع وعلى عملية التنمية

- يضيف كل من الباحثان أحمد علي و الحسن المنصور آثار أخرى لظاهرة التهرب الضريبي من خلال انعكاسها على كل من المجتمع وعملية التنمية كالاتي:²
- 1/ آثار التهرب على المجتمع:

- للتهرب الضريبي انعكاسات حمة على الحياة المجتمعية من خلال المكلفين بالضريبة، ما يؤدي إلى انخفاض الحصيلة المستهدف، والإخلال بتوازن الميزانية، الأمر الذي يدفع الدولة إلى تدبير موارد جديدة قد تتمثل في فرض ضرائب جديدة أو زيادة سعر الضرائب الذي يؤدي إلى زيادة العبء على المكلفين، ويؤدي إلى نقص الحصيلة الضريبية الناتجة عن التهرب الضريبي، ما ينجم عن ذلك ضعف مقدرة الدولة على تمويل استثماراتها الأساسية.

¹ سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 37.

² أحمد علي و الحسن المنصور، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان، العدد الاول، مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2013، ص148.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

- إن انتشار التهرب الضريبي وشيوعه في نوع معين من الأنشطة الاقتصادية يؤدي إلى اجتذاب الأفراد والأموال، حيث تتوافر فرص التخلص من الضريبة، وبالتالي تنخفض نفقة الإنتاج في هذا النشاط بمقدار الضريبة أو تمثل زيادة في الإيراد مما بشكل ميزه للاستثمار فيه، وقد يكون هذا النشاط مفيدا للمجتمع وتوسعى الدولة لتشجيعه، ولكن الأفراد يتجهون إليه لما يتميز به من إمكانية التخلص من الضريبة.

- تفشي التهرب الضريبي في قطاع اقتصادي معين يؤدي إلى صعوبة إعطاء بيانات مؤكده عن التكلفة الكلية لهذا النشاط.

- يؤدي التهرب الضريبي إلى إهدار شروط المنافسة بين المشروعات، حيث تكون الفرصة الأكبر للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب، أي التي ينخفض لها التفوق على المشروعات الأخرى إنتاجا وتوزيعا، كما يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين فيما قد يدفعهم إلى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي وزيادة إقبالهم على السلع المستوردة الأجنبية نظرا لتمتعها بالتفوق، وهو ما تفقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها مما يؤدي إلى انخفاض في حجم الطلب عليها.

2/ آثار التهرب على التنمية:

يشكل التهرب الضريبي أحد معوقات عملية التنمية، وذلك بسبب قلة الإيرادات التي تقل من الخزينة العامة باعتبار الضرائب إحدى الوسائل الهامة في تمويل عملية التنمية، فالنقص الحاصل نتيجة للتهرب من الضريبة يؤدي إلى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل استثماراتها الأساسية، مما يؤدي إلى إضعاف فعالية الضريبة في إمكانية استخدامها أداة من أدوات السياسة المالية لتوجيه النشاط الاقتصادي، فالعلاقة هذه عكسية فكلما زاد التهرب الضريبي كلما قلت عملية التنمية الاقتصادية، وفي حال نقص الموارد للخزينة العامة قد تضطر الدولة التركيز على المشروعات دون الأخرى للمحافظة على استمرار تنفيذ الخطط.

المطلب الرابع: طرق مكافحة التهرب الضريبي

لقد لاحظنا فيما سبق أن للتهرب الضريبي آثارا ضارة من عدة جوانب، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة، وذلك على المستوى الوطني والدولي، ويتم ذلك من خلال معالجة أسبابه، وفي هذا المجال سنستعرض ما يلي:¹

¹ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 29، 39.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

أولاً: تحسين فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب، وذلك بمراعاة ما يلي:

1/ تبسيط النظام الضريبي:

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلاً عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعقد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي.

2/ إرساء نظام ضريبي عادل:

يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعاة مايلي:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة
- شمولية الضريبة
- اعتدال معدل الضريبة
- تجنب الازدواج الضريبي
- إعفاءات ضريبية مدروسة

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي فئة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية.

3/ تحسين التشريع الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمتربط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

الضريبي، وعليه سد منافذ التهرب. ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي

ثانياً: تحسين الجهاز الإداري الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب؛ بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، كما أن الجهاز الضريبي غير الكفء لا يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، إلا أن الجهاز الضريبي غير الكفء باستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها، مما يستوجب ضرورة الاهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال التحسين النوعي و الكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة:¹

1/ تحسين الإمكانيات البشرية:

في ظل الإصلاحات الاقتصادية وما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها، وذلك لقلة عدد موظفيها، ونقص كفاءتهم المهنية وفي ظل هذا الاختلال بين وظائف الإدارة وإمكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين، وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي.

إن إدارة كفاءة وناجعة متوفرة على العدد الكافي من الموظفين الحاصلين على رواتب مناسبة تجعلهم في مأمن من الحاجة والإغراء. إن هذه الإدارة تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة.

2/ تحسين الإمكانيات المادية:

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعاء تحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية، مما يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر. وفي هذا السياق ومن اجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا، وتحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في اوقات قياسية أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث ان تعميم الاعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الادارة الضريبية هو العلاج الفعال

¹ جهاد سعيد حسانة ، المالية العامة والتشريع الضريبي، كلية الحقوق، الجامعة الاردنية، الأردن، 1999-2000، ص 142.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

ضد كل اشكال التهرب الضريبي. ويكتسي نظام الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الضريبية عن طريق برمجة علمية لملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية.

3/ تنظيم الإدارة الضريبية:

إن تنظيم الإدارة الضريبية وفق مبدأ لامركزية الإدارة، يهدف إلى فسخ المجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية، وضمان سرعة وفعالية في العمل.

ثالثا: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف:¹

تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب، وذلك بكسب ثقة المكلف والذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، لذلك يجب ان تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوة والحساسيات موجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة الضريبية. وقصد تحسين تلك العلاقة يجب مراعاة عدة إجراءات منها: نشر الوعي الضريبي، تكوين واعلام المكلف، تحسين العلاقات الانسانية....

رابعا: تحسين الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي، كما انها تكتسي أهمية بالغة وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الادارة الضريبية بعدة اشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة.

¹ عليان الشريف، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1991، ص 179.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

خلاصة:

حاولنا في هذا الفصل بداية، تبين الدور الأساسي الذي تلعبه الضريبة لكونها جانب مهم يؤدي إلى تحقيق أغراض السياسة المالية؛ حيث تعتبر أهم بند من بنود الإيراد العام عن طريق معالجتها لمختلف الظواهر الاقتصادية للموضوع عامة، وكذا لاعتبارها أنجع وسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية بالإضافة إلى أنها مورد هام للخزينة العمومية.

- إن إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاج بعض الأساليب المشروعة و غير المشروعة و هو ما يعرف بظاهرة التهرب و الغش الضريبي الذي ينتشر بصورة كبيرة في الجزائر، وتعدد أساليبه فمنها ما هو مختص بالمكلف بالضريبة و الظروف الاقتصادية و الاجتماعية المحيطة به.
- تعاني كل دول العالم من التهرب الضريبي الذي يأخذ الجهاز الضريبي كوسيلة للاستيلاء على الإيراد العام بالدرجة الأولى، فتتخذ أي دولة سبلا للقضاء على هذه الظاهرة أو الحد منها على الأقل.
- وسعيًا من الدولة للتصدي ومحاربة ظاهرة التهرب الضريبي فقد خول للإدارة الجبائية إجراء الرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة وكذا تطبيق القوانين الجبائية، والذي يعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من أهم ادواتها، وهذا ما يتم تناوله في الفصل الثاني.

الفصل الثاني:

قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية

الجبائية في الحد من التهرب

الضريبي

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

تمهيد:

تعتبر الضريبة إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي بغية خلق التوازن المطلوب بين الأنشطة من جهة، الى جانب إيجاد نوع من العدالة في توزيع العبء بين مختلف فئات المجتمع عن طريق إعادة توزيع الدخل الوطني من جهة أخرى.

إلا أن هناك عوامل تعرقل هذا الدور أو التباطؤ فيه منها التهرب الضريبي وهو الضرر الذي يلحق بمخزينة الدولة وللاقتصاد الوطني كل. ان استفحال ظاهرة التهرب الضريبي استوجب السعي إلى مكافحتها بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، والتي نتج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي مثل الرقابة الجبائية بمختلف وسائلها وآلياتها والتي من أهمها التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

ومنه سنتعرض في هذا الفصل للرقابة الجبائية ومختلف وسائلها وأشكالها، وكذا للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية من خلال:

المبحث الأول: مدخل للرقابة الجبائية في الجزائر .

المبحث الثاني: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية (مفاهيم- أسس- مراحل القيام به).

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

المبحث الأول: مدخل للرقابة الجبائية في الجزائر

تعتبر الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الجبائية التي لها دور أساسي في الحياة الاقتصادية والمالية، لكونها تحمي أهم جوانب استمرار النشاط المالي والاقتصادي، وهي ضمان تنافسية عادلة للاعوان الاقتصادية المختلفة وضبط حركات تنقل رؤوس الاموال وتيارات الارباح والذمم المالية في شكل شفاف في بنية قطاع المؤسسات المالية.

وبما أن ميزة النظام الجبائي الجزائري أنه نظام تصريحي، أي أن المكلف بالضريبة هو الذي يقوم بالتصريح عن العمليات الخاضعة للضريبة، أو بطريقة أخرى أن المكلف هو الذي يحدد ويقدر وعاء الضريبة، لكن في بعض الأحيان يقوم المكلف بإخفاء جزئي أو كلي من هذا الوعاء، لذا وجب على المشرع اتخاذ إجراءات كفيلة من أجل المحافظة على حقوق الخزينة العمومية، وتتمثل هذه الإجراءات في عمليات الرقابة الجبائية.

ومنه سيتم تناول في هذا المبحث مدخل للرقابة الجبائية حيث تم تقسيمه الى ثلاثة مطالب وهي:

المطلب الاول: مفهوم الرقابة الجبائية

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

المطلب الثالث: مبادئ ترشيد الرقابة الجبائية وأهدافها.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية

التعريف الأول: "الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي كالتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات كالتصريحات المقدمة"¹.

التعريف الثاني: تعرف كذلك على أنها: "فحص لتصريحات و كل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء أكانوا ذات شخصية طبيعية أو معنوية، كذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"².

التعريف الثالث: تعرف أيضا على أنها: "الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم، وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة"³.

مما سبق، يمكن بلورة مفهوم الرقابة الجبائية، على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة وتقومها.

ثانياً: مبادئ الرقابة الجبائية

كي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها و المتمثلة في:⁴

¹ Ahmed hamini- l'audit comptable et financier- édition bert. Algérie. P 172.

² ولهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من اثار الأزمة المالية حالة الجزائر، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 20-21 أكتوبر 2009، ص6.

³ العياشي عجلان، ترشيد الرقابة قطاع البنوك و المؤسسات المالية لحكومة أعمالها و نتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر - مداخلة مقدمة - للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 20-21 أكتوبر 2009، ص3.

⁴ ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر في المحاسبة والمالية، جامعة البويرة، الجزائر، 2014/2015، ص7،8.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

1- إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، ولذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال و هذا من خلال:

- تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب.
- تحقيق العدالة الضريبية ، أي أن تكون المعاملة الضريبية متساوية بين المكلفين بالضريبة.

2 - ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، وهذا ما يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربصات لموظفي وأعاون الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

ثالثا: عوامل اللجوء للرقابة الجبائية

1/ حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله :

بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله للإدارة الجبائية، باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس، وقد وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات للتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

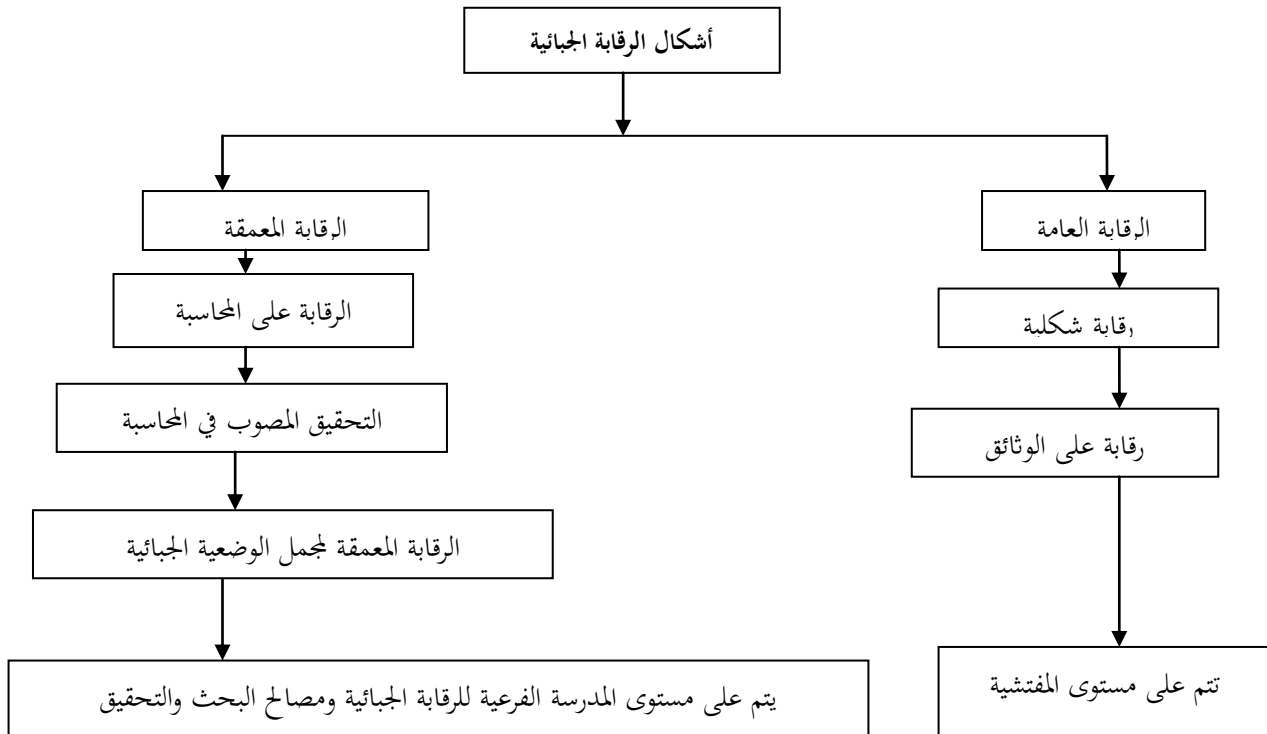
الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

2/ محاربة التهرب الضريبي:

يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة، بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسع نطاقها كصعوبة قياسها، لذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

الشكل رقم 02-01: أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: وهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص06.

اولا: الرقابة العامة أو الشاملة

تتم على مستوى مفتشية الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة، وهما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، ويتم القيام بهذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف، ولا يتم القيام بأبحاث عامة وخاصة حوله .

1. الرقابة الشكلية: le contrôle formel

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كفاءة تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون اجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الادارة الجبائية.¹

يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموما على مستوى مفتشيه الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويتم القيام بها كل سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى. وتشمل مجموع التدخلات التي تهدف الى:²

* التأكد من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي، وفق مايلي:

-**المكلف**: يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.

-**النشاط**: يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

* تصحيح الأخطاء المادية المحتملة من خلال التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء فيها، فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، وأن كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها، دون تصحيح ما صرح به المكلف.

* كشف المعلومات أو العناصر المهملة وتكليف في حالة الاستحقاق المكلف بالضريبة بتصحيح الأخطاء والهفوات التي تحتويها التصريحات.

2. الرقابة على الوثائق: le contrôle sur pièces

يتم انتقاء الملفات التي ستخضع للرقابة على الوثائق بناء على نتائج الرقابة الشكلية، فلو أن المراقب لاحظ وجود عيوب ونقائص تستحق وتتطلب فحص انتقادي وشامل لجميع عناصر التصريح الجبائي، فانه يتم اقتراح الملف الى الرقابة على الوثائق.

¹ يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم لقدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2006/2007، ص18.

² ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص7.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

وتتم هذه الأخيرة داخل المكتب، وترتكز على مقارنة مختلف الوثائق والمعلومات الموجودة في الملف الجبائي، والذي هو بحوزة ادارة الضرائب، بمختلف المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الادارات التي تمت بينها وبين المكلف معاملات أو صفقات.

- الفحص الشامل لكل النقاط المتضمنة في التصريح مثل تناسق الأرقام المقدمة، مثل كشوفات البيان " bulletin des recoupement"، حيث تعتبر هذه الأخيرة عماد المراقبة على الوثائق لأنها تشتمل على مجموعة من المعلومات والتي تخص : المشتريات، المقبوضات، طلب التحويلات المالية... الخ.¹

وفي حالة بقاء بعض النقاط الغامضة بالنسبة يستطيع أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف منها:

2-1 طلب المعلومات: بموجب المهام والامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق، يمكنه أن يطلب من المكلف إمداده ببعض المعلومات حول نقاط وأمر احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، ومثل هذا الاجراء من شأنه أن يساهم في ارساء نوع من الحوار بين الطرفين.

وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فانه لا يلزم بأي عقوبة، وما على الإدارة سوى إعادة إرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه التوضيحات.

2-2 طلب التبريرات و التوضيحات: عندما يرفض المكلف بالضريبة الاجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض للاجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين على المحقق أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضيف طابع الالزامية أكثر، ويجب أن يبين هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات، لأن المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبة حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات وبين ما تحصلت عليه الإدارة الضريبة من خلال ممارسة حقها في الاتصال، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة ودقيقة.

وطلب التوضيحات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة لا يجب أن تتعدى مدة 30 يوما لتقديم الرد عليها. وقد تكون هذه الاجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق، لذلك يلجأ الى الرقابة الخارجية، والهدف من الرقابة على الوثائق هو

¹ مغني ناصر، دراسة تقييمية للهرب الضريبي من خلال مؤشرات الاداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008) مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، سنة 2009-2010،

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

اكتشاف المكلفين غير الأمانة وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد أيضا في اختبار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة¹.

ثانيا: الرقابة الجبائية المعمقة

تسمى كذلك الرقابة الخارجية، أو الرقابة في عين المكان، إذ تتم هذه الرقابة من طرف عون الضرائب خارج مكتبه، وتتطلب تدخلات مباشرة من الأعوان المحققين للأمكنة التي يزاول فيها المكلفين نشاطاتهم.

ان الرقابة الجبائية العامة أو (الداخلية) تبقى غير كافية لهذا تلجأ الادارة الجبائية للقيام بتحقيقات أكثر عمقا، أي الى الرقابة الخارجية كالتحقيق في المحاسبة أو مجمل الوضعية الجبائية، وتهدف هذه التدخلات الى الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا كشف الفروقات بين المداخل المصرح بها، وعناصر نط معيشة المكلف بالضريبة (وهذا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين)².

1- التحقيق المحاسبي (VC):

يسمح هذا التحقيق للادارة الجبائية من التعرف على وضعية الممول والعمليات التي قام بها طوال السنة، فالتحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة. يسمح هذا الفحص من التأكد من صحة التصريحات الجبائية، ومقارنتها بالدفاتر المحاسبية ويمس كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي والملزمين بمسك المحاسبة³.

2- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE):

Vérification Approfondie de situation fiscale D'ensemble

يخص هذا التحقيق الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاط مهني غير تجاري (المهن الحرة)، حيث يحق لأعوان الادارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي⁴.

¹منور أوسرير، وآخرون، جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009، ص 204-205.

²Philippe colin "La vérification fiscale", p28.

³المادة 20 الفقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية، 2014.

⁴المادة 21 الفقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية، 2014.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

ويسمح هذا التحقيق بمتابعة تطور أملاك وأموال المكلف ومقارنتها مع المداخل المصرح بها، واستخراج الفرق بين المصرح به من الدخل والدخل الحقيقي، ومدى انسجامه والمظاهر الخارجية للمكلف.

سوف يتم التطرق لهذا التحقيق V.A.S.F.E بشيء من التفصيل في المبحث الثاني من هذا الفصل.

المطلب الثالث: أهداف ومبادئ ترشيد الرقابة الجبائية

أولاً- مبادئ ترشيد الرقابة الجبائية:¹

تعتبر الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الجبائية التي لها دور أساسي في الحياة الاقتصادية والمالية، لكونها تحمي أهم جوانب استمرار النشاط المالي والاقتصادي، وهي ضمان تنافسية عادلة للاعوان الاقتصادية المختلفة وضبط حركات تنقل رؤوس الاموال وتيارات الارباح والذمم المالية في شكل شفاف في بنية قطاع المؤسسات المالية.

إن ترشيد الرقابة الجبائية بمبادئ أساسية وجوهرية ترتبط ارتباطا وثيقا بالفكر الجبائي وهي: العدالة، الوضوح، اليقين، الملائمة في التسديد والمرونة بما يستوعب التغيرات الحاصلة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بشكل يضمن استمرارية هذه المبادئ ويحقق أهداف الرقابة الجبائية، وأن من صفات ترشيد الرقابة الجبائية أن يتحقق أفضل توسيع للوعاء الجبائي بما يحقق الحجم الأمثل من تحصيل الإيرادات الجبائية و لا يتأتى ذلك إلا من خلال التحكم والمراقبة للوعاء الجبائي السليم من نقائص البيروقراطية والقصور الإداري، وتخلف القدرات البشرية والمادية ومدى بعدها عن اقتصاديات الفساد المالي والإداري. وعليه فإنه لتحقيق أمثلية ورشاده جبائية للوعاء والتحصيل الجبائي يتوقف على ترشيد مستويات عديدة منها:

- ترشيد مستوى أداء القوانين الجبائية.
 - ترشيد مستوى أداء الجباية نفسها.
 - ترشيد أداء المكلف بالجباية.
 - ترشيد مستوى أداء الثقافة والوعي الجبائي العام.
- أي لا بد من الاعتماد على تجويد الأداء على كل المستويات من فكرة الجباية كمشروع قانوني إجرائي وموضوع إلى مستويات تحصيلها من ذمة المكلف بها إلى خزينة الدولة.

¹ عجلان العياشي، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمة اعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، ملتقى دولي بعنوان: الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009، ص7.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

من خلال التعاريف السابقة للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى الى تحقيقها والمتمثلة في:

- 1/ الهدف القانوني:** يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين و الأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب الضريبي من دفع مستحقاتهم الجبائية.
 - 2/ الهدف الإداري :** تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، و التي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:
 - * تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، بما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
 - * تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة و الإلمام بأسبابها وتقييم أثارها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
 - * تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.
 - 3/ الهدف المالي والاقتصادي :** حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب كالسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة 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 والجبائية.
- الهدف الاجتماعي:** يتمثل في
- * محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.
 - * تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.¹

¹ كحلة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 85-86.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

المبحث الثاني: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية (مفاهيم - أسس - مراحل القيام به) :

تختلف صور الرقابة الجبائية باختلاف الطريقة المتبعة في التحقيق، والغرض المراد بلوغه حيث خوّل المشرع الضريبي للإدارة حق ممارسة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين. وسيتم التطرق في هذا المبحث لدور هذه الآلية في التصدي لظاهرة التهرب من خلال:

المطلب الأول: مفهوم التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

المطلب الثاني: مراحل سير عملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

المطلب الثالث: مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

المطلب الأول: مفهوم التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

تعزيزا لآليات الرقابة الجبائية تم استحداث التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كتكملة أو امتداد منطقي وضروري للتحقيق المحاسبي. لذا تم إنشاء هذا التحقيق في سنة 1992 مساندة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية في الجزائر، إلا أن البدء فيه بصفة رسمية كان ضمن برنامج سنة 2001.

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

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

ومنه فإنَّ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

¹ Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, économique, Paris, 1984, page 8.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

- التحقق من صحة المداخل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل؛
- ضمان أن التصريحات الموضوعية مشكلة بطريقة شرعية.
- مراقبة التجانس بين المداخل المصراحة مع الذمة المالية الإجمالية للمكلف.
- 2/ معايير اختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من التحقيق تتمثل فيما يلي:¹
 - الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة التي قاموا بها؛
 - الأشخاص الذين خضعوا للرقابة الجبائية في المحاسبة، ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة؛
 - الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي غير مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخل هامة لمعايير تراها مناسبة .

المطلب الثاني: مراحل سير عملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

أولاً: التحضير لعملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

- إنّ أيّ عملية رقابية يجب أن تسبقها مرحلة تحضيرية لتهيئة الأرضية الكافية لانطلاقها، وهذه المرحلة لا تختلف كثيراً في التحقيق المعمق لمجمل الجبائية عنها في التحقيق المحاسبي.
- إذ يتم من خلالها اختيار مجموعة الملفات المراد مراقبتها، ولكن هذا الاختيار يخضع إلى مقاييس سواء من حيث الكمية وهذا حسب الإمكانيات المتواجدة على مستوى كل ولاية، وكذا لخصوصية وشكل هذه الرقابة.
- لذا فإنّ البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب يهدف إلى تحقيق نسبة 5% من الملفات المعروضة، وهذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات والإمكانيات المتاحة للمصالح الضريبية، إضافة إلى أنّ الأشخاص الخاضعين لـ VASFE يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة، منها:²

¹ ولهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من اثار الأزمة المالية، مرجع سابق، ص10.

² نوي نجا، مرجع سبق ذكره، ص82.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخيل المكتتة في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.
 - لما تقوم المفتشية بعملية التحقيق المعمق للملف الذي يجوزتها تحصل على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك.
 - خلال عملية التحقيق المحاسبي هناك استغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء، الأرباح الموزعة...) تظهر منها فوارق معتبرة بين الدخول المصرحة من طرف الشركاء والدخول الحقيقية المحققة.
 - الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخيل مخفية هامة.
- وباختيار مجموعة الملفات المراد التحقيق فيها تسند مهمة ذلك إلى الأعوان المراقبين المختصين، ومع إتباع نفس مراحل وخطوات التحقيق المحاسبي يقوم هؤلاء الأعوان ب:
- 1- سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق، وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها، لفحص مختلف المعلومات التي يضمها، إضافة إلى إمكانية فحصهم مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف.
- ويكون فحص الملف الجبائي لغرض:
- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب.
 - التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل.
 - استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات، المحلات التجارية...).
 - التأكد من أن كشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة.
 - مراقبة إن كان الخضوع للضريبة قد احتوى مجمل المداخيل وذلك بفحص كشوفات الضريبة، ونسخ الإنذارات المطلوبة من المكلف.
- وهذه الدراسة تسمح للمحققين باستخراج مجمل التناقضات بين المداخيل المصرح بها، والعناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتحقيق.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

2- إبلاغ المكلف بالضريبة، إذ يقوم المراقب الجبائي بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف المعني بعملية الرقابة، يعلمه فيه عن خضوعه لهذه الأخيرة، مع منحه مدّة 15 يومًا للتحضير، وهذا الإشعار يجب أن يحدد بشكل ضروري بعض العناصر مثل سنوات التحقيق، إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره،

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

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

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

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

وأخيرًا نلاحظ أنّ المعلومات المجمعة من مختلف المصالح والمؤسسات السابقة الذكر تهدف أساسًا إلى:

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

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

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

4- 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 والمناحات من جهة، ومن جهة أخرى فروض الحسابات المالية.

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

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

ثانياً: سير التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية¹

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

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

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

- أن لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي، ولكن يترك الحوار يسير لبعض الوقت حول انشغالات المكلف، إذ يترك له كامل الحرية في الكلام.

¹ MAX. Artuso, vérification fiscale de l'entreprise, édition Foucher, Paris, 2000, page 34

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

- تهيئة جو من الثقة معه وتفادي إثارته.
 - استقبال كل المعلومات الضرورية من الجانب الجبائي، والمقدمة من طرف المكلف.
 - التحلي بالصبر مع المكلف دون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه.
 - عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتوفرة لديه، والتي توشي للمكلف بأنه على دراية معمقة بملفه.
- وبحصول المراقب على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها، ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة.

1- إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة:

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

1-1 عملية التقييم لممتلكات ونفقات المكلف تحت المراقبة، وهذه العملية يمكن أن تتم بطرق مختلفة بسبب غياب وثائق الإثبات أو وجودها دون إمكانية الاستعلام منها المبلغ الحقيقي، ولتقييم هذه العناصر يجب الرجوع إلى المعايير المحددة في الجدول التالي:

الجدول رقم 01-02: طريقة تقييم عناصر مسار الحياة

بيان العناصر	طريقة التقييم
العقارات	مبلغ الفاتورة أو السعر المحدد مقارنة مع المواد المماثلة
شهرة المحل	المبلغ المعاد تقييمه والمأخوذ من قبل المصالح الجبائية (مصالح التقييم والأسعار)
المنقولات	القيمة الحقيقية
الأسفار	المبلغ يحدد جزافيا

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

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

المصدر: نوي نجاة مصدر سبق ذكره، ص 85.

1-2 تحليل الحسابات المالية، ونعني بها مراقبة التدفقات المالية للمكلف، إذ يلجأ المراقب إلى مقارنة الكشوفات البنكية مع المداخل المصرح بها لتحديد رصيد الميزان النقدي للمكلف، والنتائج المتحصل عليها يجمعها فيما بعد في ميزان الخزينة الذي يشكل وسيلة تقنية شاملة.

1-2-1 الميزان النقدي **Balance d'espèce**:

إنّ دراسة الميزان النقدي يتيح للإدارة ضمان أنّ السيولة المستعملة من طرف المكلف خلال فترة المراقبة لا تفوق تلك التي من الممكن الحصول عليها خلال نفس الفترة، ويتجسد هذا الميزان في مقارنة السيولة المتاحة مع السيولة المستعملة.

حيث: إذا كان المكلف لا يدفع عن طريق شيك نفقاته المعيشية مع عدم ممارسته بالموازاة اقتطاعات نقدية كافية من أجل تغطية نفقاته اليومية، فإنه حقا بإمكانه الحصول على مبالغ ذات أصل غير محدد¹.

1-2-2 ميزان الخزينة **Balance de Trésorerie** :

إنّ ميزان الخزينة يتيح تحديد المبلغ الإجمالي للنفقات خلال فترة المراقبة، يساوي لتلك المصادر التي من الممكن للمكلف الحصول عليها خلال نفس الفترة، لأنّ هذا الميزان يجب أن يحتوي على جميع التحصيلات والنفقات المحققة من طرف المكلف الخاضع للرقابة وكذا الأشخاص الذين يعيشون معه.

¹Claude Laurent, contrôle le fiscal, la vérification personnelle, éditions comptables malherbes paris 1995 , page 41.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

وبالتالي يسمح لنا أن نأخذ بعين الاعتبار عدم التوازن الذي إذا لم يفسّر بشكل الدليل على وجود دخول غير مصرح بها، ومنه العمل على إخراج الاختلافات الموجودة بين المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة¹.

أ- المتاحات المستخرجة: وهي تضم كل المبالغ التي يمكن للمكلف الحصول عليها خلال فترة المراقبة، وتشمل²:

- رصيد الحسابات البنكية أو البريدية، ومختلف دفاتر وحسابات الإدخار المفتوحة باسم المكلف أو باسم أفراد عائلته الذين يعيشون معه عند فترة التحقيق.

- تغييرات حساب المستغل في المؤسسات التجارية أو غير التجارية، المستعملة نقدًا أو بالدفع إلى الحسابات البنكية أو البريدية الشخصية للمستعمل أو لأفراد عائلته.

- التنازل عن المباني الشخصية ومجموع المبالغ المتحصل عليها من سعر البيع، والتي تظهر غالبًا على كشوفات التسجيل التي يتم تنظيمها داخل ملف المكلف الخاضع للتحقيق.

- بيع المعدات، الذهب، الأشياء الشخصية، يمكن استبعادها، شرط أن يقدم المكلف الوثائق الثبوتية اللازمة.

- المبالغ المتحصل عليها من القروض الشخصية والتي يتم قبولها يجب التحقيق فيها، بتقديم العقود أو تصريحات التسليف.

- إعادة تسديد القرض المتفق عليه مع الأفراد، يمكن أن يتم قبوله في المتاحات المستخرجة إذا كانت كل الإثباتات المقدمة على تصريح العقد صحيحة.

ب- المتاحات المستعملة: وتشمل كل المبالغ المنفقة من طرف المكلف على مستواه المعيشي، فهي تكون الوجه المقابل للمتاحات المتحصل عليها ومن بينها:

- رصيد الحسابات البنكية، الحساب الجاري المفتوح باسم المكلف أو أفراد عائلته.

¹ J. P casimir, Le code Annotée des procédures fiscales- contrôle fiscale, contentieux de l'impôt- 5^{ème} éditions, la Villegrien éditions, Paris, 1996, page 35.

² طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري (1996-1999)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، كلية علوم التسيير والاقتصاد، خروبة، 2002، ص 123.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

- المساهمات داخل المؤسسة.

- مصاريف الصيانة وتهيئة المباني الشخصية، أشغال إعادة البناء، أو التوسعة للأماكن.

- المصاريف المستعملة بشكل فردي من طرف المكلف لغرض المحل الذي يشغله، وكذا الإقامة الثانوية التي يمتلكها.

- حيازة المباني أو مصاريف البناء، ويجب الفحص بدقة لشهادات التسجيل الموجودة داخل ملف الخاضع للتحقيق، لأنه يمكن أن يكون قد حاز على أشياء تتعلق بفترة غير معينة بالتحقيق، والتسديد ثم خلال فترة التحقيق.

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

إنّ مصاريف مسار الحياة يجب أن تحدد وتقيّم مع المكلف إلا إذا رفض التعاون، وهنا يتم تقييمها بصفة تقريبية، وهي نقطة ضعف بالنسبة إليه، لأنّ هذه المصاريف تكون حسب الوضعية الاجتماعية.

أخيراً نلاحظ أنّ ميزان الخزينة ما هو إلا ثمرة ناتجة عن مقارنة المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة، والذي يظهر في شكل رصيد الحساب المالي، هذا الأخير لا تكون له أيّ دلالة، إلا إذا كان رصيّدًا دائنًا، وهو ما يعني أنّ المتاحات المستعملة أكبر من المتحصل عليها، لأنه بنهاية هذه المقارنة يمكن أن نواجه ثلاث حالات وهي¹:

- المتاحات المستخرجة = المتاحات المستعملة، ومنه الإدارة ليست لها أية ملاحظات.
- المتاحات المستخرجة < المتاحات المستعملة، إذن هناك فائض يمكن أن يرجع إلى سوء تقييم النفقات.
- المتاحات المستخرجة > المتاحات المستعملة، بالتالي هناك نقص، وفي هذه الحالة المراقب يخضع هذا النقص للضريبة، إلا إذا أتى المكلف بتبريرات كافية.

ج- أشكال ميزان الخزينة: يمكن أن نجد نوعين من ميزان الخزينة والمتمثلين في:

- الميزان الخاص: يستعمل عندما يمارس المكلف نشاطات تجارية أو غير تجارية بشكل فردي، والتي من الممكن إبعاد الخزينة الخاصة عن الخزينة المتعلقة بنشاطه، وتطبق أيضا عندما نريد تقديم ميزان المتاحات الخاص بالمسيرين والشركاء

¹ Claude LAURENT, Vérification personnelle, Opcit, page 42.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

الرئيسيين للمؤسسة، وهذا دون إضافة لتحركات هذا الميزان الاقتطاعات والتحصيلات الممارسة من قبل المعني في تجارته أو استغلاله¹.

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

- الأرباح والمداخيل محددة جزافيا.

- غياب المحاسبة.

- المحاسبة غير ممسوكة بطريقة جيدة.

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

2- طلبات التوضيحات والتبريرات:

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

1-2 طلب التبريرات: حيث تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات التالية:

- حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أنّ المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها.

- فيما يخص وضعيته الجبائية.

- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي (معاش غذائي، فوائد التأمين، ضمانات العقارات...).

2-2 طلب التوضيحات: تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص أي نقطة واردة في التصريح.

¹ J. P casimir, Les signes extérieure de revenus, Opcit, page 238.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

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

3- الإبلاغ بالنتائج:¹

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 علم، أن ما هو مصرح به كمداخل هي ليست حقيقية، وغير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكوين المداخيل التي بحوزة هذا المكلف وكذا تلك الدخول المحققة من قبل أولاده والأشخاص الذين يعيشون معه، وطرق إعادة تكوين أسس الإخضاع كما سبق الذكر تتغير حسب الحالة المقدمة والتي تتلخص في:

- تقديم ميزان الخزينة، - اللجوء إلى التقييم الجزائي، وضع التسعير التلقائي.
وبعد إعادة تكوين أسس الإخضاع يقوم المراقب بإبلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بنتيجة المراقبة المتوصل إليها، ويجب أن يكون مفصلا بأرقام وجداول بكيفية تسمح له بفهم التقويمات المجرأة حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه مدّة 40 يومًا.

ويجب أن يحتوي أساسا هذا الإبلاغ على ما يلي:

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي (عدم التصريح، تصريح خارج الآجال...).

- عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستغلة.

- طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.

وبانقضاء أجل الرد هناك حالتين يمكن حدوثهما مثلما ذكرنا سابقا من خلال التحقيق المحاسبي، وفي كليهما يكون المحقق ملزماً بإعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي الذي يكون مفصلا بشكل جيّد.

¹طالبي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 124.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

المطلب الثالث: مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، أي أن الضريبة تؤسس بعد إدراج المكلفين للعناصر الضرورية ضمن تصريحاتهم المقدمة لإدارة الضرائب. وانطلاقاً من هذا المبدأ تحتفظ الإدارة بحق الرقابة من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبه وصدق الأسس المنشأة، مع تأويل حسن النية في هذه التصريحات.

ومما لا شك فيه أن الرقابة الجبائية بمختلف وسائلها والتي من أهمها التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية تعد من بين الوسائل المجدية والمستعملة للكشف عن مواطن التهرب الضريبي والحد منه.

أولاً: مهام التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للحد من التهرب الضريبي

في إطار البحث والتحقيق واعتماداً على صلاحيات مخولة للتحقيق المعمق بمجمل الوضعية الجبائية، فهو مكلف بما يلي¹:

- ❖ الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الجبائي.
- ❖ جعل الرقابة أكثر شفافية بالأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة، و في هذا الإطار إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب، وتحسين مردودية الجباية العامة.

إن الهدف الرئيسي للتحقيق المعمق هو الحد وسد منافذ التهرب الضريبي، ونظراً للحيل التي يستعملها بعض المكلفين للتلاعب بحقوق الخزينة العامة فقد استوجب على مديرية البحث والمراجعات وضع إستراتيجية للمراقبة والمتمثلة في:

- ❖ الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخيل الكبيرة.
- ❖ رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستوى أحسن.
- ❖ تحسين مردودية الرقابة الجبائية.

وهذا كله من أجل حماية الخزينة من جهة، وكذا حقوق وضمانات الممولين ذوي النية الحسنة من جهة أخرى.

¹ لايد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر -دراسة حالة-، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012، ص133.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

ثانيا: فعالية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في التقليل من التهرب الضريبي

مما لاشك فيه ان الرقابة الجبائية بمختلف وسائلها والتي من اهمها التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، تعد من بين الوسائل المجدية والمستعملة للكشف عن مواطن التهرب الضريبي والحد منه.

يقوم التحقيق الجبائي المعمق في الجزائر بدور فعال في مكافحة التهرب الضريبي، حيث يستعمل كل الأساليب و الطرق للبحث عن مواطن التهرب الضريبي، وتسهر الأجهزة المختصة به على تطبيق كل التشريعات الضريبية ومعاقبة كل من يخالف هذه التشريعات.

← وكمثال على مدى نجاعة هذه الآلية في التقليل وبشكل كبير من ظاهرة التهرب الضريبي أعطى الباحث مغني

ناصر إحصائيات تمثل نتائج التحقيق المعمق وتطورها خلال الفترة 2001-2006 من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 02-02 : احصائيات تمثل نتائج التحقيق المعمق خلال الفترة 2001-2009

الوحدة: ألف دج

السنوات	عدد العمليات المنجزة	المبالغ (الحقوق والغرامات) المحصلة	مردود كل عملية = المبالغ/عدد العمليات المنجزة
2001	99	320.209	3.234
2002	165	796.142	4.825
2003	223	715.571	3.208
2004	238	815.354	3.425
2005	258	738.939	2.864
2006	278	985.853	3.546

المصدر: مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010/2009، ص76.

- من خلال الجدول نرى بان المبالغ التي تم استرجاعها من قبل إدارة الضرائب جد مهمة في هذا التحقيق رغم قلة عدد الملفات والقضايا المنجزة، ما يثبت ان التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية يساهم بشكل كبير في الحد والكشف على حالات الغش والتهرب الضريبي.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

← وكذلك يشير الباحث قتال عبد العزيز إلى مردودية التحقيق المعمق خلال الفترة 2003-2008 ويوضح فعاليته في تحقيق نتائج إيجابية. ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 02-03: مردودية التحقيق المعمق خلال الفترة 2003-2008

السنوات / الأقسام	2003	2004	2005	2006	2007	2008
التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	715571893	815354504	738939601	985853319	1307265625	135815102

المصدر: قتال عبد العزيز، اسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين - حالة الجزائر من 2003 إلى 2008، مذكرة ماجستير، جامعة المدية، 2009.

ومن الجدول يلاحظ ان مردودية التحقيق الجبائي المعمق في تزايد خلال سنوات الدراسة، ما يعكس جهود الدولة المبذولة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا ما يؤكد فعالية التحقيق في زيادة الحصيلة الضريبية وبالتالي الحد من التهرب الضريبي.

- إن فعالية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية تكمن في مدى تحقيقه لأهدافه المتواجد من أجلها بشكل كبير، وتحمل الإدارة الجبائية وخاصة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية دورا أساسيا في تحقيق هذه الفعالية، أين تتحقق مصداقية هذه الآلية من خلال إعطاء نتائج جيدة ومتزايدة عبر السنوات في الحد من التهرب الضريبي.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

خلاصة:

تكتسي الإدارة الجبائية أهمية بالغة في تطبيق قوانين النظام الضريبي ، حيث تلعب دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية وتعد طرفا لا يمكن تجاهله، فكل مؤسسة اقتصادية كما لها التزامات مالية اتجاه دائئتها لها التزامات جبائية اتجاه الادارة الجبائية.

- وتشكل الرقابة الجبائية بكل آلياتها ووسائلها الاداة القانونية في يد الادارة الجبائية التي تسعى من خلالها الى مراقبة المكلفين في تادية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف الاخطاء والمخالفات المسجلة والعمل قدر الامكان على تصحيحها وتقويمها.

- إن تكثيف عمل الرقابة الجبائية بكل أنواعها وخاصة لآلية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، ووضع كل الإمكانيات التي بحوزة الإدارة بين أيدي المراقبين والمحققين من شأنه أن يقلل ويصد ظاهرة التهرب التي يترتب عليها عدة آثار سلبية، وعلى عدة مستويات مالية واقتصادية واجتماعية، لذلك من الضروري جدا مكافحتها والحد منها .

- إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر السهل وهذا نظرا لتعدد الأوجه والأشكال التي يتخذها المكلف بهدف التخلص من دفع الضريبة، ولمواجهة هذه الظاهرة يجب تحليل ظاهرة التهرب الضريبي من جميع جوانبها وأسبابها سواء الاقتصادية أو الاجتماعية أو الإدارية.

الفصل الثالث:

دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل

الوضعية الجبائية ودوره في الحد من

التهرب الضريبي - بسكرة-

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من التهرب الضريبي -بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

تمهيد:

من خلال هذا الفصل سيتم التطرق لدراسة حالة خاصة بالرقابة الجبائية بعين المكان والمتمثلة في التحقيق المعمق، باعتبار هذا الأخير وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي، وتحليل بعض الإحصائيات المتحصل عليها من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وقد ارتأينا أن تكون هذه الدراسة تقنية نظرا لتطرقنا للإطار العام للرقابة الجبائية والخاص لعملية التحقيق المحاسبي في الجانب النظري، وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وهي كالتالي:

المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

المبحث الثاني: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من

التهرب الضريبي - بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب - بسكرة-

تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، تكسب شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، وهو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول وهي: قانون الضرائب المباشرة، قانون الضرائب الغير مباشرة، قانون الطابع، قانون التسجيل وقانون الرسم على حجم المعاملات وقانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الأول: المديرية الفرعية التي تتضمنها مديرية الضرائب بسكرة

تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمس (05) مديريات فرعية، وكل مديرية فرعية تضم مكاتب وفيما يلي مهام كل مكتب لكل مديرية فرعية:

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتضم أربع مكاتب هي

1- مكتب الجداول: من مهامه؛ المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي، إعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها، تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية وإبلاغها.

2- مكتب الإحصائيات: من مهامه؛ جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتبثيتها.

3- مكتب التنظيم والتشذيب والعلاقات العامة: من مهامه؛ توزيع العمليات والمناشير والمذكرات الواردة للإدارة المركزية والمديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين، متابعة ومراقبة تنفيذ برنامج عمل المفتشيات والوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة الدورية، استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه، وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع وتنظيم الجبائيين.

4- مكتب التسجيل والطابع: من مهامه؛ تقييم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه المفتشيات، الإشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم وبكل الإعلانات، اقتراح كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل والطابع.

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من

التهرب الضريبي - بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل: تضم (03) مكاتب هي

1- مكتب مراقبة التحصيل: ومن مهامه؛ متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، وفحص وضعية الآخرين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية، واتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم والتدابير الإلزامية للتنمية السريعة لأقساط الضريبة غير المحصلة، مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

2- مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية والمحلية: ومن مهامه؛ مراقبة الميزانيات الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا قابضات الضرائب الموجودة في الولاية، مراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية.

3- مكتب التصفية: ومن مهامه؛ مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية، تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قباضات الضرائب، وتقوم بتجميعها ماديا وتضمن إرسالها إلى الإدارة المركزية.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات

تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة، لان القوانين الجبائية كلها تنصّ على انه من بين حقوق المكلفين حق الطعن في الضرائب المفروضة، وهذه الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم شكاية في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها، وهذا ما يسمى بالطعن الإداري.

والمكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالة إذ لم يقدمه أمام المدير الولائي، وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي: مكتب النزاعات القضائية ولجان الطعن، مكتب الشكايات، مكتب التبليغات والأمر بالصرف.

رابعا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

بحكم أن الأهداف الأساسية المتوخاة من الإصلاح الجبائي في محاربة الغش الجبائي، و في هذا الصدد تم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والتي تتلخص مهامها الأساسية في التحقيق في المحاسبة الجبائية وضمان حسن تبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

وتتكون هذه المديرية من (03) مكاتب هي:

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من

التهرب الضريبي - بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية ومن مهامه: برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختصة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة، وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

2- مكتب البطاقيات ومصادر المعلومات: ومن مهامه تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب و المصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفتها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.

3- مكتب التدقيقات أو المراجعات الجبائية: ومن مهامه برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية، ومتابعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة. متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة، والسهر على إجراء هذه الفرق والتدخلات على احترام التشريع والتنظيم المعمول به، وكذا حقوق 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.

خامسا: المديرية الفرعية للوسائل: وتضم (04) مكاتب وهي

1- مكتب الموظفين والتكوين: ومن مهامه تسيير المستخدمين ومتابعة مساهم المهني، تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماع وتولي أمانتها، المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطاتهم.

2- مكتب عمليات الميزانية: يتكفل هذا المكتب بدفع الرواتب وأجور المستخدمين، وكذا تسديد نفقات الإدارة (الهاتف، البنزين...).

3- مكتب الوسائل: يتكفل بجد العتاد والوسائل (شراء كل الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب للولاية).

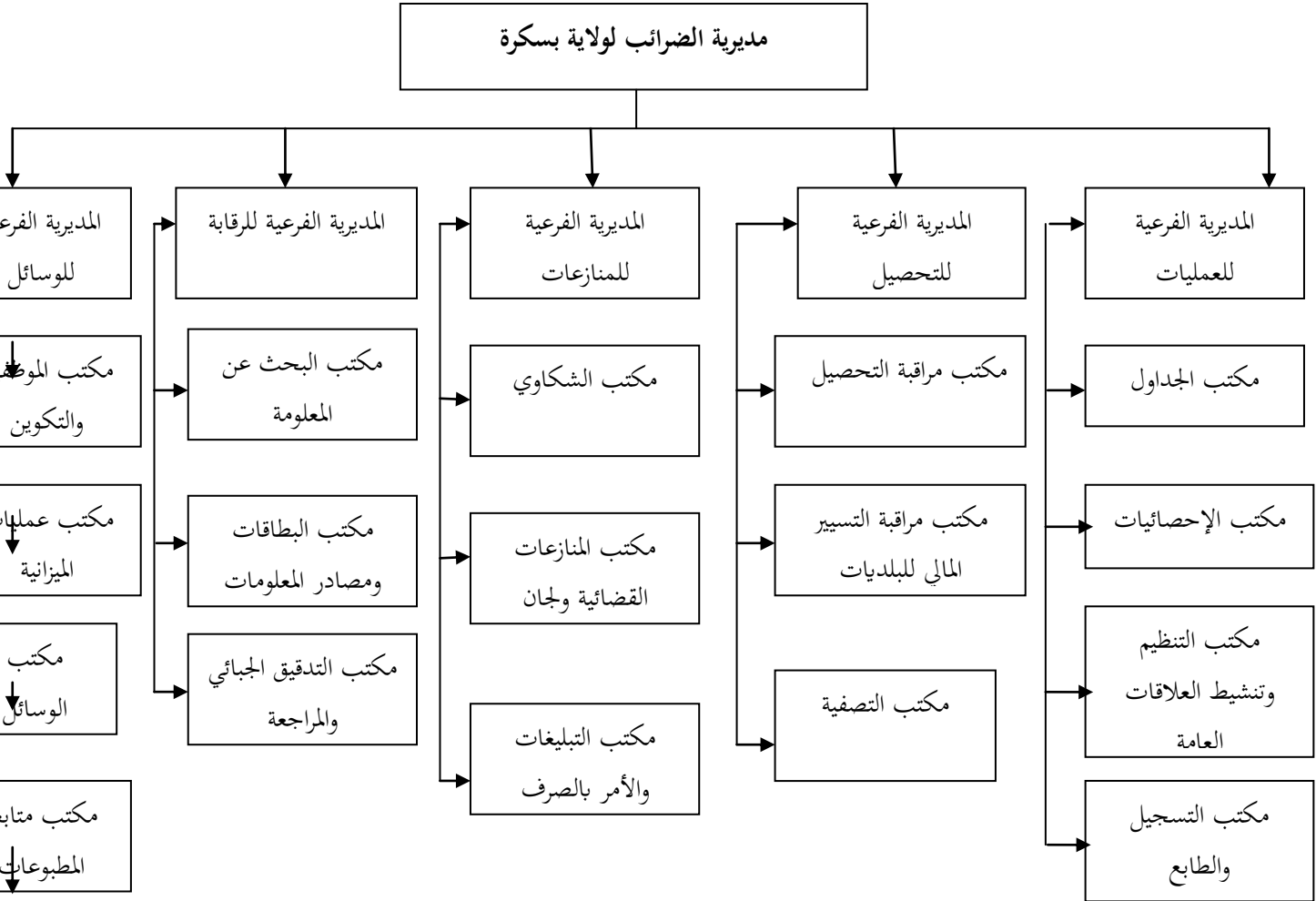
4- مكتب متابعة المطبوعات: من مهامه ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل من طرف المفتشيات والقابضات المعنية، تقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب.

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من

التهرب الضريبي - بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية

شكل رقم 03-01: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من قبل مديرية الضرائب - بسكرة-

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من التهرب الضريبي -بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

المبحث الثاني: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

بعد التطرق إلى جميع إجراءات التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الجانب النظري، تم إسقاطها في هذا المبحث على أرض الواقع والقيام بدراسة حالة خاصة بمهندس معماري (مكتب دراسات)، وفقا للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

المطلب الأول: خطوات وإجراءات عملية التحقيق المعمق

تم إدراج المكلف بممارسة نشاط مهندس معماري للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية سنة 2013، حيث أسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هذه المهمة لفرقة التحقيق (مكتب التحقيقات) المتكونة من أربعة (04) أعضاء على رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية ، كل مهمة يسند لها محققين اثنين (02) على رأسهم رئيس الفرقة، وتمت دراسة الملف الجبائي للمكلف والتعرف على مجمل وضعيته الجبائية.

أولا: إرسال الإشعار بالتحقيق

تم اختيار المكلف ضمن قائمة الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بسبب عدم وجود تناسق بين المدخيل المصرحة والنفقات وخاصة اقتناؤه لعقارات بمبلغ كبير لا يتناسب مع المدخيل المصرحة في سنة 2012 بمبلغ 22.500.000 دج، وبسبب وجود هذا الفرق الكبير بين الموارد المتاحة والاستعمالات تم اخضاع المكلف لعملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، حيث تم ابلاغ المعني باخضاعه بعملية الرقابة الجبائية لمجمل الاعلان عن التحقيق المسجل تحت رقم 908/ م وض / م ف ر ج / م ت ج / ف ا / 2013 المؤرخ في 2013/03/02، والذي أبلغناكم من خلاله بأنكم ستخضعون إلى التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية لتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي للفترة الممتدة من 2009/01/01 الى 2012/12/31. وبعد إجراء التدخل الأولي بتاريخ 2013/09/30 ومن خلاله أبلغناكم بطبيعة التحقيق المقرر . ومن خلال الدراسة والاطلاع على ملفكم الجبائي للدخل وباستغلال جميع المعلومات المتحصل عليها من مختلف الهيئات وكذا ردكم على المعلومات في وثيقة وضعية الممتلكات سلسلة O7 مكرر ومن

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من

التهرب الضريبي - بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

خلال جوابكم على طلب المعلومات المقدم إليكم، وكذلك المعلومات المتوفرة لدى المصلحة وجميع تصريحاتكم تقرر تبليغكم بوضعيتكم الجبائية للفترة من 2009/01/01 الى غاية 2012/12/31.

ثانيا: دراسة وفحص وضعية المكلف

من خلال الدراسة والاطلاع على الملف الجبائي للمكلف وباستغلال جميع المعلومات المتحصل عليها من مختلف الهيئات وكذا رده على المعلومات في وثيقة وضعية الممتلكات سلسلة O7 مكرر ومن خلال جوابه على طلب المعلومات المقدم اليه، وكذلك المعلومات المتوفرة لدى المصلحة. قامت فرقة التحقيق باستخلاص الملاحظات التالية:

- وجود فرق في الدخل غير مبرر نتيجة زيادة مبالغ المصاريف والنفقات على المداخيل المصرحة وهذا خلال السنوات 2009-2010-2011-2012.

من بين هاته الفروقات شراء عقارات بمبالغ ضخمة خلال سنة 2012 بمبلغ 22.500.000.00 وهذا لا يتناسب مع الدخل المصرح.

- عدم قبول الإقرار بالدين المقدم من طرفه بمبلغ 7.000.000.00 دج و هذا لكونه لم يشار الى تاريخ استلام المبلغ، و لم يتم تبريره بوثيقة دفع قانونية (وصل دفع عن طريق البنك) اي تثبت بان الدائن قد دفع له المبلغ، ولم تظهر في الكشف البنكي او حسابات الادخار المفتوحة باسمه الشخصي .

- مساهمات في تمويل الحساب المفتوح لدى وكالة البنك الوطني الجزائري بسكرة .و التي لم يتم تبرير مصدرها.

المطلب الثاني: سير عملية التحقيق من خلال التبليغ الأولي للمكلف

أولا: الاسس المعتمدة لتحديد المداخيل

من خلال المعلومات الواردة من مختلف المصالح والادارات العمومية تم تحديد الموارد المتاحة والموارد المستعملة، وتم اتباع الطريقة التحاورية (ميزان الخزينة الخاص) كما يلي:

- خاص بسنة 2009:

الطريقة المتبعة في عملية التحقيق هي الطريقة التحاورية و ذلك بإتباع طريقة ميزان الخزينة الخاص وعليه فان وضعيته الجديدة للفترة من 2009/01/01 الى 2009/12/31 تكون على النحو الآتي :

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من التهرب الضريبي -بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

* الموارد المتاحة :

01- أرصدة الحسابات البنكية والحسابات الجارية في 2009/ 01/01

-أرصدة أول مدة (01/جانفي) سنة 2009 المعنية بالتحقيق للحسابات المفتوحة باسمه لدى البنك صندوق التوفير و الاحتياط وكالة بسكرة. ووكالة القرض الشعبي الجزائري بسكرة.

02 - المداخيل المهنية: وهي المداخيل المصرحة من قبله وتلك المغرمة وهذا من خلال تصريحاته السنوية (G1) لسنة 2009 .

* الأموال المستخدمة او لاستعمالات

01 - أرصدة الحسابات البنكية والحسابات الجارية في 2009 /12/31

- رصيد آخر مدة (31/ديسمبر) سنة 2009 المعنية بالتحقيق للحسابات المفتوحة باسمه لدى البنك صندوق التوفير والاحتياط وكالة بسكرة. ووكالة القرض الشعبي الجزائري بسكرة

02- المصاريف المعيشية: وهي المصاريف المعيشية المصرحة من طرفه في رده على رسالة طلب المعلومات حيث تم اعتماد نفس المصاريف المعيشية المصرحة من طرفه و المقدرة 50.000.00 دج شهريا خلال سنة 2009.

03-المصاريف الشخصية المسددة :

-تسديد حقوق ضريبة الدخل الإجمالي : وهي الحقوق المسددة من قبله بواسطة التصريحات وكذلك وصولات التسديد المقدمة للمصلحة و هذا لسنة 2009 .

- تسديد مصاريف التامين على الشيخوخة بمبلغ 21.600.00 دج وفقا لوصول التسديد

04 - المساهمات الشخصية في تمويل الحساب البنكي المفتوح لدى وكالة البنك الوطني الجزائري و هذا خلال سنة 2009، و المتمثلة في اموال تم دفعها في الحساب البنكي ظاهر في الجانب الدائن و هذا بعد استبعاد مبالغ الإيرادات المهنية المحققة و المصرحة في التصريحات الشهرية، و المتبقى من الفرق في الاموال المدفوعة في الحساب البنكي تم اعتباره مداخيل أخرى غير مبررة و غير مصرحة و لقد تم الحصول عليها كمايلي :

- مجموع المبالغ المدفوعة في الحساب البنكي 11.188.000.00 د ج

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من
التهرب الضريبي -مديرية الضرائب لولاية بسكرة-

-مجموع الايرادات المصروفة (G50) 6.874.237.00 د ج
الفرق = 4.313.763.00

الجدول رقم 03-01: ميزان الخزينة الخاص (2009)

2009	السنوات التعيين
	<u>الموارد المتاحة</u>
505.682.87	1- أرصدة الحسابات البنكية و الحسابات الجارية البريدية
58.89	أ- رصيد الحساب البنكي CNEP في 01/01
	ب - رصيد حساب C.P.A
	<u>02- المداخل المهنية</u>
	- مداخل النشاط
1.173.251.00	- الرصيد المرحل
/	
1.678.992.76	<u>مجموع الموارد المتاحة</u>
	<u>الاستعمالات</u>
	<u>1- أرصدة الحسابات البنكية و حسابات التوفير و الاحتياط</u>
28.846.39	أ-رصيد الحساب البنكي CNEP في 12/31
1.193.84	ب - رصيد الحساب البنكي C.P.A
600.000.00	<u>02- مصاريف المعيشة</u>
	<u>03- المصاريف الشخصية</u>
21.600.00	أ-تسديد مصاريف التامين على الشيخوخة CASNOS
234.650.00	ب- تسديد حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي
4.393.763.00	04- مساهمات شخصية في الحساب البنكي المفتوح لدى وكالة البنك الوطني

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من

التهرب الضريبي -مديرية الضرائب لولاية بسكرة-

	الجزائري بسكرة
5.280.053.23	مجموع الأموال المستعملة
(-)3.601.060.47	الفرق في الرصيد
% 214	نسبة الفرق

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة 2016.

-خاص بالسنوات 2010-2011-2012:

الطريقة المتبعة في عملية التحقيق هي الطريقة التحوارية و ذلك بإتباع طريقة ميزان الخزينة الخاص وعليه فان وضعيته الجديدة للفترة من 2010/01/01 الى 2012/12/31 تكون على النحو الآتي :

* الموارد المتاحة:

01- أرصدة الحسابات البنكية والحسابات الجارية في 2009/ 01/01

-أرصدة أول مدة (01/جانفي) سنة 2010-2011 و 2012 المعنية بالتحقيق للحسابات المفتوحة باسمه لدى البنك صندوق التوفير و الاحتياط وكالة بسكرة. ووكالة القرض الشعبي الجزائري بسكرة .

02- القروض: الاقرار بالدين لسنة 2012 المبرم بينه و بين السيد "ع" و المقدر بـ 22.000.000.00 دج تحت عقد اقرار بدين تحت رقم 2012/513 بتاريخ 2012/12/26 عند الأستاذ "ن" .

03 - المداخيل المهنية : وهي المداخيل المصرحة من قبله وتلك المغرمة وهذا من خلال تصريحاته السنوية (G1) للسنوات 2010-2011 و 2012 .

* الأموال المستخدمة او لاستعمالات

01- أرصدة الحسابات البنكية والحسابات الجارية في 2009 /12/31

- رصيد آخر مدة (31/ديسمبر) سنة 2010-2011-2012 المعنية بالتحقيق للحسابات المفتوحة باسمه لدى البنك صندوق التوفير والاحتياط وكالة بسكرة. ووكالة القرض الشعبي الجزائري بسكرة

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من
التهرب الضريبي - بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

02-المصاريف المعيشية : وهي المصاريف المعيشية المصرحة من طرفه في رده على رسالة طلب المعلومات حيث تم اعتماد نفس المصاريف المعيشية المصرحة من طرفه و المقدرة 50.000.00 دج شهريا خلال السنوات 2010 - 2011 و 2012 المعنية بالتحقيق .

03-المصاريف الشخصية المسددة :

أ-تسديد حقوق ضريبة الدخل الإجمالي : وهي الحقوق المسددة من قبله بواسطة التصريحات وكذلك وصولات التسديد المقدمة للمصلحة و هذا للسنوات 2010-2011 و 2012 .

ب- تسديد مصاريف التأمين على الشيخوخة بمبلغ 231.120.00 د ج و 188.307.11 و 124.443.60 للسنوات 2010-2011-2012 على التوالي وفقا لوصل التسديد

ج- تسديد حقوق التسجيل و الاشهار: و يتمثل في نصف المبلغ المسدد جراء شراء العقار على الشيعاء البالغ ثمنه 45.000.000.00 دج حسب العقد رقم 2012/512 بتاريخ 2012/12/26 امام الاستاذ "ن".

04 - شراء عقار مناصفة : تم شراء العقار مناصفة على الشيعاء بتاريخ 2012/12/26

الجدول رقم 03-02: ميزان الخزينة الخاص (2010-2011-2012)

2012	2011	2010	السنوات التعيين
			<u>الموارد المتاحة</u>
			01- أرصدة الحسابات البنكية و الحسابات الجارية البريدية و التوفير و الاحتياط
29.763.70	29.300.55	28.846.39	أ- رصيد الحساب البنكي CNEP في 01/01
725.84	954.84	1.193.84	
22.000.00.00	/	/	ب - رصيد حساب C.P.A
			2- القروض - الاقرار بالدين
1.346.218.00	281.209.00	829.624.00	03- المداخيل المهنية

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من

التهرب الضريبي -مديرية الضرائب لولاية بسكرة-

			- مداخيل النشاط - الرصيد المرحل
23.376.707.54	311.464.39	859.664.23	مجموع الموارد المتاحة
			<u>الاستعمالات</u>
			1- ارصدة الحسابات البنكية و حسابات التوفير و الاحتياط
30.236.02	29.763.50	29.300.55	أ-رصيد الحساب البنكي CNEP في 12/31
491.84	725.84	959.84	ب- رصيد الحساب البنكي C.P.A
9.500.00			ج- رصيد الحساب البنكي AGB
600.000.00	600.000.00	600.000.00	02- مصاريف المعيشة
124.443.60	188.307.11	231.120.00	03- المصاريف الشخصية
269.244.00	56.242.00	165.925.00	ا- تسديد مصاريف التامين على الشيخوخة
675.000.00	/	/	CASNOS
/	/	/	ب- تسديد حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي
22.500.000.00	/	/	ج- تسديد حقوق التسجيل و الاشهار 3 %
			04- مساهمات شخصية في الحساب البنكي المفتوح لدى وكالة البنك الوطني الجزائري بسكرة
			5- شراء عقارات مناصفة على الشيع بتاريخ 2012/12/26
24.208.915.46	875.038.45	1.027.305.39	مجموع الأموال المستعملة
-832.207.00	-	- 167.641.16	الفرق في الرصيد
	563.574.00		
% 3.55	% 180.94	% 19.50	نسبة الفرق

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة 2016.

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من
التهرب الضريبي -مديرية الضرائب لولاية بسكرة-

ثانيا: تحديد المداخيل الخاضعة

تم تحديد المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي للسنوات 2009،2010، 2011، و 2012 كما يلي في
الجدول أدناه:

الجدول رقم 03-03: تحديد المداخيل الخاضعة للسنوات 2009-2010-2011-2012

2012	2011	2010	2009	السنوات التعيين
1.346.218.00	281.209.00	829.624.00	1.173.251.00	المداخيل المصرحة او المغرمة
823.207.00	563.574.00	167.641.00	3.601.060.00	الفارق في الرصيد السالب المعتمد كمداخيل غير مصرحة
2.169.218.00	844.783.00	997.265.00	4.774.311.00	إجمالي المداخيل المعتمدة بعد التحقيق
1.346.218.00	281.209.00	829.624.00	1.173.251.00	المداخيل المصرحة او المغرمة
823.207.00	563.574.00	167.641.00	3.601.050.00	الزيادات

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة 2016.

ملاحظة : الزيادات لا تتجاوز 25 % للسنوات 2010 و 2012 و بالتالي غير خاضعة حسب نص التعليم
رقم 135/ م / م ع ض بتاريخ 2000/02/15 .
من خلال الجدول نستنتج ان الموارد المستعملة تفوق الموارد المتاحة أي أن النفاقات أكبر من الايرادات والفرق يفسر
كمادخيل غير مصرح بها اذا لم يقدم المكلف تبريرات مقنعة لمصدر هذه الأموال بعقود موثقة مثل قروض، هبة،
ميراث... الخ.

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من
التهرب الضريبي - بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

ثالثا: تحديد الحقوق والغرامات

تم تطبيق الضريبة بمعدل حر يقدر ب 20% باعتبار أن المكلف يخضع لنظام التصريح المراقب كما يلي في الجدول:

الجدول رقم 03-04: تحديد الحقوق والغرامات للسنوات 2009-2011

2011	2009	السنوات التعيين
168.956.00	954.862.00	الحقوق المستحقة
56.242.00	234.650.00	الحقوق المصرحة او المغرمة
112.714.00	720.212.00	الحقوق المغفلة
16.907.00	180.053.00	غرامات الوعاء
129.621.00	900.265.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة 2016.

ملاحظة: الحقوق المسددة تتمثل في الحقوق المسددة لسنة 2009 و كذلك 2011 و هذا بتطبيق معدل ضريبة
حرة قدرها 20%.

يتضح من الجدول رقم (3-4) أن مجموع الحقوق والغرامات والتي يجب أن تسدد من قبل المكلف كبيرة جدا ممثلة
في المبالغ 900.265.00 دج و 129.621.00 دج .

لكن رغم ذلك فان استرداد الحقوق والمبالغ يؤكد أهمية عملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ، إلا أن المبالغ
المسترجعة لا يمكن قياسها بعدد الملفات لأنه يمكن مراجعة ملف واحد يكون ذو خطر ضريبي كبير وينتج عنه حصيلة
ضريبية كبيرة أكثر من عدد معين من الملفات والعكس.

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من
التهرب الضريبي -مديرية الضرائب لولاية بسكرة-

الجدول رقم 03-05: تحديد مجموع الحقوق والغرامات

البيان	الحقوق	الغرامات	الحقوق والغرامات
الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2009	720.212.00	180.053.00	900.265.00
الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2011	112.714.00	16.907.00	129.621.00
المجموع	832.926.00	19.696.000	102.988.600

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة 2016.

لقد ابغت مصالح الضرائب للشخص الخاضع للرقابة بامكانه طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب في المسائل المتعلقة بالوقائع او بالقانون طبقا لنص المادة 21 الفقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية من الجدول رقم (3-5) نلاحظ أن مجموع الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة الواجب دفعها من قبل المكلف تقدر ب 102.988.600 دج.

لذلك يعتبر التحقيق المعمق الجبائي مهم جدا في زيادة الإيرادات والتحصيل الضريبي التي تعود بالنفع على الدولة.

المطلب الثالث: نتائج التحقيق النهائي بعد رد المكلف وجلسة التحكيم

أولا: الأسس المعتمدة لتحديد المداخيل

- خاص بسنة 2009:

بعد ايداع رد المكلف المؤرخ في 2014/02/03 و المودع لدى مصالح مديرية الضرائب بتاريخ 2013/12/18 و المتعلق بملاحظاته و اعتراضاته حول نتائج التحقيق الواردة في التبليغ الاولي رقم 1895/ م و ض / م ف ر ج / م ت ج / ف أ / 2013/ المؤرخ في 2013/12/25 و المستلم من طرفه يد

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من

التهرب الضريبي - بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

يبد بتاريخ 2013/12/25 ومن خلال طلبه للتحكيم من السيد المدير الولائي للضرائب طبقا لنص المادة 21 فقرة 05 من قانون الاجراءات الجبائية حيث تم استدعاؤه لجلسة التحكيم عن طريق الاستدعاء رقم 274/ موز / م ف ر ج / م ت ج / ف أ / 2014 المؤرخ في 2014/02/19 وبعد انعقاد جلسة التحكيم بتاريخ 2014/02/20 تحت اشراف السيد المدير الولائي للضرائب تم التطرق الى النقاط المشار اليها من طرفه نقطة بنقطة و التي كانت على النحو الآتي:

النقطة الاولى : و تتعلق بطلب قبول العقد التوثيقي للاقرار بدين المحرر من طرف الموثق الاستاذ "ن" و الذي مفاده انه قتم باقتراض مبلغ قدره 7000.000.00 د ج بتاريخ 2009/12/12 من السيد "ع" و يستحق خلال اجل اقصاه 05 سنوات ابتداء من 2010/10/01 .

الجواب : ما دامت الامكانيات المالية للمقرض السيد "ع" تسمح له بمنح قروض للغير و ان العقد يتوفر على كل الشروط القانونية الى جانب ذلك تم تحريره خلال سنة 2009 قبل اجراء عملية التحقيق فانه تقرر قبول مبلغ القرض ضمن الموارد المتاحة .

و عليه فان وضعيته الجبائية النهائية لسنة 2009 تكون على النحو الآتي :

*** الموارد المتاحة :**

01-أرصدة الحسابات البنكية والحسابات الجارية في 2009/ 01/01

-أرصدة أول مدة (01/جانفي) سنة 2009 المعنية بالتحقيق للحسابات المفتوحة باسمه لدى البنك صندوق التوفير و الاحتياط وكالة بسكرة. ووكالة القرض الشعبي الجزائري بسكرة.

02 - المداخيل المهنية : وهي المداخيل المصرحة من قبله وتلك المغرمة وهذا من خلال تصريحاته السنوية (G1) لسنة 2009 .

03 - قروض : بعد الاطلاع على عقد توثيقي للاقرار بدين بمبلغ 7.000.000.00 د ج و المحررة من طرف الاستاذ "ن" ان العقد يحتوي على كل الشروط القانونية و ان المقرض لديه امكانيات مالية تسمح له بالاقتراض ولهذا تم ادراج المبلغ ضمن الموارد المتاحة .

*** الأموال المستخدمة او لاستعمالات**

01-أرصدة الحسابات البنكية والحسابات الجارية في 2009 /12/31

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من
التهرب الضريبي -بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

- رصيد آخر مدة (31/ديسمبر) سنة 2009 المعنية بالتحقيق للحسابات المفتوحة باسمه لدى البنك صندوق التوفير والاحتياط وكالة بسكرة. ووكالة القرض الشعبي الجزائري بسكرة
02-المصاريف المعيشية : وهي المصاريف المعيشية المصرحة من طرفه في رده على رسالة طلب المعلومات حيث تم اعتماد نفس المصاريف المعيشية المصرحة من طرفه و المقدرة 50.000.00 دج شهريا خلال سنة 2009 .
03-المصاريف الشخصية المسددة :

-تسديد حقوق ضريبة الدخل الإجمالي : وهي الحقوق المسددة من قبله بواسطة التصريحات وكذلك وصولات التسديد المقدمة للمصلحة و هذا لسنة 2009 .

- تسديد مصاريف التامين على الشيخوخة بمبلغ 21.600.00 دج وفقا لوصل التسديد

04 - المساهمات الشخصية في تمويل الحساب البنكي المفتوح لدى وكالة البنك الوطني الجزائري و هذا خلال سنة 2009 و المتمثلة في اموال تم دفعها في الحساب البنكي ظاهر في الجانب الدائن و هذا بعد استبعاد مبالغ الإيرادات المهنية المحققة و المصرحة في التصريحات الشهرية و المتبقى من الفرق في الاموال المدفوعة في الحساب البنكي تم اعتباره مداخيل اخرى غير مبررة و غير مصرحة و لقد تم الحصول عليها كمايلي :

- مجموع المبالغ المدفوعة في الحساب البنكي 11.188.000.00 د ج
-مجموع الايرادات المصرحة (G50) 6.874.237.00 د ج
الفرق = 4.313.763.00

الجدول رقم 03-06:ميزان الخزينة الخاص لسنة 2009

2009	التعيين	السنوات
	<u>الموارد المتاحة</u>	
	01- أرصدة الحسابات البنكية و الحسابات الجارية البريدية و حسابات الادخار	
505.682.87	أ- رصيد الحساب البنكي CNEP في 01/01	
58.89	ب - رصيد حساب C.P.A	
	02- المداخيل المهنية	

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من
التهرب الضريبي -مديرية الضرائب لولاية بسكرة-

1.173.251.00	- مداخيل النشاط
/	03- قروض
7.000.000.00	- الاقرار بدين بتاريخ 2009/12/12
8.678.992.76	مجموع الموارد المتاحة
	<u>الاستعمالات</u>
	1- ارصدة الحسابات البنكية و حسابات التوفير و الاحتياط
28.846.39	أ-رصيد الحساب البنكي CNEP في 12/31
1.193.84	ب - رصيد الحساب البنكي C.P.A
600.000.00	02- مصاريف المعيشة
	03- <u>المصاريف الشخصية</u>
21.600.00	ا- تسديد مصاريف التامين على الشيخوخة CASNOS
234.650.00	ب- تسديد حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي
4.393.763.00	04- مساهمات مالية شخصية مبلغ مودع في الحساب البنكي المفتوح لدى وكالة البنك الوطني الجزائري بسكرة
5.280.053.23	مجموع الأموال المستعملة
3.398.939.53	الفرق في الرصيد

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة 2016.

- خاص بالسنوات 2010-2011-2012 :

تبعا للإعلان عن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة المسجل تحت رقم 1012/ م وض / م ف ر ج /
م ت ج / ف ا / 2013/ المؤرخ في 2013/09/10 والذي أبلغناه من خلاله بأنه ستخضعون إلى التحقيق المعمق في
الوضعية الجبائية الشاملة لتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي للفترة الممتدة من 2010/01/01 الى
2012/12/31 وبعد إجراء التدخل الأولي بتاريخ 2013/09/30 ومن خلاله أبلغناه بطبيعة التحقيق المقرر . ومن

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من

التهرب الضريبي -بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

خلال الدراسة والاطلاع على ملفه الجبائي للدخل وباستغلال جميع المعلومات المتحصل عليها من مختلف الهيئات وكذا رده على المعلومات في وثيقة وضعية الممتلكات سلسلة O7 مكرر ومن خلال جوابه على طلب المعلومات المقدم إليه وكذلك المعلومات المتوفرة لدى المصلحة وجميع تصريحاته تقرر تبليغه بوضعيته الجبائية النهائية للفترة من 2010/01/01 الى غاية 2012/12/31 و هذا استنادا الى الملاحظات الآتية :

- وجود فرق في الدخل غير مبرر نتيجة زيادة مبالغ المصاريف والنفقات على المداخيل المصرحة وهذا خلال السنوات 2010 - 2011 و 2012

و مما سبق ذكره فان الطريقة المتبعة في عملية التحقيق هي الطريقة التحوارية و ذلك بإتباع طريقة ميزان الخزينة الخاص وعليه فان وضعيته الجديدة للفترة من 2010/01/01 الى 2012/12/31 تكون على النحو الآتي :

* الموارد المتاحة :

01 -أرصدة الحسابات البنكية والحسابات الجارية في 2009/ 01/01

-أرصدة أول مدة (01/جانفي) سنة 2010-2011 و 2012 المعنية بالتحقيق للحسابات المفتوحة باسمه لدى البنك صندوق التوفير و الاحتياط وكالة بسكرة. ووكالة القرض الشعبي الجزائري بسكرة .

02- القروض: الاقرار بالدين لسنة 2012 المبرم بينه و بين "ع" و المقدر بـ 22.000.000.00 د ج تحت عقد اقرار بدين تحت رقم 2012/513 بتاريخ 2012/12/26 عند الاستاذ "ن"

03 - المداخيل المهنية : وهي المداخيل المصرحة من قبله وتلك المغرمة وهذا من خلال تصريحاته السنوية (G1) للسنوات 2010-2011 و 2012 .

* الأموال المستخدمة او لاستعمالات:

01- أرصدة الحسابات البنكية والحسابات الجارية في 2009 /12/31

- رصيد آخر مدة (31/ديسمبر) سنة 2011-2012-2010 المعنية بالتحقيق للحسابات المفتوحة باسمه لدى البنك صندوق التوفير والاحتياط وكالة بسكرة. ووكالة القرض الشعبي الجزائري بسكرة

02-المصاريف المعيشية : وهي المصاريف المعيشية المصرحة من طرفه في رده على رسالة طلب المعلومات حيث تم اعتماد نفس المصاريف المعيشية المصرحة من طرفه و المقدرة 50.000.00 د ج شهريا خلال السنوات 2010 - 2011 و 2012 المعنية بالتحقيق .

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من
التهرب الضريبي -بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

03-المصاريف الشخصية المسددة :

أ--تسديد حقوق ضريبة الدخل الإجمالي : وهي الحقوق المسددة من قبله بواسطة التصريحات وكذلك وصولات التسديد المقدمة للمصلحة و هذا للسنوات 2010-2011 و 2012 .
ب- تسديد مصاريف التأمين على الشيخوخة بمبلغ 231.120.00 د ج و 188.307.11 و 124.443.60 للسنوات 2010-2011-2012 على التوالي وفقا لوصل التسديد.
ج- تسديد حقوق التسجيل و الاشهار : و يتمثل في نصف المبلغ المسدد جراء شراء العقار على الشيعاء البالغ ثمنه 45.000.000.00 دج حسب العقد رقم 2012/512 بتاريخ 2012/12/26 امام الاستاذ "ن".

04 - شراء عقار مناصفة : تم شراء العقار مناصفة على الشيعاء بتاريخ 2012/12/26

الجدول رقم 03-07:ميزان الخزينة الخاص بالسنوات 2010-2011-2012

2012	2011	2010	السنوات التعيين
			الموارد المتاحة
			01- أرصدة الحسابات البنكية و الحسابات الجارية البريدية و التوفير و الاحتياط
29.763.70	29.300.55	28.846.39	أ- رصيد الحساب البنكي CNEP في 01/01
725.84	954.84	1.193.84	ب - رصيد حساب C.P.A
22.000.00.00	/	/	2- القروض - الاقرار بالدين
			03- المداخيل المهنية
1.346.218.00	281.209.00	829.624.00	- مداخيل النشاط
			- الرصيد المرسل
23.376.707.54	311.464.39	859.664.23	مجموع الموارد المتاحة

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من

التهرب الضريبي - بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

			الاستعمالات
			1- ارسدة الحسابات البنكية و حسابات التوفير و الاحتياط
30.236.02	29.763.50	29.300.55	أ-رصيد الحساب البنكي CNEP في 12/31
491.84	725.84	959.84	ب - رصيد الحساب البنكي C.P.A
9.500.00			ج- رصيد الحساب البنكي AGB
600.000.00	600.000.00	600.000.00	02- مصاريف المعيشة
			03- المصاريف الشخصية
124.443.60	188.307.11	231.120.00	ا- تسديد مصاريف التامين على الشبخوخة CASNOS
269.244.00	56.242.00	165.925.00	ب- تسديد حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي
675.000.00	/	/	ج- تسديد حقوق التسجيل و الاشهار 3 %
/	/	/	04- مساهمات شخصية في الحساب البنكي المفتوح لدى وكالة البنك الوطني الجزائري بسكرة
22.500.000.00	/	/	5- شراء عقارات مناصفة على الشباع بتاريخ 2012/12/26
24.208.915.46	875.038.45	1.027.305.39	مجموع الأموال المستعملة
-832.207.00	-563.574.00	- 167.641.16	الفرق في الرصيد
% 3.55	% 180.94	% 19.50	نسبة الفرق

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة 2016.

ثانيا: تحديد المداخل الخاضعة

من خلال دراسة رد المكلف وجلسة التحكيم تم تحديد الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي لمختلف السنوات محل التحقيق كما مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 03-08: تحديد الدخل الخاضع للسنوات 2009-2010-2011-2012

2012	2011	2010	2009	السنوات التعيين
1.346.218.00	281.209.00	829.624.00	1.173.251.00	المداخل المصرحة او المغمرة
823.207.00	563.574.00	167.641.00	00	الفارق في الرصيد السالب المعتمد كمداخيل غير مصرحة

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من

التهرب الضريبي - بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

2.169.218.00	844.783.00	997.265.00	1.173.251.00	إجمالي المداخيل المعتمدة بعد التحقيق
1.346.218.00	281.209.00	829.624.00	1.173.251.00	المداخيل المصرحة او المغرمة
823.207.00	563.574.00	167.641.00	لا شيء	الزيادات

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة 2016.

ملاحظة : الزيادات لا تتجاوز 25 % للسنوات 2010 و 2012 و بالتالي غير خاضعة حسب نص التعليم رقم 135 / م / م ع ض بتاريخ 2000/02/15 .

من الجدول السابق نلاحظ ان الزيادات الناجمة عن عملية التحقيق الجبائي المعمق في تزايد من سنة لآخرى، فمن سنة 2010 الى 2011 الزيادات كانت بنسبة 70.25% ، ومن سنة 2011 الى 2012 الزيادات كانت بنسبة 31.54%. وهو ما يؤكد ويبرز اهمية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ومساهمته في الكشف عن حالات التهرب الممكنة والدليل هو المبالغ المهمة والناجحة عن القضايا المنجزة.

ثالثا: تحديد الحقوق والغرامات

الجدول رقم 03-09: تحديد مجموع الحقوق والغرامات

2011	2009	السنوات التعيين
168.956.00	234.650.00	الحقوق المستحقة
56.242.00	234.650.00	الحقوق المصرحة او المغرمة
112.714.00	لا شيء	الحقوق المغفلة
16.907.00	لا شيء	غرامات الوعاء
129.621.00	لا شيء	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة 2016.

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من التهرب الضريبي -بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

ملاحظة : الحقوق المسددة تتمثل في الحقوق المسددة لسنة 2009-2011 و هذا بتطبيق معدل ضريبة حرة قدرها 20 %

نستنتج من خلال الجدول أعلاه أن الموارد المتاحة تغطي الاستعمالات لسنة 2009 زهذا بعد الاعتراف خلال جلسة التحكيم بعقد الاقرار بدين الموثق بمبلغ 7.000.000 دج بتاريخ 12.12.2009 وبالتالي لاتوجد أي تسوية لسنة 2009.

أما سنة 2011 فان اجمالي الموارد المتاحة (المداخيل المحققة) لا تغطي مبلغ النفقات والاستعمالات وبذلك يوجد فارق بمبلغ 563.574 دج ويعتبر كدخل غير مصرح به ويخضع للضريبة على الدخل الاجمالي.

الفصل الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ودوره في الحد من

التهرب الضريبي - بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-

الخلاصة:

- بعد استعراضنا لطريقة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية من خلال دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، يمكن استنتاج مايلي:
- يوجد عدة عوامل يمكن أن تؤثر على الحصيلة الضريبية الناتجة عن التحقيق المعمق أو أي تحقيق آخر، من أمثلة هذه العوامل كفاءة العناصر القائمة بالمتابعة، توفر المعلومة في الوقت المناسب، إتباع الأساليب المناسبة في اختيار الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.
 - ان التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية يلعب دورا هاما في اكتشاف مواطن التهرب الضريبي، واسترداد مبالغ هامة لخزينة الدولة، إلا أنها تحتاج إلى كثير من الدعم لتحقيق الفعالية المطلوبة.
 - إن جلسة التحكيم برئاسة المدير الولائي للضرائب تحمي المكلف لمن تعسف الإدارة الجبائية، وتحقق العدالة بين المكلفين حيث تم قبول القرض الذي سبق رفضه من قبل المحققين بمبلغ 7000.000 دج، ضمن الأموال المتاحة لسنة 2009 من طرف المدير بشرط توفر الامكانية المالية للمقرض.
 - ان طريقة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية أثبتت فعاليتها في بعض الحالات والتي لا يمكن معالجتها بطرق التحقيق الأخرى وهي التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب، وذلك لعدم جدوى الاطلاع على محاسبة المكلف.
 - أن المبالغ والغرامات المستحقة تدل على وجود تهرب ضريبي وبنسب كبيرة.
 - كما ان العمل على تكثيف عملية البرمجة للملفات الجبائية ضمن إطار التحقيق الجبائي المعمق، والبحث الجيد عن المعلومات الجبائية التي تعتبر أساس كشف الوضعية الحقيقية للمكلف، بحيث تتم برمجته للتحقيق ومنه العينة التي يتم اختيارها، والتي تكون معبرة فعلا عن حالات التهرب الضريبي يعتبر مدخلا أساسيا لتحقيق جبائي معمق فعّال.

خاتمة

الخلاصة

حاولنا خلال تناولنا لموضوع دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية كأحد الوسائل الرقابية المهمة معالجة الإشكالية التي تدور حول دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي. نظرا لتنامي ظاهرة التهرب الضريبي في ظل الاتجاه المتزايد نحو العولمة، وتحرير التجارة الخارجية وثورة الاتصالات والمعلومات، حيث تنوعت أشكالها وتعددت أساليب مقاربتها وتقديرها وتعددت كذلك آثارها، وبرز جهود الدولة المبذولة من خلال إدارتها الضريبية في التصدي ومواجهة هذه الظاهرة.

وقد عملنا من خلال هذا البحث المتواضع إبراز نجاعة بعض الطرق والأساليب الهامة للرقابة الجبائية والمتمثل في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، لكن التهرب الضريبي مازال يمارس من قبل المكلفين بالضريبة ويطورون أساليبه كلما تطورت الأحداث والقوانين، وفي المقابل نجد الإدارة الجبائية تسعى بإمكاناتها واعوانها، ومنظومتها القانونية التي تعاني من نقائص كبيرة وراء ظاهرة التهرب، المستمد من عدم الثقة بين المكلف وإدارته الجبائية والعديد من الأسباب الأخرى التي تسهم في توجيه المكلفين للتملص من الضريبة.

- **كنتائج للدراسة:**

- **أولا: نتائج نظرية**

- تعتبر الضريبة وسيلة فعالة من بين وسائل السياسة المالية للدولة، لما تتمتع به من قدرة على التأثير على الواقع الاقتصادي والاجتماعي، وتتجسد أهمية الضريبة في مختلف الآثار التي يحدثها التهرب الضريبي على الجانب الاقتصادي، المالي، الاجتماعي والسياسي.

- النظام الضريبي الجزائري يتسم بالتعقيد الناتج عن كثرة التعديلات والإعفاءات وكيفيات حساب الضرائب بمختلف أنواعها.

- هناك العديد من الأسباب التي ساهمت في تفشي ظاهري الغش والتهرب الضريبيين، من بينها عدم الوعي الضريبي، وعدم استقرار التشريع الضريبي وتعقده وزيادة الضغط الضريبي على المكلفين مما يدفعهم إلى اتباع مختلف السبل لتفادي تسديد ما عليهم من ضرائب.

- توعية المواطنين بمسؤوليتهم الضريبية ومسؤولية هذا الأمر تقع على عاتق الدولة، والقطاع الخاص على حد سواء، بل يجب أن يعتبر كل شخص من مواطني الدولة مسؤولا عن هذا الأمر، فمن خلال المدارس والمعاهد والجامعات، تبدأ الدولة في رفع مستوى الوعي الضريبي، وكذلك من خلال النشرات والمقالات في الصحف العامة، ومن خلال الندوات والاجتماعات المهنية التي ينظمها القطاع الخاص، فإذا ما تم تطبيق ذلك فإنه سيعمل على رفع مستوى الوعي الضريبي وإذا ما حصل ذلك فإن احتمالات التهرب الضريبي ستتناقص باستمرار، وبالتالي زيادة المبالغ الضريبية المحصلة بالإضافة إلى أن رفع مستوى الوعي الضريبي سيعمل على تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة.

- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية احد أدوات الرقابة الجبائية الفعالة لتحسين المردودية الجبائية، وبالتالي الحفاظ على الصالح العام.

نتائج تطبيقية:

- إن ضعف الوسائل المادية والبشرية وقلة التحفيز يؤثر بشكل كبير على عدد الملقّات المختارة للتحقيق وعلى عملية المراجعة ككل، وكذلك تجعل العديد من المحققين يغادرون إلى قطاعات أخرى لتوفرها على فرص أحسن (فخلال الفترة 2010-2013 كان هناك استقالة ثلاثة مفتشين رئيسيين من مديرية الضرائب بسكرة وتوجههم لقطاعات تمنح أجور أعلى).

- رغم نتائج التحقيق الجبائي المعمق من حيث المبالغ المسترجعة، والمحصل عليها من طرف ادارة الضرائب فهي لا تعبر في دلائلها سوى على وجود تهرب ضريبي واسع. على الإدارة البحث في الطرق والأساليب التي تعمل على تحقيق نجاعة التحقيق واسترداد أكبر عدد من الحقوق او التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.

توصيات:

- العمل على إدخال واستعمال الإعلام الآلي في كل مصالح الإدارة الضريبية، عن طريق إنشاء شبكة معلوماتية ذات صلة بكافة الإدارات العمومية لتمكينها من رفع مستوى خدماتها، والمتابعة الجيدة للمكلفين وسرعة التنفيذ وبرمجة الرقابة الجبائية، فالإعلام الآلي من أنجع الطرق لعلاج ظاهرة التهرب الضريبي؛

- تحفيز القطاع الخاص بضرورة التنسيق مع الجامعات للاستفادة من الأبحاث والدراسات المعدة من قبل تلك الجامعات والاطلاع على إيجابيات عدم التهرب الضريبي والمنافع التي كسبها.

- إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات حول مخاطر وأثار التهرب الضريبي ونتائجه السلبية الخطيرة؛

- ضرورة الرفع من كفاءة الإدارة الضريبية للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبيين؛

- يجب أن يكون التشريع الضريبي مكيفا وفق منهجية علمية، أي بناء قرارات جبائية على دراسات مسبقة وغير عشوائية؛

- توفير بيئة ملائمة للاستثمار من خلال التحفيزات الجبائية، وتطهير الادارة من العراقل والبيروقراطية.

- العمل على نشر الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة وموظفي الضرائب كذلك، وهذا عن طريق مختلف وسائل الإعلام مع تنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي ومستجداته، وادراج الثقافة الضريبية ضمن البرامج التربوية (المدارس، المعاهد، والجامعات..).

- يلعب التشريع الجبائي دورا أساسيا في مكافحة التهرب الضريبي يكمن في حتمية توافر الوضوح التام وصياغة القواعد البشرية والبعد عن كل غموض يفسح مجال التملص من دفع الضريبة، وارتفاع نسب التهرب الأمر الذي يتطلب تبسيط القوانين وجعلها مرنة ومتماشية مع الحركة الاقتصادية وما يضمن بدوره مردودية عالية لموارد الدولة المالية منها وجعل الضريبة تاخذ المكانة اللائقة بها وتؤدي الدور الحقيقي لها.

آفاق البحث:

في الاخير نأمل ان يكون بحثنا منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل مثل:

- آليات تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر؛
- الرقابة الجبائية بين المعوقات ومقترحات التفعيل؛
- ارساء مبادئ الحوكمة يساهم في ترشيد النظام الجبائي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

الكتب

- 1- خالد الخطيب وآخرون، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005
- 2- محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008
- 3- يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار الجامعة، الاسكندرية
- 4- زينب عوض الله، مبادئ المالية العامة، الاسكندرية
- 5- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007
- 6- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003
- 7- محمد السعيد وهبة، صور التهرب الضريبي، الطبعة الأولى، دار النشر والثقافة، الإسكندرية، 1966
- 8- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004
- 9- جهاد سعيد حصاصنة، المالية العامة والتشريع الضريبي، كلية الحقوق، الجامعة الاردنية، الأردن، 2000-1999
- 10- عليان الشريف، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1991
- 11- منور أوسرير، وآخرون، جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009

المجلات والملتقيات

- 1- عبد الرحمان زيدان، وآخرون، تأثير التهرب الضريبي على التنمية المستدامة في الأردن، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الاردنية، الأردن، 2010
- 2- أحمد علي و الحسن المنصور، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان، العدد الاول، مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2013
- 3- وهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من اثار الأزمة المالية حالة الجزائر، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 20-21 أكتوبر 2009
- 4- عجلان العياشي، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمة اعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، ملتقى دولي بعنوان: الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009

قائمة المراجع

البحوث الجامعية

أولاً: أطروحات الدكتوراه

- 1- بلوفي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011
- 2- سميرة بوعكز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015

ثانياً: مذكرات ماجستير

- 1- رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي -دراسة مقارنة-، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2014/2013
- 2- فاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل افرازات العوامة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2009/2008
- 3- واكوك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2001
- 4- العقر جمال الدين، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل والاستشراف الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2003/2008
- 5- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011/2010
- 6- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 2003/1999، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003/2004
- 7- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي (مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012/2011
- 8- قتال عبد العزيز، اسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2009

قائمة المراجع

- 9- كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبية -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2012
- 10- ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، رسالة مقدمة وفقا لمتطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001
- 11- بوقروة ايمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة 20 اوت سكيكدة، الجزائر، 2010
- 12- ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر في المحاسبة والمالية، جامعة البويرة، الجزائر، 2015/2014
- 13- يحي لحضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم لقدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2007/2006
- 14- مغني ناصر، دراسة تقييمية للهروب الضريبي من خلال مؤشرات الاداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008 (مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاديات المالية والبنوك)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، سنة 2009-2010
- 15- طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري (1996-1999)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، كلية علوم التسيير والاقتصاد، خروبة، 2002
- 16- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر -دراسة حالة-، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012
- 17- مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010/2009
- 18- قتال عبد العزيز، اسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين -حالة الجزائر من 2003 إلى 2008-، مذكرة ماجستير، جامعة المدية، 2009

المواد والنصوص

- 1- المادة 20 الفقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية، 2014
- 2- المادة 21 الفقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية، 2014

قائمة المراجع

المراجع باللغة الأجنبية

- 1- Lucien michel , **traité de politique fiscal** (éditions P-U-F ,paris,1996)
- 2- Ahmed hamini- l'audit comptable et financier- édition berti. Algérie
- 3- Philipe colin "La vérification fiscale".
- 4- Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, economica, Paris, 1984.
- 5- J. P. Casimir, les signes extérieurs de revenus, Librairie de l'université, Paris, 1979.
- 6- MAX. Artuso, vérification fiscale de l'entreprise, édition Foucher, Paris, 2000.
- 7- Claude Laurent, contrôle le fiscal, la vérification personnelle, éditions comptables malsherbes paris 1995