

رقم الترتيب.....

رقم التسلسل.....

جامعة قاصدي مرباح

ورقلة

كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية

قسم : العلوم الاقتصادية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية

تخصص : تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

بعنوان

محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة
(حالة ولاية الوادي)

من

إعداد الطالب : رحال نصر

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الدكتور / بهدي عيسى (أستاذ محاضر - جامعة ورقلة) رئيسا

الدكتور / صديقي مسعود (أستاذ محاضر - جامعة ورقلة) مقرا

الدكتور / عزوي عمر (أستاذ محاضر - جامعة ورقلة) عضوا

الدكتور / مداني بلغيث (أستاذ محاضر - جامعة ورقلة) عضوا

السنة الجامعية: 2007/2006

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

- إلى من به أدركت بحور العطاء... و الحب و الحنان، إلى من كنت أستلهم في كل مرة قبسا من نوره كي أمشي.....
- إلى والدي العزيز
- إلى من سهرت كثيرا... ملأ السنين و الأيام كي تراني في عداد من حققوا تفاصيل التطلع و الأمنيات.
- أمي الغالية
- إلى زوجتي العزيزة كريمة وابني وائل وابنتي شفاء.
- إلى جميع أساتذة الدراسات العليا وكافة الطاقم الإداري بجامعة ورقلة.
- إلى كافة عمال إدارة الضرائب والمدير الولائي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية الوادي.
- إلى جميع الإخوة و الأخوات.
- إلى جميع الأقارب.
- إلى كافة الزملاء والأصدقاء.

أهدي هذا العمل

شكر و تقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

" فأذكروني أذكركم و أشكروا لي و لا تكفرون "

صدق الله العظيم الآية: 152 سورة البقرة

فالحمد لله العزيز الكريم الذي وفقني في إتمام هذا البحث.

كما أتقدم بالشكر الجزيل للدكتور: صديقي مسعود على قبوله تأطير هذا البحث و لأنسى أيضا أن أتقدم بشكري للمدير الولائي السابق للضرائب محمد بن هلال ورئيس مفتشية أولاد أحمد عبد القادر فرحات حميدة على مساعدتهم لي خلال فترة الدراسة.

الملخص

من المعلوم أن الضرائب تشكل الممول الأساسي للخرينة العمومية، ولكن من جهة أخرى نجد المكلفين بها يسعون دائما إلى تفاديها بشتى الطرق وهذا ما يعرف بالتهرب أو الغش الضريبي، والجزائر كغيرها من الدول تعاني من هذه الظاهرة ولقد حاولت أن تقضي عنها بواسطة سن قوانين وفرض رقابات وعقوبات جبائية على المكلفين، وفي إطار تحقيق التنمية الاقتصادية نجد بأن الجزائر توجه إهتمامها نحو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وذلك من خلال وضع برامج داعمة لها وتشجيع المبادرات والمجهودات الشبانية، لكن وبالرغم من ذلك نجدها غير ملتزمة بتصريحاتها الجبائية وتمارس التهرب الذي يؤثر على المنظومة الجبائية وعلى مستوى الإقتصاد الوطني .

من هذا المنطلق قمنا بإعداد هذه المذكرة التي تعالج ظاهرة التهرب الضريبي ولقد ركزنا على شريحة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بصفقتها أهم عنصر في التركيبة الاقتصادية ، وذلك من خلال محاولة تشخيص تهرب هاته المؤسسات في ولاية الوادي، ولقد إستعملنا في ذلك إستبانا تم توزيعه على عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة للولاية، وبعد تجميع البيانات وتحليلها إحصائيا بواسطة البرنامج الإحصائي Spss تمت عملية إختبار فرضيات الدراسة بواسطة قانون كاي تربيع والذي من خلاله إستطعنا أن نوكد بعضها وننفي بعضها الآخر ، بالإضافة إلى ذلك قمنا بتقديم بعض الإقتراحات والتوصيات منها ما يتعلق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ومنها ما يتعلق بالإدارة الضريبية .

الكلمات المفتاحية : الغش الضريبي، التهرب الضريبي، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، الرقابة الجبائية.

Summary:

It is known that taxes are the major donor to the public treasury, but on the other hand, we find charged by the unceasing attempts to avoid them in various ways and that what is known as tax evasion or fraud, Algeria, like other states suffer from this phenomenon and have tried to eliminate them by enacting laws and the imposition of controls and sanctions. Fiscal holders, in Algeria, for economic development, we find that Algeria turn its attention towards small and medium enterprises, through development programmes supportive and encouraging initiatives and efforts. Eshbenyeh, but despite this we find is not bound statements and tax evasion exercise, which affects the fiscal system and the level of the national economy. That is why we have prepared this memo, which addresses the phenomenon of tax evasion and has focused on the segment of small and medium enterprises as the most important element in the economic structure, by trying to evade the diagnosis of these institutions in the state of the valley, have we used the questionnaire was distributed to a sample of small enterprises. The middle of the mandate, and after compilation and analysis of statistical data by statistical programme **Spss** been testing hypotheses study by the Law Kai spring and through which we can assure each and deny others, in addition to that we have put forward some suggestions and recommendations, some of which relate to small and medium enterprises, including with respect to Power to tax.

Keywords: tax fraud, tax evasion, small and medium enterprises, fiscal controls.

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
12	كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	01
15	توزيع الرسم على النشاط المهني	02
23	مختلف التعديلات في معدل الرسم على القيمة المضافة	03
102	آجال فترة الرقابة في عين المكان	04
143	العقوبات الجبائية والجزائية المفروضة على المدلسين	05
154	المناطق التقريبية للعمال ورقم الأعمال ل 4 أنواع من المؤسسات	06
155	المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب عدد العمال ورقم الأعمال	07
159	عدد العمال في كل قطاع	08
162	دراسة المؤسسات بالقوانين والتشريعات الضريبية	09
164	مدى وضوح أو غموض النظام الضريبي الجزائري	10
165	مدى إرتياح المؤسسات لحجم الضرائب	11
166	مدى إستعمال المؤسسات للطرق التي تمكن من تجنب الضرائب	12
167	نوعية الطرق التي تستعملها المؤسسات	13
168	نوعية الطرق القانونية المستعملة في عدم دفع الضريبة	14
170	نوعية الطرق الغير قانونية المستعملة	15
171	رأي المؤسسات حول الرقابة الجبائية	16
172	درجة إقتناع المؤسسات بوجود عدالة ضريبية	17
173	نوعية الشعور الذي يتولد عند تسديد الضرائب	18
175	مدى إقتناع المؤسسات بالمنفعة الإجتماعية	19
176	مدى إستجابة المؤسسات للفرص التي تسمح لهم بالإفلات من الضرائب	20

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
69	كيفية القيام بالغش من طرف محرري الفواتير الوهمية	01
98	خطوات إجراء الرقابة على الوثائق	02
115	هيكل تنظيمي لمركز ضرائب صنف 1	03
134	تلخيص إجراءات البرمجة في المديرية العامة للضرائب	04
163	النسب المتعلقة بمعرفة وعدم معرفة القوانين الضريبية	05
164	إنطباع المؤسسات حول النظام الضريبي الجزائري	06
165	رضا المؤسسات عن حجم الضرائب	07
166	درجة إستعمال المؤسسات للطرق التي تمكن من عدم دفع الضرائب	08
168	الطرق المستخدمة في تجنب الضرائب	09
171	رأي المؤسسات حول الرقابة الجبائية المفروضة	10
173	مستوى إقتناع المؤسسات بوجود عدالة ضريبية	11
176	مستوى إقتناع المؤسسات بالمنفعة الإجتماعية	12
177	إنتهاز المؤسسات للفرص التي تسمح لهم بعدم دفع الضرائب	13

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
210	إستبيان يخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة	01

المقدمة

المقدمة

تعرف معظم دول العالم تزايداً كبيراً في النفقات العامة، من سنة إلى أخرى، مما فرض على السلطات العمومية - ومهما اختلفت توجهاتها وسياساتها الاقتصادية - أن تعمل على توفير الموارد المالية الدائمة واللازمة لمواجهة النفقات العامة المتزايدة، بفعل تعدد مجالات التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وغيرها، واختلفت هذه الموارد وتباينت أهميتها حسب تطور دور الدولة ومدى تدخلها في النشاط الاقتصادي، فالسمة البارزة في العصر الحديث أنها تجعل من الضريبة محرك نشاطها الأساسي، وذلك بالنظر إلى المزايا والخصائص المتعددة التي تميز هذا المورد عن غيره من الموارد الأخرى، فالضريبة إذن أداة تمويلية تكفل تغطية مستمرة و متنوعة ومتجددة للنفقات العامة كما أنها وسيلة فاعلة للتدخل وتوجيه السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، بما يكفل تحقيق مخلف التوازنات والأهداف المسطرة من طرف السلطات العمومية.

والجزائر باعتبارها واحدة من الدول التي عرفت فيها النفقات العمومية إرتفاعاً مذهلاً منذ الإستقلال، فإنها أخذت على عاتقها ضرورة الإعتماد على مصادر تمويلية مستقرة، لمواجهة عمليات الإنفاق الاقتصادية، الاجتماعية والثقافية وغيرها، لذا جعلت من الجباية المحور الأساسي والركيزة الأساسية لتمويل الخزينة العامة للدولة، إلا أن تحليل الموارد الجبائية للدولة يظهر بصورة واضحة أن الجباية البترولية تمثل حجر الزاوية في عملية تمويل الخزينة العمومية، و في المقابل نلاحظ نقص الموارد الأخرى، لاسيما الجباية العادية والتي تمثل المصدر المستقر والدائم في ظل تباين حصيلة الجباية البترولية، فقد أدت أزمة انخفاض أسعار البترول في سنة 1986م إلى صعوبات هيكلية وإنجر عن هفقدان مبالغ ضخمة أوقعت الميزانية العامة للدولة في عجز دائم، مما اضطر السلطات إلى القيام بوضع برامج ومخططات للاستقرار والتصحيح الهيكلي، حيث تم إعتماد سياسات متنوعة كان الهدف منها التحكم في ميزان المدفوعات، والمالية العامة والبحث عن مصادر تمويل بعيدة عن رهانات وهزات الأسواق الدولية، وهو ما يتطلب إعادة النظر في معظم التشريعات القائمة وتكييفها مع التوجهات الجديدة.

وضمن هذا السياق برزت حاجة السلطات العامة إلى إقامة نظام جبائي يهدف إلى زيادة دور ومساهمة الجباية العادية في تمويل الخزينة، وبالتالي مواجهة متطلبات الإنفاق العام كمصدر دائم ومستقر مما يتطلب القيام بعدة إصلاحات خاصة في بداية التسعينات كانت تهدف أساساً إلى جعل النظام الجبائي الوطني في مستوى التحولات الاقتصادية حتى يكون ذا فعالية و مردودية كافية.

وعليه فلمواجهة السلبية والإنتقادات المختلفة للنظام الجبائي السابق، ولتفعيل دور الجباية العادية جاء الإصلاح الجبائي في سنة 1992 الذي مس على الخصوص الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال، إضافة إلى تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية، وجعل النظام الضريبي الجزائري نظاماً تصريحياً، يعتمد على إقرار المكلفين بمداخلهم ومعاملاتهم الخاضعة للإقتطاع الضريبي إنطلاقاً من شعورهم بالمسؤولية و وعيهم بأهمية مساهمة كل فرد منهم في تمويل النفقات العمومية وبالتالي تحمل

الأعباء الضريبية، غير أن فعالية وإيجابيات هذا النظام التصريحي الجبائي يقابله وجود شريحة من المكلفين ترى في الضريبة تقييدا لحرية التملك، و تجعلهم يعتمدون على كل الوسائل والطرق التي تمكنهم من التهرب من دفعها أو التقليل من قيمتها قدر المستطاع.

ولو نسلط الضوء على أهم عنصر في النسيج الإقتصادي والمتمثل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تعتبر الأداة الأكثر نجاعة في تحقيق التنمية الإقتصادية للعديد من الدول وذلك بمساهمتها في توفير مناصب العمل وتجديد الإدخار الوطني، وتحقيق التكامل الإقتصادي إلا أننا نجد من جهة أخرى تمارس التهرب الضريبي وهذا يؤثر سلبا على الإقتصاد الوطني ويفقدها الدور المنوط بها .

إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق فإن الإشكالية التي نسعى لمعالجتها من خلال هذه الدراسة تتمثل أساسا في السؤال الرئيسي التالي :

إلى أي مدى يمكننا أن نشخص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية الوادي ؟

وفي ظل هذا التساؤل الرئيسي وضمن سياق الإجابة عنه يمكننا أن نطرح التساؤلات الفرعية التالية و التي يثيرها الموضوع:

- ماذا نعني بالغش الضريبي والتهرب الضريبي ؟
- ما هي أسبابهما وأثارهما ؟
- هل الإدارة الجبائية مؤهلة للحد من التهرب الضريبي ؟
- ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي ؟
- ما هي دوافع التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة عن إشكالية الموضوع ومختلف التساؤلات التي يطرحها إرتأينا الفرضيات التالية:

- إن الجهل بالقوانين الضريبية المعمول بها يعد سببا أساسيا لظاهرة التهرب .
- قد يكون الضغط الضريبي أو حجم الضرائب المفروضة سببا في تزايد التهرب .
- إن تجسيد العدالة الضريبية لها دور أساسي في القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي.
- إن الإقتناع بوجود منافع إجتماعية يؤدي إلى عدم إنتشار هذه الظاهرة .

أسباب إختيار موضوع الدراسة :

- الرغبة الشخصية في الإلمام بموضوع الجباية بشكل عام، و ميدان مكافحة الغش والتهرب الضريبي بشكل خاص، خاصة وأنني مفتش لدى إدارة الضرائب .
- الإنتشار الواسع لظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الوطني بصفة عامة والمستوى المحلي في ولاية الوادي بصفة خاصة .

حدود الدراسة :

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة سنهتم بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بإعتبارها عنصر أساسي في النسيج الإقتصادي ، وسنتقيد بالمؤسسات التي تنشط في الإطار القانوني بإستثناء الغير مصرح بهم ، بالإضافة إلى ذلك سوف نوزع إستبيان يستهدف عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالولاية

المنهج المتبع:

من أجل الإجابة عن إشكالية البحث ومختلف الأسئلة الفرعية التي يطرحها ولإثبات صحة أو نفي الفرضيات المقدمة تم المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي في مختلف أقسام البحث.

الدراسات السابقة :

وقد إستفدنا في بحثنا هذا من عدة أعمال كانت قد سبقت بحثنا هذا نذكر منها:

- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائرأطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية جامعة الجزائر .
- محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الإقتصادية (حالة الجزائر) رسالة ماجستير مقدمة في معهد العلوم الإقتصادية جامعة الجزائر سنة 1998.
- نصيرة يحيوي، دراسة حول التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر مذكرة ماجستير سنة 1998 مقدمة في جامعة الجزائر .
- قارة ملاك، دراسة حول التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير سنة 2003 جامعة قسنطينة.
- عيسى بولخوخ دراسة حول الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي - دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة ماجستير مقدمة بجامعة باتنة سنة 2004.
- عيسى براق، دراسة حول دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي - مذكرة ماجستير مقدمة في المدرسة العليا للتجارة سنة 2001

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في معالجة ظاهرة حساسة ومضرة بالإقتصاد الوطني متمثلة في التهرب الضريبي هذه الأخيرة مسرت أغلب الإقتصاديات و لذلك إتخذت بعدا دوليا، كما تجدر الإشارة إلى الدور الإيجابي الذي تلعبه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تنمية الإقتصاد الوطني والذي يمكن أن يتحول سلبيا بسبب ممارسة هذه الأخيرة أساليب التهرب الضريبي، وأمام هذه الوضعية فإننا سنحاول أن نشخص هذه الظاهرة.

خطة الدراسة:

وللإجابة على التساؤل الرئيسي و التساؤلات الفرعية المطروحة عمدنا إلى تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري العام لظاهرة الغش والتهرب الضريبي، وإستعرضنا فيه بعض التعاريف لكل من الغش والتهرب الضريبي، و عناصره، و طرق و وسائل الغش الضريبي وأسبابه و طرق تقديره.

أما في الفصل الثاني والذي درسنا فيه الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة واكتشاف ظاهرة التهرب الذي تطرقنا فيه أيضا إلى تعريف الرقابة الجبائية ، وإطارها القانوني والتنظيمي وكذا الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي ثم طرق تنفيذ الرقابة الجبائية .

في الفصل الثالث فقد تناولنا فيه لمحة عن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال تعريفها وخصائصها ، بالإضافة إلى ذلك حاولنا أن نشخص ظاهرة التهرب الضريبي والدوافع والأساليب السائدة في ولاية الوادي فيما يخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة محط إهتمامنا وذلك من خلال طرح إستبيان عن عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة معتمدين على التحليل الوصفي وفي الأخير قمنا بالتحليل الإحصائي لبعض المتغيرات الأساسية معتمدين في ذلك على البرنامج الإحصائي SPSS.

و ختمنا هذه الدراسة بنتائج و توصيات هي من الأهمية بمكان حيث يمكن أن تفيد في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي فيما لو تم الأخذ بها.

صعوبات الدراسة:

لقد واجهتنا صعوبات أثناء إعداد هذه المذكرة وهي متمثلة أساسا في قلة المصادر التي نتناول هذا الموضوع خاصة التي تعالج المنظومة الجبائية الجزائرية ، فأغلبيتها تعالج أنظمة جبائية لدول أخرى تختلف أوضاعها الإقتصادية عن دولتنا .

أما في الدراسة الميدانية فإن الصعوبات تمثلت في الحصول على الإحصائيات الفعلية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية الوادي ، بالرغم من التنسيق الموجود بين مديرية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وإدارة الضرائب والصندوق الوطني للضمان الإجتماعي ومركز التسجيل التجاري بالولاية ، بالإضافة إلى ذلك عملية إقناع المؤسسات في إستيلاء الإستبيانات خاصة وأن الأسئلة المطروحة تمس بصفة مباشرة العلاقة بينهم وبين الإدارة الضريبية .

الفصل الثاني: الإطار
النظري لظاهرة الغش
والتهرب الضريبي

تمهيد

تعد الضريبة عبئا على المكلف بها، بحيث لا يوجد لها مقابل مباشر وإنما يدفعها بإعتباره عضوا في المجتمع، ومساهمة منه في النفقات العامة، و من هنا تظهر فكرة التملص من الواجبات الجبائية وتقادي تحمل العبء الضريبي، ولتحقيق هذا الغرض قد يستعمل الفرد تقنيات وطرق مختلفة من البسيطة والعادية إلى تلك المعقدة وهذا ما يصطلح عليه بظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

إن المتتبع للحياة الإقتصادية لأي بلد كان ومهما كانت درجة التقدم فيه، إلا و يجد أنه يعاني من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي التي تتسبب في تخفيض الحصيلة الجبائية للدولة.

لذلك سنحاول في هذا المجال التعرف على ظاهرة التهرب والغش الضريبي من خلال التطرق إلى بعض التعاريف التي جاء بها بعض الباحثين، حيث إستعملت عبارات ومصطلحات للدلالة على هذه الظاهرة، و نظرا لمعناها المتقارب مما أدى إلى زيادة الإبهام والغموض خاصة فيما يتعلق بمشكل التكييف القانوني للظاهرة، ومشكل عدم الدقة لإصطلاحية فيرجع إلى مجموعة مختلفة من

المصطلحات التي كثفت غموض الظاهرة، فهناك من يتحدث عن الغش وهناك من يتحدث عن التهرب وأخرون عن الإقتصاد الغيرقانوني أو الإقتصاد الموازي... الخ، فقد إجتمعت حول الظاهرة مجموعة من المصطلحات والعبارات والصور جعلت فهمها صعبا، وقد حاول كل باحث تناول هذه الظاهرة بالدراسة والتحليل وإعطائها تعريفا خاصا يختلف باختلاف وجهة النظر التي إنطلق منها، والحقيقة أنه لا يمكن وضع حدود للظاهرة والقول أنها م حدودة أو غير م حدودة وهذا معناه إتساع المجال أمام المكلفين الذين يريدون التملص من أداء الضريبة ونظرا لحجم، وتنوع وأهمية الإمكانيات

التي تستعمل من قبل هؤلاء المكلفين فإنه يعتبر من غير الممكن حصر الغش والتهرب الضريبي بدقة وكل باحث يعطي للظاهرة تعريف ومفهوم من ناحية معينة، وبالتالي وجد إختلاف في تحديد مفهوم دقيق لهذه الظاهرة، لذلك سيقوم بإدراج عدة تعاريف لها لتسليط الضوء على مختلف جوانبها.

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول الغش و التهرب الضريبي

إن التطرق لظاهرة الغش والتهرب الضريبي يؤدي إلى طرح تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد مفهوم واضح لها و الإحاطة بها وعرض تصنيفاتها و مختلف المفاهيم الموازية التي تتداخل و تتربط معها و عليه سنتطرق في هذا المبحث إلى المطالب التالية :

المطلب الأول : الغش الضريبي

لقد تعددت آراء و تعاريف الباحثين في ظاهرة الغش الضريبي، إذ من الصعب إعطاء تعريف شامل يحظى بإجماع واسع نظرا لإختلاف الزاوية التي ينظر منها كل باحث سنورد هنا بعض التعاريف لهذه الظاهرة و كذلك تصنيفاتها.

1- تعريفات الغش الضريبي

- تعريف Lucien Mehl

" يعرف الغش الضريبي بأنه خرق للقانون الجبائي بهدف التخلص من الضريبة و تخفيض وعائها.¹"

- تعريف Camille Rosier

" يشمل الغش الضريبي كل الحركات و العمليات القانونية و المحاسبية و كل الوسائل و الترتيبات و التدابير التي يلجأ إليها المكلف بهدف التخلص من دفع الضرائب و المساهمات.²"

- تعريف Margairaz André

" يمكن القول بأن هناك غش عندما تطبق الوسائل التي تسمح بالتخلص من الضريبة في حين أن المشرع لم يسمح بذلك، فالغش الضريبي بمعناه العام هو كل عمل تام قائم على سوء نية صاحبه بهدف التخليط و التضليل.³"

- تعريف جامع أحمد

" هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق و أساليب مخالفة للقانون و تحمل طابع الغش و غيره.⁴"

- تعريف Delahaye Thomas

" الغش الضريبي هو مخالفة للقانون الجبائي.⁵"

¹-Margairaz André, **la fraude fiscales et ses succédanées, Comment on échappe à l'impôt**, édition Blonay, Suisse, 1988, P : 27 .

²- Ibid, P : 28.

³- Idem

⁴- جامع أحمد، علم المالية، فن المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة 2، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص 244-245.

⁵- Delahaye Thomas, **Le Choix de la Voie moins imposée**, édition Bruylant, Bruxelles, 1977, P : 164.

- تعريف القانون الجبائي الجزائري

" كل محاولة للتخلص من الضريبة بإستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كلياً أو جزئياً.¹

و من خلال هذه التعاريف نلاحظ أنها تتفق حول النقاط التالية:

- الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة و الصريحة لنصوص القانون الجبائي.
- يتم الغش الضريبي بوسائل مادية أو محاسبية و غيرها من أجل عدم دفع الضريبة.
- يهدف الغش إلى التخلص من الضريبة.

لذلك يمكن أن نوجز مختلف التعاريف السابقة في التعريف التالي للغش الضريبي

" هي كل مخالفة واضحة و صريحة للقانون الجبائي بإستعمال وسائل مادية و محاسبية وغيرها من أجل التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي أو بشكل كلي.

2- تصنيفات الغش الضريبي

يعبر عن الغش الضريبي أحيانا بالتهرب الضريبي غير المشروع ، وتوجد عدة تصنيفات للغش

الضريبي نذكر منها مايلي :

2-1-2- الغش البسيط و الغش المعقد

2-1-1-2- الغش البسيط

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل

وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية، أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائياً، فهو إذا : كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة.²

2-1-2-2- الغش المعقد

يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية، أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة

تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته.

ويتميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع عناصر الجريمة، أي أن الغش المعقد يتوفر على العناصر التالية :

- عنصر النية: أي أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع.
- العنصر المادي : و المتمثل في تخفيض أساس الضريبة.
- عنصر التدليس : و يعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقباً لأي مراقبة محتملة.

¹ - المادة 303-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

² - Martinez Jean Claude, **La fraude fiscale**, PUF, Paris, 1984, P : 91.

2-2- الغش الوطني و الغش الدولي

في هذا النطاق يصنف الغش كما يلي :

2-2-1- الغش الوطني (المحلي)

يمكن تعريفه بأنه كل إستعمال لطرق و ممارسات غش من قبل المكلف محاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من إلتزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية. و يمكن كذلك تعريفه بأنه كل غش يتم داخل حدود الدولة، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد.

2-2-2- الغش الدولي

يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد و تحويل المداخل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير، وهذا بغية التقليل من المبالغ المقطوعة وهذا النوع من الغش يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية و النشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.¹

المطلب الثاني : التهرب الضريبي

على غرار ظاهرة الغش الضريبي عرفت ظاهرة التهرب الضريبي من قبل العديد من الباحثين لذلك سنورد هنا أهم التعاريف و تصنيفاتها و أشكالها فيما يلي :

1- تعريفات التهرب الضريبي

يمكن أن نجمل مختلف التعاريف التي تناولت موضوع التهرب الضريبي أو ما يعرف عند البعض بالتهرب الضريبي فيما يلي :

- تعريف **Margairaze André**

" التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون "

- تعريف **Martinez Jean Claude**

" التهرب الجبائي هو فن تفادي الوقوع خارج مجال القانون."

- تعريف **Delahaye Thomas**

" التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي و إنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك".²

¹- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على إقتصاديات الدول النامية، جامعة الإسكندرية، 1999، ص : 21.

²- Delahaye Thomas, Op.Cit, P : 25.

- تعريف جامع أحمد

" هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون إرتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي".¹

- تعريف Gaudemet Paul Marie

"يقصد بالتهرب الضريبي أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم".²

- تعريف Cartou Louis

فإنه يعرف التهرب الضريبي على أنه " هي مجموعة العمليات التي يقوم بها المكلف من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر إمتيازات سواء في داخل الدولة أو خارجها".³

و من أمثلة ذلك الضريبة على التركات، حيث يقوم المعني بالأمر بتقسيم أمواله على ورثته

رغم أنه مازال على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله للضريبة، فنجد أن هناك نوعا من التحايل يقوم به المكلف بطريقة قانونية.

و إذا كان التهرب الضريبي يعني إمتناع المكلف عن دفع الضريبة المستحقة كلها أو بعضها عن طريق إنكار حدوث الواقعة التي أنشأت الضريبة أو إخفاء بعض أو كل عناصر الوعاء الضريبي أو بإنكار قدرته على الدفع حتى يتم إسقاط الضريبة و هو ما يعرف عند البعض بالتجنب الضريبي أو المسار الأقل فرضا للضريبة أي إستغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الإلتزام بدفعها و هذا الشكل من التهرب لا يتضمن أية مخالفة يعاقب عليها القانون، حيث يستعين المكلف في التهرب من الضريبة بأهل الخبرة و الإختصاص لإستنباط طرق التحايل، مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرة قانونية.⁴

2- تصنيفات التهرب الضريبي

يعبر عن التهرب الضريبي أحيانا بالغش الضريبي المشروع أو التجنب الضريبي والغش الضريبي المشروع في الواقع هو عبارة مرادفة للتهرب الضريبي"، و يتجلى التهرب في صنفين هما:

- التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي.

- التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي.

¹ - جامع أحمد، مرجع سابق، ص: 244.

² - Gaudemet Paul Marie, **Précis de Finances Publique**, édition Montchrestien, Tome 2, Paris, 1970, P : 314.

³ - Cartou Louis, **Droit Fiscal international et européen**, 2 édition, Précis Dalloz, Paris, 1991, P : 259.

⁴ - البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، محمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978، ص 157.

2-1- التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي

يلجأ المشرع الجبائي إلى التجنب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من إستيرادها و تشجيع المنتج الوطني أو للحد من إستهلاكها مثل السلع الكمالية أو إلغاء الضرائب على أنشطة محددة ضمن شروط معينة و حصرها في مناطق يتم إختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل إقامة البنى التحتية في المناطق المعزولة أو تدعيم الإستثمار الفلاحي و الصناعي بالجنوب ، الإستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار (ANDI) الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب (ANSEJ) و غيرها.

2-2- التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي

و يتمثل هذا النوع من التهرب في إستغلال المكلف ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضريبة، و ترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع و عدم إحكام صياغة المواد القانونية، فالمكلف بذلك لا ينتهك القانون أو يخالفها لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الإعفاءات و التخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة، و يتميز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي بعدم توفر أحد أركان الجريمة و هو العنصر الشرعي حيث أنه بدون توفر هذا العنصر أي عدم وجود النص القانوني فإن الجريمة لا تقوم وذلك بناء على المادة الأولى من قانون العقوبات " لا جريمة و لا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"¹، ومن ثمة فلا يمكن متابعة و لا معاقبة مرتكبيه، "وقد جرى الفقه و القضاء في فرنسا و في مصر على منح الشخص الحق في تجنب الضريبة إستفادة من عدم إحكام صياغة النصوص القانونية وذلك تمسكا بمبدأ التفسير الضيق لنصوص التشريع الجبائي."²

3- أشكال التهرب الضريبي

بعد التعرض إلى مفهوم التهرب الضريبي و تصنيفاته نتطرق هنا لأشكال التهرب الضريبي و هي الحالات التي تمكن المكلف من التخلص من الضريبة دون مخالفة القانون وهي كما يلي :

3-1- الإمتناع

وهو أبسط طريقة للتهرب من الضريبة وبصورة أوضح، فإن المكلف يمتنع عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة، ومثال ذلك إمتناع الشخص عن إستهلاك سلعة ما خاضعة لضريبة مرتفعة، و هذه الضريبة قد تكون مقصودة من طرف المشرع الذي يهدف إلى دفع الأفراد بطريقة غير مباشرة إلى التقليل من إستهلاك السلعة محل البحث مراعاة لإعتبارات إقتصادية أو إجتماعية مختلفة كالحد من إستيرادها توفيراً للعمات الأجنبية أو تشجيع إنتاج السلع البديلة لها

¹ - المادة 1 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08-07-1966 المتضمن قانون العقوبات.

² - جامع أحمد، مرجع سابق، ص245 .

أو الحد من إستهلاكها حفظا للصحة العامة،¹ و طريقة الإمتناع هذه تؤدي بالمكلف إلى تجنب دفع الضريبة كليا أو جزئيا، و يكون عدم الدفع كليا عندما يمتنع المكلف من إستهلاك السلع لتجنب دفع الضرائب على الإنفاق كما يستطيع أن يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرتها الدولة و أعفته و أعفت دخله من الضرائب لتشجيع الإكتتاب فيه فالمكلف لا يدفع أي ضريبة على ثروته كما يكون عدم الدفع جزئيا كأن يقلل من أرباحه الخاضعة للضريبة وذلك بالتقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة.²

3-2- الإحلال

يتمثل الإحلال في أن المكلف عوض أن يوظف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة أو مفروضة عليها ضريبة أقل،³ و يتجسد ذلك مثلا في الإستثمار في القطاع الفلاحي، ومن ناحية أخرى قد يستهدف المشرع هذه النتيجة تحقيقا لأغراض معينة، و في هذا الإطار قد يشجع هذا الأخير الأفراد على التوجه نحو الإنتاج الزراعي من أجل تحقيق الإكتفاء الذاتي و خلق مناصب شغل و القضاء على البطالة وفي هذه الحالة يحرص المشرع على إعفاء المتهمين بهذا الميدان من الضرائب و غالبا ما يكون هذا الإعفاء لمدة معينة تشجيعا و تحفيزا لهم، وهذا الإعفاء أو التقليل من الضرائب قد يمس أحيانا الإنتاج التقليدي أو الحرفي لما له من أهمية على الصعيد الثقافي و الحضاري.

3-3- الإستفادة من ثغرات القانون

قد يحتوي القانون الجبائي على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها، وهذه الثغرات تكون نتيجة عدم إحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح، و مثال على ذلك أن تقوم شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين ليس في الصورة العادية أي توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم و لكن في صورة أخرى هي زيادة رأسمالها بمقدار هذا الجزء من الأرباح و إصدار أسهم بها توزع مجانا على المساهمين كل بقدر نصيبه في الأرباح و تستند الشركة في عدم دفع الضريبة على إيرادات القيم المنقولة المقررة على هذه الأرباح الموزعة على المساهمين إلا أنه لا يوجد نص صريح في التشريع الجبائي يقضي بفرض هذه الضريبة على الأسهم المجانية التي توزع على المساهمين.⁴

و ما يستنتج من هذه الحالات هو توفر سوء نية المكلف الذي يتجنب دفع الضريبة و بالتالي عدم تحميله لنصيبه كاملا في الأعباء العامة، و نخلص إلى القول بأن على المشرع الجبائي أن يضبط النصوص القانونية و صياغتها صياغة دقيقة وواضحة لا تحمل غموض و لا يترك ثغرات يتم التأويل فيها أو تفهم على غير ما قصده فعلا.

¹ - جامع أحمد ، مرجع السابق، ص :244.

² - Gaudemet Paul Marie, Op.cit, P : 315.

³ - جامع أحمد، مرجع سابق، ص :245.

⁴ - نفس المرجع ، ص: 244-245.

المطلب الثالث : التفرقة بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي

من خلال ما سبق نجد أن ظاهرة الغش الضريبي تتميز بكونها تعبر عن خرق القانون الجبائي و هو ما يعد عملا غير مشروع، بينما التهرب الضريبي يعبر عن تجنب مشروع للضريبة إلا أن اعتماد بعض الباحثين لمصطلح التهرب للتعبير عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط في كلا المفهومين، خصوصا أنهما يختلفان في الوسيلة و يشتركان في الغاية، حيث أن التهرب الضريبي يتم بطرق ووسائل قانونية أما الغش الضريبي فيتم عن طريق وسائل غير قانونية لكنهما في النهاية يهدفان إلى غاية واحدة وهي تجنب الضريبة، و تتجلى إشكالية تحديد مفهومهما بالنظر إلى الباحثين الذين درسوا هذه الظاهرة، و يظهر في هذا الإطار فريقان :

الفريق الأول : يرى أنه يوجد فرق بين التهرب و الغش الضريبي و هم المنظرين القانونيين الذين يرون أن الغش الضريبي غير مشروع لأنه يشكل مخالفة صريحة للقانون الجبائي و عدم الإمتثال له في حين أن التهرب الضريبي (التجنب الضريبي) مشروع، وذلك نتيجة لإستغلال الثغرات القانونية و بالتالي يكون المكلف في هذا المجال غير مسؤول، لأن المسؤول على وجود الفراغ أو الثغرة القانونية هو المشرع الجبائي الذي سمح بوجودها.

أما الفريق الثاني و هم المنظرين الإقتصاديين الذين لا يجدون فرق بين الغش أو التهرب الضريبي وذلك لأن لهما نفس الآثار الإقتصادية و المالية على الحصيلة الجبائية و بالتالي على خزينة الدولة.

وفي هذا الصدد نجد أن الفريق الأول يؤكد على الجانب القانوني لظاهرة الغش و التهرب الضريبي، أما الفريق الثاني أي الإقتصاديين فإنهم يؤكدون على أثره على الحصيلة الجبائية لذلك فإن الفريق الأول يميز بين الغش و التهرب بينما الفريق الثاني لا يميز بينهما لأن لهما نفس الآثار الإقتصادية و المالية على خزينة الدولة.

المبحث الثاني : الدراسة القانونية لظاهرة الغش الضريبي

قد عمل المشرع الجبائي على وضع مواد قانونية للتقليل من ظاهرة التهرب والغش الضريبي و تلاعب المكلفين بأرباحهم الحقيقية وإخفائها عن مصلحة الضرائب و بناء على هذه المواد القانونية يمكن تحليل جريمة الغش الضريبي إلى ثلاثة عناصر وهي عنصر شرعي، عنصر مادي، وعنصر معنوي، و سنتناول في هذا المبحث هذه العناصر الثلاثة و صور و جزاءات جريمة الغش الضريبي.

المطلب الأول : عناصر الغش الضريبي

من الناحية القانونية لا تقوم جريمة الغش الضريبي إلا بتوفر ثلاث عناصر لازمة لوجودها و هي :

1- العنصر الشرعي

يتكون العنصر الشرعي من النصوص القانونية التي تبين أن فعلا معينا يعتبر جريمة وأنّ هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة، حيث لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني والمبدأ العام في العنصر الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري "وهي" لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون.¹

فقانون العقوبات عموما هو الذي يحدد الجرائم أي الأفعال غير المشروعة، كما يحدد لها عقوبات مناسبة، وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا النص في قانون العقوبات أو في القوانين المكملة له، وكون خضوع الفعل لنص تجريم يعني حصر مصادر التجريم والعقاب في النصوص التشريعية، وبهذا الحصر نشأ مبدأ أساسي يطلق عليه - مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات - والنص القانوني الذي يجرم الفعل يجب أن يكون له مجال يسري فيه حتى يكون هذا الفعل خاضعا له ويضفي عليه صفة عدم الشرعية، والمشرع عندما يتدخل لتجريم فعل معين إنما يهدف من وراء ذلك إلى حماية حق أو مصلحة جديدة بالحماية.

وفي مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال الغش الضريبي إلى حماية مصلحة الدولة، أي حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الإقتصادية للدولة، فيمنع بذلك "التهرب والغش الضريبي باعتبار أن الضريبة هي الأداة التي تخدم السياسة الإجتماعية والإقتصادية للدولة"².

والملاحظ في التشريعات الجبائية الجزائرية أن المشرع الجبائي كثيرا ما يستعين بقانون العقوبات لتجريم بعض الأفعال التي تمس النظام الإقتصادي، وعلى سبيل المثال نجد أن المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على معاقبة كل من يقوم على أي نحو كان بتنظيم أو يحاول

¹ - المادة 1 من قانون العقوبات.

² - فرج رضا، شرح قانون العقوبات، الأحكام العامة للجريمة، الطبعة الثانية، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1976، ص : 203.

تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تقم أنواع المس بحسن سير الإقتصاد الوطني.¹

حيث تنص المادة 418 من قانون العقوبات على ما يلي: " يعد مرتكبا لجريمة التخريب الإقتصادي و يعاقب بالسجن المؤقت من عشر إلى عشرين سنة كل من أحدث أو حاول أن يحدث معتمدا شغبا من شأنه أن يعرقل بالأجهزة الأساسية للإقتصاد الوطني أو يخفض من قدرة إنتاج الوسائل الاقتصادية".²

2- العنصر المادي

عند تحليل العنصر المادي لجريمة الغش الضريبي نلاحظ أنه يتكون من عنصرين متكاملين

ولازمين لوجوده وهما:

- إستعمال الطرق الإحتيالية؛

- التملص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة.

2-1- إستعمال الطرق الإحتيالية

لا يقوم العنصر المادي لهذه الجريمة ما لم يستعمل الفاعل المتمثل في المكلف طرقا تدليسية أو طرقا إحتيالية، ولم يحدد المشرع الجبائي بصفة دقيقة الطرق التدليسية حيث إكتفى بسرد بعض الأعمال التي إعتبرها طرقا تدليسية أو إحتيالية على سبيل المثال ، حيث ترك المجال مفتوحا أمام الإدارة الجبائية، كما أن هذه الطرق الإحتيالية أو التدليسية ديناميكية وتتغير على الدوام وغير مستقرة، و بالتالي لا يمكن تقييدها أو تحديدها، ويتضح من المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه يمكن وصف الطرق الإحتيالية بأنها إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة،³ وهذا الإخفاء بإعتباره طريقة إحتيالية يقصد به التخلص والإفلات من دفع الضريبة الواجبة قانونا و يمكن أن يتخذ أشكالا أو صورا مختلفة، فما هي إذن الطرق الإحتيالية في هذه الجريمة ؟

حيث إستعمل المشرع الجبائي الجزائري لفظ الطرق الإحتيالية أو التدليسية كما إستعمل عبارة مناورات الغش للتعبير عن العنصر العام في كل جرائم الغش الضريبي على مستوى القوانين الجبائية المختلفة، كما أنه نص على العنصر الخاص بكل نوع من أنواع الجرائم الضريبية بالنسبة لكل قانون على حدى مع تحديده له.

ويمكن إستخلاص تعريف الطرق الإحتيالية على أساس أنهم إخفاء لمبالغ تسري عليها الضريبة وهذا الإخفاء يمكن أن يتمثل في تزوير البيانات التي يقدمها المكلف لإدارة الضرائب وكذا الدفاتر والأوراق الأخرى، كما يمكن له أن يقدم فواتير شراء تتضمن مصروفات وهمية أو يقوم بإسقاط عناصر

¹ - المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

² - المادة 418 من الأمر رقم 75-47 المؤرخ في 17-06-1975 المتضمن تعديل قانون العقوبات.

³ - المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

الإيرادات وإغفال قيد بعض المبيعات ، وتقديم حسابات صورية لتأييد التصريحات الكاذبة أو تضخيم المشتريات وتخفيض المبيعات.

ومن الطرق الإحتيالية كذلك مسك نوعين من الدفاتر بحيث يخفي الصحيحة منها و يقدم الثانية المزورة والتي تتضمن بعض العمليات دون البعض الآخر.

والمكلف يهدف بإستعمال الطرق الإحتيالية إلى إخفاء الحقيقة عن مصلحة الضرائب ومتى تأكدت هذه الأخيرة من وقوع الإحتيال تلجأ إلى تطبيق العقوبات على المكلف المحتال أو المدلس ولو تعهد بتصحيح ما قام به، كأن يقوم بزيادة رقم أرباحه و أعماله.

ولقد حدد المشرع الجبائي الطرق التدليسية في المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي :¹

أ- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من كل شخص مبالغ أو منتجات يفرض عليها الرسم على القيم المضافة من طرف أشخاص مدينين به وخصوصا البيع دون فواتير.

ب- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو إسترجاع للرسم على القيمة المضافة، وإما الإستفادة من الإمتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين بالضريبة.

ج- القيام عمدا بنسيان تقييد، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

د- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل ضريبة أو رسم مدين به.

هـ - كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.

و- ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و / أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

2-2- التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة

إن التملص أو الإفلات من دفع الضريبة بإستعمال الطرق الإحتيالية يعتبر العنصر الثاني

في العنصر المادي ، والذي لا يكتمل إلا إذا ترتب عن تحايل المكلف تخلص أو تملص كلي أو جزئي من الضريبة أو الرسوم الواجبة الدفع، فالإفلات من الضريبة يمثل نتيجة لا بد من وقوعها لقيام جريمة الغش الضريبي، ومن الضروري أن ترجع هذه النتيجة إلى الإخفاء المتمثل في إستعمال المكلف الطرق الإحتيالية، ووصول المكلف إلى التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة ، والذي لا يمكن أن يتحقق إلا إذا أفلحت هذه الطرق الإحتيالية في تغليب وغش الإدارة الجبائية، والتخلص من أداء الضريبة

¹ - المادة 193-2-و- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

يكون إما عن طريق ربط الضريبة ربطاً خاطئاً أو عن طريق الأداء الفعلي للضريبة كلها أو بعضها طبقاً للتصريح المزور الذي يقدمه المكلف للإدارة الجبائية.

وقد إستعملت مختلف القوانين الجبائية للتعبير عن إمتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة عبارات تختلف باختلاف النطاق الجبائي الذي تسري عليه الضريبة أو الرسم.

ففي المادة 1-303 - من قانون الضرائب المباشرة نجد عبارة " يعاقب كل من تملص أو حاول

التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً..."¹، ونفس العبارة إستعملها المشرع في قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 532 منه، وكذا في قانون الرسوم على رقم الأعمال في المادة 117، بينما نجد عبارة " كل من خفض أو حاول تخفيض الكل أو البعض من وعاء الضريبة... " و ذلك في المادة 1-119 - من قانون التسجيل ونفس العبارة في المادة 1-34 - من قانون الطابع.

3- العنصر المعنوي

إلى جانب العنصر الشرعي والمادي لا بد من توافر العنصر المعنوي والذي يتمثل في القصد الجنائي لدى المكلف ونيته الخاصة لنفسه والتي يقصد بها تفادي دفع الضريبة، ولا يختلف العنصر المعنوي في جريمة الغش الضريبي عن باقي الجرائم العادية والمتمثل في القصد العام ، وهو أن المكلف على علم بالطابع غير الشرعي للإغفال أو التقليل في التصريحات المكتتبه، وأنه قام بذلك عن قصد ، و يمكن أن يلحق بهذه الجريمة قصداً خاصاً ويستخلص ذلك من فحوى المواد نفسها الواردة سابقاً (التهرب، التملص من الضريبة كلياً أو جزئياً...) ، و يمكن تعريف القصد الجنائي بأنه إرادة الخروج على القانون بعمل أو بإمتناع، أو هو إرادة الإضرار بمصلحة يحميها القانون يفترض العلم به عند الفاعل "²، لكن هذا القصد العام وحده لا يكفي لقيام جريمة الغش الضريبي بل لا بد من توافر قصد خاص قد نلخصه في الباعث الذي يؤدي و يدفع إلى ارتكاب مثل هذه الجرائم ، أي توافر نية التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة لدى المكلف وإعفاء نفسه من أداء حق الدولة للإضرار بمصلحة الخزينة العامة.

¹ - المادة 1-303 - من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدث، إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

² - فرج رضا، مرجع سابق، ص : 404.

المطلب الثاني : صور جريمة الغش الضريبي

علاوة على جريمة الغش الضريبي نصت مختلف القوانين الجبائية على صور أخرى للغش الضريبي وهي محاولة الغش و الإشتراك والعود ومنتظر إلىه فيما يلي :

1 - المحاولة

إن محاولة إرتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليها في جميع جرائم الغش الضريبي بنص صريح من المشرع الجبائي عملا بالمبدأ العام، و تنص المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة على المحاولة في إرتكاب الغش الضريبي بعبارة " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسية..."¹، ويقصد بالمحاولة أن المكلف بهذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتخطيط لها ويتجه نحو تنفيذها فعلا فيقال أنه شرع في تنفيذ الجريمة.

ومن المادة 30 من قانون العقوبات يمكن إستخلاص معنى المحاولة على أنها البدء بالشروع في التنفيذ مما يؤدي مباشرة إلى إرتكاب الجريمة إذا لم توقف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل ومن ثم يكفي لوقوع جريمة الغش الضريبي مباشرة إحدى طرق الإحتيال السالفة الذكر سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها ، ومثال على ذلك أن يقدم المكلف تصريحاً صححاً بإيادته على الرغم من التزوير الذي شاب دفاتره لإخفاء بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة ثم يؤدي الضريبة في الميعاد وفقاً لهذا الإقرار، فهو قد شرع في إرتكاب الجريمة التي لم تكتمل من جانب العنصر المادي حيث أنه لم يتملص من دفع الضريبة وهو الهدف من الجريمة ، والمحاولة أو الشروع معاقب عليها في جميع القوانين الجبائية بنفس العقوبة المقررة لمن قام فعلاً بالجريمة فالمحاولة تكفي لقيام الجريمة الضريبية.²

2 - الإشتراك

كل النصوص الجبائية أجمعت على إعتبار الشريك مسؤولاً جزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي ، كما أحالت هذه النصوص إلى قانون العقوبات في تعريف الشريك حيث تعرفه المادة 42 منه على أنه "يعتبر شريك في الجريمة من لم يشترك إشتراكاً مباشراً، لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على إرتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة مع علمه بذلك"³. حيث نصت المادة 303 - 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات والجناح المحدد نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم، مع مراعاة أحكام المادة 306 من نفس القانون.

¹ - المادة 303-1 - من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

² - المادة 30 من قانون العقوبات.

³ - المادة 42 من نفس القانون.

إن تعريف شركاء مرتكبي الجرائم والجنح المحدد بموجب المادة 42-2- من قانون العقوبات حيث تنص " يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار في الفقرة السابقة، ويعتبر على الخصوص كشركاء الأشخاص:

- الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.
- الذين قبضوا بإسمهم قسائم يملكها الغير".¹

وكذلك تعتبر من أفعال المشاركة من ساهم في إعداد أو إستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، حيث تنص المادة 306-1- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في هذا الصدد على مايلي :

" يعاقب على المشاركة في إعداد أو إستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير و بصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن...".²

ومن هذه النقطة سوف نبرز مدى المسؤولية الجنائية للمحاسبين والخبراء والمستشارين الجبائين ودورهم في قيام جريمة الغش الضريبي، وذلك بالنظر لما جاءت به المادة 42 من قانون العقوبات فالمساعدة في المجال الجبائي تعني المساعدة في الإحتيال بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو بإعتماد بيانات غير صحيحة في الإقرارات الضريبية، وحتى تقوم جريمة الإشتراك يجب على الفاعل أن يكون على علم بما يفعله وأن إرادته تتجه إلى تحقيق جريمة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها. فالشريك هو كل من ليست له صفة المكلف ولا يخضع قانونا للضريبة، ومن أمثلة ذلك كأن يساعد المدين الدائن على إخفاء بعض مبالغ الدين الخاضعة فوائدها للضريبة"³.

" أو كأن يتفق شخص مع المكلف على إصطناع فواتير من شأنها تخفيض الضريبة الواجبة قانونا عليه ويساعده على ذلك بأن يحررها و يقدمها إليه".⁴

كذلك قد يحصل الإشتراك كأن يطلب المكلف من وكيل أعماله أو خبيره أو مستشاره الجبائي مجرد محتويات محله وحساباته لتقديم التصريحات اللازمة لمصلحة الضرائب فيحرر له هذا الوكيل بيانات مزورة يقدمها المكلف للإدارة الجبائية بعد علمه بهذا التزوير.

وكذلك الأمر في إعتداد إقرار أو أوراق ومستندات غير صحيحة من طرف المحاسب أو الخبير حيث أن الإعتداد هنا يعتبر شرطا شكليا لصحة أو قبول هذه التصريحات ، فإذا وقع الإعتداد على بيانات غير صحيحة في الإقرار أو التصريح مع علم المحاسب بعدم صحتها، يعتبر هذا إشتراكا منه عن طريق

¹ - المادة 303-2- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

² - المادة 306-1- من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

³ - الشوربي البشري، جرائم الضرائب والرسوم، الطبعة الأولى، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية، 1972، ص : 269.

⁴ - نفس المرجع ، ص : 270.

المساعدة في ارتكاب الأفعال المتممة لجريمة التزوير في البيانات للتخلص من أداء الضريبة متى توافر لديه قصد مساعدة المكلف وتمكينه من التملص من دفع الضريبة، ومن هنا تظهر المسؤولية الجنائية للمحاسبين. ونشير إلى أن القانون العام للضرائب في فرنسا يعاقب الخبير المحاسب القانوني في مساعدة المكلف على ارتكاب الغش الضريبي وقضت محكمة النقض الفرنسية بضرورة توافر قصد الغش لدى المحاسب لتقرير مسؤوليته الجنائية.¹

3- العود

عمل به المشرع في الجريمة الضريبية وحددتها المادة 303-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمهلة 5 سنوات، ومن أثر العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبات الجزائية والجنائية وهو يتحقق بإرتكاب جريمة مماثلة في خلال خمسة سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ صدور حكم الإدانة وهو يعتبر ظرفا مشددا ، والتشديد هذا يظهر من خلال ما نصت عليه المادة المذكورة أعلاه - علاوة على مضاعفة العقوبة الجزائية والجنائية - توجد عقوبات أخرى نذكر منها المنع من ممارسة المهنة والعزل من ممارسة الوظيفة وغلق المؤسسة...².

المطلب الثالث : الجزاءات على جريمة الغش الضريبي

إن مختلف القوانين الجنائية تتفق على إعتبار الغش الضريبي جنحة تخضع من حيث الجزاء إلى عقوبات جزائية و جنائية ، والأمر الجديد في النصوص الجنائية أنها تقر كلها بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي وهذا خروجاً على المبادئ العامة للقانون الجنائي الجزائي ، وبصدد الجزاء سوف نبين على التوالي الأشخاص الخاضعين له ونتطرق بعدها إلى العقوبات المطبقة عليهم.

1- الأشخاص الخاضعون للجزاء

1-1- المكلف بالضريبة

نقصد بالمكلف بالضريبة كل مدين للخرينة العامة للدولة بمبالغ تتمثل في الضرائب أو الرسوم أو الحقوق والتي يتملص أو يحاول التملص منها كلياً أو جزئياً، وذلك بتقديمه لمصلحة الضرائب بيانات ناقصة تجعلها تحدد الضريبة أقل مما يجب عليه قانوناً.

1-2- الشريك

¹ - الشوربجي البشري، مرجع سابق، ص: 271.
² - المادة 303-3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

إن الشريك في الجريمة الضريبية يتحمل المسؤولية الجزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي وهو المكلف بالضريبة، فكل ما يتطلبه القانون لتجريم ومعاقبة عمل الشريك هو ارتباط عمله بفعل أصلي معاقب عليه وهو ذاته الفعل الإجرامي الموصوف في مختلف القوانين الجنائية.

1-3- الشخص المعنوي

إذا كان الشخص الطبيعي يخضع للمساءلة الجنائية والجنائية ع لى ما يقوم من أفعال مخالفة للقانون الجنائي ، فإن المشكل يطرح فيما إذا يجوز مساءلة الشخص المعنوي جنائياً ، والأشخاص المعنوية نوعان :

- أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام مثل الدولة والولاية والبلدية والمرافق العمومية.

- كل شخص معنوي خاص يخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية والتجارية والجمعيات والمؤسسات الخاصة.

وقد تصدر من الشخص المعنوي عن طريق ممثليه القائمين بنشاطه مخالفات غير قانونية

وقد تكون هذه المخالفات داخلة في دائرة التجريم والعقاب والسؤال المطروح هو " من تسند إليه الجريمة

وتقرض عليه العقوبة مع إعتبار أنها ذات طابع شخصي" ¹، وذلك لصعوبة تصور عقوبة جنائية

تمس بالشخص المعنوي في ذاته إلا في ما يتعلق بالغرامة والمصادرة والحل.

وقد اختلفت الآراء في هذا الموضوع، فيرى البعض بأنهم لا مجال لمعاقبة الشخص المعنوي جنائياً و

يرى البعض الآخر أنه لا مانع من مساءلته ، إلا أن الاتجاه السائد يقضي باستحالة تطبيق العقوبات المقيدة

للحرية على الشخص المعنوي ، ولكن لا تمنع من تقرير هذه المساءلة إذ أن هناك عقوبات يجوز تطبيقها

عليها كالغرامة أو الحل أو المصادرة، وإذا كانت القاعدة العامة تقضي بعدم مساءلة الشخص المعنوي جنائياً

لنعارضها مع مبدأ شخصية العقوبة ، فللاستثناء على هذا المبدأ يتمثل في تقرير المشرع صراحة

على عقاب الشخص المعنوي بما يلائمه من عقوبة مع تقرير مسؤولية ممثليه الشرعيين

القائمين بنشاطه جنائياً ، ولمعرفة الفاعل في الجريمة المنسوبة للشخص المعنوي يجب البحث في النص

القانوني الذي أورد هذه الجريمة وغالباً ما تقع هذه المسؤولية على ممثليه والذين لهم الصفة في أن يتفاوضوا

بلسم هو في هذا الصدد نصت المادة 303 - 9- من قانون الضرائب المباشرة أنه عند ارتكاب المخالفة من

قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص تقع عقوبة الحبس والعقوبات الملحقة على كل من

المتصرفين و الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة، وأضافت نفس المادة أن تطبيق الغرامات الجزائية

يكون على ممثليه وعلى الشخص المعنوي نفسه دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجنائية المنصوص على

تطبيقها، و نفس الحكم تكرر في نص المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 138 من قانون

الرسوم على رقم الأعمال وفي المادة 36-4- من قانون الطابع وفي المادة 121-4- من قانون التسجيل.

¹ - الشوربجي البشرى، مرجع سابق، ص : 271

والملاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل ذكرها المشرع على سبيل الحصر ، حيث تقع فقط على الشخص المعنوي التابع للقانون الخاص مستبعدة بذلك الدولة والمجموعات المحلية والهيئات العامة ذات الطابع الإداري.

2- العقوبات

إن القانون الجبائي ينص على نوعين من العقوبات عقوبات جزائية وأخرى ج بلئية فالعقوبات الجزائية تنوع إلى عقوبات أصلية وتبعية تتمثل الأولى في الحبس والغرامات المالية كما هو الحال في نصوص القانون العام وتتناولها بالدراسة عند التطرق إليها في الفقرة اللاحقة والثانية تبعية متمثلة في الحكم بمنع مزاوله مهنة الخبراء والمستشارين الجبائيين والمحاسبين وعند الإقتضاء صدور قرار بغلق المؤسسة وكذلك نشر الحكم وتعليقه وأجمعت كل النصوص الجبائية على هذا الإجراء الأخير الذي يصبح إلزاميا في حالة العود.

والجدير بالملاحظة أن القوانين و التشريعات الجبائية قد أشارت في مجملها إلى عقوبات مماثلة سواء من حيث مدة الحبس أو من حيث مبلغ الغرامة وإلى جانب العقوبات الجزائية نجد العقوبات الجبائية وكون الموضوع يخص موضوع الضرائب نتطرق أولا إلى العقوبات الجبائية ثم ندرس العقوبات الجزائية.

2-1- العقوبات الجبائية

نجد في مختلف القوانين الجبائية نوعين من الجزاءات جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها ، وجزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والامت ابعين من طرفها.

والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة وقد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساسا في الغرامات الجبائية (**Amendes fiscales**) المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة ، وهي تختلف من قانون إلى آخر مضمون ا ومقدارا وعلينا أن نبين ماهية هذه الزيادات ثم بعد ذلك الغرامات الجبائية.

2-1-1- الزيادات

تختلف الزيادات عن فوائد التأخير وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف عن أداء ضريبته، وفوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية، أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا، وكما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة نبينها فيما يلي :

- النقص في تقديم التصريح.¹

¹ - المادة 193-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

- التأخير في تقديم التصريح.¹

- عدم التصريح.²

ونشير إلى أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 100 % على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج) أو ما يعادلها وترفع إلى 200 % إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ.³

2-1-2- الغرامات الجبائية

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر غالبا بنسبة معينة مما لم يؤدي من الضريبة، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة " الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية " .⁴

2-1-2-1- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة

تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية :

- عدم تقديم تصريح بالوجود وتحدد بمبلغ 30.000 دج.⁵

- عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة وتحدد بمبلغ 5.000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية والتقدير الإداري.⁶

- عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم وتتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 30.000 دج. وتحدد هذه الغرامة بـ 50.000 دج عندما يتأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح من إجراء الرقابة.⁷

2-2-1-2- بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة

هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:

- غرامة ثابتة تتراوح ما بين 5.000 دج و 25.000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة.⁸

- غرامة نسبية تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25.000 دج.⁹

أما الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للغرامة نذكر من بينها:

- رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الأجل المحدد لحفظها، وتتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1.000 دج و 10.000 دج.¹⁰

¹ - المادة 192-1- من نفس القانون (حولت إلى نظام الضريبة الجزافية في قانون المالية 2007) .

² - المادة 194-3- من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

³ - المادة 193-2- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

⁴ - الشوريجي البشري، مرجع سابق، ص: 60.

⁵ - المادة 194-1- من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

⁶ - المادة 194-3- من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

⁷ - المادة 304 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

⁸ - المادة 523 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

⁹ - المادة 524 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

¹⁰ - المادة 538 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

- في كل زراعة للتبع غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية يكون حددا الأدنى 500 دج.¹
- في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح بين 1.000 دج و 3.000 دج.²
- عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامهم، وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 100.000 دج.³

2-1-2- بالنسبة لقانون التسجيل

- في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج.⁴
- بينما عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5.000 و 50.000 دج.⁵

2-1-2- بالنسبة لقانون الطابع

- في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج؛⁶ أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج.⁷

2-1-2- بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال

- كل مخالفة لأحكام هذا القانون تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 2.500 دج، وفي حالة إستعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج.⁸
- كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج و 100.000 دج.⁹

2-2- العقوبات الجزائية

- إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية ، وكثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال الغش الضريبي مثل المادة 418 منه، والتي تجعل من تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضرائب والرسوم من قبيل الجرائم الماسة بحسن سير الإقتصاد الوطني، والمادة 42-2- الخاصة بتعريف الشريك والمادة 53 والمتعلقة بالظروف المخففة،¹⁰ وأيضا المادة 599 من قانون الإجراءات الجزائية التي

¹ - المادة 527 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).
² - المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).
³ - المادة 537 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).
⁴ - المادة 120-2 من قانون التسجيل (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).
⁵ - المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).
⁶ - المادة 35 من قانون الطابع (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).
⁷ - المادة 37 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).
⁸ - المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).
⁹ - المادة 122 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).
¹⁰ - المادة 53 من قانون العقوبات المعدل و المتمم بالقانون رقم 82-04 المؤرخ في 13-02-1982.

تتص على الإكراه البدني، ونشهر إلى أن العقوبات الجزائية تنفرع إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية وإلى عقوبات تبعية وسوف نحل ذلك فيما يلي:

2-2-1- العقوبات الأصلية

- تتص عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة وهي تتمثل في الحبس والغرامة ، والملاحظ في القوانين الجبائية أنها اتفقت جميعها على ما يلي:
- عقوبة الحبس أو غرامة أو بلحدى العقوبتين فقط.
 - تحول الجريمة من جنحة إلى جنابة وتخضع للمادة 418 من قانون العقوبات التي تتص على السجن لمدة تتراوح ما بين 10 إلى 20 سنة إذا كان الضرر اللاحق بالخرينة العامة نتيجة التملص من الضريبة يتجاوز المبلغ الإجمالي عشرة ملايين دينار جزائري.¹
 - مضاعفة العقوبات في حالة العود والمحدد بخمس سنوات.
 - عدم تطبيق الظروف المخففة فيما يخص العقوبة الجبائية وأبقت على هذا المبدأ فيما يخص العقوبة الجزائية (الحبس والغرامة) حيث يمكن إفادة المتهم ب أحكام المادة 53 من قانون العقوبات متى توافرت الشروط.
 - الجمع بين الغرامات الجزائية والغرامات الجبائية (في جنحة الغش الضريبي).
 - تطبيق مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم وبين هؤلاء والشركات في توقيع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم في حالة إدانتهم بنفس المخالفة.

2-2-2- العقوبات التكميلية

- نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات، وتتمثل هذه العقوبات التكميلية فيما يلي:
- تحديد الإقامة.
 - المنع من الإقامة.
 - الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.
 - المصادرة الجزئية للأموال.
 - حل الشخص الاعتباري.
 - نشر الحكم وتعليقه وذلك على نفقة المحكوم عليه، ويكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود.²
 - المنع من ممارسة النشاط التجاري للمكلف الذي صدر في حقه حكم نهائي بممارسة الغش الضريبي.³
- بالإضافة إلى منع من ممارسة المهنة بالنسبة إلى المستشار الجبائي أو المحاسب الذين إشتراكوا معه ويعتبر هذا الإجراء من تدابير الأمن الشخصية التي نص عليها قانون العقوبات.¹

¹ - المادة 303-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

² - المادة 09 من قانون العقوبات.

³ - المادة 29 من قانون المالية 2004، جريدة رسمية عدد 83 سنة 2003 (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتاً.²

- مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير، وقد إنفرد بهذا الحكم قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 525 منه، وكذلك الأواني غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.

- المنع من الدخول في الصفقات العمومية :

حيث تنص المادة 62 من قانون المالية 1997 " يمنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمدة عشر سنوات، كل شخص حكم عليه بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه في الغش الضريبي".³

المبحث الثالث : طرق وأساليب الغش الضريبي

إن الغش الضريبي يتجسد في الواقع عن طريق إستعمال المكلف طرق وأساليب وتقنيات مختلفة بهدف التقليل من الوعاء الضريبي سواء الدخل أو الربح أو حجم رقم الأعمال، وبالتالي التخلص من العبء الضريبي، لذلك سنستعرض هنا كيف يتم الغش الضريبي من طرف المكلف وماهي الإجراءات والطرق والأساليب التي يلجأ إليها لتفادي الضريبة ؟ مع العلم أن المكلفين يتفننون وابتكرون طرق عديدة للغش والتهرب الضريبي، وعملية حصر كل طرق وأساليب الغش الضريبي حصرًا دقيقًا وشاملاً عملية صعبة للغاية، حيث أن هذا المجال مفتوح للمكلفين لخلق وابتكار كل ما يؤدي في النهاية إلى التخلص من الضريبة، ويمكن تصنيف طرق وأساليب الغش الضريبي كما يلي:

المطلب الأول : التلاعب المحاسبي

بما أن معظم التشريعات الضريبية قائمة على أساس الإقرار، أي إلزام المكلف بتقديم تصريح على أرباحه لمختلف الأنشطة التي يمارسها، فإنه من البديهي أن معظم البيانات والمعلومات الموجودة في هذا التصريح يوفرها النظام المحاسبي، والذي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تبويب وتسجيل وتلخيص العمليات المالية التي يقوم بها المكلف وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج النشاط الفعلي ومع إفتراض جزء من تضامن المكلف تجاه الإدارة الجبائية فإن المكلف يسعى دوماً لإدخال تغييرات ولو طفيفة على ملفه خاصة من الجانب المحاسبي.

حيث يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا أو بطرق أخرى وباعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية حيث تقوم بمقارنة ما جاء في الإقرارات والوثائق المحاسبية بغية التأكد من صحة الكتابات المحاسبية، أو بصورة أدق تعتبر الوثائق المحاسبية سلاحاً ذو حدين، ففي الوقت الذي يمكن إستعمالها أيضاً لتظليل أعوان الإدارة الجبائية، فهي تعتبر من ناحية أخرى

¹ - المادة 19 من قانون العقوبات.

² - المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

³ - المادة 62 من قانون المالية سنة 1997، جريدة رسمية عدد 85 سنة 1996 (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

حجة تبريرية لصالح المكلف إذا كانت محكمة ومنظمة ومضبوطة، وفي الوقت نفسه فهي دليل ضد المكلف إذا كان يشوبها الغموض والتناقض، لذلك أوجبت جل التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة وكاملة ومقنعة، تعطي صورة واضحة على مجمل نشاطه.

1- تضخيم الأعباء و التكاليف المحاسبية و الجبائية

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخضم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقاً من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة، ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية وأن تكون في حدود السقف المحدد جبائياً لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها ، ولقد حدد القانون الجبائي شروط معينة للتكاليف القابلة للخصم وهي:¹

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.
- أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة.

والواقع يبين أن المكلف يحاول دائماً إدخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها نذكر مايلي:

- تقييد النفقات الشخصية الغير قابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة للمؤسسة مثل تسجيل تكاليف إصلاح وصيانة السيارات الشخصية بإسم المؤسسة، وهي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية من طرف الأفراد المسيرين للمؤسسة.
- تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الواقعة متعلقة بمساكن مسيريهها.
- تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة وهي في الواقع مصاريف إضافية لا ترتبط بنشاط المؤسسة.
- تسجيل مشتريات في حسابات المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيريهها ومن أمثلتها شراء الأثاث المنزلي.

1-1- العمال الوهميين و الوظائف الوهمية

حيث يقوم ال مكلف بتشكيل ملفات لعمال وهميين، أي بعبارة أخرى على الوثائق فقط ويقوم بتسجيل أجور ومرتباتهم في محاسبته لتضخيم التكاليف، و هذه الأجور والمرتببات المسجلة في المحاسبة تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة و انخفاض الربح الخاضع للضريبة يؤدي بدوره إلى تخفيض الضريبة.²

1-2- التكاليف العامة غير المبررة

إن التكاليف العامة القابلة للخصم هي جميع النفقات والأعباء و المصاريف المباشرة المتعلقة بنشاط المكلف، لذا كان من السهل إدخال أعباء و مصاريف إضافية إلى التكاليف الموجودة حقيقة حيث

¹ - المادة 169-2- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

² - Margairaz André, Op.Cit, P : 251.

سمح المشرع الجبائي للمكلف حق خصم بعض التكاليف من الربح الخاضع للضريبة والتي لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، لكن في أغلب الأحيان يستغل المكلف هذه الفرصة لتسجيل تكاليف خارج نشاط المؤسسة من أجل التخفيض من الربح الخاضع للضريبة.¹

وقد أوضح المشرع الجبائي في المادة 169-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التكاليف القابلة للخصم جبائياً مثل:²

- المبالغ المخصصة للإشهار المالي و الكفالة و الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية.
- ترميم المعالم الأثرية و المناظر التاريخية المصنفة و تجديدها و رد الاعتبار لها و تصليحها و تدعيمها و إصلاحها.
- ترميم التحف الأثرية و المجموعات المتحفية و حفظها.
- توعية الجمهور و تحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي.
- إحياء المناسبات التقليدية المحلية.

و نذكر على سبيل المثال التكاليف الغير القابلة للخصم جبائياً:

- قيام المؤسسات بترميمات على المباني الصناعية والتجارية، فيقوم مسيروا المؤسسة بإجراء ترميمات على مبانيهم الشخصية مسجلين إياها في حسابات في الترميمات الخاصة بالمؤسسة.
- شراء مستلزمات خاصة كالأثاث لأغراض شخصية مسجلين إياها في حسابات مشتريات المؤسسة.
- قيام مسؤولي المؤسسة بعطلة إلى الخارج مسجلين ذلك على حساب المؤسسة موهمين بأنها تدخل في إطار النشاط العادي للمؤسسة.
- تضخيم مبالغ الإشهار والتمويل والدعاية.

1-3- تقنية الإهلاك

- تعني الإهلاكات الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الإستثمارات بفعل الإستعمال والتقدم، فالإستثمارات سواء كانت تجهيزات إنتاجية أو تجهيزات إجتماعية... الخ، وهي أموال مخصصة للإستعمال في النشاط الإستغلالي وليس لغرض البيع، ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجياً وبعد فترة من الوقت تختلف باختلاف الإستثمارات تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها وذلك:
- لأن الإستثمار تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن.
 - لأن الإستثمار أصبح لا يستجيب لمتطلبات الإستغلال.
 - نتيجة ظهور أدوات إنتاج حديثة أكثر إنتاجية أو لأسباب أخرى.
- و بعبارة أخرى فهو يمثل القيمة المفقودة تدريجياً للموجودات الثابتة أي الأصول المملوكة للمؤسسة والمتمثلة في المباني والعقارات والتجهيزات ووسائل النقل ومعدات المكاتب.

¹-Idem

²- المادة 169-2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

وتحسب الإهلاكات على أساس ثمن شراء الإستثمارات من مباني، وآلات ومعدات وتجهيزات، و يستثنى الرسم على القيمة المضافة المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابلا للإسترجاع ويحسب على أساس المبلغ بكل الرسوم إذا كان الرسم على القيمة المضافة غير قابل للإسترجاع.¹

ويعتبر الإهلاك أحد العناصر المكونة للريح والدخل الخاضع للضريبة وهو عبء من أعباء الإستغلال. وتقنية الإهلاك تستعمل غالبا خارج القواعد القانونية التي حددها التشريع المحاسبي والجبائي من قبل بعض المكلفين من أجل تضخيم الأعباء والتكاليف القابلة للخصم ويتم ذلك بإتباع الطريقتين التاليتين :

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونيا بغرض تضخيم مخصصات الإهلاك السنوية وبالتالي تخفيض الريح الخاضع للضريبة، على سبيل المثال آلة معينة عمرها الإنتاجي 10 سنوات أي تهتك بنسبة 10% من قيمة الإستثمار لكل سنة، فيقوم المكلف بتسجيل قسط الإهلاك في محاسبته لمدة سنتين فقط أي بنسبة إهلاك 50% لكل سنة محاسبية أو لمدة أربع سنوات بمعدل 25% سنويا.²
- تطبيق الإهلاك على أساس ثمن الشراء أو الحصول عليه مضافا إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع، لتضخيم القيمة الأصلية التي تعتمد كأساس لحساب الأقساط السنوية للإهلاك في حين كان يجب خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع من قيمة الشراء أو سعر الإكتساب.
- ولكي تكون هذه الإهلاكات قابلة للخصم لا بد أن تخضع لشروط معينة وهي كما يلي:³
- أن يصنف الأصل المهتك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقادم مع مرور الزمن.
- أن لا تتعدى الإهلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهتك.
- أن تكون هذه الأصول محل الإستغلال مسجلة في سجلات المحاسبة.

2- تخفيض الإيرادات

تعتبر طريقة التقليل أو الإغفال لبعض الإيرادات في التقييد المحاسبي من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخفيض من قيمة الضريبة، حيث أنه يصرح بأرباح أقل بكثير مما هو عليه فعلا، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة.

والجدير بالذكر هنا أن التشريعات الجبائية تحدد قيمة لرقم الأعمال كحد تلزم من تجاوزها بمسك الوثائق المحاسبية، هذه الأخيرة تعتبر وسيلة لمتابعة مختلف الإيرادات التي يحققها المكلف، ومن هنا تبرز قدرات المكلف إنطلاقا من الإقرارات الضريبية، والذي يسعى جاهدا لأن يكون مطابقا لسجلاته المحاسبية مستعملا كل الطرق والأساليب للتصريح بمبالغ بسيطة بعيدة كل البعد عن القيمة الحقيقية للريح.

وفي هذا الإطار يقوم المكلف بعدة عمليات مثل :

- عدم تسجيل المبيعات وتمثل هذه الطريقة في لجوء بعض المكلفين إلى البيع بدون إستعمال الفواتير أو الشيكات، حتى لا يكون هناك أي أثر لعملية البيع، فيحصل ثمن البيع ولا تسجل أو تظهر العملية

¹ - المادة 141-3- و- المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

² - فلاح محمد، الغش الضريبي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، 1996-1997، ص : 57.

³ - المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

في محاسبة المبيعات ولا في محاسبة المخزونات ولا في محاسبة الخزينة، كذلك الحال بالنسبة ل لإيرادات التي تأتي من بيع البقايا (الفضلات والمهملات) الناتجة عن إستعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتجات النصف مصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء.

- لكي يتم التخفيض محاسبيا من مبلغ المبيعات يلجأ بعض المكلفين إلى تسجيل مردودات وهمية للبضائع و/ أو تخفيضات تجارية بشكل مبالغ فيها في حساب المبيعات مع أنه في الحقيقة لم تكن هناك أي مردودات للبضائع ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن.

المطلب الثاني : التلاعب المادي و القانوني

بالإضافة إلى التلاعب المحاسبي، يلجأ المكلف إلى إستعمال طرق و أساليب أخرى للغش الضريبي ، بحيث يتمتع المكلف عن التصريح بجزء أو بكل مبيعاته أو منتجاته وكذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية ، وهذه عملية تحايل مادي، ومن جهة أخرى يمكن أن ينصب التحايل في قالب قانوني أي بمعنى أن المكلف لا يخرج عن القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر إمتيازاً تسمح له أن يخضع لضريبة أقل ونوضح ذلك كما يلي:

1- التلاعب المادي.

2- التلاعب القانوني.

1- التلاعب المادي

إن التلاعب المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع و المنتجات و المواد الخاضعة في الواقع للضريبة وجعلها بعيدا عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية ، وهذا النوع يعد من أخطر أشكال الغش الضريبي لمساهمته في إرساء دعائم الإقتصاد الموازي.

وقد يكون الإخفاء جزئيا يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة أو كليا يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة، ونبين هذه الصور في مايلي:

1-1- الإخفاء المادي الجزئي

"في هذه الحالة يحرص المكلف على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهربا من دفعها جزئيا كما هو الحال في الضرائب الجمركية وضرائب الإنتاج"¹، كما يستطيع المكلف التهرب

¹ - جامع أحمد، مرجع سابق، ص: 246.

من التصرف في جزء من أمواله إلى الورثة قبل وفاته وإخفاء بعض أموال الشركة خاصة المنقولة منها ووضعها في خزانة إحدى البنوك، وبعد ذلك يستولي الورثة عند وفاة مورثهم على كل ما فيها دون إبلاغ الإدارة الجبائية بذلك، ومن صور هذا الإخفاء المادي الجزئي مايلي :

- حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي.
- حالة تقديم المكلف لتصريح الضريبة يتضمن دخل أقل من الواقع.
- عدم إحترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.
- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.

1-2- الإخفاء المادي الكلي

يتجسد هذا الشكل في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية

على علم به، و يرجع ذلك إلى إمتناع المكلف عن طريق التصريح بها من جهة، و نقص الرقابة الجبائية من جهة أخرى، و يحدث هذا الإخفاء عندما يمتنع المكلف عن تقديم إقرار بدخله طبقا للنصوص القانونية السارية المفعول، فالإدارة الجبائية لا تجد حينئذ لديه ما يمكن من إستيفاء الضريبة منه حيث يقوم المكلف بإنشاء مصانع أو محلات لإيداع السلع في أحياء تكون جديدة أو أهلة بالسكان فيقوم بالإنتاج وكذلك البيع، في الخفاء دون ترك أي أثر و يهو من هذه الأماكن عندما يشعر بمجيء مصالح الرقابة الجبائية، وكذلك من صور الغش الضريبي بواسطة الإخفاء المادي الكلي عدم التصريح بالوجود أصلا أي عند بداية النشاط.

2- التلاعب القانوني

أمام تلك الطرق التقليدية للتخلص من الإلتزام الجبائي والتي تحتاج دوما إلى تنظيم أو إستعانة بأشخاص مختصين، يأتي نوع آخر من التهرب أكثر تنظيما و أرقى تقنية أين يعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع، وهو الأخطر وذلك عن طريق كتابات متناسقة ومتكاملة فيما بينها لدرجة أن لا تجد فيها مجالا للشك.¹ و تعتبر هذه الطريقة أكثر تنظيما و تتمثل في إستغلال القانون أو إستغلال الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة وهذا ما يخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية و بذلك تتحقق غاية المكلف المتمثلة في الإفلات من الإلتزام الجبائي، حيث أن المكلف يستعين بمجموعة من المستشارين القانونيين والمختصين في إبتكار طرق أكثر مردودية بأقل تكلفة و أكبر ربح والإخفاء القانوني يأخذ مظهر التلاعب في تكييف و تصنيف الحالات القانونية وكذا في صورة العمليات الوهمية.

2-1- تكييف و تصنيف الحالات القانونية

يقوم المكلف في هذا الصدد بتكييف و تصنيف و تحوير أو تزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى تكون معفاة أو خاضعة لضريبة أقل، وهذا الشكل من الغش الضريبي

¹ - بولوخ عيسى ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي (مذكرة ماجستير)، جامعة باتنة، 2003-2004، ص : 14.

يحتاج بصفة خاصة إلى إختصاصيين في القانون الجبائي ومختلف الصيغ القانونية المتعلقة بها والمثال الأكثر شيوعا في هذا الصدد يتمثل في عقد الهبة حيث يصرح المكلف على أنه عقد بيع صوري وليس عقد هبة حتى لا يدفع رسوم التسجيل المقررة في التركات والهبات، فالعقد موجود وليس وهميا إلا أن هناك غش في تكييفه، أو عملية التوزيع للأرباح التي تقوم بها الشركة على المساهمين في شكل رواتب و أجور لتخفيض أساس فرض الضريبة ، والمكلف في إطار صراعه مع الإدارة الجبائية يسعى دائما إلى إيجاد و تطوير الثغرات والمنافذ التي تسمح له بالتخلص من الضريبة.¹

2-2- العمليات الوهمية

هذا النوع من الغش قد يكون بمبادرة فردية يخفي صاحبها جزء من أملاكه من مخزون بضاعته أو أرباحه الخاضعة للضريبة، و يعتبر هذا النوع من أخطر أنواع الغش الضريبي و ذلك لكونه يعمل على إرساء مجال إقتصادي و غير شرعي خفي عن أنظار الإدارة الجبائية و بعيد عن كل مراقبة كما يكون هذا النوع من الغش غالبا مرتبطا بحقوق الملكية أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من الممتلكات الخاضعة للضريبة، و قد يكون جماعيا حيث يعمد إلى تأسيس نظام قائم على كتابات متناسقة فيما بينها بتبذيراتها الضرورية وهو ما يعرف عالميا بمؤسسات " TAXIES " * و هي مستمدة من مصطلح (Taxe) ي الرسم لأنها تقوم على تأليف الرسم القابل للتعويض و بيعه للمؤسسات المعنية، حيث يعمد إلى تقديم وثائق تجارية سليمة قانونيا لعمليات وهمية بإسم مؤسسات وهمية، مما يسمح للمعني بالاستفادة من :

- تعويضات الرسم على القيمة المضافة لم يدفع أبدا للخرينة.
 - تخفيف عبء الربح الخاضع للضريبة بما تحمله الفواتير الوهمية من مبالغ و مصروفات وهمية.
 - إسترجاع الرسم على القيمة المضافة المسجل في الفواتير المزورة.
- و هذا النوع من الغش الضريبي يصعب تحديده لأنها تتمتع بالغطاء القانوني ، و لإعطاء فكرة أوضح عن هذا النوع من الغش فسوف نقوم بدراسة الحالة التالية:

مثلا مؤسسة (أ) تقوم بشراء بضاعة بدون فواتير و بثمن أقل من الثمن المتداول في السوق من مؤسسة أخرى (ب) حيث تقوم المؤسسة (أ) بالتعامل مع مؤسسة وهمية أخرى Taxies تمنحها فواتير وهمية بأسعار باهظة مع تضخيم المبالغ و الرسوم التي لم تدفع أصلا، بعد ذلك تدفع المؤسسة (أ) صكا بنكيا للمؤسسة الوهمية التي تتقاضى قيمتها شكليا و تعيدها نقدا لمسيري المؤسسة (أ) مقابل الحصول على عمولة، وهذه التلاعبات تسمح للمؤسسة (أ) بتبذير سعر التكلفة المرتفع لمشترياتها الشيء الذي يؤدي إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة.²

و يمكن توضيح ذلك في الشكل التالي :

¹ - Gaudemet Paul Marie, Op.Cit, P : 313.

* - taxies إسم مستعار وظيفته الأساسية هو التسجيل لدى السجل التجاري و القيام بتحرير فواتير بيع وهمية من أجل الإستفادة من الرسم على القيمة المضافة، و بشكل أوسع هو مكلف بإصدار الوثائق التجارية المتعلقة بعمليات وهمية و التي تنجز مع مؤسسات حقيقية وبصورة كاملة.

² - Lopez Christian, Nicole Stolowy, **la Facturation de Compliance dans les entreprises**, l'harmattan, Paris, 2001, P : 07.

المطلب الثالث : طرق أخرى للغش الضريبي

1- قبل فرض الضريبة

- يلجأ المكلف إلى الغش الضريبي قبل التصريح بنشاطه أصلاً، لأن يقوم بمايلي :
- التصريح بنشاط أو أسماء أشخاص متوفين، عجزه، ذوي احتياجات خاصة، إلى غير ذلك.
 - التصريح بعناوين مختلفة لمقر المؤسسة، أو عناوين وهمية.
 - التصريح بنشاط معين و مزاوله نشاط آخر.

2- بعد فرض الضريبة

من بين الطرق التي يلجأ إليها المكلف بعد إصدار الضريبة و الشروع في تحصيلها عدم دفع الضريبة أصلاً، أو دفع جزء منها فقط أو يقوم بتدبير عدم إمكانية التسديد، أو تحرير رزنامة للتسديد الجزئي ثم بعد ذلك يتراجع عنها.

المبحث الرابع : أسباب ظاهرة التهرب الضريبي

إن البحث عن أسباب ظاهرة ال تهرب الضريبي لا يعني إحصاء و تحديد كل الأسباب التي أدت إلى وجود هذه الظاهرة ، فهي متقاسمة وعديدة وأسبابها تختلف من بلد لآخر، نتيجة لإختلاف الأوضاع الداخلية والخارجية التي عاشتها وتعيشها كل دولة، وقد يعتقد البعض أن تخفيض الضغط الجبائي و تبسيط النظام الجبائي خاصة النصوص التشريعية سوف يقابله نقص محسوس لل تهرب الضريبي، وهذا الإجراء يعتبر ضروريا لكنه ليس كافيا لأن سلوك المكلفين تجاه الضريبة لا يتوقف عند تخفيض معدلات الضريبة وأساليب نظام المراقبة والعقاب فحسب ، بل يتعداه إلى جوانب أخرى عديدة والتي من بينها الجانب النفسي والشخصي و الإجتماعي للمكلف بالإضافة إلى المحيط الإقتصادي و الإجتماعي السائد في البلد.

المطلب الأول : الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية والمحاسبية

يحتوي النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية في الدول الأخرى على نقائص و سلبيات عديدة أدت إلى وجود ظاهرة التهرب الضريبي والتي من بينها :

1- الأسباب السياسية

و هي أسباب تساعد على إنتشار التهرب الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و يتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين هما :

- الإختيار الإيديولوجي و السياسي الذي إعتمدته الدولة بعد الإستقلال مما كان له أثر كبير على النظام الجبائي الجزائري.

- وجود موارد بترولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب، و مكافحة التهرب الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي.¹

2- تعقد وعدم إستقرار التشريعات الجبائية

و يرجع هذا التعقيد إلى الحجم الهائل للنصوص القانونية التي تحكم مختلف أنواع الضرائب والرسوم، حيث توجد ستة قوانين منفصلة عن بعضها البعض.

كما أن عدم إستقرار القواعد الضريبية التي تنظم الأسس الضريبية تترك مجالا لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة، وتحتوي الكثير من الغموض والتعقيد ومتضمن لثغرات كثيرة، الأمر الذي يترك مجالا واسعا للتهرب الضريبي ومن أمثلة هذا التعقيد ما تحتويه قوانين الضرائب من إعفاءات و تخفيضات و إضافات في سعر الضريبة و هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة الجبائية خصوصا من ناحية تسيير ملفات المكلفين المنازعات الجبائية معهم و كل ذلك يزيد من ظاهرة التهرب الضريبي.

3- الخلل في نظام التصريحات الجبائية

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية الأخرى في العالم على تصريحات المكلفين بالضريبة بأنفسهم ، حيث يقوم المكلف بالتصريح بلأسس الضريبية والضرائب والرسوم المفروضة عليه ، بالإضافة إلى المعلومات المتعلقة بنشاطه ، ويكون له كامل الحرية خصوصا مع عدم إمكانية إجراء الرقابة الجبائية القبليّة على ك ل تصريحات المكلفين في نفس الوقت والتأكد من مصداقيتها ، و لاسيما إذا علم المكلف أن التأسيس التلقائي وما يتبعه من غرامات وعقوبات مالية يكون في صالحه أحيانا ، و من جهة أخرى فإن تقدير المادة

¹- يحيوي نصيرة، الغش و التهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر، (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، سنة 1998، ص : 62.

الخاضعة للضريبة بالنسبة للإدارة الجبائية يتم اعتمادا على هذه التصريحات والإقرارات والتي يفترض فيها الدقة والنزاهة ، وعليها أن تعمل في المقابل على جمع المعلومات والعناصر اللازمة للتأكد من ذلك، أو إثبات عدم صحة و مطابقة هذه التصريحات للواقع.

4- عدم فاعلية الرقابة على التصريحات الجبائية

إن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على نظام التصريحات الجبائية، و ل هذا من الضروري على الإدارة الجبائية أن تراقب صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، وأن الحصيلة المتأتية من الضرائب و الرسوم مرهون بنوعية الرقابة الجبائية و فعاليتها، وأي خلل في المنظومة الجبائية خصوصا عدم التوافق بين كثرة المهام المنوطة للإدارة الجبائية والوسائل والإمكانات المحدودة سيكون له تأثير كبير على عملية الرقابة على التصريحات الجبائية، وبالتالي إستفحال ظاهرة التهرب الضريبي أكثر فأكثر.

5- ظاهرة الرشوة والفساد الإداري

إن من بين الظواهر التي لها تأثير كبير على التهرب الضريبي هي ظاهرة الفساد الإداري وانتشار الرشوة والمحسوبية بين أعوان الإدارة الجبائية ، حيث أن بعض موظفي الإدارة الجبائية لا يتورعون في إستلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي هي في الحقيقة رشاوى، وهذه الظواهر المرضية مسيطرة على الإدارة الجبائية بسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب أجهزة مخصصة لمحاربتها ، وهذه الظاهرة ليست ناتجة فقط عن غياب رقابة الدولة وغياب الصرامة في معاقبة الموظفين بل قد تنتج من التنظيم السياسي للمجتمع نفسه، و كذلك من قلة المرتبات الممنوحة للموظفين.¹

6- طريقة فرض الضريبة

إن طريقة فرض الضريبة تعتبر أحد أسباب ال تهرب الضريبي، حيث أن القانون الجبائي ومن أجل تحديد الريح الخاضع للضريبة فإنه يسمح بخصم تكاليف متنوعة ومتعددة تعطي للمكلف هامش كبيرا للتلاعب من أجل تخفيض الوعاء الضريبي و بالتالي تخفيض الضريبة المفروضة.

7- ضعف آلية البحث عن المادة الضريبية لدى الإدارة الجبائية

إن عملية البحث عن المادة الضريبية وتحديد الأوعية الضريبية موكلة إلى مصالح البحث عن المعلومات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب ، وهذه العملية ذات أهمية بالغة تتطلب تحديد دقيق لطريقة العمل وأسلوبه، حيث لا توجد طريقة واضحة يتبعها الأعوان المحققون في البحث عن المادة الضريبية والحد من الغش الضريبي ، ولهم الحرية الكاملة في إختيار ما يرونه مناسباً، كما أن ضعف التنسيق بين إدارة الجمارك ومصالح التجارة و إدارة الضرائب له تأثير كبير على ظاهرة التهرب الضريبي، فالمستورد عند قيامه بعمليات الإستيراد يلجأ إلى تضليل هذه المصالح بشتى

¹- Kandil Athmane, *Théorie Fiscale et Développement, Expérience Algérienne*, SNED, Alger, 1970, P : 133.

الطرق والحيلولة دون وصول المعلومات الجبائية الصحيحة من إدارة الجمارك إلى الإدارة الجبائية وبذلك تحدث عملية الغش بسبب ضعف هذا التنسيق.

8- ضعف التوعية الجبائية

إن متابعة ومراقبة المكلفين بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية تتطلب توعية مستمرة بالقوانين و اللوائح التنظيمية الجديدة، لذا فإن موظفي الإدارة الجبائية في حاجة دائمة إلى تكوينات وترقيات ومعلومات دقيقة، لكن أغلبية الموظفين لا يمتلكون إلا بعض النماذج من الجرائد الرسمية وفي بعض الأحيان على قانون الضرائب¹.

أما من ناحية المكلف فالمشكل مطروح أيضا، حيث لا يستطيع الحصول على المعلومة الجبائية الصحيحة والمفصلة بطريقة سهلة لا تحتمل التأويل، خصوصا المقررات واللوائح التنظيمية التي توضح كيفية تطبيق القانون الجبائي بشكل تفصيلي، إذ يحتج أعوان الإدارة الجبائية بالسر المهني بخصوص هاته اللوائح، فيعتمد المكلف على القانون الجبائي والجرائد الرسمية ، بينما يعتمد أعوان الإدارة الجبائية على المقررات واللوائح التنظيمية ، وبالتالي يحدث اختلاف وسوء تأويل لنصوص القانون، مما يدفع المكلف إلى الوقوع في الخطأ، و قد يؤول هذا الخطأ أحيانا من قبل أعوان الإدارة الجبائية على أنه غش ضريبي.

9- عدالة النظام الجبائي

إن لعدالة النظام الجبائي دور كبير في التقليل من ظاهرة ال تهرب الضريبي ، فإذا إقتنع المكلف بعدالة النظام الجبائي فإنه سوف يدفع ما عليه من إلتزامات جبائية طواعية. و يقصد بالعدالة الجبائية هو التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها إلا لوجود أسباب موضوعية مثل إعفاء ذوي الدخل المنخفض من الضريبة².

المطلب الثاني : الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية

إن إدارة الضرائب تعتبر الجهاز الذي تنفذ من خلاله السياسة الجبائية والوسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلف حيث تعمل على تطبيق القانون الجبائي، فلذا كانت الإدارة الجبائية ضعيفة فإن عمليات الغش والتهرب الضريبي ستزداد و العكس صحيح، ويرجع سبب عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى قلة الإمكانيات البشرية والوسائل المادية و تعقد الإجراءات الإدارية و التنظيمية، حيث تعاني الإدارة الجبائية من قلة الإطارات والموظفين ، بالإضافة إلى نقص الخبرة والتأطير الجيد، وهذا يتسبب في حدوث خلل في عملية الرقابة على التصريحات الجبائية وبالتالي تبقى ممارسة التهرب الضريبي دون رادع.

¹ - بجاوي نصيرة، مرجع سابق، ص : 73.

² - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر(أطروحة دكتوراة)، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص : 119.

1- ضعف الإمكانيات البشرية والمادية

إن قدرة الإدارة الجبائية على التحصيل الأفضل للإيرادات و تحقيق أهداف السياسة الضريبية المتبعة تركز على مستوى كفاءتها و إمكانياتها المادية والبشرية المتوفرة لديها ، حيث إن الإدارة الجبائية تعاني من نقص كبير في الإمكانيات المادية والبشرية مما يجعلها عاجزة عن أداء المهام الكثيرة والمتنوعة من عمليات فرض الضريبة، إحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها، إجراء الرقابة الجبائية، التحصيل، المنازعات، وغيرها.

1-1-1- محدودية الإمكانيات البشرية

تتمثل في محدودية الإمكانيات البشرية في نقطتين أساسيتين :

- الجانب الكمي (العددي).

- الجانب النوعي (التأهيل).

1-1-1- الجانب الكمي (العددي) .

و يقصد به عدد الموظفين، حيث من المفروض أن يكون عدد الموظفين مناسب وملائم لعدد المكلفين أو الملفات المطروحة للمعالجة أو المراقبة، وأي إختلال بينهما يؤدي إلى إحداث مظاهر سلبية أخرى .

1-1-2- الجانب النوعي (التأهيل)

" إن وراثه بعض الدول النامية لإدارة مشلولة من ا لإستعمار، الأمر الذي إستوجب عليها تعويضها بالموظفين القليلي الخبرة والتأهيل، وهو ما انعكس سلبا على فعالية النظم الضريبية غير أن العامل الاستعماري ودوره في توريث إدارة جبائية قاصرة يبقى عاملا نسبيا، و يبقى العامل الأساسي متمثلا في الإعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة والمهارة للقيام بالدور الفعال في الميدان ، وعدم توافر العناصر الفنية والإدارية القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق أحكام قوانين الضرائب هي مدعاة للمكلفين إلى التهرب الضريبي."¹

و كما أن غياب أو نقص المعارف المهنية، والإهمال و قلة الإدراك من طرف الموظفين للمخطط الوطني للمحاسبة، تشكل بالنسبة لهم إعاقة كبيرة من ناحية عملية الدراسة المعمقة للوثائق المحاسبية لمؤسسة ما مما يجعلهم محل سخرية بعض المكلفين الذين يحترفون ال تهرب الضريبي ، أما المؤهلين منهم و بعد تحصيلهم على التكوين الكافي وإكتسابهم الخبرة المهنية اللازمة يتكون إدارة الضرائب في إتجاه قطاعات أخرى أكثر مكافأة من ناحية الأجر أو يمارسون مهنا حرة بإعتبارها أكثر مردودية، و بذ لك يشكلون درعا واقيا للمكلفين الذين يلجؤون إليهم بهدف ممارسة التهرب الضريبي".²

¹ - البطريق بونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مرجع سابق، ص : 160.

² - فلاح محمد، مرجع سابق، ص : 66.

1-2- محدودية الإمكانيات المادية

إن تعدد مهام الإدارة الجبائية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تحديد وعائها وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية بالمراقبة، يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، و كذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وفي هذا السياق ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا وتحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي¹، حيث يسمح الإعلام الآلي بمراقبة جميع المكلفين و تحديد كل مصادر الثروة و تساعد موظفي الإدارة الجبائية على تحديد وعاء الضريبة و تحصيلها و تحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة علمية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الإحتيالية². كما أنه يتيح عملية تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحات صغيرة، و عدم ضياعها و سرعة الإطلاع عليها و بالتالي تحسين عمليات الرقابة الجبائية، لذلك عمدت الإدارة الجبائية أمام انتشار ظاهرة الغش الضريبي على تجهيز مصالحها بالإعلام الآلي رغم وجود بعض الحدود و النقائص والتي تتمثل في :

- تنحصر مهمة أجهزة الإعلام الآلي على المعلومات التي يحتوي عليها فقط لذلك يتوقف إمكانيته في مكافحة التهرب الضريبي على صحة تلك المعلومات.
- يتطلب إستخدام جهاز الإعلام الآلي وجود تقنيين يختص بعضهم بترجمة القوانين و التعليمات الضريبية إلى معادلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب لغته، و يختص البعض الآخر في مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة و بالمكلف.
- يتطلب تغطية الإدارة الجبائية بنظام المعلوماتية توفيرا لإعتمادات المالية اللازمة مما قد يشكل صعوبة للدول النامية.
- يشكل نظام الإعلام الآلي خطورة قد تمس الحرية الشخصية للمواطن، لذا يجب استخدامه لأغراض ضريبية فقط.³

كما أنه من الضروري توفير وسائل النقل الضرورية ومتطلبات العمل الإداري والمكتبي لأعوان الإدارة الجبائية من أجل التحكم الجيد في ملفات المكلفين، وحصر المعلومات الخاصة بهم في أوقات قياسية من أجل ضمان تحصيل الضرائب والرسوم المفروضة عليهم.

كما أن تدني أجور موظفي الإدارة الجبائية و الأوضاع المادية والإجتماعية المزرية التي يعيش فيها موظفي الإدارة الجبائية، والضغوطات التي يتعرضون لها، لا سيما أثناء عمليات المراقبة والتحقيق المحاسبي لها دور كبير في إستفحال من ظاهرة التهرب الضريبي.

¹- ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 308.

²- نفس المرجع، ص: 308.

³- نفسه، ص: 309.

2- صعوبة تقدير وعاء الضريبة

لا شك أن الصعوبات التي تلاحقها الإدارة الجبائية في تقدير بعض أوعية الضرائب هي مما يشجع المكلف على التهرب الضريبي ، وقد تعدد الإدارة إلى ربط الضريبة ج زافيا بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى أحداث آثار معنوية تشجع على التهرب الضريبي.

المطلب الثالث : العوامل المتعلقة بالمكلف بالضريبة

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف نفسه ، والتي تندرج في إطار إعتبارات ذاتية نفسية وأخلاقية، إذ يرى بعض الباحثين أن السبب الرئيسي للتهرب الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي و مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف ، وهو الشيء الملاحظ في شعوب جنوب البحر الأبيض المتوسط و التي تعتبر بلدانا متخلفة عاشت تحت وقع الضغط ا لإستعماري عكس الشعوب ا لأنجلوسكسونية و الشمالية حيث تتخفف حدة التهرب والغش الضريبي ، لأن موقف المكلف إتجاه الضريبة يشترط فيه الحالة النفسية والأخلاقية فكلما كانت نفسية المكلف ضعيفة كلما كان ميله إلى التخلص دفع الضريبة واسعا.

1- العامل التاريخي والديني

إن من بين الأسباب التي لها تأثير كبير على ظاهرة ال تهرب الضريبي كل من العامل التاريخي و الديني ، حيث أن الرواسب والخلفية التاريخية والتجارب الشخصية المتناقلة من فرد لآخر لها دور أساسي في تكوين موقف المكلف تجاه الضريبة سواء كان بالقبول أو الرفض.

1-1- العامل التاريخي

إن الأحداث التاريخية التي تخضع لها البلاد تساهم في تحديد مواقف المكلفين تجاه الضريبة و الجزائر كباقي البلدان التي خضعت للإحتلال إبتداء من العهد التركي ، حيث عرفت أشكالاً و صوراً متعددة لرفض دفع الضريبة والميل إلى الغش كشكل من أشكال المقاومة و لإحتجاج، أما خلال الإستعمار الفرنسي فإن صور وأشكال رفض دفع الضريبة إرتفعت نتيجة لإرتفاع الضغط الجبائي على عاتق المكلف، والذي كان يستهدف بذلك إفقار الشعب الجزائري وتجريده من وسائل المقاومة والعيش مما يدفعه لبيع أراضيه للفرنسيين، وهذه الظروف ساعدت على قيام المكلفين بعمليات الغش والتهرب الضريبي كرد فعل طبيعي لعدم قبول الإحتلال الفرنسي ككل، و تهرب مكلف يؤدي إلى تهرب مكلف آخر كنوع من الرفض الجماعي للضريبة.

ولأسف فإن هذه النظرة بقيت عند المكلف الجزائري حتى بعد الإستقلال، ولكن هذه المرة كتعبير عن رفض سياسة النظام الجبائي الجزائري و سياسات الحكومة.

1-2- العامل الديني

إن العامل الديني له دور كبير في ضبط تصرفات الأفراد وتحديد مواقفهم حيث يرتبط موقفهم بنظرة الدين إلى الضريبة، فنجد أن الزكاة في الدين الإسلامي هي أحد أركان الإسلام الخمسة بينما نجد أن مختلف الضرائب والرسوم و إن كانت تهدف إلى تحقيق أهداف عامة فإنها لا تلقى القبول لدى المكلفين متحججين بآراء و ذرائع مختلفة على عدم شرعية هذه الضرائب والرسوم ، ومن هنا يكون المنفذ إلى التهرب الضريبي معتمدين على مبادئ عقائدية تؤمن بالزكاة وترفض الضريبة.

2- ضعف الوعي الضريبي

يرتبط الوعي الضريبي بمدى إقتناع المكلف بدفع الضريبة قصد الإسهام في تمويل برامج الإنفاق العام، و يتوقف هذا الإقتناع على مستوى ترشيد المكلفين و إدراكهم لإلتزاماتهم الضريبية. و تؤثر درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين على الضغط النفسي للإخضاع الضريبي بحيث يؤدي إرتفاع ذلك الوعي إلى إنخفاض الضغط الضريبي، لهذا لا وجود للضغط الضريبي النفسي في حالة ما إذا أعتبر المكلف أن الضريبة أمراً ضرورياً.¹

حيث أن الشعور التلقائي بضرورة دفع الضرائب والرسوم للدولة من أجل تمويل نفقاتها العمومية له دور كبير في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث على الدولة القيام بإقتناع المكلف الضرائب و الرسوم هو واجب و إلتزام تجاه المجتمع ككل، وعليه أن تعمل على زيادة هذا الوعي للمكلفين ، إلا أن الكثير منهم لديهم وجهة نظر أخرى مماثلة لوجهة نظر **Murray Rothbard** * والذي يقول أن "الضريبة بكل بساطة هي سرقة".²

" فالمكلف الذي يخالف القوانين الجبائية لا يشعر بإرتكابه إثماً في حق المجتمع كما يكون شعوره عندما يقتل أو يسرق، كما أن إحترام النظم الإجتماعية يتطلب عموميتها ودوامها وحيادها وهو ما لا يتوفر لدى الكثير من المكلفين ، وهو ما يؤدي إلى اللامدنية الجبائية (**Incivisme fiscale**) والتي تعني اللامبالاة بالدور الذي تقوم به الدولة من خلال الإقتطاع الضريبي لتحقيق المصلحة والنفع العام، عكس المدنية * والتي تعني الإخلاص والوفاء للنفع العام.

و اللامدنية الجبائية تدفع بالمكلفين إلى تبرير غشهم بأن لهم القدرة على التحكم العقلاني في توظيف أموالهم وأنهم أولى بتسييرها، أي أن الأموال التي سيحصلون عليها من خلال إستثمارهم تكون كبيرة ويقتصر الربح والنفع فيها على المكلف وحده، في حين إنها سنقل حينما تدفع إلى الدولة التي توزعها من أجل تحقيق النفع العام، وهو ما يسبب عدم تطابق فكرة النفع الكلي مع فكرة المكلف.

كما أن هناك دافعاً مستمداً من اللامدنية الجبائية وهو لإعتقاد السائد بغياب العدالة الجبائية بين المكلفين لإعتقاد المتهرب أن الضريبة غير عادلة، لذلك فإنه يعتقد بأنه أقدر من الدولة على التصرف بحكمة في أمواله التي من المفروض أن يدفعها في شكل ضرائب".¹

¹ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 183.

² - Laurent Alain, Reichman Claude, **Théories contre l'impôt**, Les Belles lettres, Paris, 2000, P : 196.

*- Murray Rothbird (1926-1995) إقتصادي و فيلسوف أمريكي من كبار الداعين إلى الرأسمالية الفوضوية، و هي نظرية سياسية تقوم على التعاون الطوعي بين الأفراد والجماعات، و أن الدولة أكبر أعداء الفرد و تجب إزالتها (أنظر المرجع السابق ص : 214).

وعموما فإن درجة الوعي الضريبي ترتبط بمدى إقتناع المكلف التي يتعين عليه أداؤها للإسهام في تمويل برامج الإنفاق العام، ويكون تحقيق هذا الأخير بترشيد المكلفين وتبصيرهم بالتزاماتهم لتحقيق أهداف السياسة المالية للدولة، ومن هنا تتجلى عناصر الوعي الضريبي فيما يلي:²

- فهم القصد من الضريبة عند فرضها.
- الإقتناع بالزامية الضريبة.
- المبادرة إلى تسديد الضريبة.
- عدم السعي إلى التهرب من أدائها.

ومن المؤكد أن درجة الوعي الضريبي لها تأثير مباشر على مستوى الضغط الجبائي حيث تتوفر عناصر الوعي الضريبي تزداد الحصيلة الضريبية، وهو ما ينعكس بالإيجاب على نتيجة الضغط الجبائي.

3- الضغط الجبائي على المكلف بالضريبة

تعتبر الضريبة متغيرا إقتصاديا تحدث عدة متغيرات في سلوك الأفراد تختلف إيجابا أو سلبا تبعا لحجم الإقتطاعات الضريبية، لهذا توجد حدود يجب مراعاتها عند زيادة مستوى تلك الإقتطاعات أما في حالة تجاوز تلك الحدود سيؤدي إلى عرقلة نشاط الإقتصاد الوطني و يحد من فعالية النظام الضريبي، لتحرير القوى الإنتاجية ل لإقتصاد والمساعدة على الخروج من الأزمة يجب تخفيض الضغط الضريبي و الإجماعي الإجمالي.³

حيث إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها، يجعل وطأتها تشتت على المكلف فيكون حافزا للتهرب منها، والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة، وازداد عبثها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها.⁴

" و يقصد بالضغط الضريبي ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة، والذي يختلف تبعا لحجم الإقتطاعات الضريبية من جهة، وصورة التركيب الفني للهيكال الضريبي من جهة أخرى، ويعبر الضغط الضريبي على العبء الذي يحدثه الإقتطاع الضريبي على الإقتصاد الوطني."⁵

4- العوامل الإقتصادية

إن للإعتبارات الإقتصادية دور كبير في تفتشي ظاهرة التهرب الضريبي، حيث إن المكلف يقدر خطر وقوعه في عجز مالي والآثار التي تتبعه، فهو يقوم بقياس قيمة الضريبة المزمع التهرب منها مع الخطر ومقدرته على الإخفاء، حيث أن هسيته يخلو عن التهرب من الضريبة إذا قدر أن المخاطر والأضرار التي تنتج عن هذه العملية أقل من الفوائد التي من الممكن أن تجنيها، والعكس صحيح أي سيعمد على تقادي الضريبة إذا وجد أن فوائد التهرب أكبر من المخاطر والأضرار .

¹ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص : 247.

*- المدنية الجبائية هذا اللفظ كترجمة للكلمة الفرنسية Civisme و آخرون إستخدموا لفظ روح التفاني و آخرون روح المواطنة.

² - حروشي جلول، الضغط الضريبي في الجزائر 1993-1999، (رسالة ماجستير)، جامعة الجزائر، سنة 2000-2001، ص : 82.

³ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص : 168.

⁴ - فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسات المالية، طبعة 1، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص: 225.

⁵ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص : 168.

و المكلف من أجل عدم تسديد الضريبة يقوم بتقدير وضعيته الإقتصادية الشخصية من جهة و من جهة أخرى وضعيته بدلالة المحيط الإقتصادي و تغيرات المحيط.

1-4- الوضعية الإقتصادية للمكلف

إن الصعوبات الإقتصادية التي قد يمر بها المكلف غالبا ما تكون وراء محاولات التهرب و الغش الضريبي التي يمارسها، وتزيد هذه الميول كلما كان دخله ضعيفا، وعليه فالضريبة يجب أن تمس المداخل المخصصة للإستعمالات غير الضرورية حتى تكون مقبولة، لهذا فالمكلف الذي يمر بظروف إقتصادية سيئة سيعضطر لا سيما في المشاريع الصغيرة إلى إخفاء ما يجب دفعه للحفاظ على مشروعه أمام قسوة الضريبة ، وخاصة في فترات الركود الإقتصادي، والحالات والأزمات التي تمر بها المشاريع الإقتصادية والإجتماعية.

2-4- تغيرات المحيط الإقتصادي

إن الحالة الإقتصادية في لحظة معينة و تغيراته لها تأثير كبير على ظاهرة التهرب الضريبي.

1-2-4- في فترة الإنتعاش الإقتصادي

عندما يكون الإقتصاد في حالة توسع نجد أن الطلب يزداد ومدعوم بقدرة شرائية متزايدة فإن التأثير على الضريبة المطبق من قبل البائعين والمشتريين يقل إلى أقصى حد ممكن، فالمستهلكون يتحملون عبء الضريبة والمدنيين القانونيين (وهم هنا البائعون) لا يميلون إلى التهرب لأن قدرتهم على نقل العبء الجبائي للأخرين كبيرة.¹

2-2-4- في حالة الكساد الإقتصادي

عندما يكون الإقتصاد في حالة ركود و يكون الطلب ضعيفا مقارنة بالعرض، فتتراجع القدرة الشرائية، مما يؤدي إلى عدم قدرة البائعين على تحميل المشتريين للعبء الجبائي، وعدم قدرة البائعين على نقل العبء الجبائي إلى عملائهم، مما يعد عامل محفز للتهرب الضريبي.

3-2-4- في فترات الندرة و التضخم

تبذل الدولة جه ودا كبيرة لبناء الإقتصاد في حالة الحرب و إعادة التعمير، وذلك عن طريق تنظيم السوق بفرض الضرائب والرسوم على الأسعار والسلع.

المبحث الخامس : قياس و تقدير ظاهرة التهرب الضريبي

لقد ذكرنا سابقا بأن ظاهرة التهرب الضريبي تقلل من الحصيلة الجبائية للدولة الموجهة إلى تمويل نفقات ومتطلبات التنمية الإقتصادية، و بالتالي أصبح من الضروري معرفة الطرق المستخدمة في تحديد

¹- Gaudemet Paul Marie, Op.Cit, P : 310.

التهرب الضريبي و مجالات التأثير لهذه الظاهرة بالإضافة إلى البحث عن الطرق والوسائل المثلى لمحاربة هذه الظاهرة وأساليب معالجتها.

و عملية قياس و تقدير هذه الظاهرة تتم بواسطة استخدام أدوات مختلفة للقياس مثل المعادلات الرياضية وعموما توجد طريقتين لقياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي هما تقدير الإقتصاد السري وتقدير عدم الإلتزام الضريبي.

المطلب الأول : تقدير الإقتصاد السري

يشمل الإقتصاد السري مجمل النشاطات و المداخل الغير مصرح بها للإدارة الجبائية من طرق المكلفين وغير مدرجة ضمن الناتج الوطني الخام، لذلك فإن عملية تحديد حجم الإقتصاد السري يسمح بقياس و تقدير ظاهرة التهرب الضريبي، و يعتمد تقدير و إحصاء الإقتصاد السري بناء على معطيات الناتج الوطني الإجمالي و المعاملات النقدية و سوق العمل و عوامل الإنتاج.

1- المنهج النقدي

توجد ثلاثة أشكال للمنهج النقدي هي:

1-1- متغير المعدل الثابت

يرتكز هذا المنهج على فرضية وجود معدل نقدي ثابت في ظل عدم وجود الإقتصاد السري ويتطلب هذا المنهج تحديد السنة المرجعية التي على أساسها نقارن المعدل النقدي الثابت بمختلف الأسعار النقدية للمراحل المدروسة، وعندما يكون المعدل النقدي لسنة معينة مدروسة أكبر من السنة المرجعية نعتبر الكتلة النقدية الزائدة نتيجة نشاطات الإقتصاد السري، ونحدد حجم التهرب الضريبي بضرب حجم الإقتصاد السري في المعدل الضريبي المتوسط المفروض، ويمكن توضيح ذلك كما يلي¹:
في البداية نحسب حجم الإقتصاد السري بتطبيق المعادلة التالية :

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

حيث أن:

AEST : يمثل حجم الإقتصاد السري.

M₁ : يمثل الكتلة النقدية للسنة المرجعية.

M₂ : يمثل الكتلة النقدية للسنة المدروسة.

PNB : تمثل الناتج الوطني الخام.

ثم نحدد حجم الغش الضريبي بتطبيق المعادلة التالية:²

$$[(M_2 - M_1) \cdot PNB] \cdot Tm$$

¹ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص:299.

² - ناصر مراد، مرجع سابق، ص:299.

$$V.F.F = \frac{\quad}{M_2}$$

حيث أن V.F.F : حجم التهرب الضريبي.

Tm : يمثل المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

ولقد وجهت لهذا المنهج عدة إنتقادات منها:

- كونه يستند على فرضيات هشة، ففي الواقع ليس دوما المعدل النقدي ثابتا
- إن الربح المحصلة تكون تابعة للمرحلة المرجعية المحددة.
- إن سرعة دوران النقود في الإقتصاد المشروع قد تختلف عن تلك المتعلقة بالإقتصاد السري.

1-2- متغير المعادلة النقدية

يعتمد هذا المتغير على فكرة وجود علاقة مباشرة بين الجباية و الإقتصاد السري

بحيث أنه يعتبر وجود الإقتصاد السري كنتيجة مباشرة للضرائب المرتفعة، ومن أجل قياس حجم التهرب الضريبي نستخدم معادلة طلب العملة التي تراعي المتغير الضريبي، حيث نحسب أولا سرعة دوران العملة القانونية التي يفترض أنها نفسها في الإقتصاد السري ثم نحدد حجم الإقتصاد السري وفي الأخير نحدد حجم التهرب الضريبي، وذلك وفق المعادلات التالية :

$$AE.ST = \frac{(M_3 - M_2). PNB}{M_0}$$

حيث أن:

(M₃-M₂) : يمثل العملة غير الشرعية.

M₀: يمثل العملة الشرعية.

و بالتالي فإن حجم التهرب الضريبي يحسب بالمعادلة التالية:¹

$$V.F.F = \frac{[(M_2 - M_1). PNB] . Tm}{M_0}$$

وتلخص نقائص هذا المقياس في أنه:

- يفترض سرعة دوران العملة غير الشرعية هي نفسها في العملة الشرعية، وهذا ليس دوما صحيح.
- إن هذا المقياس ضيق بحيث أنه يراعي الغش الناتج عن توظيف العملة و الإقتصاد الموازي فقط ويهمل الطرق الأخرى للغش مثل إستغلال الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية.

1-3- متغير فئات العملة

بحسب هذا المقياس، يرتبط الإقتصاد السري ب إستخدام أوراق نقدية من فئة معينة

لذلك فإن التغير في عدد هذه الأوراق يعبر عن حجم الإقتصاد السري، لكي يفقد هذا المقياس

¹- نفسه ، ص:300.

أهميته عند التضخم المرتفع (إرتفاع المستوى العام للأسعار) ، بحيث يمكن استخدام الأوراق الكبيرة دون أن يحصل زيادة في الإقتصاد السري.¹

2- منهج عوامل الإنتاج (المدخل المادي)

حسب هذا المنهج نقوم بإختيار عامل إنتاج معين مثل الكهرباء، وبإفترض وجود علاقة مباشرة بين عامل الإنتاج والنتاج الوطني وبالإعتماد على حجم الإخراج وإستهلاك هذا المدخل، يتم تقدير الناتج الوطني، ويقاس حجم الإقتصاد السري عن طريق الفرق بين الناتج الوطني المقدر (الاسمي)، حسب المدخل المادي والناتج الوطني الرسمي (الحقيقي)، ولقد وجه لهذا المنهج إنتقاد كونه يفترض وجود علاقة ثابتة بين عوامل الإنتاج و الناتج الوطني، إلا أن تغيرات إستهلاك العوامل قد لا تعكس حتما عن إرتفاع الإقتصاد السري، بحيث قد تزيد نسبة الإستهلاك نتيجة التبذير مثلا.

3- منهج سوق العمل

و هذا المنهج قام في إيطاليا في الخمسينات من القرن الماضي حيث لوحظ أن حجم العمل المعلن قد إنخفض إنخفاضا شديدا بعكس نسبة العمالة غير المعلنة، وفق هذا المنهج يتم تقدير العمالة غير المصرحة عن طريق الإستقصاء، ثم يتم حساب متوسط إنتاجية العمل، وعلى أساس ذلك يقدر حجم الإقتصاد السري، ويؤمن الإنتقاد الموجه لهذا المنهج في أنه يعتمد على العمل فقط في تقدير الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى مثل رأس المال.²

4- منهج التفاوت

حسب هذا المنهج يتم حساب الدخل الوطني بالإعتماد على مصادر الإدارة الجبائية كما يتم حسابه من مصادر أخرى غير المصالح الضريبية، وبمقارنة الدخلين نستخرج الفرق الذي يمثل الدخل المتهرب من الضريبة، ورغم سهولة هذا المنهج إلا أنه توجد ثلاثة صعوبات هي:³

- إن حساب الناتج الوطني يستمد من البيانات الضريبية في الكثير من الدول؛
- مفهوم الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخل يكسبه الأفراد سواء كان خاضعا أو غير خاضعا للضريبة، غير أن الدخل المصرح به في الإقرارات الضريبية هو الدخل الخاضع للضريبة؛
- توجد اختلافات في معالجة الاستهلاك، هذه الإختلافات تجعل التقديرين غير قابلين للمقارنة.

و نلاحظ مما سبق أن جميع المناهج السابقة تعتمد على قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تقدير حجم الإقتصاد السري، ونظرا للحدود التي تعاني منها هاته المناهج أصبح من الضروري الإعتماد على مناهج أخرى تستند على تقدير حجم عدم الإلتزام الضريبي.

المطلب الثاني : تقديرات عدم الإلتزام الضريبي

¹- ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 300.

²- يحيوي نصيرة ، مرجع سابق، ص : 55.

³- ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 301.

بغض النظر عن حجم الإقتصاد السري، يمكن قياس حجم التهرب الضريبي بإستعمال المناهج التالية:

1- منهج الضريبة القانونية المحتملة

يستند هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي، لذلك يمكن أخذها كأساس لحساب الضريبة على الدخل التي يفترض تحصيلها، و بمقارنة هذا الأخير مع حجم الضريبة المحصلة فعلا نتحصل على حجم الغش الضريبي.¹

ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية:²

$$I.N.P = P.F.L - P.F.R$$

حيث أن I.N.P : تمثل الضريبة المتهرب منها.

P.F.L : تمثل الضريبة القانونية المحتملة.

P.F.R : تمثل الضريبة المحققة.

وتتمثل الانتقادات التي وجهت إلى هذا المنهج في العناصر التالية :

- إن هذا المنهج يهمل الإقتصاد السري، وبالتالي لا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي أغفل في التقدير الحقيقي لإجمالي الناتج الوطني.

-يعتمد التقدير في هذا المنهج على إفتراض أن توزيع الدخل يستند إلى إستقصاءات الأسرة ودرجة الثقة فيها.

- يتطلب هذا المنهج إلتزام ووعي ضريبي عالي جدا ووجود إدارة جبائية لها درجة عالية من الكفاءة و القدرة على التحصيل، وهذا ليس دوما متوفرا.

2- منهج نسبة الضريبة الثابتة

يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة و الضريبة الفعلية لسنة معينة كما توضح المعادلة التالية:³

$$V.F.F = P.O.E.S - P.O.R$$

حيث أن :

P.O.E.S : يمثل مجموع الإقتطاعات الضريبية المقدرة.

¹ - Bulletin des Services fiscaux, Revue n°8, édité par la Direction générale des impôts, Alger, 1994, P :08.

² - ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 301.

³ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 302.

POR : يمثل مجموع الإقتطاعات الضريبية الفعلية.

ولإيجاد الضريبة التقديرية نحدد سنة تمثيلية بحيث يكون فيها الغش الضريبي عند الحد الأدنى، ثم نطبق نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخاص بالسنة التمثيلية على إجمالي الناتج الداخلي للسنة المدروسة.

ولقد وجهت إلى هذا المنهج عدة إنتقادات ونذكر منها ما يلي :¹

- يسمح هذا المنهج بتقدير حجم التهرب الضريبي الإضافي وليس التهرب الضريبي الكلي لذلك يفيد في إبراز مدى تدهور دور الإدارة الجبائية.

- إن فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة وإجمالي الناتج المحلي تكون صحيحة في حالة إفتراض أن مرونة الضريبة تكون مساوية للواحد أي أن التغير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي يكون مساويا للتغير النسبي في الضريبة، أما في حالة العكس فإن تقدير حجم التهرب الضريبي يكون غير صحيح.

- تتوقف صحة قياس التهرب الضريبي على مدى صحة إختيار السنة التمثيلية، فإذا قدمت هذه السنة أرقاما مرتفعة لإجمالي الناتج الداخلي، فإنه سيؤدي إلى تضخيم حجم التهرب الضريبي.

3- منهج الإعفاءات الضريبية

من خلال هذا المنهج يتم قياس حجم التهرب الضريبي بالإعتماد على المعلومات الموجودة في التصريحات الضريبية التي يقدمها المكلف، وفي هذه الحالة ينخفض ميل المكلف للتهرب عندما يستقي من إعفاء ضريبي لذلك يصرح عن دخله الحقيقي، وعليه يتم قياس حجم التهرب من خلال فحص التصريحات الضريبية المستلمة أثناء فترة الإعفاء، ويكتسي هذا المنهج أهمية بالنسبة للإعفاء الجزئي وليس الكلي، ففي حالة الإعفاء الكلي لجميع الضرائب، فإن المكلف يتجنب من أي إلتزام ضريبي بعكس الإعفاء الجزئي الذي يكون خاضع لضرائب معينة، بالإضافة إلى ذلك يجب نشر الوعي الضريبي وذلك بتطوير مفهوم الواجب الضريبي وتحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف، بحيث أنه رغم الإستفادة من إعفاء جزئي، قد يتمادى المكلف في التملص من الضرائب الأخرى، وعليه قد يكون الإقرار الضريبي غير صحيح والذي يؤثر حتما على مدى صحة تقدير حجم التهرب الضريبي.

4- منهج المراجعات الخاصة

يعود هذا المنهج في قياس حجم التهرب إلى الإدارة الضريبية الأمريكية التي وضعت برنامجا لقياس الإلتزام الضريبي عن طريق فحوصات ومراجعات دقيقة للإقرارات الضريبية، والتي يقوم بها مختصون لعينة تتألف من 50.000 مكلف.²

¹ - نفسه ، ص: 303.

² - ناصر مراد ، مرجع سابق ، ص: 304.

والتي تؤخذ عشوائيا من الإقرارات الضريبية المقدمة، و التي تصنف حسب مجموعات الدخل المصرح به، ويسمح هذا المنهج بقياس حجم الضريبة التي يتحملها المكلفون ، ثم تحديد نسبة مستوى الإلتزام الطوعي أي نسبة الضريبة المقدرة ذاتيا إلى مجموع الإستحقاق الضريبي.

وبلغ من نقائص هذا المنهج في اعتماده على المكلفين المسجلين لدى إدارة الضرائب وإهمال غير المسجلين، مما يؤدي إلى انخفاض تقدير الإلتزام الضريبي للدخل غير المعلن كما نواجه إشكال حول الأساس الذي يتم عليه إختيار عناصر العينة بحيث إختيار مكلف دون آخر قد يؤثر على قياس التهرب الضريبي.

5- منهج الإستقصاء

يرتكز هذا المنهج على مبدأ بسيط و هي حساب الدخل الحقيقية لدافعي الضريبة عن طريق الإستقصاء و مقارنتها مع الدخل المصرح بها إلى مصالح الإدارة الجبائية فعلا، ولكن الصعوبة في هذا المنهج يتمثل في جمع العينة الإحصائية كما أن طبيعة المكلفين تجعل مشكل الثقة في البيانات و المعلومات المحصل عليها و إنحرافها محل لبس.

وبناء على ما سبق نستنتج أنه لا يوجد منهج كامل وصالح في جميع الحالات حيث أن لكل منهج خصوصياته وظروف تطبيقه، لذلك يجب إختيار المنهج المناسب لتلك الأوضاع ونشير أن المنهج المتبع في الجزائر لقياس التهرب الضريبي لا يعتمد على أي منهج من المناهج السابقة بل تقوم مصالح البحث والمراجعات أو مختلف المفتشيات و القباضات الضريبية بإستناد على ما هو محدد في القانون الضريبي ، ونظرا لإهمال المناهج السابقة وضعف إمكانيات الإدارة الضريبية الجزائرية، فإن قياس التهرب الضريبي في الجزائر لا يعكس الحجم الحقيقي لتلك الظاهرة، كما أن الأرقام المعلنة تكون مختلفة من خبير إلى آخر، فالبعض يقدر حجم الغش الضريبي ما بين 30 و 50 مليار دج سنويا ، وهذا حسب طرق عامة، و البعض الآخر يقدر حجمها ما بين 50 و 100 مليار دج سنويا حسب معطيات الإقتصاد الكلي.¹

ونشير أن قياس حجم التهرب الضريبي بدقة يشكل إحدى المشاكل التي تعرقل تشخيص هذه الظاهرة وبالتالي صعوبة مكافحتها، ولكي نحقق الأهداف المنشودة، يجب علينا محاربة هذه الظاهرة ولا يتم ذلك إلا بوجود نظام رقابي ذا مصداقية وفعالية وكفاءة عالية.

المبحث السادس : آثار التهرب الضريبي

إن لظاهرة التهرب الضريبي آثار سلبية عديدة ، حيث أنها تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة و بالتالي الإضرار بالخرينة العامة وما يترتب عليه عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل والذي

¹-Bouderbala Abdou, **La Fraude Fiscale** ,Revue mutation n° 7, éditée par la Chambre nationale de Commerce,Alger,1994, P: 28.

يحقق مصلحة المجتمع ككل، و بالإضافة إلى هذا فإن لها آثار على نواحي أخرى، لذلك سنستعرض هنا مختلف آثار ظاهرة التهرب الضريبي على الجوانب المالية و الإجتماعية و الإقتصادية.

المطلب الأول : الآثار المالية

إن الضريبة لها دور أساسي في تمويل خزينة الدولة بالموارد المالية اللازمة و التي توجه لتغطية النفقات العمومية، لهذا فإن التملص من الضريبة بمختلف أشكاله و صورته يهدد المداخيل المالية للخزينة العامة و يتسبب في حدوث خلل لأي سياسة إقتصادية و إجتماعية وهو ما يعد عائقاً أمام تحقيق الهدف الرئيسي للضريبة والمتمثل في تمويل خزينة الدولة و مواجهة النفقات العامة للدولة، وحتى تتمكن الدولة من سد هذه الفجوة، تلجأ إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى وتؤدي بالتأكيد إلى إحداث ضغط على التنمية الإقتصادية لما تشكله من مخاطر على الإستقلال المالي و الإقتصادي للدولة و من بين هذه المصادر:

- الإصدار النقدي.
- الدين العام.
- الرفع من الضغط الجبائي (رفع معدلات الضريبة أو إصدار ضرائب جديدة).

1- الإصدار النقدي

ويتم ذلك عن طريق خلق نقود جديدة من العملة الوطنية، و هو ما يعرف بالتمويل بالتضخم، وهذا ما ينعكس سلباً على الإقتصاد الوطني، ذلك أن التمويل بالتضخم يؤدي إلى نتائج سلبية منها:¹

- زيادة مفرطة للأسعار بصورة غير طبيعية.
- إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتج المحلي.
- نقص القدرة الشرائية للمواطنين و تدهورها.
- تغير نمط الاستهلاك.
- إنخفاض الصادرات في البلاد الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.

2- الدين العام

يؤدي اللجوء إلى الدين العام بإختلاف مصادره (داخلي أو خارجي)، ومدته (قصير المدى أو طويل المدى) وطريقة الإكتتاب (عام أو عن طريق الإكتتاب) إلى آثار سيئة على الإقتصاد ككل، ومنها على الخصوص أن الدين العام يعتبر عبئاً على ميزان المدفوعات خاصة في حالة إستخدامه لأغراض إستهلاكية، إضافة إلى الضغط على القدرة الشرائية للمستفيدين من الإنفاق العام نظراً لسياسة التقشف التي تستلزمها تدابير تسديد الدين العام. ويمكن تلخيص آثار اللجوء إلى الدين العام كما يلي :¹

¹ - بولوخ عيسى، مرجع سابق، ص : 32.

- عبء على ميزان المدفوعات، وذلك في حالة السداد، و القروض، و تتحمل الأجيال اللاحقة أعباء هذه القروض العامة، خاصة إذا استخدمت كمصاريف استهلاكية، أما إذا استخدمت في المشروعات الإستثمارية، فإن العبء يكون ضعيفا عليها؛
- إستنزاف و وجوب تدبير الدولة للمورد المالي لتسديد القروض، مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام، مما يقلل من القدرة الشرائية للمستفيدين من هذا الإنفاق؛
- تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة لإستخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد و ضمان سدادها، و حصول المقرضين على مزايا؛
- فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم القدرة على سداد ديونها ، و بالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن قرضها²؛
- التدخل في الشؤون الخاصة من طرف الدول الأجنبية نتيجة عدم القدرة على تسديد الديون الخارجية وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية أو فرض قيود إقتصادية على هذه الدولة
- إذا إستمدت الدولة أموالها من القروض فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الطلب في المجتمع بفعل القوة الشرائية الجديدة، تختلف نتائجها باختلاف مستوى التشغيل السائدة، ففي حالة التشغيل الكامل فإن هذه الزيادة تنعكس في جهاز السعر (أي تؤدي إلى إرتفاع المستوى العام للأسعار) أما في حالة الاستخدام غير التام للموارد تؤدي الزيادة في الإنفاق العام إلى زيادة في الإنتاج عندما يتصف الجهاز الإنتاجي بالمرونة اللازمة، و لكن هذه الزيادة تنعكس في جهاز السعر عندما يكون الجهاز الإنتاجي غير مرن، و هو وضع الدول المتخلفة، أي وجود موارد عاطلة، إلا أن التمويل عن طريق القروض غالبا ما ينعكس في جهاز الأسعار أكثر منه في جهاز الإنتاج، نظرا للجمود الذي يميز الجهاز الإنتاجي في الدول المتخلفة، أما في حالة إعتقاد الدولة على الإقتطاعات الضريبية في تمويل الإنفاق العام، فإن آثار إنفاقها يكون محدودا على الإنتاج، لأنه لا يشكل زيادة في وسائل الدفع و إنما هو تحويل لجزء من القوة الشرائية الموجودة بين الأفراد إلى أيدي أفراد آخرين، و بالتالي فإن حجم الإنفاق الكلي لا يتغير بشكل محسوس، وتبقى فعاليته مقصورة على جدوى الإنفاق.
- إن تراكم الديون على الدول النامية أصبحت في الوقت الحاضر تشكل أهم خطر يهدد إقتصادياتها و كل ذلك يساهم في تقليص الإنفاق العام بأنواعه الثلاثة³؛
- الإستثماري الذي يؤدي إلى تكوين رأس المال العيني للدولة (صناعة، زراعة،...الخ).
- التحويلي الذي يؤدي إلى توجيهه و تحويل عناصر الإنتاج نحو المجالات التي ترغب الدولة في تطويرها.
- الجاري الذي يؤدي إلى رفع إنتاجية العمل، وتحسين ظروف العمل (تعليم، صحة، إسكان).

3- التجارة الخارجية

¹- بولوخ عيسى، مرجع سابق ، ص :32.

²- نفسه ، ص :32.

³- بلوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص : 33.

نظرا لإرتباط الدولة بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية، من أجل تمويل وارداتها الضرورية من السلع الرأسمالية، وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، فإذا كان هذا التصدير بكميات كبيرة، إزدادت قدرة البلد على زيادة الإستيراد للسلع الرأسمالية الضرورية و يعمل على إثراء الخزينة العامة، و لكن تبقى المشكلة في البلدان النامية هي إعتماها على تصدير المواد الأولية بأسعار متدنية و إستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة، وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص، ففي حالة وجود العجز في الخزينة نفسها فإن هذا يؤثر سلبا على التجارة الخارجية نفسها، وبالتالي تضطر الدول إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط و تعجيل عملية التنمية الإقتصادية، و يبقى ذلك العجز أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى له أثر بالغ على المكلف فيما بعد حيث يؤدي بالدولة إلى زيادة سعر الضرائب، أو فرض ضرائب جديدة، فيزداد عبئها على الذي لا يتهرب¹.

4- زيادة الضغط الجبائي

إن لجوء الدولة إلى فرض معدلات ضريبية مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة من أجل زيادة حصيلة الضرائب لمواجهة العجز المتولد عن ظاهرة ال تهرب الضريبي، يؤدي إلى زيادة الضغط الجبائي المفروض على المكلفين مما يزيد من ميولهم لل تهرب ، وبالتالي إستفحال ظاهرة ال تهرب الضريبي أكثر فأكثر.

المطلب الثاني : الآثار الإجتماعية

تتمثل آثار التهرب الضريبي على المستوى الإجتماعي في الجوانب التالية :

1-التهرب يولد تهرب آخر

إن التهرب الضريبي يقلل من الحصيلة الجبائية للدولة، مما يدفعها إلى زيادة معدلات الضريبة من أجل تحقيق مداخيل أكبر، ويترتب عن هذه الزيادة في المعدلات الضريبية آثار أخرى سلبية فنجد مثلا أن المكلفين الذي لا يقومون بالغش الضريبي يتحملون مساهمة في النفقات العمومية أكثر من

¹ - نفسه ، ص :33.

المفروض تحمله، على عكس المكلفين الذين يقومون بعمليات التهرب الضريبي لذلك فإن اللجوء إلى التهرب يكون بمقدار أكبر كلما ارتفعت معدلات الضريبة فالتهرب يولد تهربا آخر".¹

2- تراجع الصدق في المعاملات الاقتصادية

إن التهرب الضريبي يفسد تصرفات المكلفين الذين يمارسونه، حيث تتعدم الثقة بين المتعاملين لأن كل واحد منهم يعلم بأن الطرف الآخر يقوم بمسك محاسبة مزورة لإعتبارات جبائية مما يؤدي إلى عدم الاطمئنان في منح القروض للعملاء لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت و تلقي على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب الغش الضريبي، مما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين و الذين قد يتابعون كذلك جبائيا.²

3- تثبيت و تعميق الفوارق الاجتماعية

إن اعتماد الكثير من البلدان وخاصة الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة العامة يؤدي إلى فرض ضرائب و رسوم مبالغ فيه على الأفراد، مما ينمي لديهم الإحساس بالإستغلال من طرف النظام الجبائي، و يتزايد هذا الشعور لدى هذه الفئات بسكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي تقتربها أيادي أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم، وهو ما يجعل الجو مضطربا في العلاقات بين أفراد المجتمع ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية، إضافة إلى إنتشار الرشوة التي يتقاسم فيها المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة الجبائية، إعتقادا بأنها مهما ارتفعت قيمتها فهي أقل و أخف من الضريبة، و بهذا ترسخ فكرة التهرب الضريبي لديهم، خاصة وسط مكلفين يحترفون نفس المسالك، وفي محيط لا تدفع فيه الضريبة إلا من طرف الفقراء و أصحاب المداخيل المحدودة.

4- نفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع

إن وجود التهرب الضريبي بين مختلف الطبقات الاجتماعية يساهم في تدهور المدنية الجبائية " Civisme fiscale " و التي يقصد بها تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على مصلحته الخاصة بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمتمتع وبذلك فإن التهرب الضريبي هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية.³

المطلب الثالث : الآثار الاقتصادية

¹-Guettouche nacir, **La Fraude fiscale en Algérie, Causes et conséquences**, (Mémoire de Magister),ESC,Alger,1998-1999, P : 103.

²- Guettouche nacir, Op.Cit, P : 103.

³-Guettouche nacir, Op.Cit, P : 104.

إن للضريبة دور إقتصادي دور هام كونها منظم وأداة للتدخل الإقتصادي للدولة، لذلك فإن التملص من هذه الضريبة له انعكاسات سلبية على إقتصاد الدولة من عدة جوانب و نخص بالذكر مايلي:

1- التآثر على المنافسة

عند الأخذ بعين الإعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات و التجار، فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائما في وضعية إقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي لا تتهرب من الضريبة، وبالتالي تستطيع فرض أسعارها التنافسية، وأحسن مثال على ذلك حال المؤسسات الوطنية التي لا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص ، والتي لا تتردد في إجراء صفقاته التجارية بدون فواتير، وبالتالي فإن أسعاره تكون منخفضة لعدم إحتوائها على الرسم على القيمة المضافة لذلك فإن التهرب الضريبي يساهم في دحض قواعد المنافسة الشريفة و يهزقل النمو الإقتصادي.

2- عرقلة النمو الإقتصادي

إن التهرب الضريبي يساهم في إبطاء و تأخير النمو الإقتصادي ، حيث أن التهرب الضريبي يثبط الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية، فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مداخيله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف ، فإنه لا يتردد في ممارسة التهرب الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه.

3- إعادة توجيه النشاط الإقتصادي

إن التهرب الضريبي يساهم في إعادة توجيه الأنشطة الإقتصادية ، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الإقتصادية أكثر حسب الإعتبارات الجبائية وليس للإعتبارات الإقتصادية و في الجزائر نلاحظ هذا، فالأنشطة الإقتصادية تتوجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، دون أن تتوجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات و تساهم في تكوين القيمة.

مثل على ذلك إطارات المؤسسات في بعض الأحيان يتوجهون إلى التخلي عن صفة الأجراء لأن الأجر الذي يتقاضونه خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدلات مرتفعة ، فهم ينشئون مؤسسات مستقلة أخرى تستفيد من إمكانية تكوين إحتياجات معفية من الضرائب و إنتهاز فرص التهرب الضريبي التي تتأتى لهم والتصريح بأنفسهم بالعناصر المحددة لدخلهم الخاص.¹

أيضا يلاحظ في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من أجل ضمان مدخول جيد يفكر مدير المؤسسة في كيفية التهرب أكثر من تنمية أعماله و مؤسسته ، و بالتالي يمكن القول " أن التهرب هو إذن مسبب للركود الإقتصادي".

4- ندرة الأموال

¹- Guettouche nacir, Op.Cit, P : 105.

إن التهرب الضريبي يخلق ندرة لرؤوس الأموال لأن المكلف عند إخفاء الأرباح عن الضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية ، والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الإنكشاف، فالمتلمص يعمل على الإكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق النقدي والمالي لمدة طويلة من الزمن، ويمكنه اللجوء أيضا إلى شراء سندات مغفلة الأسهم، مثلا سندات خزينة أو إستثمارات معينة صعبة المراقبة (مجوهرات، تحف فنية) ، وبالتالي ستكون ندرة في السيولة النقدية على مستوى الإقتصاد الوطني ككل، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون دائما مفضلا على النقود الإعتبارية، وذلك لأن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية بإستعمال الصلاحيات القانونية و خصوصا حق الإطلاع لدى المؤسسات البنكية.

خلاصة الفصل

بالرغم من أن مفهوم التهرب الضريبي يعتبر مفهوما غير دقيق ويصعب الإحاطة به، فقد حاولنا إعطاء الظاهرة تعريفا قريبا من الواقع، و قد سمح لنا تحليل مختلف المفاهيم و التعاريف التي قدمها مختلف الكتاب و الباحثين، بإختلاف منطلقاته م و وجهات نظرهم بتحديد العناصر التي تكون فعل الغش والتهرب الضريبي و التمييز بين مختلف أنواعهما هذا من جهة، ومن جهة أخرى تحديد الظاهرة ضمن مختلف الأساليب التي تهدف إلى التخفيض من الضريبة الواجبة الأداء، كذلك فإن للظاهرة أصلا يتمثل في الأسباب العميقة التي تنعكس على تصرفات المكلف، إلى أو التلمص الكلي أو الجزئي من الضريبة بإستعمال مختلف الأشكال والوسائل والطرق.

غير أنه مهما كانت الوسيلة المستعملة فإن النتيجة واحدة و تتمثل في الآثار السيئة من وجهة نظر الإدارة الجبائية على كل المستويات سواء المستويات الاقتصادية والإجتماعية و المالية والأخلاقية، و هذه الآثار لا تضر بالدولة فقط بل كذلك بالمكلفين النزهاء حيث يتم تحميلهم عبئاً جبائياً إضافياً مما يعمق الفوارق الإجتماعية و الاقتصادية في المجتمع ككل.

الفصل الثالث :
الرقابة الجبائية و
إكتشاف التهرب الضريبي

تمهيد

بعد التعرض للإطار النظري العام لظاهرة الغش والتهرب الضريبي وأساليبه و طرق قياسه وآثاره و أسبابه، رأينا أن المكلف يسعى لتخفيض عبء الضريبة بثتى الطرق مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية، ومن أجل الحفاظ على هذه المصالح تقوم الإدارة الجبائية بإجراء عمليات رقابة بعدية على تصريحات المكلفين بالضريبة من أجل التأكد من صحتها ومطابقتها للنظام التصريحي الجبائي، والتي تعد من المواضيع الضرورية التي يلزم التطرق إليها لفهم ظاهرة التهرب الضريبي، والإدارة الجبائية تمتلك جملة من السلطات وهو ما يعرف بالسلطة الجبائية تخول لها إمكانية مراقبة صحة التصريحات المكتتبة والضرائب المسددة من قبل المكلف بأشكال متعددة ومتتابة و مكملة لبعضها البعض.

ومن أجل القيام بعمليات الرقابة وضع المشرع الجبائي مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية من أجل ضبط وكبح عمليات ال تهرب الضريبي وضمان توزيع عادل للعبء الجبائي بين المواطنين بحسب قدرتهم التساهمية ، ومن بين هذه النصوص نجد دليل التحقيق في المحاسبة الذي يعتبر الإطار النظري الذي يعتمده أعوان الإدارة الجبائية في القيام بهذه الرقابة، لذلك إرتأينا الإعتماد عليه في دراسة هذا الموضوع، بالإضافة إلى القوانين و النصوص التي تنظم عمليات الرقابة الجبائية، بحيث سنتعرض في هذا الفصل لعمليات الرقابة الجبائية من الناحية القانونية والتنظيمية، وكذلك إلى الهياكل الجديدة المستحدثة لمكافحة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى طرق تنفيذ الرقابة الجبائية.

المبحث الأول : عرض الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفه¹ على أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة¹، من أجل إكتشاف النقائص و تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة ، وكذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق، وقبل التطرق إلى مختلف أنواع الرقابة الجبائية يجب أولاً تحديد الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية.

المطلب الأول : الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية

يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وهما كالتالي:

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.

2- الرقابة الجبائية كوسيلة مكافحة للتهرب الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة الممارسات التدليسية يعتبر حالياً من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين ، والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ال تهرب الضريبي لأنه يشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

و نظرا للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين والخاضعة للرقابة الجبائية، تحتم على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها بإستعمال نوعين من الرقابة الجبائية وهي:

- الرقابة الداخلية.
- الرقابة الخارجية.

¹ - المادة 18-1- من قانون الإجراءات الجبائية (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

1- الرقابة الداخلية

ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب، بناء على الوثائق التي في حوزتهم، و مفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا ولأهداف مسطرة مسبقا و يمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

1-1- الرقابة الشكلية

تبدأ الرقابة الشكلية منذ إستلام المصالح المعنية للتصريحات المرسله أو المودعة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير إنتقائية، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و (G50.A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط و بطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها، وتهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وتسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات للرقابة المعمقة فيما بعد.

1-2- الرقابة على الوثائق

بخلاف الرقابة الشكلية، فإن الرقابة على الوثائق إنتقائية وغير منتظمة، وهذا الإنتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية، وإنما يكون على مجمل التصريحات المهنية، وذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها، و تتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبه وتلاؤمها وتجانسها مع المداخل المصرح بها، والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة، و التي يتم إستكمالها في حال النقصان بطلبات إستيضاح أو طلبات تبرير تطلب من المكلفين.

2- الرقابة الخارجية

و يقصد بها الرقابة التي تتطلب إجراء ومعاينات خارج المكتب، و يتم هذا النوع من الرقابة دائما وفق برمجة سنوية و تكتسري شكلين هما:¹

1-2- مراقبة المحاسبة

نصت المادة 1-20- من قانون الإجراءات الجبائية، على أنها مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق المحاسبية الأخرى للمؤسسة أو للشركة ومواجهتها بالتصريحات المكتتبه و كشوفات الربط الخارجية و بطاقات المعلومات إن وجدت، وكذا المعاينات الميدانية التي يجريها المحقق، وهذه الرقابة يمكن أن تكون عامة تركز على مجمل الضرائب والرسوم أو خاصة بالتركيز على ضريبة أو رسم معين.

¹ - المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

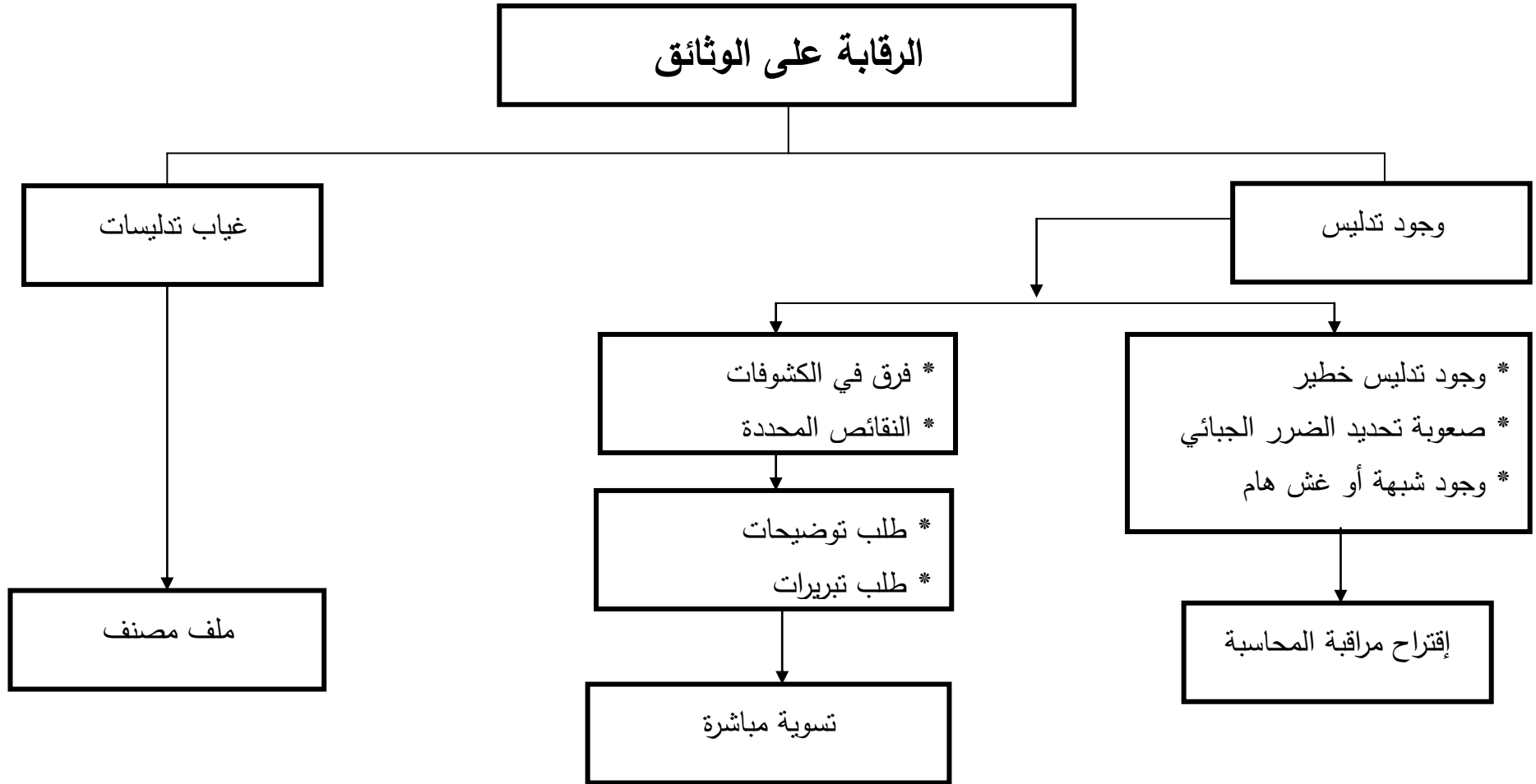
2-2- المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية

و نصت عليه المادة 1-21- من قانون الإجراءات الجبائية و هي مجمل عمليات البحث والتفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخل المصرح بها من قبل المكلف مقارنة مع ما لدى المصالح الجبائية من معطيات و معلومات عنه، و تتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة¹ حيث يمكن لمسير مؤسسة فردية أن يخضع إلى:

- مراقبة المحاسبة فيما يخص نشاطه المهني.
- و مراقبة معمقة بصفته شخص طبيعي.

¹ - المادة 1-21- من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

الشكل رقم 2 : خطوات إجراء الرقابة على الوثائق.



المصدر: دليل الرقابة على الوثائق، مديرية الأبحاث والمراجعات سنة 2003

المبحث الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة ظاهرة التهرب الضريبي ، لهذا فقد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي و تنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة ، وكذلك فرض القانون التجاري على المكلفين بعض الإلتزامات، كما نص في المقابل على ضمانات تمنح إليهم من أجل حمايتهم من التجاوز المحتمل للإدارة الجبائية ، وهذه الأخيرة تمتلك سلطات وصلاحيات خولت لها من طرف المشرع الجبائي من أجل ضمان مهمة الرقابة الجبائية بشكل فعال و بالتالي مكافحة التهرب الضريبي على أحسن وجه.

المطلب الأول : سلطات الإدارة الجبائية

1- حق الرقابة

هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية ، و خولت لمصالح الإدارة الجبائية بالقيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات و الهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدودا فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل.¹

2- حق الإطلاع

في إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات، والهيئات، والمؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الإطلاع، والمعلومات المجمعة عن طريق هذا الحق يمكن أن تستعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي و مراقبة كل ضريبة عاتق المكلف ، ومجال حق الإطلاع محدد بالمواد 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية، هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذي نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منها ، وهذا القانون يحتوي على إجراءات تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل ال معلومات التي لها أثر جبائي و تحصل من قبل ثلاث أصناف من الأشخاص أو الهيئات وهم الإدارات العمومية (المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية)، المؤسسات الخاصة، المؤسسات المالية والسلطة القضائية (المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية).

¹ - المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

3- حق المعاينة و الحجز

عندما تكون هناك ممارسات تدليسية رخص القانون تحت بعض الشروط لأعوان الإدارة الجبائية بالقيام بمعاينات في كل الأمكنة بهدف البحث، و جمع وحجز كل الوثائق أو المستندات اللازمة لإثبات ممارسة التهرب الضريبي، و حق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله.¹

4- حق إجراء البحث

نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة و لدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال و أسس فرض الضريبة ، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة 08 صباحا إلى 20 مساء في المحلات ذات الإستعمال المهني ، ويتم إثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.²

5- حق التقادم

نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية و المحدد بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يلي:³

- تأسيس الضرائب والرسوم و تحصيلها.
- القيام بأعمال الرقابة.
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

و حق التقادم يمكن أن يعرف على أن ه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو نقائص أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبه، و إنقضاء أجل التقادم لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات ، لكنّها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم.

¹- المادة 34 / 35 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

²- المادة 33 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

³- المادة 39 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

المطلب الثاني : حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للرقابة

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و ضمانات أعطاهها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة و التي هي كالتالي :

1- الإعلام المسبق وأجل التحضير

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالإستلام من المكلف مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة، أجل إعلام ه، وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسبة¹، وأجل 15 يوما في حال المراقبة المعمقة كحد أدنى، و على كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل (بناء على طلب)، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخصص معاينة العناصر المادية للإستغلال ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف.²

2- الإستعانة بمستشار

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من إختياره (محامي ، محاسب، مستشار جبائي)، و يمكن له أيضا أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية، وغياب المكلف لا يمنع إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعاينة المادية والتي تفقد من قيمتها في حال عدم إجراؤها.³

3- إستحالة إعادة الرقابة

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة، و كذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ماعدا في حالة الممارسات التدليسية، بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات و الإقتراحات، أو في حال عدم الرد في أجل 30 يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات، و يرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، و بصورة إستثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم.

4- محدودية فترة الرقابة في عين المكان

تحت طائلة بطلان الإجراءات، فإن مراقبة المحاسبة لا يمكن أن تمتد بعد آجال محددة قانونا، بحسب النشاطات الممارسة ورقم الأعمال المصرح به والموضح كما يلي:

¹ - المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

² - المادة 21-3 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

³ - المادة 20-6 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

جدول رقم 4 : شكل يوضح آجال فترة الرقابة في عين المكان.

طبيعة النشاط	مبلغ رقم الأعمال في كل سنة مالية محقق فيها (دج)	فترة المراجعة
مؤدي الخدمات	> 1.000.000 دج	4 أشهر
	> 1000.000 دج > رقم الأعمال > 5.000.000 دج	6 أشهر
	< 5.000.000 دج	لا تتجاوز سنة
كل المؤسسات الأخرى	> 2000.000 دج	4 أشهر
	> 2.000.000 دج > رقم الأعمال > 10.000.000 دج	6 أشهر
	< 10.000.000 دج	لا تتجاوز سنة

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على المادة 20-5- من قانون الإجراءات الجبائية.

و على كل حال، يمكن أن تتجاوز هذه الآجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانوناً، و في كل الحالات الأخرى لا يجب أن تتجاوز فترة المراقبة في عين المكان سنة ، كما يجب أن يشير أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ ابتداءً من تاريخ أول تدخل مذكور في إشعار بالمراقبة الأولى¹، و تتم أعمال الرقابة في محلات المكلف، ماعداً عند تحرير طلبات من المكلفين بإجرائها في مكاتب المصالح الجبائية وتقبل من طرفها.

5- الإجراءات الاعتراضي (حق الرد)

إن الإجراء الاعتراضي (Procédure Contradictoire) هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق و المكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالإستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجراة من ناحية أخرى، وهو ليس فقط الإلزام بتبليغ نتائج الرقابة الجبائية و إجراء التعديلات، وهذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية و المكلف الخاضع للرقابة و ضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما و كما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل.

6- السر المهني

تبعاً لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الإلتزام بالسر المهني، حيث تنص المادة 65 منه " يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعوا أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح

¹ - ميثاق المكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الطبعة 2003، ص : 18.

الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وحق الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به.¹

7- اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي

إن تصرفات و سلوكات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ هم دائما مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية، على كل حال وبسبب هذه السلوكيات فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين وتحت طائلة بطلان الإجراءات بعض الحقوق والضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث توجد أحيانا بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف، وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى (مديرية الولاية) و إستئناف الإجراءات الإعتراضية، وطرق الإستئناف هي:

- اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.²

- اللجوء الودي يسمح للمكلفين الذين يوجدون في حالة عسر مالي، و يستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالإستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المفروضة.³

المطلب الثالث : إلتزامات المكلف

من أجل الإستفادة من كل الحقوق والضمانات التي نص عليها القانون، يجب على المكلفين أن يستوفوا بشكل كامل للإلتزامات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي، وخصوصا إكتتاب التصريحات الجبائية.⁴

1- الإلتزامات المحاسبية للمكلف

إن المكلف الخاضع للنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظمة وكاملة ومتسلسلة وصحيحة و مقنعة و مؤسسة حسب الطرق التي نص عليها المخطط الوطني المحاسبي، بالإضافة إلى ذلك فقد ألزم القانون التجاري التجار بمسك السجلات المحاسبية التالية:⁵

- سجل اليومية العامة (المادة 09 من القانون التجاري) ؛

- سجل الجرد (المادة 10 من القانون التجاري).

سجل اليومية العامة وسجل الجرد يجب أن تمسك دون كشط ولا شطب ولا حشو في الهوامش ويجب أن يصادق عليه من قبل قاضي القسم التجاري للمحكمة.⁶

¹ - المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

² - المادة 70 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

³ - المادة 93 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

⁴ - ميثاق المكلف بالضريبة، وزارة المالية، ط 2003، ص 18.

⁵ - المواد 9- 10 من الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26-09-1975 المتضمن القانون التجاري، جريدة رسمية عدد 101 سنة 1975.

⁶ - المادة 14 من القانون التجاري.

و على المكلف أن يحتفظ بكل الوثائق التبريرية المتعلقة بالمشتريات، المبيعات، الصندوق كشوفات البنك والعمليات المختلفة لمدة عشر سنوات.¹

2- الإلتزامات الجبائية للمكلف

على المكلفين أن يكتتبوا في الآجال القانونية عدد 1 من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي و هي:

2-1- التصريح بالوجود

إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون بإكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوما إبتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة ، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة الجزافية الوحيدة.²

2-2- التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب و الرسوم

ألزم القانون المكلفين بلن يكتتبوا تصريحا شهريا أو فصليا صنف (G50) أو صنف (G50.A) بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق إقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التي يتبعونها قبل اليوم العشرين (20) الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة و يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب الذين يقل مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة السابقة عن مائة و خمسين ألف 150.000 دج بإكتتاب تصريحاتهم المتعلقة بالسنة الموالية وتسديد الضريبة المستحقة كل ثلاثة أشهر.³

2-3- التصريح السنوي

على المكلفين التابعين للنظام الحقيقي و الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي / صنف أرباح صناعية وتجارية، أن يكتتبوا قبل أول أفريل من كل سنة تصريح ا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف والمتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة أو في التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة والنموذج يقدم مجانا من الإدارة الجبائية ، ونفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية صناعية حرفية، فلاحية أو لمهن غير تجارية كذلك هم ملزمون بإكتتاب تصريح خاص في إطار مداخيلهم الصنفية. أما بالنسبة للمكلفين الذين يتبعون مراكز الضرائب (CDI) مطالبون بالتصريح وتسديد مبلغ فرض ضريبة مؤقت بمعدل 10 % من الضريبة على الدخل الإجمالي لدى قابض مركز الضرائب عند إيداع التصريح بالأرباح.⁴

2-4- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة

¹ - المادة 16 من القانون التجاري.

² - المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

³ - المادة 35 من قانون المالية سنة 2007، المعدلة للمادة 78 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال، جريدة رسمية عدد85 سنة 2006 (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

⁴ -Lettre de la D.G.I, Lettre d'information, éditée par DLF/ DGI/ MF, Lancement des Centres des impôts.

في حالة التنازل أو التوقف (الكلي أو الجزئي) عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتتب في أجل عشرة 10 أيام مايلي:¹

- تصريح إجمالي بالمداخيل؛

- تصريح خاص بالمداخيل الصنافية.

و هاته التصريحات يجب أن تودع في أجل (10) أيام إبتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط، وفي حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفى خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة.

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تعد مكافحة الغش الضريبي أولوية قصوى بالنسبة للإدارة الجبائية، وهذه المهمة ليست سهلة لذلك عليها أن تفرض وجودها عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الإحصاء المتتابعة ، و كذلك عمليات التحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الإتصال مع المصالح الأخرى ولا يمكن لها أن تقوم بكل هذه المهام إذا لم تكن مهيكلة بشكل جيد ، وتقوم الإدارة الجبائية بالمهام المتعلقة بالرقابة الجبائية عن طريق المصالح المكلفة بلوعاء، والتحقيق والتحصيل لمختلف الضرائب والرسوم وتنقسم هيكلية الإدارة الجبائية كما يلي :

المطلب الأول : المصالح المركزية

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات (DRV)²، و هي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني و تتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV) وأربع مديريات فرعية، حيث تنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-95 المؤرخ في 15-02-1995 و المعدلة و المتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 98-98 المؤرخ في 13-07-98 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب و تضم :

- المديرية الفرعية للتحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية.

- المديرية الفرعية للبرمجة.

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات.

المطلب الثاني : المصالح الغير مركزية

¹ - المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (معدّنة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

² - المرسوم التنفيذي رقم 98-98 المؤرخ في 13-07-1998، جريدة رسمية عدد 51 سنة 1998.

و تسمى أيضا المصالح الخارجية ولها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية
نقصد بها:¹

- المديرية الجهوية للضرائب (DRI).
- المديرية الولائية للضرائب (DIW) .
- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات.
- مفتشيات الضرائب.
- قباضات الضرائب.
- مديرية كبريات المؤسسات (DGE).

1- المديرية الجهوية للضرائب

يصل عدد المديريات الجهوية للضرائب إلى تسعة (09) و تغطي مجمل القطر الوطني
و تنظيمها محدد بالمرسوم رقم 91-60 بتاريخ 23 فيفري 1991 (المعدل والمتمم) وهي
إمتداد للمصالح المركزية على المستوى المحلي ودورها الأساسي يتمثل في تنشيط ومتابعة نشاطات مديريات
الضرائب الولائية التي تتبع إقليمها وتضم المديريات الفرعية التالية:²

- المديرية الفرعية للتكوين.
- المديرية الفرعية للتنظيم و الوسائل.
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للرقابة.

وهذه الأخيرة مكلفة بفحص وتنسيق وجلب التصحيحات اللازمة للنقائص والأخطاء الملحوظة خاصة
فيما يتعلق بالرقابة الجبائية و تحصيل الضرائب و مراقبة المنازعات، وهذه الأخيرة تتكون من ثلاث مكاتب
هي:³

- مكتب متابعة برامج البحث والتحقيقات الجبائية.
- مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية.
- مكتب مراقبة المنازعات.

2- المديرية الولائية للضرائب

تتركب مديرية الضرائب الولائية من 05 مديريات فرعية هي:

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

¹- المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.

²- المادة 12 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، جريدة رسمية عدد 79 سنة 1998.

³- المادة 24 من نفس القرار.

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

- المديرية الفرعية للوسائل.

حيث تضم المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية ثلاث مكاتب هي :¹

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.

- مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات.

- مكتب المراجعات الجبائية.

حيث يكلف مكتب البحث عن المعلومات الجبائية بما يلي :

- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية و الإدارات و الأجهزة المحلية و المؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي يمكن أن تهم تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها.

- برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث و القيام بجمع المعلومات و إرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

- برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص داخل اللجان و الفرق المختلطة قصد البحث عن المادة الجبائية و السهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة و إرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار و تقديم الإقتراحات و الآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

ويكلف مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات بما يأتي:

- تسيير البطاقات و مساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها.

- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها و الخاضعة لإجراءات التسجيل، و تسليم مستخلص منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم المعمول بهما.

- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب و المصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة و تصنيفها و توزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية بإستغلالها.

- تنظيم إستغلال جداول المكلفين وسندات التسليم و الوثائق الأخرى بكيفية تعمل على التعجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول و السندات.

- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات و إستغلالها و مراقبة إستعمالها.

بينما يكلف مكتب المراجعات الجبائية بما يأتي:²

- إحداث و تسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات و الأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية.

- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا و متابعة إنجاز البرنامج في الآجال المحددة.

¹ - المادة 52 من نفس القرار.

² - المادة 55 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، جريدة رسمية عدد 79 سنة 1998.

- متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة و السهر عند إجراء هذه الفرق لتدخلاتها، على إحترام التشريع والتنظيم المعمول بهما، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.
- برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات و الحقوق العقارية و المحلات التجارية و عناصر المحلات التجارية و الأسهم أو حصص الشركة و كذا النقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل".
- و تتم هذه المراقبات في حدود إقليم الولاية وعندما تتجاوز هذه الحدود يتطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب.

3- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات

- يوجد ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الوطني وهي الجزائر، وهران، قسنطينة وهذه المصالح تقوم بما يلي:¹
- تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات وإعداد الإحصائيات اللازمة.
 - ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.
 - دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي.
 - تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها و تقييمها الدوري.
 - الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة.
- تقسم المهام بين مصالح الأبحاث و المراجعات والمديرية الفرعية للأبحاث والمراجعات على مستوى المديرية الولائية للضرائب بناء على أهمية رقم أعمال المؤسسات الخاضعة للرقابة أي تلك التي تحقق رقم أعمال سنوي يتجاوز (2) مليون دينار جزائري بالنسبة لأنشطة الإنتاج أو التجارة و(1) مليون دينار جزائري بالنسبة لمؤدي الخدمات يتبعون مصالح الأبحاث و المراجعات، و في المقابل تلك التي تحقق أرقام أعمال لا تتجاوز الحدود المذكورة يتبعون للمصالح المحلية للأبحاث والمراجعات.

4- المديرية الفرعية للأبحاث و المراجعات

تبعاً للمادة 26 مكرر من القرار 009 بتاريخ 13 جانفي 1998 بالإضافة إلى مصالح الأبحاث والمراجعات، تحدث مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV) و تنقسم كالتالي :

4-1- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية

¹ - المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.

وتتركب من ثلاث مكاتب هي :

- مكتب التنظيم ودفع البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- مكتب الملفات.
- مكتب الأبحاث والتحقيقات.

وهي مكلفة ب¹:

- تحديد العمليات الدائمة لإنجازها من قبل المصالح الجبائية من أجل جمع و إستعمال و حفظ والرقابة على المعلومة الجبائية.
- برمجة وإجراء في أي نقطة على مستوى القطر الوطني كل عمليات التحقيق والبحث المرتبطة بالمراقبات الجبائية الأولى.

4-2- المديرية الفرعية للبرمجة

وتنقسم إلى ثلاث مكاتب هي:

- مكتب برمجة المراقبات المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية ومراقبة الأسعار والتقديرات؛
 - مكتب برمجة مراقبة المحاسبة.
 - مكتب الإحصائيات والتلخيصات.
- وهذه المصالح مكلفة ب²:

- إعداد الوسائل التي تسمح بضمان أفضل إختيار للمراقبات الجبائية سواء فيما يخص مراقبة المحاسبة و التقديرات العقارية أو المراقبات المعمقة للوضعية الجبائية.
- ضمان وضع ومتابعة تنفيذ البرامج المسطرة وتعديل الإحصائيات دوريا.
- متابعة نشاط الفرق المكلفة بانجاز برامج الرقابة المسطرة وتقييم المردود.
- السهر على إحترام القواعد والإجراءات التي تمخضت من عمليات الرقابة.

4-3 - المديرية الفرعية للنماذج والإجراءات

و تتركب من ثلاث مكاتب هي :

- مكتب المعايير والغش.
- مكتب الإجراءات والتوثيق.
- مكتب تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي.

وهي مكلفة ب³:

- إعداد المعايير والإجراءات التي يجب أن تستعمل عند تنفيذ عمليات التحقيق في المحاسبة ومراقبة الأسعار والتقديرات والمراقبة الجبائية الشخصية.

¹- المادة 26 مكرر من القرار 1998/009 المؤرخ في 13-01-1998.

²- نفس المادة السابقة.

³- المادة 27 مكرر من القرار 1998-009 المؤرخ في 13-01-1998.

- العمل على نمذجة و مجانسة الإجراءات المتخذة في مختلف عمليات الرقابة الممارسة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومصالح الأبحاث والمراجعات.
- تنسيق نشاطات مكافحة التهرب الضريبي والممارسات التدليسية مع الإدارات الأخرى والمؤسسات المكلفة بهذه المهام.¹

5- مفتشيات الضرائب

إن إنشاء المفتشيات المتعددة المنصوص عليها في الأمر رقم 91 - 60 بتاريخ 23 فيفري 1991 والذي بدأ في تنفيذ هسنة 1994 حيث تنص المادة 12 " تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث و جمع المعلومات الجبائية و إستغلالها ومراقبة التصريحات و إصدار الجداول الضريبية و كشوف العائدات و تنفيذ عمليات التسجيل،² و تشكل المفتشية حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة و العنصر الأكثر أهمية وهي تنقسم إلى:³

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة.

- مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين.

- مصلحة الجباية العقارية.

- مصلحة التدخلات.

إعتامادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف (تصريحات، شهرية، سنوية، خاصة) ، وفي حال وجود الخطأ أو النسيان أو نقائص ملحوظة تجري مراقبة معمقة ، وفحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي و في كشوفات الربط و بطاقات المعلومات.

6- قباضات الضرائب

تنقسم مصالح التحصيل إلى قسمين هما:⁴

- قباضة تحصيل الضرائب.

- قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.

وتهدف هذه القباضات إلى دعم التنسيق مع مصالح الوعاء التحصيل القسري.⁵

¹ - المادة 26 مكرر 05 من نفس القرار.

² - المادة 12 من الأمر 60-91 المؤرخ في 23-02-1991، جريدة رسمية عدد 09 سنة 1991.

³ - Circulaire N° 79, MF/DGI du 26 Mars 1994, Inspection polyvalente des impôts.

⁴ - المادة 28 مكرر من القرار 1998-009 المؤرخ في 13-01-1998.

⁵ - المادة 29 مكرر من نفس القرار

المبحث الرابع : الهياكل الجديدة المستحدثة لمكافحة التهرب الضريبي

بهدف مواكبة التطورات الحديثة، والتحكم بشكل فعال في تسيير المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي.

وتبعا لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية ، الذي إنتهجهت الإدارة الجبائية، و من أجل الوصول إلى وضع نظام جبائي فعال ومنكيف مع المحيط الإقتصادي و الإجتماعي ، قامت هذه الأخيرة بوضع عدد من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق الإصلاح الجبائي، و وضع مشاريع إنشاء هياكل جديدة إبتدأت منذ سنة 2002.

المطلب الأول : مديرية كبريات المؤسسات

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات (DGE) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303-2002 المؤرخ في 28 - 09 - 2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494-2005 المؤرخ في 26-12-2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني ، ومكلفة بتسيير كل المهام معا وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات¹:

وتتكون من 05 مديريات فرعية هي²:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- المديرية الفرعية للتسيير.
- المديرية الفرعية للرقابة والقوائم.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للوسائل.

و المكلفون الخاضعون لهذه المديرية هم³:

- الأشخاص المعنويين ن أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا و العامل ة في ميدان المحروقات، و كذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه أحكام القانون رقم 86-14 المؤرخ في 19 أوت 1986 و المتعلق بأعمال التنقيب و المحروقات و إستغلالها و نقلها بالأنابيب، و كذا النشاطات الملحقه بها.

- شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار (100.000.000 دج).

¹- المادة 3 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 مؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.

²- المادة 2 من المرسوم التنفيذي 494-2005 مؤرخ في 26-12-2005، جريدة رسمية عدد 84 سنة 2005.

³- المادة 60 من قانون المالية سنة 2003، عدد 86 سنة 2002.

- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا و التي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار جزائري (100.000.000 دج).
- الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليه في المادة 156-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

1- أهداف إنشاء مديرية كبريات المؤسسات

- تتركز القدرة الجبائية الجزائرية في عدد محدود من المؤسسات والتي تعتبر مؤسسات كبرى، حيث تعد مراقبة إجترامها للإلتزامات الضريبية أمرا جوهريا بالنسبة للخزينة العمومية (حيث تحوز على ما يقارب 70 في المائة من الإيرادات الجبائية)، و يسمح تجميع ملفات هذه المؤسسات داخل مديرية كبريات المؤسسات من أن تتحكم المديرية العامة للضرائب (DGI) بسرعة في الحصة الأضخم من الإيرادات الجبائية، عن طريق تحسين نجاعتها وفعاليتها في مجال تسيير أهم الملفات الجبائية وكذا متابعتها من أجل التقليل من الغش الضريبي.

1-1- تحسين الخدمات التي يتلقاها متعاملي الإدارة الجبائية

- إن تجميع المهام الجبائية الأساسية (الإعلام والخدمات - التسيير والمراقبة - التحصيل و المنازعات) تحت سلطة مدير كبريات المؤسسات يعد في ذاته عامل عصرنة، بالإضافة إلى تبسيط الإجراءات الإدارية، وهو ما يسهل العلاقة بين الإدارة والمؤسسات الكبرى، كما أن مديرية كبريات المؤسسات بصفتها المخاطب الوحيد لهذا النوع من المكلفين، ستمكن من ضمان تطبيق التشريع الجبائي على متعاملين متحمسين للخلافات حول تفسير التشريع الجبائي والخلافات الناجمة عن التشتت الجغرافي الحالي للمفتشيات، وتركيز تسيير الملفات المعقدة في مكان واحد، فإن مديرية كبريات المؤسسات تساهم بشكل كبير في تحسين كفاءات الأعوان العاملين فيها.
- ومن خلال إعتقاد مسعى ديناميكي يسمح بالتعرف على إستعلامات المكلفين، فإن مديرية كبريات المؤسسات تعمل على تحسين صلاحية المعلومات المقدمة وبهذا ستخدم بصفة أفضل المتعاملين الإقتصاديين الذين يتبعونها.

1-2- تحديث الإجراءات

إن إنشاء مديرية كبريات المؤسسات (DGE) هي الخطوة الأولى نحو عصرنة المديرية العامة للضرائب، و تتجسد هذه العصرنة في تنظيم جديد للمهام الجبائية وفي تبسيط الإجراءات، بحيث أن مديرية كبريات المؤسسات تمثل موقعا نموذجيا لتطوير المناهج والتطبيقات الجديدة.

إن تطوير نظام مدمج لتسيير الضرائب ضمن مديرية كبريات المؤسسات يمنح للمستعملين و للمختصين في الإعلام الآلي العاملين بالمديرية العامة للضرائب المعارف والتجربة الضرورية لكي يطبق تدريجيا المخطط التوجيهي المعلوماتي لكافة المصالح الجبائية بدءا بإدخال الإعلام الآلي.¹

1-3- تسيير جبائية المحروقات

مع البدء في تطبيق قانون المحروقات، والذي ينظم نشاطات إنتاج المحروقات لا سيما بإحداث وكالة النفط، موازاة مع ذلك فقد تم إنشاء فوري لمديرية الجبائية البترولية داخل مديرية كبريات المؤسسات، ولذلك فإن تسيير الملف الجبائي لشركة سوناطراك والمتعاملين الآخرون العاملين في قطاع المحروقات والمناجم يتم في مديرية كبريات المؤسسات، وسيسمح هذا التغيير بتحسين تسيير الملفات الجبائية للشركات البترولية والشبه البترولية و المنجمية.

2- مهام مديرية كبريات المؤسسات

و تكلف مديرية كبريات المؤسسات بالمهام التالية :²

2-1- في مجال الوعاء

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.
- البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها وإستغلالها.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين وتقييم نتائجها.
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض للضريبة وتنفيذ عمليات التسجيل و الطابع ومعاينة ذلك والمصادقة عليه.
- منح الإعتمادات لصالح المكلفين المستفيدين من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.
- التحقيق في التظلمات والشكايات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها و إقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

2-2- في مجال التحصيل

¹ - Lettre de la D.G.I, lettre d'information, MF/DGI, N°12-2003, P : 05.

² - المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 مؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002..

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم.
- المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية وتسديد الرسم على القيمة المضافة.
- التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.
- تحليل عمليات التحصيل وتقييمها وضبط خلاصتها وإقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

المطلب الثاني : مراكز الضرائب

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركزة الإحصائيات، وبرمجة المراقبة الجبائية والأعمال التنزاعية التي تتجاوز سلطة رئيسها.¹

1- دور مراكز الضرائب

إن إنشاء مراكز الضرائب (CDI) يستجيب إلى ضرورة تحسين عملية التسيير ومراقبة المكلفين ذوي الأهمية المتوسطة والذين لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات حيث تقوم بأعمال الترقيم ومتابعة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي ل لإيرادات والمراقبة وأعمال التحصيل لفئة من المكلفين.

2- أصناف مراكز الضرائب

- تبعاً لمعيار عدد الملفات قسمت مراكز الضرائب إلى ثلاث أصناف هي:
- الصنف 1- لعدد الملفات أكثر من 8.000 ملف.
 - الصنف 2- لعدد الملفات أكثر من 4.000 إلى 8.000 ملف.
 - الصنف 3- أقل من 4.000 ملف.

3- صلاحيات مراكز الضرائب

تختص مراكز الضرائب بمتابعة المكلفين (شركات وأشخاص طبيعيين) المتعلقين بالنظام الحقيقي لفرض الضريبة (باستثناء الذين يتبعون مديرية كبريات المؤسسات) وكذلك المهن الحرة²، والإختصاص الإقليمي يكون على مستوى الولاية ماعدا في التجمعات الحضرية الكبرى أو عدد الملفات يتجاوز 12000 ملف حيث يتم إنشاء عدة مراكز ضرائب، ويمكن لها أن تقوم بإنشاء مراكز تسيير (Antennes) تابعة لها بهدف تجنب تعدد مراكز الضرائب الصغيرة الحجم في منطقة واحدة.

¹ - موقع المديرية العامة للضرائب، مراكز الضرائب، بتاريخ 20-10-2007.

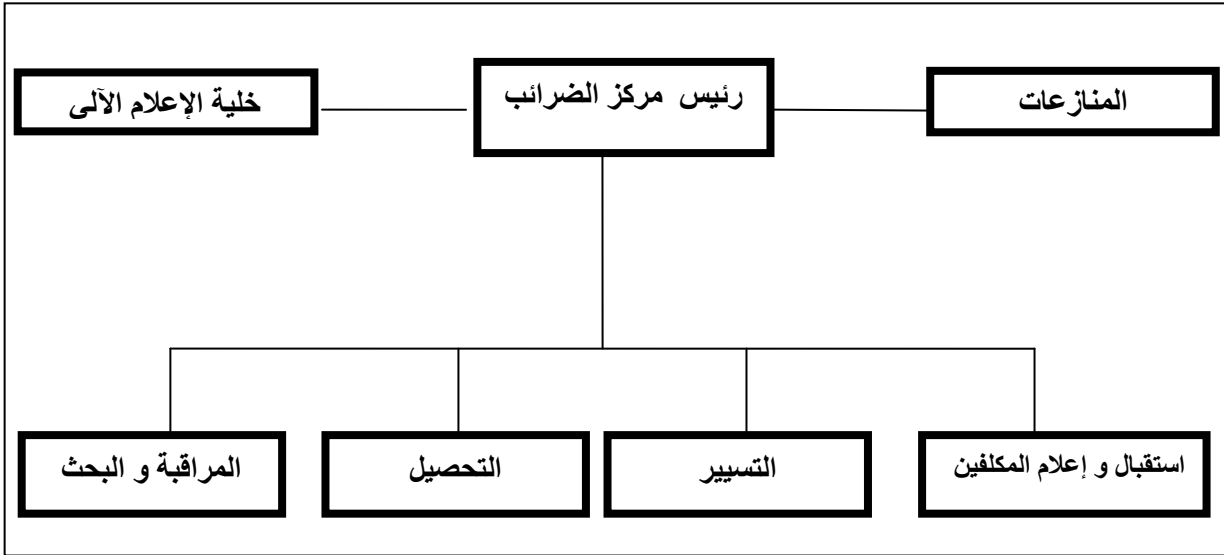
www.impots-dz.org/cdi/cdi.html

² - Lettre de la D.G.I, Lettre d'information, MF/DGI, N°10-2002.

4- الضرائب المسيرة من قبل مراكز الضرائب

مراكز الضرائب تسير مجمل الضرائب المتعلقة بمجالها الإقليمي على أساس ملف واحد لكل مكاف، يجمع كل المعلومات المتعلقة بالمكلف، بإستثناء الرسم العقاري الذي يبقى إلى غاية إنشاء مصالح عقارية مختصة تسير من قبل مفتشيات خاصة، وفي هذا الإطار شرع في إقامة نظام تصريحي وحيد و مركز لمجمل الأعمال لكل المؤسسات لدى المقر أو المركز الرئيسي للمؤسسة وبالنسبة للمكلفين الصغار يرخص لهم بإيداع تصريحاتهم الفصلية بتواريخ محددة لتسهيل إستلامها. ويمكن أن نضيف أن في حالة كون المقر الجبائي لصاحب المؤسسة يقع في خارج إختصاص مركز الضرائب، فإن هذا الأخير يعمل على فرض ضريبة مؤقتة بخصوص الضريبة على أرباح الشركات على أساس نتيجة النشاط أو دخل مسيري الشركات الذي يجب أن يفرض بشكل نهائي من قبل مركز الضرائب لمقر سكن المسير.

الشكل رقم 3 : هيكل تنظيمي لمركز ضرائب صنف 01



المصدر : موقع المديرية العامة للضرائب، مراكز الضرائب، بتاريخ 20-10-2007.

www.impots-dz.org/cdi/cdi.html

المطلب الثالث : المراكز الجوارية للضرائب

تقوم المراكز الجوارية للضرائب (CDPI) بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية.

بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في تسيير الجبائية العقارية، والمعادن النفيسة، الكحول، التبغ، وكذا الجبائية المحلية و الفلاحية.¹

المبحث الخامس : مراقبة المحاسبة

إن الرقابة الجبائية تتم على التصريحات الجبائية حيث تمنح حرية كاملة للمكلف من أجل إكتتاب تصريحه بالمداخل والضرائب والرسوم المفروضة عليه، وتهدف هذه الرقابة إلى التأكد من مصداقية التصريحات المكتتبه عن طريق أعوان الإدارة الجبائية. ذلك سنستعرض هنا في هذا المبحث واحدة من طرق تنفيذ الرقابة الجبائية وهي مراقبة المحاسبة (V.C) والتي عرفتها المادة 1-20 من قانون الإجراءات الجبائية " يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة"².

والفحص النقدي للمحاسبة يهدف إلى التأكد من أن النتيجة المتوصل إليها قد تم تحديدها وفقاً للقواعد المحاسبية و الجبائية السارية المفعول.

ويقوم بمراقبة المحاسبة كل من أعوان الإدارة الجبائية الم نتمين لمصلحة الأبحاث والمراجعات (SRV) وكذا أعوان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وأعوان مفتشية الضرائب الذين يمتلكون على الأقل رتبة مراقب، وذلك من أجل ضمان رقابة مجمل الضرائب والرسوم المستحقة على المكلف الخاضع للرقابة.³

المطلب الأول : تحضير مراقبة المحاسبة

إن عدم إتزام المحققين بإجراءات الرقابة الجبائية، يجعلها تحت طائلة البطلان، لذلك يستوجب على المحققين إتباع الإجراءات التي ينص عليها التشريع الجبائي.

¹ - Lettre de la D.G.I, Lettre d'information, Numéro spécial, 2006, Editorial, P : 01.

² - المادة 1-20 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

³ - المادة 2-20 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

1- برمجة مراقبة المحاسبة

إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون لعمليات مراقبة المحاسبة يخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير إنتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية، وإعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديريات الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

1-1- إجراءات إعداد برنامج مراقبة المحاسبة

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل مراقبة تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين ، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية سنة بإرسال إقتراحات إلى المديرية الفرعية ل رقابة الجبائية الولائية ، و يقوم المدير الولائي للضرائب المعني بالتشاور معها، و يحدد القائمة النهائية بالأخذ بعين الإعتبار معايير الإنتقاء و توجهات المصالح المركزية ، ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة.

و بعد فحص و تحليل مختلف إقتراحات التسجيل في برنامج مراقبة المحاسبة أو المراقبة المعمقة تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث و المراجعات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالرقابة ، وكما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في مراقبة المحاسبة أو مراقبة معمقة للوضعية الشخصية خارج البرنامج بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسلتها إلى المصالح المعنية.

1-2- معايير إنتقاء المكلفين

إن عملية إنتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعملية الرقابة لا يتم وفق معايير محددة لكن تتعلق عموما بحالات ظرفية، وعلى كل حال توجد عدة معايير يمكن أن تتبع من أجل إعداد برامج المراقبة ونقصد بها¹:

- الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة و/أو فرص غش مرتفعة (المهن الحرة، مؤدي الخدمات، نشاطات البيع بالجملة... الخ).
- الأنشطة المحتكرة وغير تنافسية مع السلع المستوردة.
- تقسيم جغرافي متوازن من أجل أن يسمح بتغطية إقليم الولاية.
- تقسيم عادل يمس مجمل الأنشطة والمهن.
- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند الرقابة في المكتب ولكن لم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء مراقبة في عين المكان.

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

2- التحضير لإجراء المراقبة

- يقوم المحقق بمنح أجل للمكلف من أجل السماح له بتحضير محاسبته، وفي المقابل يقوم في مكتبه ببعض الأعمال التمهيدية لإجراء مراقبة المحاسبة وهي:¹
- دراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للضريبة.
 - دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف.

2-1-1- سحب وفحص الملفات الجبائية

- حيث يقوم المحقق في كل عملية بمراقبة للمحاسبة بفحص مايلي :
- الملف الجبائي المفتوح بإسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني و الأرباح الصناعية و التجارية أو أرباح المهن غير التجارية.
 - الملف الشخصي (IRG) للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات.

2-1-1-1- الضرائب المباشرة

- في المقام الأول يقوم المحقق بمراقبة تواريخ إيداع التصريحات، وفحص التصريحات الجبلئية السنوية، وفي حالة إيداع متأخر للتصريحات المكتتبه عليه أن يأخذها بعين الإعتبار وتواجه المحقق ثلاث حالات هي :
- التصريحات مودعة في الآجال المحددة قانونا وبطريقة منتظمة.
 - التصريحات مودعة بعد الآجال المحددة قانونا و بطريقة غير منتظمة.
 - التصريحات لم تودع أصلا.
- ويقوم المحقق بالتأكد بناءا على كشوفات فرض الضريبة أن الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف غير متقدمة، ويمكن له التأكد من ذلك عن طريق الطلب من المكلف تقديم نسخ من الإنذارات والجداول و التحقق من أن جميع الضرائب والرسوم الغير متقدمة قد تمت مراقبتها ، و يجب عليه أيضا أن يفحص الملف الشخصي بخصوص الضريبة على الدخل لمكلف مستغل مؤسسة فردية أو الشركاء الأساسيين في الشركات ومسيري الشركة المعنية.
- إن فحص هذه الملفات في غاية الأهمية حيث يسمح بمعرفة مايلي :
- الدخل الإجمالي المصرح به مقارنة مع الدخل الصنفي المصرح به من طرف المكلف.
 - عناصر نمط المعيشة و مقارنتها مع الدخل المصرح به.
 - الممتلكات العقارية المكتسبة خلال الفترة الخاضعة للمراقبة.
 - القيم المنقولة ومقارنتها مع فوائد القيم المنقولة المصرح بها.

¹- Guide du Vérificateur de Comptabilité, Ministère des Finances ,Direction Générale des impôts, Directions des Recherches et Vérifications, édition Alger Print, 2001, P : 29.

- القروض المبرمة بصفة شخصية ومقارنتها مع الفوائد المسددة والمخصومة من النتيجة المحاسبية. وبناءا على هذه المؤشرات الملحوظة في الملف الشخصي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يمكن للمحقق أن يقدر درجة مصداقية التصريحات المكتتبه.

2-1-2- الرسوم على رقم الأعمال

يقوم المحقق بتجميع كشوفات أرقام الأعمال المتعلقة بلفترة المحقق فيها، في شكل جدول يحتوي على المعلومات لكل سنة والمتعلقة بتغيرات رقم الأعمال، رقم الأعمال المعفى، كذلك الرسم على القيمة المضافة المسترجع والرسم على القيمة المضافة المستحق. وعلى المحقق أن يتأكد من أن كل كشوفات أرقام الأعمال المكتتبه قد تم معاينتها فعلا، كما عليه أن يقوم بمقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتبه بخصوص الضرائب المباشرة. و إذا لاحظ المحقق فرقا بين الحدث المنشئ للضريبة و التحصيلات التي تمت، عليه أن يجري إعادة تأسيس لأرقام الأعمال لكل سنة على حدى.

وعليه أيضا أن يجري مقارنة كشوفات الربط و بطاقات المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة مع معطيات المحاسبة التي قدمها.¹

2-1-3- الضريبة على الدخل الإجمالي / صنف مرتبات و أجور

يعمل المحقق على فحص التصريحات المودعة من قبل أرباب العمل و التي تسمح بما يلي²:

- إكتشاف المكافآت التي ليس لها الحق في الخصم و لكن تم خصمها من الأساس الخاضع للضريبة؛
- القيام بالمقارنات بين الأجر المسددة و تلك الموجودة في التصريحات السنوية للأجور؛
- مراقبة الضريبة على الدخل الإجمالي (أجور ومرتبيا ت)، والتأكد حول تدقيق حسابها على مجمل الأجر المسددة.

2-2- دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني

على المحقق أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني

للمكلف الخاضع للرقابة قبل البدء في أعمال المراقبة، كنسب الربح المعيارية وكيفية تصنيع المنتج (**Formule de fabrication**)، و الآلات المستخدمة في التصنيع، التكنولوجيا المستخدمة، التوليف بين مختلف المواد المستخدمة في المنتج، معدل ضياع المادة الأولية المسموح به أثناء عملية الإنتاج، معدل الأرباح العادية للنشاط.

2-3- إعداد كشف مقارنة بين الميزانيات

هذه الوثيقة تحتوي على مجمل الكتابات المحاسبية المتعلقة بحسابات الميزانية لأربع سنوات غير متقدمة، وتسمح بتقدير مايلي :

¹- Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 29-30.

²- Ibid, P : 34.

- تغيرات حسابات الميزانية.
 - ظهور أو إختفاء حسابات في محاسبة المكلف.
 - تزايد الإهتلاكات.
 - تطور الإهتلاكات.
 - حركة القروض.
- وفيما يخص الشركات، يعاين تغيرات الحسابات الجارية الدائنة ، وعليه أن يطلب تبرير حركة هذا الحساب.

2-4- إعداد كشف مقارنة حسابات النتائج

- و هي قائمة تتضمن جدول حسابات النتائج لكل السنوات الخاضعة للرقابة و اعتمادا عليها يجري المحقق فحصا لجدول حسابات النتائج حيث تسمح ب :
- توثيق تطور رقم الأعمال والتكاليف ونسبة الهامش الإجمالي والقيمة المضافة والربح الصافي لكل سنة.
 - مقارنة الأرباح الإجمالية والصافية للسنوات مع أرقام الأعمال تلك السنوات.
 - إكتشاف أو كشف التغيرات الغير عادية لبعض بنود التكاليف والمصاريف.

2-5- الكشف المفصل للمصاريف العامة

- هذا الكشف يحدد بنفس الشروط إعداد القوائم السابقة وتسمح بمتابعة التطور السنوي للتكاليف بحسب طبيعتها والتدقيق في تلك التكاليف المبالغ فيها.

2-6- قائمة مفصلة برقم الأعمال المحقق

- هذه القائمة تتضمن لكل دورة محاسبية رقم الأعمال الإجمالي المصرح به ورقم الأعمال المعفى، و رقم الأعمال الخاضع لكل ضريبة.

3- الإنطلاق في عمليات الرقابة الجبائية

3-1- إرسال إشعار بإجراء الرقابة الجبائية

- إن البدء في عمليات الرقابة الجبائية لمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل إستلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة، و يمنح له أجل أدنى للتحضير (10) أيام إبتداء من إستلام هذا الإشعار هذا الأخير يجب أن يحتوي - تحت طائلة بطلان الإجراءات - على مايلي:
- إسم أو المقر الإجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح.
 - تاريخ وساعة بدء التدخل في عين المكان.
 - إمكانية إستعانة المكلف بمستشار من إختياره.
 - مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها.

- السنوات المعنية، ونعني بها السنوات غير المتقدمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول و بالنسبة للدورة المتقدمة التي إحتوت على عجز يمكن أن يحقق فيها كذلك.

و يجب أن يحتوي إشعار بإجراء الرقابة على العنوان كاملا وختم المصلحة التي تباشرها ويجب أن يكون ممضيا من قبل المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم وألقابهم ورتبهم.¹

3-2- الرقابة المفاجئة

أتاح القانون الجبائي للمحقق أن يجري مراقبة مفاجئة لمعاينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة، وتبقى هذه الرقابة وسيلة إستثنائية لمكافحة الغش الضريبي، و يحرر المحقق محضر نهاية عمليات المراقبة المادية ويمنح للمكلف أو ممثله.²

3-3- التدخل في عين المكان

إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة، "هذه المحادثة في غاية الأهمية لأنها تسمح بإقامة فكرة حول المكلف وإقامة العديد من الملاحظات."³

وهذا اللقاء الأول يتمثل في إجراء محادثات مع مسيري المؤسسة الخاضعة للرقابة أو المكلف و التي تتضمن حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، موضوعها بدقة، مكانتها في السوق شروط الإستغلال الموضوعية، زيارة المصانع والمحلات التي تسمح للمحقق بجمع المعطيات التي تستعمل في فحص المحاسبة (متابعة الإنتاج، الإستثمارات، تقنيات التصنيع... الخ)، وخلال زيارة المحلات المحقق أن يضع مجموعة من التساؤلات لمعرفة:⁴

- الإطار القانوني للمؤسسة.
- كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج، وجود محاسبة مواد).
- الإستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج.
- المحلات المسجلة في أصول الميزانية، هل هي مؤجرة أو مملوكة؟
- الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة، و مع الهيئات الأخرى أو الشركات.
- توضيحات متعلقة بتفصيل المخطط المحاسبي الوطني والإجراءات المستعملة في المؤسسة.

¹ - Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 35.

² - Ibid, P: 36.

³ - Colin Philippe, **La Vérification Fiscale**, édition economica, Paris, 2000, P : 40.

⁴ - Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 37.

المطلب الثاني : فحص المحاسبة من حيث الشكل

حتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

- يجب أن تكون كاملة ومنتظمة.

- يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة.

- يجب أن تكون مقنعة.

على المحقق أن يراقب في المقام الأول حالة السجلات المحاسبية المقدمة للمراقبة وعلى

الخصوص مايلي:

- تاريخ المصادقة في سجلات اليومية العامة و سجل الجرد و ال كتابات المحاسبية مع تاريخ تسجيل

القيود المحاسبية المسجلة فيهما.

- المظهر العام للسجلات الممسوكة (مظهر جديد لسنة قديمة، و كتابات محاسبية محشوة... الخ).

1- المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة

تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إلا إذا كانت تحتوي على مجمل السجلات والوثائق اللازمة

المنصوص عليها في المادة 9 إلى 12 من القانون التجاري وممسوكة وفق القانون 75-35

المؤرخ في 29 أفريل 75 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة والقرار المؤرخ في 23 جوان 1975

والمتعلق بطرق تنفيذه.¹

1-1- السجلات التجارية

حيث نقصد بها سجل اليومية العامة وسجل الجرد، حيث إن سجل اليومية العامة تسجل

فيه عمليات المؤسسة يوم بيوم، أما سجل الجرد فتسجل فيه الميزانيات وجدول حسابات النتائج

وجرد المخزونات وجرد الإستثمارات.

و يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليها وممسوكة يوما بيوم بدون شطب ولا

حشو أو كتابات على الهامش، بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة 10

سنوات ابتداء من تاريخ غلق آخر دورة.

1-2- الوثائق التبريرية

ونقصد بها كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية

والمصاريف التي قام بها المكلف، بالإضافة إلى نسخ من فواتير البيع وتقديم الخدمات... وغيرها.

¹- Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 51.

2- المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة و صحيحة

ونقصد بهذا أن المحقق يجب أن يتأكد أن المحاسبة تحتوي على مؤشرات متسلسلة وصحيحة، بحيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة والذي يجب أن يكون مساويا لمجموع الجانب المدين أو الجانب الدائن لدفتر الأستاذ، هذا التساوي يتم ملاحظته بناء على ميزان المراجعة المعد قبل الجرد و ميزان المراجعة بعد الجرد وعلى المحقق أن يتأكد من التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة واليومية العامة من جهة، وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى، وهذا ما يعطي نوعا من المصادقية لعمليات نقل قيود اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ، وفي حالة عدم تساوي موازين المراجعة، على المحقق أن يستدعي المحاسب للبحث في أصل الاختلال، لكن عندما يتبين أنها بشكل واضح ممارسات تدليسية يمكن له أن يرفض المحاسبة، كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد دائن يعد سببا لعدم دقة المحاسبة.

3- المحاسبة يجب أن تكون مقنعة

تكون المحاسبة مقنعة إلا إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات و الوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق إسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد، والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق و تبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الإستلام، سجل الأجور... إلى غير ذلك. إضافة إلى ذلك، فإن المحاسبة التي لم ترفق بجرد البضائع والسلع أو أشغال جارية لا يمكن أن تعتبر كاملة و مقنعة، وكذلك المبيعات يجب أن تكون مفوترة، وأي عيب في هذه الوثائق يجرد المحاسبة من صفة الإقناع ويمكن أن ترفض المحاسبة بسبب ذلك.

المطلب الثالث: فحص المحاسبة من حيث المضمون

هذا الفحص يهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، أي المشتريات، المخزونات وأشغال قيد التنفيذ، والمبيعات من ناحية، ومراجعة الحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير من ناحية أخرى.

1- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية

تتركز مراقبة المعطيات و المعلومات المحاسبية على العناصر التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي المشتريات و المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات.

1-1- مراقبة المشتريات

إن عدم الإنتظام الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حساب المشتريات يمكن تصنيفه إلى صنفين هما:

1-1-1- تضخيم المشتريات

يهدف تضخيم المشتريات إلى تخفيض الربح الخام و الربح الصافي، و يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال هي:

- التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والفاتورة النسخة (DUPLICATA) حيث يجب كشف هذه الفاتورة؛
- تسجيل مشتريات وهمية.

- تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين (مثلا في يومية المشتريات ويومية العمليات المختلفة).
- تسجيل في الجانب المدين لحساب مشتريات الإستثمارات المكتسبة، وآلات والمعدات، نفقات الصيانة الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركاء.

و يقوم بممارسة عملية تضخيم المشتريات عادة من قبل المكلف الذي لا يستطيع إخفاء رقم أعماله مثل (مقاولي الأشغال العمومية)، والمحقق يمكن أن يكتشف هذه النقائص عن طريق الفحص الدقيق لفواتير المشتريات، وصولات الطلب، الكشوفات البنكية، وخصوصا كشوفات الربط وبطاقات المعلومات المجرة لدى الموردين، ونتائج هذه الكشوفات يجب أن تقارن مع البطاقة الفردية للمورد.

1-1-2- تخفيض المشتريات

إن عملية تخفيض المشتريات يترافق غالبا مع إخفاء مماثل للإيرادات ، وهذا النوع من الغش الضريبي يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال مثل :

- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.
- مشتريات مخفية تحت شكل مصاريف عامة ومسجلة في حساب تكلفة آخر.
- أخطاء مادية عمدية (نقل خاطئ للمجاميع، إضافات خاطئة).
- مشتريات تمت تحت تعريف وهوية خاطئتين.
- مشتريات دون فواتير.
- مشتريات تمت بالتجزئة (خاصة من قبل المنتج).

وعن طريق الفحص الدقيق لفواتير يمكن أن يكتشف الغش في المشتريات المفوترة ولكن من الصعب إكتشاف إذا كانت هذه السلع مشترة دون فواتير عن طريق فحص المحاسبة فقط لذلك على المحقق أن يجري مراقبة للسلع الموجودة في المخزن بطلب فواتير الشراء و وصولات الطلب أو الإستلام، وكما يمكن له طلب تقديم محاسبة تحليلية للمواد الأولية و المنتوجات المباعة والمحقق

عندما يلاحظ مشتريات أو مبيعات بدون فواتير عليه أن يتبع ذلك على مختلف الأصعدة (الموردين والعملاء).

1-2- مراقبة المخزونات والأشغال قيد التنفيذ

إن العناصر المكونة للمخزون هي البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ وأغلفة غير مسترجعة، قد تكون موضوع تلاعب المكلف، وعلى المحقق أن يراقبها بدقة و بشكل دفتري الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية الرقابة على المخزون، حيث يعد المحقق بناء على الجرد المادي كشف المشتريات السنوية وكشف المبيعات المجرة من قبل المكلف خلال 4 سنوات الخاضعة للرقابة، من أجل إعادة تأسيس مخزون المادة الأولية والبضاعة، وهذه الرقابة يمكن أن تظهر نوعين من الخلل¹:

- الجرد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكن ها مسعرة ب قيم أقل من السعر الحقيقي (تخفيض قيمة المخزون).

- الجرد لا يظهر إلا جزء من المخزونات (تخفيض كمية المخزون).

ويمكن أن يلاحظ المحقق أن الفترة الخاضعة للرقابة الجبائية قد شهدت خفضا لكميات المخزونات معا (تخفيض في القيم والكميات).

وفيما يتعلق بالأشغال الجارية على المحقق أن يفحص كشوفات الوضعيات، وتقارير رؤساء الورشات، وسندات تسليم الموردين، وبطاقات التصنيع، وعليه التأكد من أن كل التكاليف المباشرة قد أدرجت في المحاسبة، ومهما كانت الطرق المستعملة في التلاعب بقيم المخزونات فهي تهدف في النهاية إلى التوصل إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي².

1-3- مراقبة المبيعات

إن أكثر التلاعبات المحاسبية التي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات هي كما يلي³:

- بيع بدون فواتير.
 - تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات.
 - نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التحويل و أنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهملات.
 - القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات.
 - عدم التسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الشخصية.
- وعلى المحقق إختيار الإجراء الذي يبدو له أكثر ملائمة لكل نوع من المؤسسات الخاضعة للرقابة بحسب نشاطه.

2- مراقبة حسابات الميزانية و حسابات التسيير

¹- Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 58.

²- Colin Philippe, Op.Cit, P : 41.

³- Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 67.

و يقوم المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية وجدول حسابات النتائج كما يلي:

1-2- مراقبة حسابات الميزانية

قبل مباشرة عمليات التحقيق في حسابات الميزانية، على المحقق أن يتأكد من مطابقة حسابات الميزانية مع ميزان المراجعة بعد الجرد ومع ما سجل في سجل الجرد وأرصدة حسابات الميزانية الموجودة في دفتر الأستاذ، وعموما تتم عن طريق السبر (sondage)، و التأكد من أن النفقات مبررة بواسطة الفواتير أو أي وثيقة أخرى، والمحقق يقوم بها عن طريق فحص أصول وخصوم الميزانية.

1-1-2- فحص أصول الميزانية

1-1-1-2- المصاريف التمهيدية (الإعدادية)

وهي مصاريف تم دفعها سواء عند إنشاء المؤسسة أو عند الحصول على الوسائل الدائمة للإستغلال في المؤسسة و كذلك المصاريف المتعلقة بتطويرها ، وبحسب قواعد المخطط الوطني للمحاسبة، المصاريف التمهيدية يجب أن تطفأ في أجل 5 سنوات ، وعلى المحقق أن يراقب هذه المصاريف و ذلك بفحص فيما إذا لا يتواجد ضمن هذه الحسابات تكاليف غير قابلة للخصم أو عناصر أصول غير قابلة للإهلاك (قيم معنوية)، أو مصاريف النقل، أو تهيئات وتركيبات متعلقة بإستثمارات أخرى.

2-1-1-2- الإستثمارات (المجموعة 2)

بحسب المخطط المحاسبي الوطني، تشكل الإستثمارات من مجمل السلع المنقولة وغير المنقولة المحصلة أو المنشأة من طرف المؤسسة، والتي تستعمل كوسيلة إستغلال دائمة في المؤسسة. و على المحقق أولا مراقبة الوثائق المبررة لإكتساب هذه الإستثمارات ، أو إنشاؤها حتى وإذا كانت العملية هذه قد تمت في فترة قد تقادمت، ثم بعد ذلك يركز على النقاط التالية:

- تركيبة الإستثمارات أي مراقبة من ناحية الوجود المادي للإستثمارات، ومن ناحية أخرى فيما إذا كانت الإستثمارات غير مسجلة، سواء بمبالغ مخفضة مثل حالة البناءات التي أنجزتها المؤسسة بنفسها، أو عن طريق مبالغ مضخمة تسمح بتحقيق هوامش إهلاك كبيرة.
- حركة مختلف حسابات الإستثمارات، خاصة الأغلفة المتداولة.
- مراقبة الوثائق التبريرية للإستثمارات المكتسبة أو إنشاء العقارات، حتى وإذا كانت الإستثمارات قد تم اكتسابها في فترة متقدمة، و كذلك مراقبة تسديد حقوق التسجيل ، وأن الإستثمار قد تم تسجيله في المحاسبة بسعر الإكتساب أو التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة.
- التنازل عن الإستثمارات التي كانت محل إسترجاع للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل المشتريات في أجل أقل من 5 سنوات والتي تعطي الحق في إعادة تسديد الرسم الموافق.
- أما الإستثمارات المكتسبة عن طريق البيع الإيجاري والذي يجب أن لا يتواجد في الميزانية قسط الإهلاك المتعلق به ، أو تم تسجيله في المحاسبة على أساس أنه تكلفة، و المكلف ليس له الحق في ممارسة

- و الإهتلاكات على هذه الإستثمارات، وعلى المحقق أن يستدركه في حدود مدة الفترة غير المتقدمة بالموازاة مع ذلك عليه مراقبة إنتظام عملية الإهتلاك من أجل التأكد من أن :
- الإستثمارات في طور الإنجاز و الأراضي والقيم المعنوية لم يتم إهتلاكها.
 - حساب الإهتلاكات صحيح بإستعمال النسب المخصصة للإستثمار.

2-1-1-3- المخرونات (المجموعة 3)

تتم مراقبة المخرونات بفحص الكميات و القيم المسجلة في سجل الجرد ومقارنته مع الجرد الحقيقي عند عملية التحقيق في عين المكان ، وهذا العمل يتطلب معرفة وفحص مفصل لمدخلات ولمخرجات السلع في المخزن، وعلى المحقق أن يقوم بتحليل معمق لحركة المخرونات بإستعمال المعادلة التالية :

$$\text{مخزون أول مدة} + \text{مدخلات} = \text{مخزون نهائي} + \text{مخرجات}$$

و عليه أن يتأكد من :

- التقييم الصحيح للمواد و للمنتجات في المخزن.
 - صحة بطاقة الجرد والحسابات (الكميات، و سعر الوحدة).
 - صحة ما إذا نقصت قيم المخزون.
- بالإضافة إلى ذلك إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجع لمجمل السلع في حال التنازل أو توقيف النشاط أو الوفاة.

2-1-1-4- الحقوق (المجموعة 4)

وهي مجمل حقوق المؤسسة عن طريق تعاملها مع الغير¹، حيث على المحقق أن يجري مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات (صندوق، بنك، ح ج بريدي)، من أجل ضمان مطابقة الأرصدة من ناحية، والقيام بكشوفات ربط لدى العملاء من أجل مراقبة صحة وشرعية هذه الحقوق من ناحية أخرى ، وبالنسبة للحقوق المعدومة على المحقق أن يتأكد من عدم ملاءة العملاء، بالإضافة إلى ذلك على المحقق أن يتأكد من إنسجام الحساب العام للعملاء مع دفتر الأستاذ ومع ميزان المراجعة الفردي لحسابات العملاء، وعليه أن يركز خاصة على²:

- التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير.
 - التسبيقات والدفعات على الطلبيات.
 - محاسبة الحقوق المذكورة بالعملة الصعبة بقيمتها بالدينار الجزائري.
 - الفحص المادي للفواتير قيد الإستلام.
 - الحركة بين حساب عميل وحساب جاري للشركاء أو المستغل.
- أما بالنسبة لحساب البنك على المحقق أن يتأكد من إنسجامه مع الكشف البنكي للمكلف ومتابعة علاقته بحساب المبيعات و مع المعلومات الموجودة في الملف الجبائي.

¹- Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 74.

²- Ibid, P : 75.

أما بالنسبة لحساب الصندوق عليه أن يتأكد من أن التحصيلات تتعلق بمبيعات مفوترة للعملاء.

2-1-2- فحص خصوم الميزانية

يجب أن تولى مراقبة حسابات الخصوم إهتمام خاص من طرف المحقق، وحسابات الخصوم هي الأموال المملوكة والديون.

2-1-2-1- الأموال المملوكة

هذا الحساب يحتوي على:

2-1-2-1-1- الأموال الإجتماعية (المجموعة 1)

ويمثل القيمة التأسيسية لمساهمات الشركاء ، وعلى المحقق أن يركز على التعديلات التي تمس هذه الحسابات، ومن أجل ذلك عليه أن يطلب المبررات والوثائق الثبوتية التي يراها ضرورية، والتغيرات في الأموال الإجتماعية يمكن أن تكون زيادة أو تخفيض في رأس المال الإجتماعي، ففي حال التنازل عن أسهم أو حصص إجتماعية على المحقق أن يضمن أن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليها الضريبة على الدخل الإجمالي.

2-1-2-1-2- أموال شخصية

لفحص هذا الحساب يجب أن يبحث حول ما إذا كان المكلف قد قام بمسحوبات شخصية أم لا؟ أي يجب أن يقارن بين عمليات حساب الجاري للمستغل مع حسابات الموجودات من أجل تحديد هذه المسحوبات ويجب عليه أيضا مراقبة أصل مساهمات المستغل.

2-1-2-1-3- الإحتياطات

وهي الأرباح غير الموزعة على الشركاء وغير المدرجة في رأس المال الإجتماعي وعلى المحقق أن يقوم بفحص القانون الأساسي للشركة ومحاضر المداولات لمجلس الإدارة ومراقبة التغيرات في هذا الحساب خلال كل سنة.

2-1-2-1-4- نتيجة قيد التخصيص

هذا الحساب يمثل نتائج الدورات السابقة التي لم تخصص بعد، وعلى المحقق أن يقوم بالتأكد من أن هذه الأرباح قد فرضت عليها الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات.

2-1-2-1-5- مؤونات التكاليف والخسائر

على المحقق أن يتأكد من أن المؤونات تستجيب إلى الشروط الشكلية والموضوعية ، وأنها لم تصبح بدون هدف خلال سنة تكوينها، و بالتالي يجب أن يعاد إدراجها إلى نتيجة نفس الدورة.

2-2-1-2- الديون

على المحقق أن يتأكد من الوجود الحقيقي لهذه الديون وصحة المبالغ المسجلة في المحاسبة، و ذلك بالقيام بملاحظة كشوفات الربط و بطاقات المعلومات لدى جميع المتعاملين مع المكلف الخاضع للرقابة، وفي هذا الصدد يقوم بفحص الحسابات التالية :

2-1-2-2-1- القروض

ويحتوي هذا الحساب على قروض بنكية، قروض إستثمار و قروض أخرى بالنسبة للقروض البنكية و قروض الإستثمار لا توجد مشكلة لأنه عموما تمنح من مؤسسات وهيئات مالية، أما القروض الأخرى يجب أن تحلل بشكل معمق، وعلى المحقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى للدورات المتقدمة، ويتأكد من أن هذه القروض ليست وهمية أو لا تخفي مساهمات تمت من قبل المستغل ، وفيما يخص دفعات تسديد القروض يجب أن يتأكد أنها لم تدمج ضمن تكاليف المؤسسة.

2-2-2-1-2- حساب الموردين

على المحقق أن يتأكد من :

- تتناسق حساب المورد الموجود في خصوم الميزانية مع رصيد ميزان المراجعة الخاص بالموردين و مع رصيد حساب الموردين في دفتر الأستاذ.
 - مقارنة المبالغ المسجلة في الجانب المدين لحساب الموردين مع يومية الخزينة أو الصندوق.
 - مقارنة المبالغ المسجلة في الجانب الدائن مع يومية المشتريات.
 - التسجيل المحاسبي للخصومات الممنوحة.
- و من جهة أخرى على المحقق أن يستغل كشوفات الربط و بطاقات المعلومات الموجودة في ملف المؤسسة أو المكلف الخاضع للرقابة.

2-2- مراقبة حسابات التسيير

بعد القيام بمراقبة حسابات الميزانية، على المحقق أن يراقب صحة الكتابات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسيير والنتيجة وهي كالتالي:

- التكاليف.

- الإيرادات.

2-2-1- مراقبة التكاليف (المجموعة 6)

تتحمل المؤسسة خلال نشاطها تكاليف ونفقات بحسب طبيعة وأهمية مستوى النشاط ورقم الأعمال المحقق، وعلى المحقق أن يراقب التكاليف يجب أن تراقب من أجل الكشف عن الأخطاء والنقائص حتى يتم أخذها بعين الإعتبار عند إعادة تأسيس فرض الضريبة.

2-2-1-1- إستهلاكات السلع و المواد الأولية

لمراقبة هذا الحساب على المحقق أن يقارن بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع تلك المذكورة في الفواتير من أجل ضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها، والتي يجب أن تتساوى مع سعر الشراء بالإضافة إلى مصاريف الشراء مع تخفيض الخصومات الممنوحة من الموردين حيث أن مصاريف الشراء لا يجب أن تدرج في حسابات التكاليف بحسب طبيعتها بل في حسابات المخزونات.

2-2-1-2- الخدمات والمصاريف العامة

من الضروري لهذه التكاليف أن ترتبط بموضوع و نشاط المؤسسة، وعلى المحقق مراقبة خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائياً، بالإضافة إلى حدوثها فعلياً، والفواتير التي تحتوي الرسم على القيمة المضافة يجب أن تسجل في المحاسبة خارج الرسم.

2-2-1-3- مصاريف المستخدمين

فحص هذا الحساب يتمثل في مراقبة تطابق مبلغ مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور ومقارنته مع المبالغ المصرح بها في التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي (مرتبات و أجور)، وبالإضافة إلى ذلك على العون المحقق أن يتأكد من أن هذه الأجور متعلقة بمستخدمي المؤسسة وليس متعلقة بمستخدمين وهميين.

2-2-1-4- الضرائب و الرسوم

على المحقق أن يتأكد من أن الضرائب والرسوم قد تم تسديدها ، وأن عقوبات التأخير والزيادات ليست مسجلة في هذا الحساب لأنها غير قابلة للخصم جبائياً.

2-2-1-5- المصاريف المالية

عموما تتضمن المصاريف المالية الفوائد البنكية وفوائد الحسابات الجارية، وتراقب إعتقادا على كشوفات الربط و بطاقات المعلومات التي أرسلتها المؤسسات المالية.

2-2-1-6- الإهتلاكات

على المحقق أن يتأكد من أن الإهتلاكات قد تم طرحها من الربح الخام ، من أجل الأخذ بعين الإعتبار تناقص عناصر الإستثمارات نتيجة ل إستعمال أو التقادم، وهي من حيث المبدأ تقسم على فترة إستعمال هذا العنصر،¹ و تنص المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على:¹

¹- Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 79.

- 1- الإهلاك الخطي يطبق على كل الإستثمارات الخاضعة لتدهور القيمة، هذه الطريقة تعتمد على تحديد قسط إهلاك ثابت خلال فترة الإهلاك.
- 2- الإهلاك المتناقص يعتمد على تطبيق بمعدل إهلاك في السنة الأولى على تكلفة الإستثمار و بداية من الدورة الثانية على القيمة الباقية للإستثمار إلى غاية إنتهاء فترة الإهلاك.
- 3- الإهلاك المتزايد يعتمد على تحديد قسط الإهلاك السنوي متزايد من سنة لأخرى.

2-2-2- مراقبة الإيرادات (المجموعة 7)

هذه المجموعة تحتوي على:

2-2-2-1 مبيعات السلع

بالنسبة لنشاطات الشراء و إعادة البيع يقوم المحقق بالتأكد من تحقق المعادلة التالية²:
الكمية المباعة = المخزون الأولي + المشتريات - المخزون النهائي.

و بالإضافة إلى التأكد من إنتظام المشتريات والمخزونات عند إجراء عملية المراقبة بالنسبة للمؤسسات الصناعية، على المحقق أن يتأكد من:

- إنتظام تسجيل فواتير المبيعات في اليومية العامة واليوميات المساعدة.
- تبرير كل إنقطاع في سلسلة فواتير المبيعات المستعملة من قبل المؤسسة.
- أن التسجيل المحاسبي منتظم وأن التقدير صحيح.

2-2-2-2 الإيرادات المالية

نقصد بالإيرادات المالية نواتج الأسهم والسندات والخصومات المحصل عليها و فوائد سعر الصرف، وعلى المحقق أن يتأكد من التسجيل المحاسبي للإيرادات المالية الخاضعة للضريبة وأن تكون ضمن وعاء الضريبة.

2-2-2-3 الإيرادات الأخرى

و تشكل قسم مهم من رقم الأعمال، عموما على المحقق أن يُأخذ بعين الإعتبار هذه الإيرادات والتي قد تنتج من مبيعات الفضلات والمهملات والأغلفة المتداولة و عمليات أخرى.

2-2-2-4 الإيرادات الإستثنائية

هذا الحساب يتطلب تركيزا خاصا من جانب المحقق من أجل الكشف عن الأرباح التي لم تكن محل تصريح، و يتم كشفها عن طريق مراقبة معمقة للملف الجبائي ، ومن أجل فعالية أكبر

¹- المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007)

²- Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 91.

من الضروري مراقبة الطلبات المستلمة و وصولات التسليم، سجلات أمين المخزن والقيام بكشوفات الربط لدى عملاء المؤسسة.

المبحث السادس : المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية

إن التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية تتمثل في السعي الدائم إلى تحسين إحتزام القانون الجبائي ومكافحة الغش والتهرب الضريبيين، و قد قامت بوضع أحكام وتشريعات جديدة لمراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين، وكذا مراقبة الشركات والأشخاص الذين يمارسون نشاط صناعي وتجاري أو تقديم خدمات ، هذا الشكل من المراقبة يسمى المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية، و قد نص عليها أول مرة قانون المالية لسنة 1992، حيث عرفت المراقبة المعمقة في المادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة سابقا والمحولة إلى المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، و في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون في الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة و الذمة المالية و الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة المقر الجبائي من جهة أخرى".¹ و تهدف المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية (VASFE) بشكل أساسي إلى مراقبة المداخل المصرح بها من قبل المكلف والتي يبدو أنها غير كافية بإعتبار ممتلكاته، وعناصر نمط المعيشة و المؤشرات الخارجية لثروة المكلف.²

المطلب الأول : التحضير ومباشرة المراقبة المعمقة للوضعية الجبائية

لقد ألزم القانون المكلفين بالقيام بالتزامات عديدة التي من بينها ضرورة مسك محاسبة، ومن أجل ضمان فعالية ممارسة المراقبة المعمقة يجب أن يتم إحتزام الإجراء المنصوص عليه في هذا الصدد ، لذلك فللإدارة الجبائية خصوصا المصالح المكلفة بالرقابة (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى الولاية) تقوم بإعداد برنامج سنوي للمراقبة المعمقة و تباشر الأشغال التمهيديّة للمراقبة.

1-1- تحضير المراقبة المعمقة

تتطلب المراقبة المعمقة تعاون ومشاركة المصالح الجبائية على المستوى المركزي وعلى المستوى الجهوي و الولائي و يتم تحضيرها عن طريق برمجة وأعمال مسبقة، تتم كما يلي:

1-1- البرمجة

¹ - المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

² - Lettre de la DGI, Lettre d'information, MF/DGI, N° 16, Avril 2004.

و تتم على مرحلتين :

1-1-1- إختيار الملفات الخاضعة للرقابة

حيث يقوم المحقق بمراقبة التصريحات المكتتبة خلال السنة الجارية بالإضافة إلى السنوات غير المتقادمة، بحسب أهمية المداخل المصرح بها.

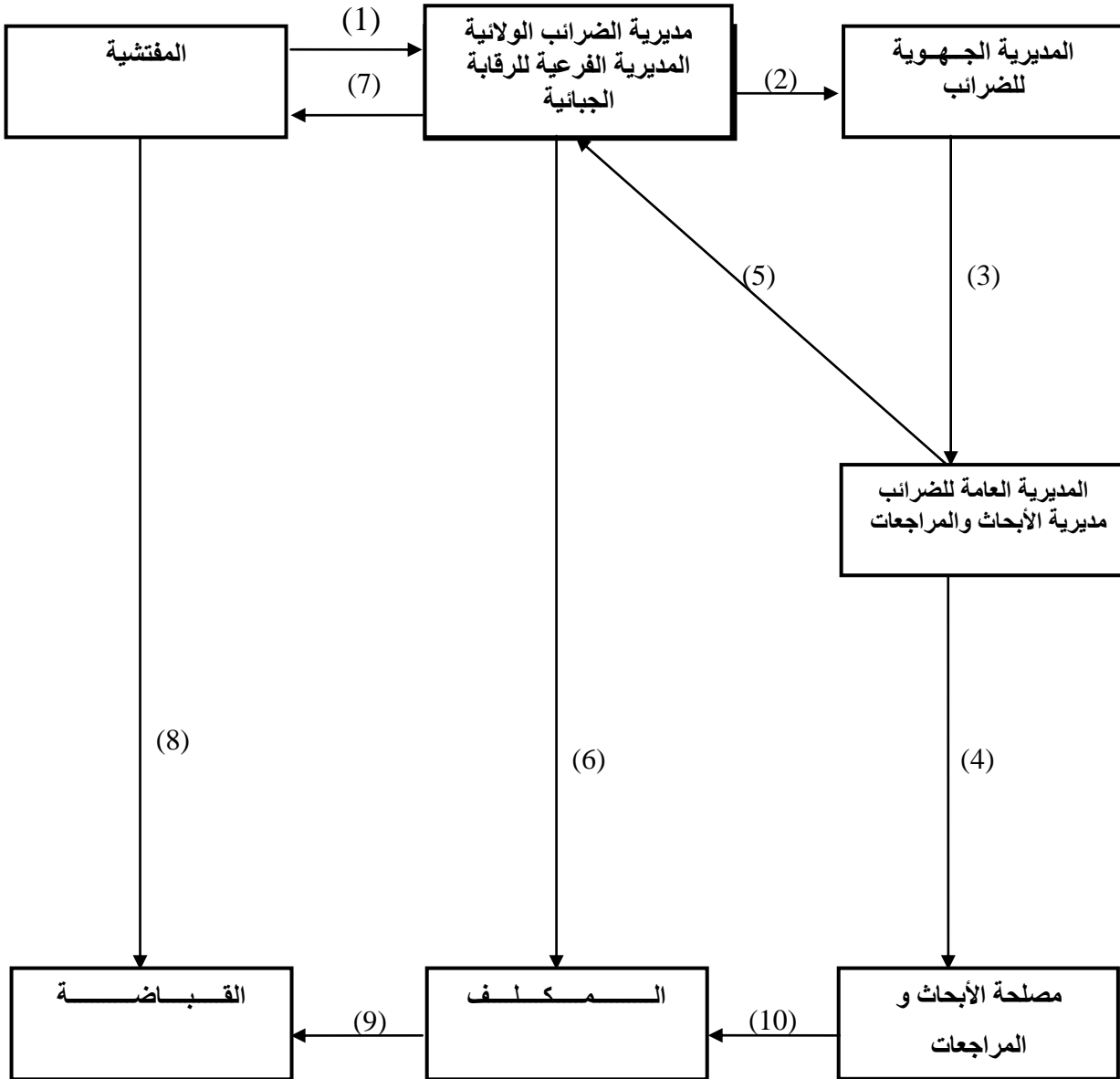
1-1-2- تحضير البرامج

قبل نهاية كل سنة، يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين الذين من المحتمل أن يخضعوا للمراقبة المعمقة بعد دراسة كاملة لكل ملفات المكلفين، و بعد ذلك ترسل القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليميا من أجل دراستها.

و تعد مديرية الضرائب الولائية قائمة نهائية والتي تسند ها إلى رئيس مكتب المراقبة الجبائية من أجل تنفيذها، وترسل نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، و هي بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية من أجل المصادقة عليها.

و يمكن تلخيص إجراءات برمجة المكلفين الذين سيخضعون للرقابة الجبائية في الشكل التالي:

شكل رقم 4 : يلخص إجراءات البرمجة في المديرية العامة للضرائب



Source : Taibi Nabila, Imessaoudéne Hedjila, Le Renforcement de lutte contre la fraude fiscale , Mémoire de fin d'études en vue d'obtention d'un diplôme d'études supérieures en fiscalité (D.E.S.F) , Ecole National des impôts, Promotion 2005, P : 95
D'après des explications avancées par Mr Lassouag kamal ,Sous Directeur des normes et procédures (DRV),Ministère de finances.

- 1- إقتراح ملفات المكلفين للمراقبة في المفتشية ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب.
- 2- إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى المديرية الجهوية للضرائب.
- 3 - إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات من أجل الموافقة.
- 4- تنفيذ برنامج مراقبة عن طريق مصلحة الأبحاث والمراجعات.
- 5 - تنفيذ برنامج المراقبة عن طريق المديرية الولائية - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- 6- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين عن طريق نيابة مديرية الرقابة الجبائية.
- 7- إعداد الجداول (rôle) بعد تقرير المراقبة.
- 8 - إرسال الجداول إلى القبضة للتحويل.
- 9- تسديد الحقوق والعقوبات من طرف المكلفين.
- 10- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين.

1-1-3- إنتقاء الأشخاص الطبيعيين المعنيين

- إن الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون للمراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية ينتقون عن طريق معايير موضوعية مرقمة بصفة محددة عن طريق التعليم رقم 135-2000 و التي تحتوي على مجمل المظاهر المتعلقة بالمراقبة المعمقة بحسب¹:
- الأشخاص الذين لاحظت عليهم المفتشية عدم تجانس بين المداخل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد أسرة المكلف؛
 - الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة المحاسبة تؤدي إلى تعديلات أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة؛
 - عندما تكتشف المفتشية عند مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه؛
 - عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الإجتماعية والمداخل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة؛
 - الأشخاص الذين يمتلكون مداخل غير محددة (تبييض أموال مثلا).

2- الأعمال التمهيدية للمراقبة

عند ما يستلم رئيس مكتب المراقبة الجبائية قائمة الأشخاص الذين سيخضعون للمراقبة، تقسم المهام بين رؤساء الفرق والتي تتكون من محققين إثنين لكل عملية مراقبة.

1-2- سحب و فحص الملف الجبائي الوحيد

يقوم المحقق بسحب للملف الجبائي للمكلف لدى المفتشية المختصة إقليميا من أجل دراسته و إستغلاله في المكتب.

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

- حيث يسمح فحص الملف الجبائي بـ¹ :
- بأخذ فكرة عن الهوية و العنوان الصحيح للمكلف الخاضع للمراقبة الجبائية؛
 - تقييم السلوك العادي للمكلف تجاه التزاماته الجبائية (وجود مجمل التصريحات السنوية للمداخيل، تاريخ إيداع التصريحات، إعدارات إن و جدت، مراسلات، وغيرها)؛
 - معرفة طبيعة المداخيل، والذمة المالية للمكلف، والقروض والسلفيات؛
 - يسمح للمحققين بمعاينة عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها أو التي فرضت ع ليها ضريبة و وضعية الممتلكات وعناصر نمط المعيشة للمكلف.

2-2- فحص الملفات المشتركة

على المحقق أن يجري فحص لكل الملفات التي في حوزة الإدارة الجبائية والمتعلقة بأشخاص عائلته، والمؤسسات التي يسيرها، و يمكن هذا الفحص التكميلي من الكشف عن بعض المصادر أخرى للدخل.

2-3- البحث عن المعلومات لدى الغير

حيث يقوم المحقق بالبحث عن المعلومات ذات الطابع الجبائي لدى كل الأطراف التي من الممكن أن تحوز على هذه المعلومات، وذلك عن طريق إرسال كشوفات ربط و بطاقات معلومات.

المطلب الثاني : مباشرة أعمال المراقبة المعمقة

إن المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية لشخص طبيعي بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي لا يمكن أن يتم البدء فيها بدون أن يبلغ المكلف فعليا عن طريق إرسال أو إستلام مع وصل إستلام لإشعار مراقبة مرفق بميثاق حقوق و إلتزامات المكلف الخاضع للرقابة و منحه أجلا أدنى للتخصير بخمسة عشر(15) يوما، إبتداء من تاريخ الإستلام.²

و يجب أن يحدد إشعار بالمراقبة بدقة الفترة التي ستخضع للمراقبة مع الذكر بشكل واضح - تحت طائلة بطلان الإجراءات - أن المكلف له الحق بالإستعانة خلال الرقابة بمستشار من إختياره.³

1- سير أعمال المراقبة المعمقة

إن المراقبة المعمقة للوضعية الجبائية تتميز بتقنيات خاصة في الرقابة، حيث يجري المحقق بعد فحص الملف الجبائي و مباشرة أعمال المراقبة عملية جمع للمعلومات الجبائية بإستعمال حق الإطلاع من أجل تقدير ممتلكات المكلف الخاضع للرقابة، وإعداد التجانس بين المداخيل المصرح بها وعناصر نمط المعيشة.

¹ - Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 29.

² - المادة 21-3- من قانون الإجراءات الجبائية (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

³ - نفس المادة السابقة.

1-1- البحت عن المعلومة الجبائية

تشكل المعلومة الجبائية دعامة أساسية من أجل تنفيذ المراقبة المعقدة لمجمل الوضعية الجبائية على أكمل وجه، خصوصا إذا كانت هذه المعلومة المتعلقة بالأشخاص الخاضعين للرقابة قد تم جمعها بشكل سليم و إستغلالها بطريقة ذكية.

1-1-1- بطاقة وضعية الممتلكات

و هي إستمارة تحدد فيها الممتلكات المكتسبة (عقارات، منقولات)، والحسابات البنكية المفتوحة وكل معلومة متعلقة بوضعية ممتلكات الشخص، و ترسل إلى المكلف مع إشعار بالمراقبة مع منح هـ أجل رد كاف من أجل التصريح بممتلكاته بشكل دقيق و كامل، و يمكن للمحقق أن يكمل ملاً إستمارة بكل معلومة أو مؤشر يمكن أن يفيد المحقق من أجل تقدير الدخل المصرح به، و يمكن أيضا أن يتمتع كليا أو جزئيا عن ملا هذه البطاقة لأن هذه البطاقة ليس لها طابع إجباري، وفي هذه الحالة على المحقق أن يتحصل ع لى المعلومات المرغوبة باللجوء إلى طلبات التبرير أو التوضيح والتي لها طابع إجباري.

1-1-2- كشوفات الربط و بطاقة المعلومات

إن كشوفات الربط و بطاقة المعلومات تهدف إلى مراقبة وتكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء مهمته، و يجب أن تحرر بشكل واضح حتى تمكن الهيئات والمؤسسات المراسلة من الرد عليها بشكل صحيح.

1-1-3- البحت عن المعلومة الجبائية عن طريق التدخل في عين المكان

يمكن للمحقق أن يتدخل في عين المكان من أجل جمع المعلومات الضرورية، وذلك عندما تكون إجراءات بطاقة المعلومات و كشوفات الربط غير كافية، لأن المعلومة لها أثر كبير في تحديد الوضعية الجبائية للمكلف (فحص الكتابات المحاسبية للمؤسسات التي تتعامل مع المكلف، أو الشركات التي يمتلك فيها حصص أو أسهم وتتبع المعاملات المالية بين هذه المؤسسات والمكلف)، وعملية جمع بعض المعلومات يمكن أن تتطلب تنقل وبحث ونقصد بذلك خصوصا:

- إستغلال المعلومات المتعلقة بالحساب الجاري للشريك، زيادة رأسمال عن طريق مساهمات جديدة.

- إقتطاعات تمت من قبل مستغل مؤسسة فردية.

- مختلف الحركات المالية وأرصدة الحسابات المالية.

- ترخيص البناء المعد من قبل مصالح التعمير والسكن.

و كما أن بعض المعلومات تتطلب اللجوء إلى مصالح البحث على المستوى المركزي أو الجهوي.

1-2- طلبات التبرير و التوضيح

عند تنفيذ المراقبة المعمقة، يمتلك المحققين الحق في طلب معلومات، أو مؤشرات أو التبريرات التي تتعلق بالوضعية الجبائية للمكلف بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي، ورفض الود من قبل المكلف يمكن أن يؤدي إلى اللجوء لإجراء التعزيم التلقائي¹.

1-2-1- طلبات التبرير

لقد حدد القانون مجال هذه الطلبات، حيث لا يمكن أن تصاغ إلا في الحالات التالية:²

- الوضعية المادية و تكاليف أسرة المكلف؛
- التكاليف المقطوعة من الدخل أو التي تمتلك الحق في خصم الضريبة على الدخل؛
- المداخل والممتلكات في الخارج؛
- العناصر التي تهدف إلى تحديد أساس الرسم العقاري؛
- العناصر التي جمعتها المصلحة عن المكلف و المتعلقة بتحقيقه مداخل أكبر من تلك المصرح بها.

1-2-2- طلبات التوضيح

يمكن للمصلحة أن تطلب من المكلف توضيحات على عدم التجانس الملحوظ بين مختلف المعطيات المذكورة في التصريح بالدخل الإجمالي أو بين هذه المعلومات و تلك المذكورة في التصريحات السابقة، أو بين مضمون التصريحات المكتتبه و المعلومات التي في حوزة الإدارة الجبائية.

2- مدة المراقبة المعمقة

لا يمكن أن تمتد المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية - تحت طائلة بطلان الإجراء - لفترة أكثر من سنة ابتداء من تاريخ إستلام إشعار بالمراقبة، وهذا التحديد لفترة المراقبة لا يعتد به تجاه الإدارة الجبائية عندما:³

- يستعمل المكلف ممارسات تدليسية مثبتة قانونا.
- تقديم بمعلومات غير كاملة أو غير صحيحة؛
- يمتنع عن الإجابة عن طلبات التوضيح أو التبرير.

المبحث السابع : تقييم المحاسبة وإفقال إجراءات المراقبة

¹ - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).
² - ميثاق المكلف الخاضع للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ص : 12.
³ - المادة 21-4 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

بعد القيام بكل إجراءات المراقبة المعمقة والفحص الدقيق للمحاسبة ،على المحقق أن يختتم إجراءات المراقبة ويعطي حكما على مصداقية المحاسبة، حيث أنها تنتهي عند الحالات التالية:¹

- تأكيد التصريحات المودعة من قبل المكلف؛
- معاينة و إكتشاف أخطاء وعدم إنتظام المكلف.

في الحالتين، تكون الإدارة الجبائية ملزمة بتبليغ المكلف كتابيا بنتائج عملية المراقبة ، والتبليغ يجب أن يحدد فيه طبيعة الوثائق المحاسبية المقدمة، وتؤهب المحققين لمحاسبة المكلف يجب أن يكون مبررا ومعللا من أجل السماح للمكلف بصياغة ملاحظاته أو القبول بها.

المطلب الأول : التقييم العام لمحاسبة المكلف

بالإعتماد على النصوص التشريعية والتنظيمية (المخطط المحاسبي الوطني، القانون التجاري، القانون الجبائي)، على العون المحقق أن يعطي تق يهي ه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية والذي يمكن أن يكون قبول أو رفض المحاسبة.

1- قبول المحاسبة

تكون المحاسبة مقبولة إذا كانت مطابقة لأحكام المخطط المحاسبي الوطني وتستوفي الشروط الشكلية والشروط الموضوعية وأن النفاثات الملحوظة لا ترفع عنها صفة الإقناع، وفي هذه الحالة يتم تصحيح النتائج عن طريق اللجوء إلى الإجراءات الإعتراضية.

2- رفض المحاسبة

تنص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة إلا في الحالات التالية :

- عندما يكون مسك المحاسبة غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري و شروط وكيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، في هذا الصدد تنص المادة 9 من القانون التجاري على إلزام كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر بمسك اليومية العامة وتسجيل كل عمليات المؤسسة فيه ، و تنص المادة 10 كذلك على مسك سجل الجرد لعناصر أصول المؤسسة في نهاية كل سنة²، و كما تنص أحكام المخطط المحاسبي الوطني على أن تكون المحاسبة مفصلة و تسمح بتسجيل و مراقبة العمليات التي أجرتها المؤسسة وإعداد الوثائق المحاسبية التي نص عليها المقرر المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بطرق وكيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني كما يلي:³
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب إنعدام الوثائق الإثباتية.

¹ - Guide de vérificateur, Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, édition 1994, P : 117.

² - المواد 09 / 11 من القانون التجاري.

³ - المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.
- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 09 الى 11 من القانون التجاري و شروط و كفاءات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.
- في هذه الحالة لا تطبق الإجراءات الإعتراضية و أما الأسس المقترحة فتعتمد بدون أخذ بعين الإعتبار رد المكلف.

المطلب الثاني: إجراء التعديلات و العقوبات المفروضة

1- إجراء التعديلات

إن إجراء التعديلات يعتمد على درجة إحترام المكلف للإلتزامات الجبائية والمحاسبية، وهذه التعديلات يمكن أن تكون إعتراضية أو أحادية الجانب.

1-1- الإجراءات الإعتراضية

و هي تتعلق بالمكلفين الذين يحترمون الإلتزامات الجبائية والمحاسبية، لذلك على الإدارة الجبائية إحترام بعض القواعد و الإلتزامات من أجل القيام بالتعديلات الضرورية ، وفي هذا الإطار فإن نتائج عمليات الرقابة الجبائية يجب أن تبلغ للمكلف، حتى في حال عدم وجود تعديلات ، وقد تجرى محادثة إعتراضية بين الطرفين حول النتائج المبلغة ، والتبليغ يجب أن يوجه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار إستلام أو تسلم للمكلف شخصيا ، بحيث يجب أن يكون مفصلا ومعللا حتى يتمكن المكلف من إرسال قبوله أو تقديم ملاحظاته، وعندما يرفض المحقق هذه الملاحظات يجب عليه أن يبلغه عن طريق مراسلة أيضا معلة ومفصلة أيضا.

وتنص المادة 20-7 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي " في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة محددًا نهائيًا، ولا يمكن الإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد إستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الإعتراض عليه عن طريق الطعن من طرف المكلف بالضريبة.¹

1-2- الإجراءات الأحادية الجانب

تقوم الإدارة الجبائية بصفة تلقائية بالإجراءات الأحادية الجانب عندما لا يلتزم المكلف بالإلتزامات المحاسبية والجبائية، أو يرفض الرقابة الجبائية ، وعليها أن تأخذ في الحسبان هذا الموقف. وهذا الإجراء يحرم المكلف من الحقوق المرتبطة بالإجراءات الإعتراضية، و الإجراءات الأحادية الجانب التي تباشرها الإدارة الجبائية هي كما يلي :

1-2-1- التفرغ التلقائي

¹ - المادة 20-7 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007)

هذا الحق يخول للإدارة الجبائية بتحديد بشكل أحادي الجانب أسس فرض الضريبة بدون اللجوء إلى الإجراءات الإعتراضية وهي تستعمل في حالة:¹

- عدم التصريح أو الإيداع المتأخر.
- رفض طلب التوضيح أو التبرير.
- الإعتراض على حق الاطلاع.

1-2-2- التقييم التلقائي

نصت المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه إذا تعذر القيام بالمراقبة الجبائية بفعل المكلف بالضريبة أو فعل الغير، يتم فوراً تقدير أسس فرض الضريبة.²

1-2-3- التبليغ التلقائي

وهو حق الإدارة بتصحيح بشكل أحادي الجانب تصريحات المكلف بسبب أخطاء كبيرة تبرر الرفض الكلي للمحاسبة.

2- العقوبات المفروضة

عندما يكتشف المحقق ممارسات تدليسية، مخالفات، إغفالات أو أخطاء جبائية، يطبق عقوبات تجاه المكلف الخاضع للرقابة، و يمكن أن تكون عقوبات جبائية أو جزائية بحسب خطورة المخالفة.

1-2-1- العقوبات الجبائية

تختلف العقوبات الجبائية بحسب المخالفة التي إرتكبها المكلف و يمكن تلخيصها فيما يلي :

2-1-1- العقوبات لغياب التصريح

فيما يخص الضرائب المباشرة تطبق زيادة 25 %³ و بالنسبة إلى عدم التصريح بالوجود تطبق غرامة 30.000 دج⁴.

2-1-2- عقوبات التأخير أو عدم التصريح

إن عدم إيداع التصريح السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات يؤدي إلى زيادة 25 % بشكل تلقائي.⁵

و إذا أودع التصريح السنوي خلال الشهرين المواليين من تاريخ إنقضاء الآجال المحددة قانوناً تخفض الزيادة 25 % إلى :

- 10 % إذا كانت فترة التأخر لا تتجاوز الشهر.

- 20 % عند خلاف ذلك⁶.

¹ - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

² - المادة 44 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

³ - المادة 1-192-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

⁴ - المادة 1-194-1 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

⁵ - المادة 1-192-1 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

⁶ - المادة 322 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

و الإيداع المتأخر للتصريح يحمل عبارة " لا شيء " والمكتتبة من قبل المكلفين الذين يستفيدون من إعفاء أو النتائج تكون عجز تؤدي إلى تطبيق غرامة تقدر ب :

- 2.500 دج عندما يكون التأخير أقل من شهر.
- 5.000 دج عندما يكون التأخير أكثر من شهر.
- 10.000 دج عندما يكون التأخير أكثر من شهرين.

2-1-3- الزيادات بسبب نقص التصريح

بناء على نص المادة 193-1- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أدخل بها نسبة :

- 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.
- 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.
- 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص يفوق 200.000 دج¹.

و تنص المادة 193-2- من نفس القانون على أن عند محاولة القيام بأعمال الغش، تطبق زيادة قدرها 100 % على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين (5000.000 دج) أو يعادلها².

2-2- العقوبات الجزائية

يمكن للإدارة الجبائية أن تباشر متابعات جزائية ضد المكلف الذي يقوم بعمليات الغش، وقد نصت على ذلك المادة 28 من قانون المالية 2003 التي ضاعفت العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

" يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة، أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا، بما يأتي :

¹ - المادة 193-1- من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).
² - المادة 193-2- من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

جدول رقم 5 : جدول يلخص العقوبات الجبائية و الجزائية المفروضة على المدلسين

الحبس أو السجن المؤقت (سنة)	الغرامة	مبلغ الحقوق المتملص منها
-	من 50 000 دج إلى 100 000 دج	لا يتجاوز 100 000 دج
الحبس من سنة إلى خمس سنوات	من 50 000 إلى 100 000 دج	أكثر من 100000 دج و لا يتجاوز 300000 دج
الحبس من 2 سنة إلى 10 سنوات	من 1 00 000 إلى 300 000 دج	أكثر من 300000 دج و لا يتجاوز 1000000 دج
السجن المؤقت من 5 إلى 10 سنوات.	من 300000 إلى 1000.000 دج	أكثر من 1000000 دج و لا يتجاوز 3000000 دج
السجن المؤقت من 10 إلى 20 سنة	من 1000 000 إلى 3000.000 دج	أكثر من 3.000 000 دج

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة

ونشير هنا أن شركاء مرتكبي الجرائم والجنح تطبق عليهم نفس العقوبات المذكورة في الجدول بموجب المادة 42-2 من قانون العقوبات التي تنص على مايلي:¹

" يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار إليها في الفقرة السابقة ويعتبرون على الخصوص كشركاء الأشخاص:

- الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج؛
- الذين قبضوا بإسمهم قسائم يملكها الغير.

المطلب الثالث : إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة و تبليغ النتائج

1- إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة

طريقة إعادة تأسيس فرض الضريبة تعتمد بشكل أساسي على طبيعة النشاط الخاضع للرقابة، و درجة إحترام النصوص التشريعية و الإلتزامات الجبائية ، ومدى الإغفالات والنقائص الملحوظة ، لهذا الشيء يجري المحقق إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة ، و طرق إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة الأكثر إستعمالا هي :²

¹- المادة 42-2 من قانون العقوبات.

1-1- إعادة التأسيس بناء على العناصر الكمية (المواد)

يلجأ المحقق لهذه الطريقة لسهولة تطبيقها، و أغلب النشاطات تطبق عليها هذه الطريقة لكن بعض النشاطات لا تطبق عليها كالمهن الحرة، و مقاولي الأشغال العمومية ... الخ، وكما أنه لا تطبق على كبريات المؤسسات و المؤسسات التي تمتلك تشكيلة متنوعة للمنتجات والمواد و متجددة بصفة دائمة. مثلا لإعادة تأسيس حساب المواد لمؤسسة شراء و إعادة بيع لسنة واحدة يمثل كما يلي :

مخزون أول المدة	
(+) المشتريات	
(-) مخزون آخر المدة	
(=) الإستهلاكات المعاد تأسيسها	
(-) الإستهلاكات المصرح بها	
(=) الفرق (خسائر أو الإغفالات)	

إن نسبة الإغفالات تحسب بناء على رقم الأعمال المصرح به من أجل تحديد التعديلات التي ستجرى و تكون كما يلي نسبة الإغفال = (مبلغ الإغفالات) / (الاستهلاكات المصرح بها) × 100. بالنسبة لإعادة تأسيس حساب المواد لمؤسسة إنتاج خلال سنة واحدة فيكون كما يلي:¹

المخزون الأولي للمواد الأولية
(+) مشتريات المادة الأولية
(-) المخزون النهائي للمواد الأولية
(=) الاستهلاكات الخام للمواد الأولية
(-) الضياع (نسبة مئوية)
(=) الإستهلاكات الصافية للمواد الأولية
(-) المخزون الأولي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية
(+) المخزون النهائي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية
(=) الإستهلاكات المؤسسة للمواد الأولية
(-) الإستهلاكات المصرح بها
(=) الفرق أو الإغفال

1-2-1- إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات و الفوترة

1-2-1- بناء على الإيرادات

من أجل تحديد الإيرادات التي قامت بها المؤسسة الخاضعة للرقابة فعليا، يتطلب الأمر فتح حساب مالي والذي يحتوي على مجمل الطرف المدين لحساب الصندوق و كذلك الأرصدة الدائنة للحساب البنكي للمؤسسة أو المستغل (مؤسسة فردية)، بالأخذ بعين الإعتبار تسبيقات العملاء و أرصدة في بداية ونهاية السنة هذا الحساب يكون كما يلي¹:

الصندوق (مجموع الطرف المدين)
(+) الحساب البنكي (الجانب المدين للحساب المحاسبي أو الجانب الدائن للحساب البنكي)
(=) مجموع (تحصيلات الدورة)
(+) تسبيقات العملاء في 01 جانفي
(-) تسبيقات عملاء في 31 ديسمبر
(-) رصيد ح/ عملاء في 01 جانفي
(+) رصيد ح/ عملاء في 31/ ديسمبر
(=) رقم الأعمال المؤسس

حيث إن رقم الأعمال المؤسس يقارن مع رقم الأعمال المصرح به من أجل كشف عن إغفالات أو تخفيضات محتملة.

1-2-2- بناء على الفوترة

تشكل الفوترة في مؤسسات الأشغال العمومية أساس فرض الضريبة خصوصاً الضرائب المباشرة، وإعادة تأسيس الأسس المفوترة لا تسمح فقط بمراجعة أرصدة و تسبيقات العملاء، وكذلك التحصيلات و الفوترة المصرح بها، وإعادة تأسيس رقم الأعمال المفوتر لمؤسسة أشغال عمومية يقدم كما يلي:²

¹- Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 124.

²- Ibid ,p:125.

(+) التحصيلات المصرح بها
(-) رصيد ح/ العملاء في 01/01
(+) تسبيقات العملاء في 01 /01
(+) رصيد ح/ عملاء في 12/31
(-) تسبيقات العملاء في 12/31
(=) رقم الأعمال المفوتر
(-) الفوترة المصرح بها
(=) الفرق

وهذا الفرق يمثل التحصيلات غير المصرح بها الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

1-3- إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على تكاليف الإنتاج

يمكن للمحقق أن يقوم ببناء على بعض التكاليف بإعادة تأسيس الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق، ومن بين هذه التكاليف الأجر المدفوع للعمال، حيث تعتبر وسيلة فعالة لتحديد رقم الأعمال المحقق، و يتم ذلك عن طريق مقارنة الأجر المدفوع برقم الأعمال المصرح به، ومن ناحية أخرى بين إنتاج المؤسسة مع إستهلاكات الطاقة الكهربائية للسنوات الأربع الخاضعة للرقابة حيث من المفروض أن يجد المحقق نفس العلاقة لكل سنة ماعدا في حالة تغيير معدات الإنتاج ، كما أن إستهلاكات المحروقات يمكن أيضا أن يشكل وسيلة لإعادة تأسيس الإيرادات أو رقم الأعمال وهذا الإجراء صالح بالأخص بالنسبة لمؤسسات نقل السلع والمسافرين.

1-4- إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة النسب

هذه الطريقة تتمثل في مقارنة العلاقات التي توجد بين بعض العناصر المكونة لسعر التكلفة بالكمية والقيمة مع المعطيات المستخرجة من المحاسبة، ويكفي لتحديد رقم الأعمال المحقق بضرب كميات المواد الأولية (بالأخذ في الحسبان المخزون الحقيقي) في سعر البيع الوحدوي، وهذه الطريقة ليست مستعملة في تجارة التجزئة، في هذا النوع من التجارة، نستعمل طريقة نسب الإستغلال والتي تتمثل في مقارنة النسب المحددة بواسطة المعطيات المحاسبية مع تلك المستخرجة من الوثائق التبريرية.

1-5- إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة دراسة السعر

إن دراسة السعر تهدف إلى ضمان صحة معامل الهامش الإجمالي المصرح به من قبل المكلف هذا المعامل يحدد بالعلاقة التالية:

$$\text{المعامل} = \frac{\text{سعر البيع المتوسط المرجح للوحدة} = (\text{رقم الأعمال}) / (\text{الكمية المباعة})}{\text{سعر شراء المتوسط المرجح للوحدة} = (\text{مخزون أولي} + \text{مشتريات الفترة}) / \text{بالقيمة}}$$

(مخزون أولي + مشتريات الفترة) بالكمية

هذا المعامل يدل على وجود خلل عندما يكون أكبر من المعدل المصرح به، لكن عندما يكون الفرق كبيرا ومتكررا خلال 4 سنوات الخاضعة للمراقبة، الذي يمكن أن يؤدي هذا إلى رفض المحاسبة من حيث الشكل وتطبيق معامل متوسط أكبر بهدف تأسيس رقم الأعمال.

1-6- إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة مؤشرات أخرى

يمتلك المحقق عدة مؤشرات أخرى والتي من الممكن أن يعتمدها من أجل إعادة تكوين الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق يمكن أن نذكر هنا :

- مشتريات المشروبات الغازية والكحولية من أجل إعادة تأسيس الإيرادات المحققة من قبل أصحاب المطاعم.
- سجل أسماء مرتادي الفنادق.

مع العلم أن كل إجراء يهدف إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال يتضمن بالموازاة رفض المحاسبة من حيث المضمون.

2- تبليغ النتائج

بعد إنتهاء عمليات المراقبة، على الإدارة الجبائية أن تعلم المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة بالتعديلات المجرة عن طريق تبليغ موصى عليه مع وصل إستلام¹، و يجب أن يكون مفصلا بشكل كاف ومعللا، و يذكر فيه أن له الحق في أن يستعين بمستشار من إختياره ، وله أجل 30 يوما من أجل إرسال موافقته وصياغة ملاحظاته ، ونشير هنا أن التبليغ يهدف إلى قطع فتوة التقادم المحددة قانونا²، و بعد التبليغ توجد 3 حالات يمكن أن تواجه المكلف:

- رد المكلف يرسل في الأجال القانونية بإصدار ملاحظات والتي يمكن أن تكون موضوعية ومبررة وبالتالي تقبل، أو غير مؤسسة وبالتالي ترفض ، لذلك على المحقق أن يصوغ تبليغا نهائيا ويجب أن يكون معللا ومفصلا بما فيه الكفاية.

- الرد يرسل متأخرا وعندما تكون حجج المكلف مقبولة من الأفضل أن تصحح الأسس المبلغة من أجل إقامة بشكل ملائم جدول فرض الضريبة إضافي.

- غياب الرد وفي هذه الحال تفهم كقبول ضمني للمكلف بالأسس المبلغة سابقا من قبل المحقق.

بعد ما يبلغ المحقق نتائج المراقبة للمكلف، و سواء أجاب هذا الأخير أم لا على ما ورد في التبليغ في أجل 40 يوم، على المحقق أن يحرر تقرير عمليات التحقيق ويقوم بإصدار الجداول الإضافية (les rôles Supplémentaires)³.

¹- المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

²- المادة 112 من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

³- Guide de vérificateur, Op.Cit, édition 1994, P : 40- 41.

1-2- التبليغ النهائي

إن التبليغ النهائي للتعديلات يكون بعد إنقضاء أجل 40 يوم، والتعديلات المجرة يجب أن تكون مبررة بشكل كافي ومعللة، ولا يوجد تاريخ محدد من أجل التبليغ النهائي، و بحيث يجب أن تكون في أجل معقول.

2-2- تحرير تقرير عمليات التحقيق

يسمح هذا التقرير لمختلف المصالح بممارسة مهامها في أعمال الرقابة، ويحتوي عناصر تنفيذ عمليات التحقيق ، ومن أجل هدف التوحيد يوجد نموذج يستعمل من قبل كل المصالح المعنية بالمراقبة ، وتودع نسخة من تقرير المراقبة في الملف الجبائي للمكلف، بينما ترسل نسخة أخرى إلى المديرية الجهوية للضرائب من أجل التحليل والتلخيص.

3-2- إصدار الجداول الإضافية

هذه الجداول الإضافية تمثل نهاية عمليات الرقابة الجبائية، حيث يتم تحدي الحقوق والعقوبات المستدركة.

خلاصة الفصل

بعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية للمكلف نخلص أن الرقابة الجبائية تشكل وسيلة فعالة من أجل مكافحة التهرب الضريبي والتقليل منه، والإدارة الجبائية تستعملها من أجل معاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات وعدم إحترام الإلتزامات الجبائية من قبل المكلف وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية موافقة بحسب طبيعة المخالفة.

وعلى كل حال، يجب أن نشير أن هذه المعايير الموضوعة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي غير كافية نظرا للعدد المحدود للموارد البشرية المؤهلة والوسائل المادية الموضوعة لأعوان الإدارة الجبائية من أجل القيام بمهام الرقابة لكل ملفات المكلفين في نفس الوقت على أحسن وجه بالإضافة إلى العدد الكبير للمكلفين والتعدد الكبير لملفات المكلفين والذي يعد عملا صعبا على المحققين لذلك فإن الإدارة الجبائية مدعوة للتكيف والتنبؤ و وضع قواعد تسيير متناسقة عصرية ، وإقامة تقاليد عريقة للتحكم الجيد في الإدارة الجبائية والذي يسمح لهذه الأخيرة بتحقيق المردودية المالية وحماية المصلحة العامة ، لذلك عليها أن تضع عددا من الأحكام والتشريعات سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي.

الفصل الرابع : تشخيص
ظاهرة التهرب الضريبي
للمؤسسات الصغيرة
والمتوسطة في ولاية
الوادي

تمهيد :

بعدما تعرضنا إلى الجانب النظري من هذه الدراسة و الذي تضمن عرضا نظريا حول ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ، كما تم توضيح دور الرقابة الجبائية في إكتشاف التهرب الضريبي سنحاول من خلال هذا الفصل أن نشخص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية الوادي والتي شهدت إتساعا كبيرا خاصة في السنوات الأخيرة ، ومن هذا المنطلق إرتأينا أن نقسمه إلى أربعة مباحث :

سنتناول في المبحث الأول ماهية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة .

- أما في المبحث الثاني فسننتظر إلى المجال المنهجي المتبع في الدراسة.

- وفي المبحث الثالث سنخصصه إلى التحليل الوصفي للنتائج المتحصل عليها من إستبيان المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

- أما المبحث الرابع سوف ندرج فيه التحليل الإحصائي لبعض المتغيرات الأساسية .

المبحث الأول : ماهية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة

إن تحديد ماهية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة يعد أمرا صعبا و ذلك راجع إلى إختلاف المعايير من دولة إلى أخرى ، لكن تجدر الإشارة إلى أنه يوجد إتفاق حول الدور الذي تلعبه هذه المؤسسات في الإقتصاد .

و فيما يلي سنحاول أن نوضح المفاهيم المتعلقة بهذا النوع من المؤسسات من خلال المطالب الآتية :

المطلب الأول : تعريف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة

لقد وردت عدة تعاريف للمؤسسات الصغيرة و ذلك من خلال المعايير الكمية و النوعية التي تصنف على أساسها و فيما يلي سنسرد بعض التعاريف المتداولة :

- فحسب الولايات المتحدة و أوروبا و اليابان تعد مؤسسات صغيرة و متوسطة تلك المؤسسات التي تشغل أقل من 500 عامل بالشكل الآتي :

- مؤسسات مصغرة تشغل من 01 إلى 09 عمال .
- مؤسسات مصغرة تشغل من 10 إلى 199 عامل .
- مؤسسات متوسطة تشغل من 200 إلى 499 عامل.

- و هنالك تقسيم آخر ¹ :

- مؤسسات صغيرة تشغل أقل من 10 عمال .
- مؤسسات متوسطة تشغل من 10 إلى 100 عامل .
- مؤسسات كبيرة تشغل أكثر من 100 عامل .

- و يوجد تعريف آخر أو تصنيف آخر للمؤسسات دوما حسب الحجم ، وتحت معيار عدد العمال يبين أنه توجد خمسة فئات و هي :

- المؤسسات الصغيرة جدا (TPE) تشغل من 01 إلى 09 عمال .
- المؤسسات الصغيرة (PE) تشغل من 10 إلى 49 عامل .
- المؤسسات المتوسطة (ME) تشغل من 50 إلى 499 عامل .
- المؤسسات الكبيرة (GE) تشغل من 500 إلى 999 عامل .
- المؤسسات الكبيرة جدا (TGE) تشغل أكثر من 1000 عامل .

¹ - ناصر دادي عدون ، إقتصاد المؤسسة ، المحمدية العامة ، الجزائر ، الطبعة الأولى، 1998 ، ص : 71 .

- أما عن رأي اللجنة الأوروبية و دائما حسب عدد العمال فالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة تنظم أقل من 500 عامل , وكحد أدنى 250 عامل قسمت كما يلي :²
- مؤسسات مصغرة تشغل أقل من 10 عمال .
 - مؤسسات صغيرة تشغل أقل من 50 عامل .
 - مؤسسات متوسطة تشغل ما بين 100 إلى 500 عامل .
- وحسب دراسة قام بها إتحاد شعوب جنوب شرق آسيا أدت إلى وضع تصنيف معترف به وهو كمايلي :

- الصناعات الأسرية والتي تضم 01 إلى 09 عمال .
- الصناعات الصغيرة تضم من 10 إلى 49 عامل .
- الصناعات المتوسطة تضم من 50 إلى 99 عامل.
- الصناعات الكبيرة تضم أكثر من 100 عامل ¹.

إن هذه التعاريف التي ذكرناها كلها مرتكزة على معيار واحد وهو عدد العمال بحيث تتفق أغلبها على أنها تشغل أقل من 500 عامل كحد أقصى ، بالإضافة إلى ذلك وجدت تعاريف أخرى تدمج معيار عدد العمال مع معيار آخر وهو رقم الأعمال وفيما يلي سنذكر البعض منها :

- حسب فرنسا يتم وضع عدد العمال رقم الأعمال كمعيارين لتوضيح المجالات التي يشغلها كل نوع من الأصناف الأربعة و التي وضعت بالجدول الموالي :

الجدول رقم 6 : المناطق التقريبية للعمالة ورقم الأعمال لـ 04 أنواع من المؤسسات .

عدد العمال (العمالة)	10>	←10 200	←200 2000	←2000 20000	أكثر من 20.000
رقم الأعمال	>100 مليون فرنك	100 إلى 1000 مليون فرنك	100 إلى 1000 مليون فرنك	1000 إلى 10000 مليون فرنك	أكثر من 10 ملايين فرنك
م تقليدية					
م صغيرة ومتوسطة PME					
م كبيرة GE					
م كبيرة جدا TGE					

Source :Henri Duhamel, stratégie et Direction de l'Entreprise, centre de
Librairie et d'édition technique , paris,1986,p:57

¹ - جالستن سيسيرهل ، ترجمة صليب بطرس ، منشأة الأعمال الصغيرة ، إتجاهات في الإقتصاد الكلي ، الدار الدولية للنشر والتوزيع بالقاهرة ، الطبعة العربية الثانية ، 1998 ، ص

إن الجدول السابق يوضح لنا أن المؤسسات المصغرة تشغل أقل من 10 أفراد , و الصغيرة و المتوسطة لم يتحدد حدها الأعلى لا من عدد العمال و لا من رقم الأعمال , وهذا يوضح التداخل في المساحات و يعكس عدم إيجاد فصل ثابت لحدود هذه المؤسسات .
 إلا أنه في أبريل 1996 وضع الإتحاد الأوروبي حدودا لهذه المؤسسات و التي إعتدها المشرع الجزائري سنة 2001 ضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، وحسب المادة الرابعة منه فان المؤسسات الصغيرة و المتوسطة مهما كانت طبيعتها القانونية على أنها : "مؤسسة إنتاج السلع و/ أو الخدمات تشغل من 1 إلى 250 شخص و لا يتعدى رقم أعمالها السنوي 2 مليار دينار جزائري أو لا يتعدى مجموع حصيلتها السنوية 500 مليون دج , وتستوفي معايير الإستقلالية المالية .
 ولكي يبقى هذا التعريف مطبق على المؤسسة يجب أن تمتلك على الأقل 25% من رأس مالها .
 وقد ورد تفصيل أكثر بخصوص هذا التعريف في المواد: 7/6/5 من نفس القانون ملخصة في الجدول التالي :

الجدول رقم 7 : المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب عدد العمال ورقم الأعمال والحصيلة السنوية.

المعيار صنف المؤسسة	عدد العمال	رقم الأعمال	مجموع الحصيلة السنوية
مؤسسة مصغرة	1 ← 9	> 20 مليون دج	> 10 مليون دج
مؤسسة صغيرة	10 ← 49	> 200 مليون دج	> 100 مليون دج
مؤسسة متوسطة	50 ← 250	200 مليون ← 2مليار دج	100 مليون دج ← 500 مليون دج

المصدر : المواد 7.6.5 ، من القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المؤرخ في :
 2001/12/12 الجريدة الرسمية , رقم 77, ص : 6 .

وبالتالي فالمشرع الجزائري قد وضع تعريفا واضحا بخصوص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كان ضروريا خاصة بعد الدور الذي أصبحت تلعبه في تجاوز الأزمة الإقتصادية والتجارب ومتطلبات العولمة، ولو نرجع للتعاريف السابقة نجد بأنه فعلا لا يمكن إيجاد تعريف موحد وشامل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لأن المعايير تتغير حسب طبيعة الدولة واقتصادها، فالمعايير الكمية متمثلة في عدد العمال , رقم الأعمال والقيمة المضافة , أما النوعية منها فهي تتعلق بالإستقلالية في الإدارة وتسيير الملكية الفردية أو الجماعية لرأس المال والممارسة المحلية للنشاط , ووجود مؤسسات كبيرة في نفس القطاع .

وتجدر الإشارة إلى أنه يوجد اتفاق بشأن المؤسسات المصغرة و الصغيرة من حيث عدد عمالها الذي ينحصر في المجالين [1 9] و [10 50] على التوالي .

أما عن المؤسسة المتوسطة في الجزائر فهي تشغل عددا أقل من العمال على غرار باقي الدول حيث يصل إلى 250 عامل فقط في حين يصل المجال وفق باقي التعاريف إلى 500 عامل وهو المرجح عالميا .
وخلافا لكل المعايير الكمية و النوعية ، فإن طبيعة القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة له تأثيرا كبيرا في تحديد حجمها ، فمؤسسة صغيرة أو متوسطة تنشط في قطاع إستراتيجي أو ثقيل كالحديد مثلا تختلف عن أخرى في قطاع الخدمات أو النسيج ، إذ أنها تعد كبيرة الحجم ، ولهذا فإن العدد المعتمد في الجزائر ألا وهو 250 عامل يعد متوسطا مرجحا أكثر من 500 عامل إلى حد ما، و هذا راجع إلى أن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في بلادنا لم تقتحم بعد هذا النوع من الصناعات بل أنها مازالت تنشط في الصناعات الخفيفة نوعا ما .

إن معظم الإقتصادات أصبحت معتمدة على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في تحقيق الأهداف الإقتصادية و السياسية ، و كذلك الإجتماعية بدلا من المؤسسات الكبيرة التي كانت الركيزة في السابق و هذا طبعا راجع إلى النجاح الذي حققته هذه المؤسسات في أغلب الدول بسبب خصائصها و مميزاتها على الرغم من كثرة العراقيل التي تعترضها .

المطلب الثاني : خصائص المؤسسات الصغيرة و المتوسطة

هناك العديد من الخصائص التي ميزت المؤسسات الصغيرة و المتوسطة عن المؤسسات الكبيرة و جعلتها أداة و آلية فعالة في تنشيط الإقتصاد و مواكبة تحولات المحيط ، و سمحت لها بإكتساب مزايا تنافسية و هذا تبعا لما أقرته التجارب السابقة للدول المتطورة على غرار الصعوبات و العراقيل التي تواجهها ، وفيما يلي سنذكر أهمها :¹

- القدرة على إنتاج السلعة الخفيفة و المتباينة نوعيا لتغطية رغبات المستهلكين .
- قدرتها على خلق التوازن الإقليمي في توزيع الدخل وذلك عن طريق إنشائها في المناطق الريفية و الحد من النزوح الريفي .
- إعتادها على التقنيات البسيطة يسمح لها بالمرونة و التخفيض من التكاليف و التجاوب مع السوق بسرعة .
- تفوقها على المؤسسات الكبيرة في إنتاج رأس مال و العمالة ، بحيث خلفت المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أكثر من 5.8 مليون منصب عمل في الولايات المتحدة الأمريكية خلال الفترة 1987 - 1992 ، هذا ما يجعلها أداة فعالة في إمتصاص البطالة .

¹ - رجم نصيب ،فاطمة الزهراء شايب ، مداخلة بعنوان العولمة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، الملتقى الدولي الأول حول العولمة وانعكاساتها على البلدان العربية ،سكيكدة، 13-14 ماي 2001 ،ص: 396-397

- تعد مساعدة للمؤسسات الكبيرة من خلال ما توفره لها بما يعرف بالإستهلاكات الوسيطة أو الصناعات الباطنية .
 - اعتماد هذه المؤسسات على المواد المحلية في أغلب الأحيان , الأمر الذي يقلل من إستخدام العملة الصعبة , وإن استلزم الأمر وكان هناك إستيراد فإن الكميات لن تكون ضخمة .
 - إن عمليات التحديد و التوطين التقنية الخاصة بها ليست على نفس المستوى من درجة الحساسية إذا ما قورنت بالمؤسسات الكبيرة , كما أن العملية لن تستغرق وقتا طويلا .
 - تعد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة مجالا سانحا لتشجيع القرض الإبداعية الإدارية، و كذلك الابتكارين .
 - كما أنها :¹
 - قادرة على خدمة أسواق محددة و متخصصة بشكل جيد .
 - تعد هذه المؤسسات منبعا للمهارات التنظيمية و مخبرا للإبداعات و الأفكار الجديدة .
 - تساهم هذه المؤسسات في تفعيل و حركية المجتمع , ذلك أن اهتمامات المؤسسات الكبيرة تتجاوز في أغلب الأحيان الحدود الإقليمية و القومية .
 - كما تسمح بإشراك أكبر شريحة ممكنة من أفراد المجتمع في تفعيل الاقتصاد الوطني.
 - تساهم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التجارة الخارجية رغم الصعوبات التي تواجهها .
 - تمتاز بوضعية مرنة بخصوص إتخاذ القرارات الأمر الذي يسمح لها في العديد من المرات من تحصيل الفرص المتاحة خاصة في الأسواق التي تكون فيها دورة حياة المنتجات قصيرة .
 - بالإضافة إلى ذلك :²
 - تتميز بضآلة حجم التمويل المطلوب ، كون رأس المال الأساسي و العامل بها يكونان ضئيلين إذا ما قورنا بالمشاريع الكبرى .
 - إمتلاكها لنظام معلومات بسيط غير معقد يسمح لها باتخاذ القرارات بشكل مرن .
 - إعتماؤها على كل من الخبرة و التقدير الشخصيين يكسبها إستراتيجيات مرنة و غير رسمية .
- كل هذه الخصائص كان لها الفضل في بروز المؤسسات الصغيرة و المتوسطة كقوة وكعون إقتصادي مهم له وزنه ودوره في تحسين الوضع الإقتصادي للبلاد، وفي خلق ثورة وإصابة الأهداف العامة والخاصة التي لم تتمكن المؤسسات الكبرى من تحقيقها .

المبحث الثاني : المجال المنهجي المتبع

¹ - جالسن سيسترهل , ترجمة صليب بطرس , مرجع سابق , ص : 110 - 111 .

² - حسين رحيم، نظم حاضرات الأعمال كآلية لدعم التجديد التكنولوجي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة فرحات

المطلب الأول : مجالات الدراسة

1- المجال المكاني

هذه الدراسة الميدانية تمت على مستوى ولاية الوادي بعد إختيار عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تم إنتقائها عشوائيا.

2- المجال الزمني

لقد شرعنا في جمع البيانات و المعلومات خلال شهر مارس 2007 وذلك بعد توزيع الإستمارات المتعلقة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،أما فيما يخص الإحصائيات المتعلقة بعدد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة فقد تم التحصل عليها من طرف مديرية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و بالتنسيق مع الصندوق الوطني للتأمينات الإجتماعية و مركز السجل التجاري هذا طبعا بإستثناء المؤسسات الغير مصرح بها .

3- المجال البشري

إن المجال البشري يتمثل في مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، أما بخصوص عدد المؤسسات فإن مديرية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بولاية الوادي لم تحصر العدد الفعلي لكل قطاع خاصة و أنها تعمل مع إدارة الضرائب بالتنسيق من أجل ذلك،و بالنسبة للمعلومات التي توفرت لدينا من طرف الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي كانت متمثلة في الآتي :

قطاع المقاولات : 1091

قطاع التجارة : 145

قطاع الخدمات : 90

الصناعات الكيماائية (الروائح و العطور) : 62

صناعات الأثاث : 66

قطاع النقل : 141

النجارة الحديدية والميكانيك و الإلكترونيك : 56 .

الجدول رقم8: يبين عدد العمال في كل قطاع .

القطاعات	عدد العمال الإجمالي
قطاع المقاولات	4990

415	قطاع التجارة
942	قطاع الخدمات
487	الصناعة الكيماوية
290	صناعة الأثاث
940	قطاع النقل
240	النجارة الحديدية و الميكانيك والإلكترونيك

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات صندوق الضمان الإجتماعي بولاية الوادي .

المطلب الثاني : الإجراءات المنهجية للدراسة

1- المنهج المطبق

نظرا لطبيعة الموضوع فإننا إختارنا المنهج الوصفي التحليلي والذي تمثلت أدواته دراسة ميدانية عن طريق طرح إستبيان، وذلك من أجل وصف و جمع البيانات المتعلقة بفئة الدراسة وتحليلها و إستخراج النتائج .

2- الأدوات المستعملة

لقد إستخدمنا أدوات لجمع البيانات والتي من خلالها حاولنا أن نستخلص بعض النتائج وقد تمثلت هذه الأدوات فيما يلي :

1-2- المقابلة الشخصية

إن المقابلة الشخصية هي محاولة موجهة يقوم بها شخص مع آخر أو مع مجموعة بهدف حصوله على معلومات لإستغلالها في البحث العلمي أو الإستعانة بها في التوجيه و التشخيص و العلاج"¹

وقد تم إستعمال المقابلة مع بعض عناصر العينة المختارة من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، وذلك قصد الإقناع و توضيح الغرض من الدراسة .

2-2- الإستمارة

¹ - عبد الباسط محمد حسن ، أصول البحث الاجتماعي، الطبعة 12 ، مكتبة وهبة ، القاهرة 1998 ، ص : 330 .

إن الإعداد الجيد لإستمارة البحث تنعكس على النتائج المراد تحقيقها ،وفي دراستنا هذه حاولنا أن نضع الأسئلة مبسطة وواضحة لتيسير فهمها ،وكذلك تسهيل عملية التحليل و التفسير الإحصائي فالإستمارة التي تم إعدادها للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة تضمنت 12سؤالا .

2-3- الأساليب الإحصائية

لقد إعتدنا في دراستنا هذه على البرنامج الإحصائي الأمريكي لتحليل البيانات الإحصائية المسمى spss ، وبعد جمع الإستمارات تم إدخال المعطيات للبرنامج وعلى إثرها قمنا بالتحليل الوصفي وإختبرنا الفرضيات بواسطة قانون كاي تربيع¹.

3- نوعية الدراسة

إن هذه الدراسة تهدف إلى محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة بولاية الوادي ، ولهذا فإننا لا نستطيع تعميمها على كل المتعاملين ومن هذا المنطلق أخذنا عينة من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة حسب القطاعات المتواجدة عدد المؤسسات فيها 100 مؤسسة .

أما عن كيفية توزيعها فإننا إعتدنا على العدد المستخرج من مديرية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و بالتنسيق مع الصندوق الوطني للتأمينات و الذي بلغ 1660 مع العلم أنها إحصائية ليست دقيقة وهذا راجع إلى أن مديرية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة مازالت طور تحديد، و ضبط العدد الحقيقي للمؤسسات في ولاية الوادي .

هذه المؤسسات كما سبق و أن ذكرنا موزعة كما يلي :

- قطاع المقاولات : 1091 و الذي يمثل نسبة 65.72% من المجتمع الإحصائي.
 - قطاع التجارة : 145 والذي يمثل نسبة 8.73 % من المجتمع الإحصائي .
 - قطاع الخدمات : 90 و الذي يمثل نسبة 5.42 % من المجتمع الإحصائي.
 - الصناعة الكيماوية:62 و التي تمثل نسبة 3.73 % من المجتمع الإحصائي.
 - صناعة الأثاث : 75 التي تمثل نسبة 4.51% من المجتمع الإحصائي .
 - قطاع النقل : 141 والذي يمثل نسبة 8.49 % من المجتمع الإحصائي .
 - النجارة الحديدية و الميكانيك و الإلكترونيك : 56 والتي تمثل نسبة 3.37 % من المجتمع الإحصائي .
- ولقد إستخدمنا العينة الطبقية و النسبية حسب القطاعات المذكورة¹.

¹ - حليمي عبد القادر ، مدخل إلى الإحصاء ، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 4 ، الجزائر 1994 ، ص : 03.

أما من حيث حجم العينة المرغوب فيه فإننا إختارنا 100 مؤسسة ولتحديد عدد المؤسسات لكل طبقة من العينة إستخدمنا العلاقة التالية:

$$A = N \cdot \frac{1}{N} \cdot B \dots\dots^2$$

حيث أن A هو الحجم المراد إختياره من الطبقة المدروسة من العينة .

و N1 هو حجم الطبقة المدروسة من العينة .

و N هو عدد المؤسسات في ولاية الوادي .

و B هو حجم العينة المرغوب فيها .

وبالتالي يكون عدد المؤسسات لكل طبقة كما يلي :

قطاع المقاولات : 65.75 = 66

قطاع التجارة : 8.75 = 9

قطاع الخدمات : 5.5 = 5

الصناعة الكيماوية : 3.75 = 4

صناعة الأثاث : 4.5 = 4

قطاع النقل : 8.5 = 9

النجارة الحديدية والميكانيك و الإلكترونيك : 3.25 = 3

المبحث الثالث : تحليل نتائج إستمارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة

¹ - جلاطو جيلا لي ، الإحصاء تمارين و مسائل محلولة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2002 ، ص: 10 .

² - عزام صبري ، منصور عوض ، نظرية الإحصاء ، دار الصفاء للنشر ، الطبعة الأولى ، 2002 ، ص : 18 .

من خلال هذا المبحث سنقوم بتحليل نتائج الإستمارة، والتي تم توزيعها على عينة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وذلك بمساعدة المحاسبين المعتمدين وبعض محافظي الحسابات بالإضافة إلى العلاقات الشخصية لأن عملية الإقناع كانت صعبة .

لقد قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين كل واحد منهما يخص جزءا من الإستمارة.

المطلب الأول : تحليل الجزء الأول - التشريع الضريبي -

سنعتمد في تحليلنا على النسب والأعداد التي أعطاها برنامج SPSS بعد إدخال الإجابات وتجدر الإشارة إلى أننا إستعملنا ترميزا خاصا وهو كما يلي :

العدد 1 للإجابة بنعم .

العدد 2 للإجابة بلا .

العدد 9 في حالة عدم الإجابة .

العدد 3 في حالة الإجابة بنعم وبلا في نفس الوقت خاصة فيما يتعلق بالسؤال الخامس.

1- معرفة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة للقوانين والتشريعات الضريبية :

إن معرفة القوانين والتشريعات الضريبية تجعل تصرفات المكلفين حسنة تجاه الإدارة الضريبية ، وهذا ما سنعرضه من خلال الجدول الآتي :

الجدول رقم 9 : يمثل مدى دراية المؤسسات بالقوانين والتشريعات الضريبية .

VAR1

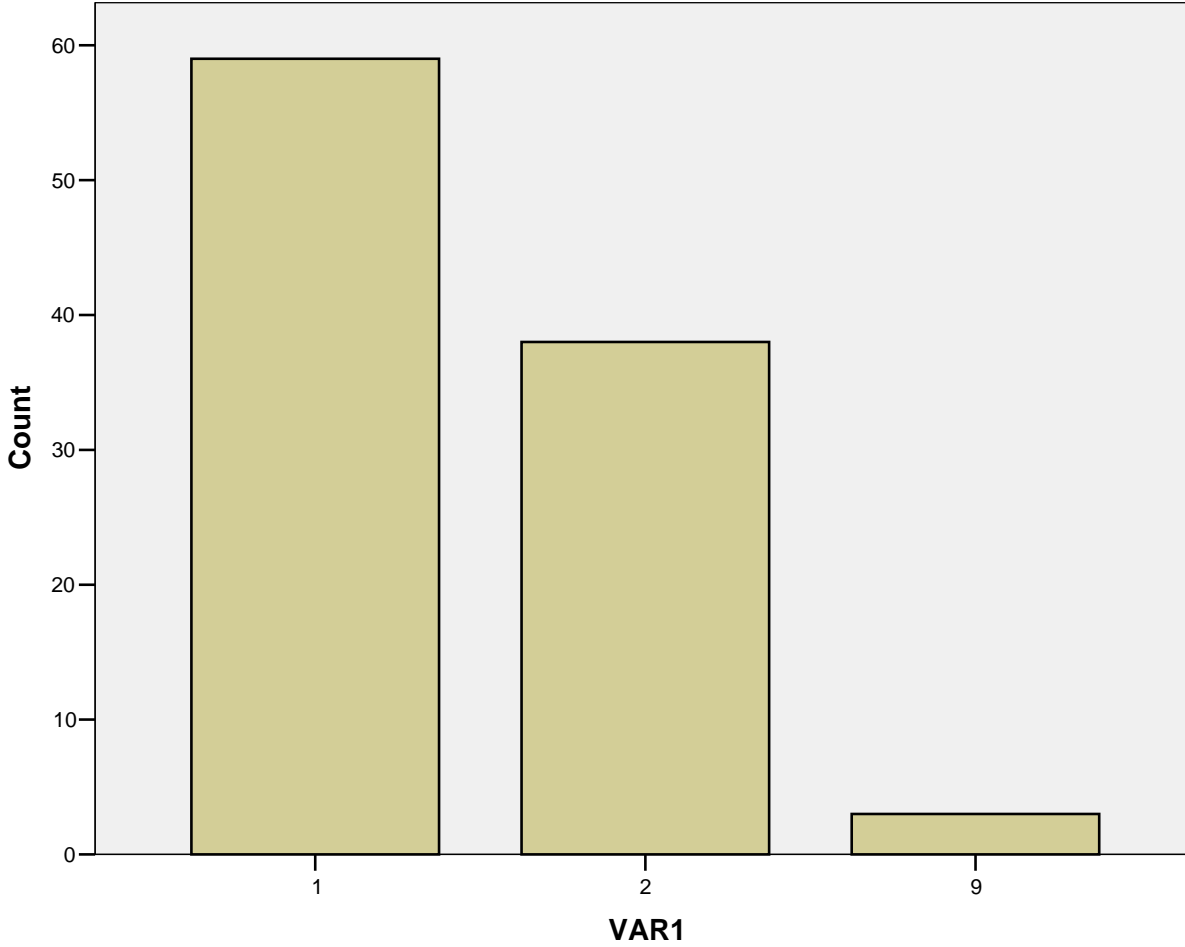
Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
59,0	59,0	59,0	59	1 Valid
97,0	38,0	38,0	38	2
100,0	3,0	3,0	3	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : برنامج SPSS بعد إدخال بيانات الإستمارة.

من خلال الجدول الموضح أعلاه نلاحظ أن عدد المؤسسات الذين أجابوا بنعم يقدر ب 59 أي لديهم معرفة بالقوانين والتشريعات الضريبية المطبقة حاليا ،بينما عدد المؤسسات الذين أجابوا بلا يقدر ب 38 أي ليس لهم

دراية بالقوانين والتشريعات الضريبية الموجودة، في حين نجد 3 مؤسسات إمتنعوا عن الإجابة، ومن هذا المنطلق نستطيع القول بأن أغلبية المؤسسات لديهم إطلاع على القوانين .

الشكل رقم5: يوضح لنا النسب المتعلقة بمعرفة وعدم معرفة القوانين الضريبية.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق .

سنحاول من خلال هذه الفقرة أن نتعرف على رأي المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في النظام الضريبي الجزائري .

الجدول رقم 10 : يوضح مدى وضوح أو غموض النظام الضريبي الجزائري.

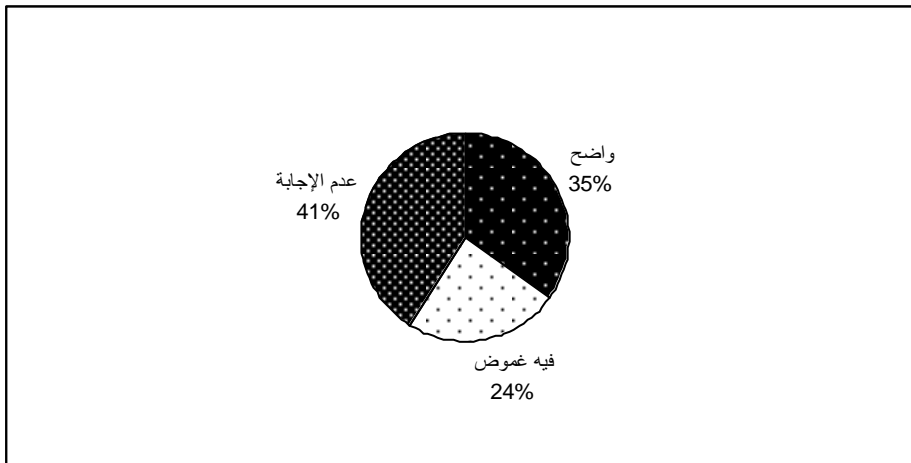
VAR2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
35,0	35,0	35,0	35	1	Valid
59,0	24,0	24,0	24	2	
100,0	41,0	41,0	41	9	
	100,0	100,0	100		Total

المصدر : برنامج SPSS بعد إدخال بيانات الإستمارة.

من خلال الجدول الموضح أعلاه نلاحظ أن عدد المؤسسات الذين أجابوا بأنه يوجد وضوح بلغ 35 من أصل 59 مؤسسة الذين أدلوا بديريتهم للقوانين والتشريعات الضريبية المطبقة حاليا ،بينما عدد المؤسسات الذين قالوا بأنه يوجد غموض قدر ب 24 مؤسسة ،في حين نجد 41 مؤسسة إمتنعوا عن الإجابة من بينهم 38 مؤسسة أجابوا سابقا بأنهم ليست لهم دراية بالقوانين والتشريعات الضريبية ،ومن هذا المنطلق نستطيع القول بأن رأي المؤسسات متقارب نسبيا حول الوضوح والغموض .

الشكل رقم 6: يبين إنطباع المؤسسات حول النظام الضريبي الجزائري .



المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على بيانات الجدول السابق.

إن قبول المؤسسات لحجم الضرائب والرسوم المفروضة عليهم يؤثر على سلوكهم الضريبي وهذا ما سنتعرف عليه من خلال التحليل الآتي :

الجدول رقم 11: يوضح مدى إرتياح المؤسسات لحجم الضرائب .

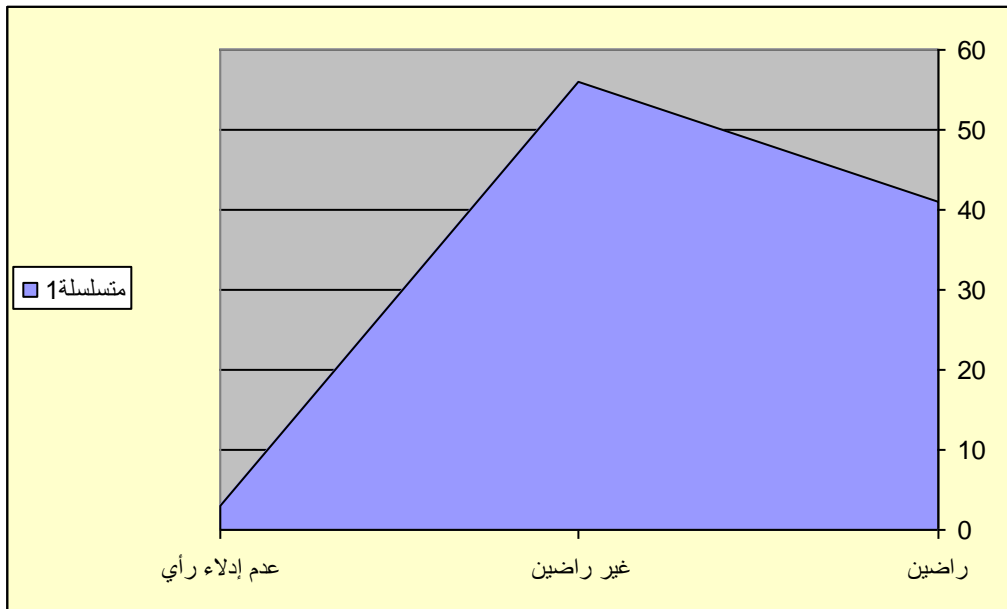
VAR3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
41,0	41,0	41,0	41	1 Valid
97,0	56,0	56,0	56	2
100,0	3,0	3,0	3	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : برنامج SPSS بعد إدخال بيانات الإستمارة.

من خلال الجدول السابق نجد بأن عدد المؤسسات الذين أجابوا بنعم أي الرضا عن حجم الضرائب والرسوم المفروضة على نشاطهم بلغ 41 مؤسسة ، بينما توجد 56 مؤسسة غير راضية عن ذلك وهذا يفسر إستياء أصحاب المؤسسات من العبئ الضريبي الملقى على عاتقهم ، في حين أنه توجد 3 مؤسسات لم تقدم أي رأي بخصوص ذلك.

الشكل رقم 7: يبين رضا المؤسسات عن حجم الضرائب .



المصدر : من إعداد الطالب إعتقادا على بيانات الجدول السابق.

4- مدى إستعمال الطرق التي تمكن من عدم دفع الضرائب المستحقة

قد يستعمل المكلفين طرقا تمكنهم من عدم دفع الضرائب وذلك طبعاً مرتببب بأسباب ،وهذا السلوك يختلف من مكلف لآخر، وفيمايلي سنعرض مدى إستعمال مسيروا المؤسسات الصغيرة والمتوسطة للطرق التي تمكن من عدم الضرائب .

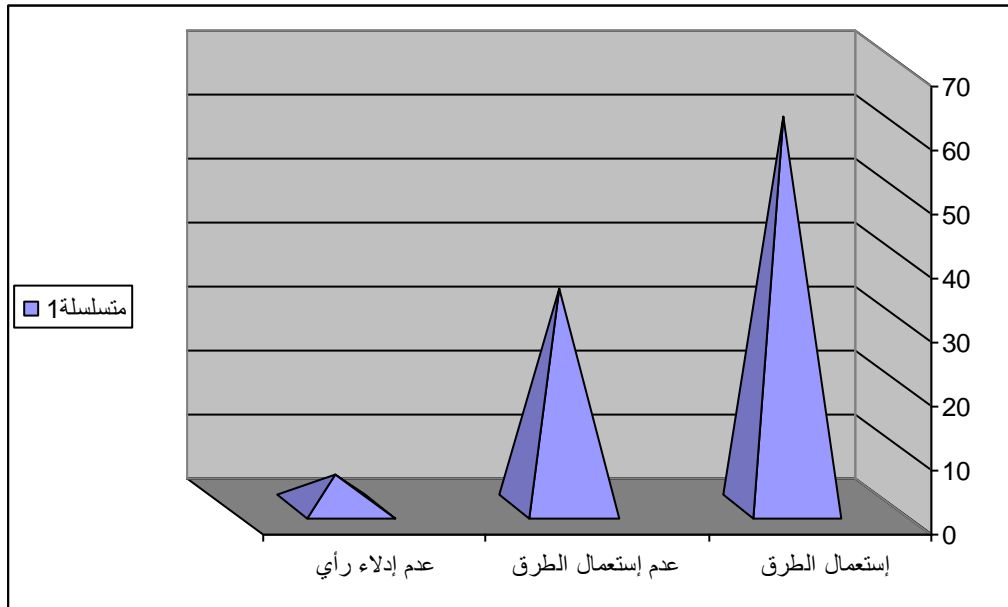
الجدول رقم12 : يوضح مدى إستعمال المؤسسات للطرق التي تمكن من تجنب الدفع للضرائب .

VAR4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
61,0	61,0	61,0	61	1	Valid
95,0	34,0	34,0	34	2	
100,0	5,0	5,0	5	9	
	100,0	100,0	100		Total

المصدر : برنامج SPSS بعد إدخال بيانات الإستمارة.

لو نلاحظ الجدول نستنتج بأن 61 مؤسسة من أصل المائة أجابت بنعم أي إستعمال الطرق التي تؤدي إلى تجنب دفع الضرائب والرسوم المثبتة عليهم وهذا العدد لا يستهان به أي ما يعادل 61 % ،في حين أننا نجد 34 مؤسسة لا تستخدم الطرق المتعلقة بعدم الدفع ،بينما نجد 5 مؤسسات لم تقدم أي إنطباع . الشكل رقم 8: يبين درجة إستعمال المؤسسات للطرق التي تمكن من عدم دفع الضرائب



المصدر : من إعداد الطالب إعتقادا على بيانات الجدول السابق.

إن الطرق التي تستعمل بقصد تفادي دفع الضرائب تختلف من حيث الصيغة القانونية فمنها طرق قانونية وأخرى غير قانونية ، وهذا ما سنوضحه من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 13 : يوضح لنا نوعية الطرق التي تستعملها المؤسسات.

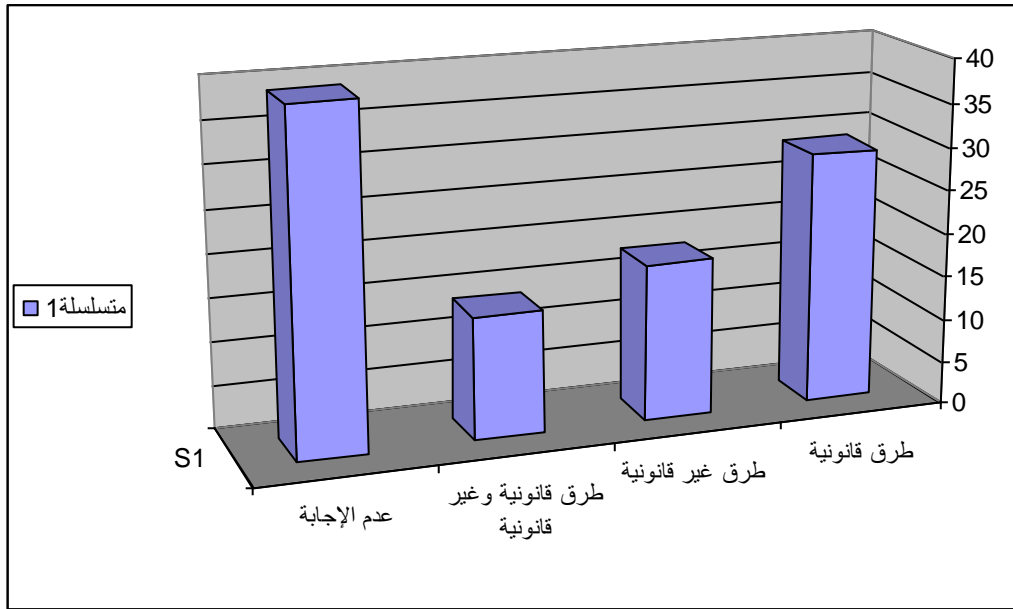
VAR5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
29,0	29,0	29,0	29	1 Valid
47,0	18,0	18,0	18	2
61,0	14,0	14,0	14	3
100,0	39,0	39,0	39	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : برنامج SPSS بعد إدخال بيانات الإستمارة.

إن هذا الجدول يعطينا صورة حول نوعية الطرق المستخدمة من طرف المؤسسات التي صرحت في السؤال السابق بإستعمالها طرق قصد تجنب دفع الضرائب والتي بلغ عددها 61 مؤسسة ، فالملاحظ هنا أن 29 مؤسسة تستعمل طرق قانونية ، بينما 18 مؤسسة تستعمل طرقا غير قانونية ، في حين أن 14 مؤسسة تجمع بين الطريقتين ، أما بقية المؤسسات والمقدر عددهم بـ 39 مؤسسة ، وعموما نستطيع القول بأن الصفة الغالبة هي الطرق القانونية .

الشكل رقم 9 : يبين لنا الطرق المستخدمة في تجنب الضرائب.



المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على بيانات الجدول السابق.

6- طبيعة الطرق القانونية المستعملة

تختلف الطرق القانونية المستعملة من حيث المضمون وهذا ما سنتأكد منه من خلال الجدول الموالي.

الجدول رقم 14: يبين نوعية الطرق القانونية المستعملة في عدم دفع الضريبة .

VAR6a

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
37,0	37,0	37,0	37	1	Valid
38,0	1,0	1,0	1	2	
100,0	62,0	62,0	62	9	
	100,0	100,0	100	Total	

VAR6b

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	

10,0	10,0	10,0	10	1	Valid
13,0	3,0	3,0	3	2	
100,0	87,0	87,0	87	9	
	100,0	100,0	100	Total	

المصدر : برنامج SPSS بعد إدخال بيانات الإستمارة.

حيث أن:

a : الإستفادة من النقص والثغرات الموجودة في النصوص الضريبية .

b: التهرب من الأنشطة التي تفرض فيها الضرائب بكثرة .

إن عدد المؤسسات المصرحة بإستعمال الطرق القانونية بلغ 43 مؤسسة بإعتبار أن 29 تستعمل الطرق القانونية فقط و 14 مؤسسة تجمع بين الطرق القانونية والغير قانونية، لكن بالنظر إلى الجداول الموضحة أعلاه نجد بأن عدد المؤسسات التي تستخدم الصنف a 37 مؤسسة بمعنى الإستفادة من النقص والثغرات الموجودة في النصوص الضريبية ومؤسسة واحدة نفت ذلك ، بينما 62 مؤسسة لم تدلي بأية إجابة ، في حين أننا لو نركز على الصنف b أي التهرب من الأنشطة التي تفرض فيها الضرائب بكثرة نجد 10 مؤسسات تنتهز ذلك و 3 مؤسسات لاتطبق هذا الصنف ، في حين نجد 87 مؤسسة إمتنعت عن الإجابة وهذا راجع ربما لحساسية السؤال .

7- طبيعة الطرق الغير قانونية المستعملة

لاحظنا من خلال التحليل السابق أن الطرق القانونية تختلف من حيث المضمون وبالتالي فالطرق الغير

قانونية المستعملة تختلف أيضا، وهذا ما سنحلله من خلال الجدول الآتي :

الجدول رقم 15 : يمثل نوعية الطرق الغير قانونية المستعملة

VAR7a

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
26,0	26,0	26,0	26	1 Valid
30,0	4,0	4,0	4	2
100,0	70,0	70,0	70	9
	100,0	100,0	100	Total

VAR7b

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
27,0	27,0	27,0	27	1 Valid
100,0	73,0	73,0	73	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : برنامج SPSS بعد إدخال بيانات الإستمارة.

حيث أن:

a : عدم التصريح برقم الأعمال والدخل الحقيقي.

b: إستعمال الفواتير الوهمية.

إن الجداول السابقة والمتعلقة بنوعية الطرق الغير قانونية المستخدمة من قبل المؤسسات توضح لنا بأنه توجد 26 مؤسسة تتجنب دفع الضرائب المستحقة عليهم بعدم التصريح برقم الأعمال والدخل الحقيقي بينما نجد 4 مؤسسات لا تستخدم ذلك ،أما بخصوص إستعمال الفواتير الوهمية فهناك 27 مؤسسة أقرت بذلك بالرغم من الإحراج الذي يتضمنه هذا السؤال ونستطيع أن نقول أنه يوجد تقارب في هذه الأجوبة .

8- رأي المؤسسات حول ما إذا كانت الرقابة الجبائية المفروضة كافية لقمع التهرب الضريبي .

في هذه الفقرة سنقوم بعرض رأي مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حول الرقابة الجبائية ومدى

كفايتها لقمع التهرب الضريبي .

الجدول رقم 16 : يوضح رأي المؤسسات حول الرقابة الجبائية .

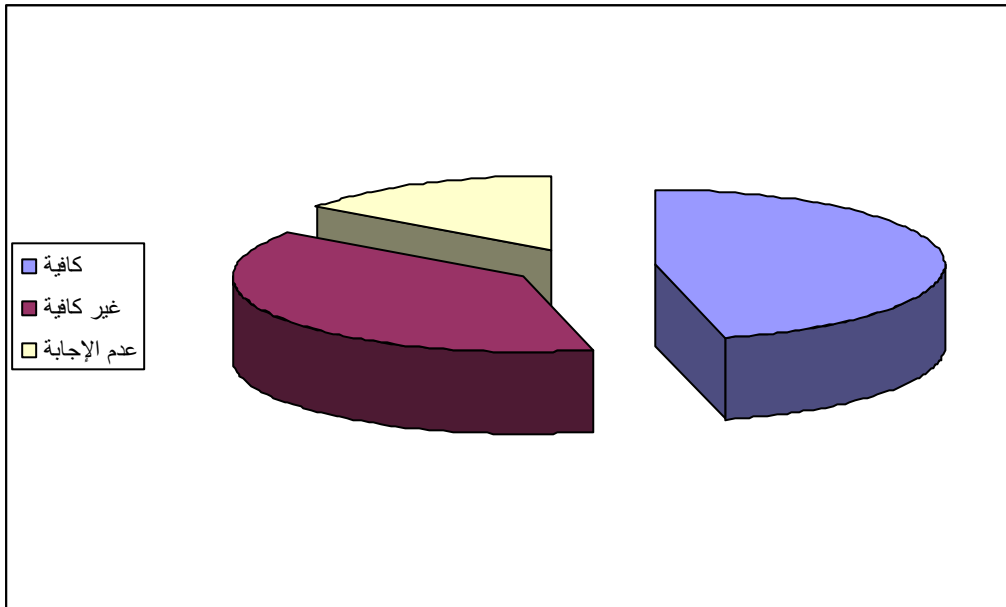
VAR8

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
46,0	46,0	46,0	46	1 Valid
85,0	39,0	39,0	39	2
100,0	15,0	15,0	15	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : برنامج SPSS بعد إدخال بيانات الإستمارة.

من خلال الجدول أعلاه نجد بأن 46 مؤسسة تقول بأن سلطة الرقابة الجبائية المفروضة من طرف الإدارة الضريبية كافية لقمع التهرب ، لكن في المقابل نجد 39 مؤسسة تقر بأنها غير كافية ، في حين أن 15 مؤسسة لم تقدم أي رأي ، ولكن هذه النسب تبقى مجرد رأي خاصة وأن المؤسسات ليست لها دراية بشؤون الإدارة الجبائية وكذلك وسائلها المتاحة.

الشكل رقم 10 : يبين لنا رأي المؤسسات حول الرقابة الجبائية المفروضة.



المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على بيانات الجدول السابق.

المطلب الثاني : تحليل الجزء الثاني - مستوى الوعي الضريبي -

سنحاول من خلال تحليل الأجوبة المتعلقة بالجزء الثاني للإستمارة أن نقيس مستوى الوعي الضريبي للمؤسسات.

1- مدى إقتناع المؤسسات بوجود عدالة ضريبية

إن السؤال التاسع في الإستمارة يبحث عن درجة الإقتناع فيما يخص العدالة الضريبية والتي تعد متغيرا مهما لإستنتاج مستوى الوعي الضريبي ، والجدول الآتي يوضح ذلك.

الجدول رقم 17: يمثل درجة إقتناع المؤسسات بوجود عدالة ضريبية .

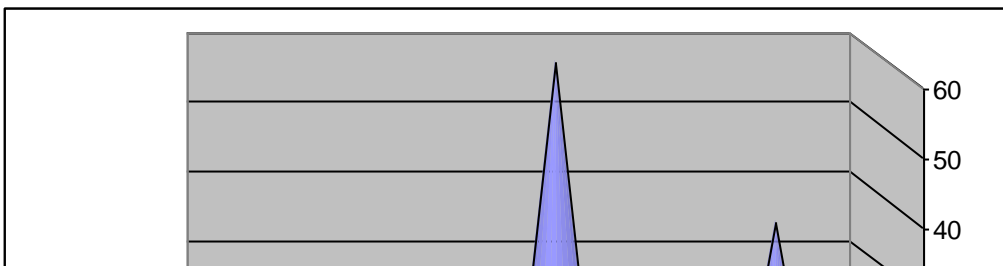
VAR9

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
37,0	37,0	37,0	37	1 Valid
97,0	60,0	60,0	60	2
100,0	3,0	3,0	3	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : برنامج SPSS بعد إدخال بيانات الإستمارة.

إن هذا الجدول يلخص لنا نتائج الإجابات المجمعة حول السؤال التاسع حيث نجد 37 مؤسسة مقتنعة بوجود عدالة ضريبية ، لكن الأمر الجدير بالملاحظة هو 60 مؤسسة ليست لها قناعة تماما بوجود عدالة ضريبية وهذا يفسر درجة إستياء المؤسسات من الإدارة الضريبية ، في نجد 3 مؤسسات لم تدلي أية إجابة .

الشكل رقم 11: يبين لنا مستوى إقتناع المؤسسات بوجود عدالة ضريبية .



المصدر : من إعداد الطالب إعتامدا على بيانات الجدول السابق.

2- طبيعة الشعور المتولد لدى مسيري المؤسسات عند تسديد الضريبة المستحقة

لقد حاولنا من خلال السؤال العاشر أن نتعرف عن طبيعة الشعور المتولد لدى مسيري المؤسسات عند تسديدهم للضرائب والذي قد يكون بصيغة أداء الواجب أو يكون بصيغة الجبر والجدول الآتي يوضح ذلك

الجدول رقم 18: يوضح لنا نوعية الشعور الذي يتولد عند تسديد الضرائب .

VAR10a

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
40,0	40,0	40,0	40	1	Valid
90,0	50,0	50,0	50	2	
100,0	10,0	10,0	10	9	
	100,0	100,0	100	Total	

VAR10b

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
56,0	56,0	56,0	56	1	Valid
78,0	22,0	22,0	22	2	
100,0	22,0	22,0	22	9	

	100,0	100,0	100	Total
--	-------	-------	-----	-------

المصدر : برنامج SPSS بعد إدخال بيانات الإستمارة.

إن عدد المؤسسات المصرحة بنعم فيما يخص الشعور المتولد لديهم عند تسديد مستحقاتهم الضريبية بلغ 40 مؤسسة بمعنى أنهم يعتبرون ذلك أداء لواجبهم ، بينما 50 مؤسسة نفت ذلك ، في حين 10 مؤسسات لم تدلي بأية إجابة وهذا طبعا مجسد في جدول VAR10a، أما فيما يخص جدول VAR10b فإنه يشير إلى 56 مؤسسة شعورهم عند التسديد كان يتصف بصفة الجبر، في حين أن 22 مؤسسة نفت ذلك و 22 مؤسسة أخرى تحفظت أي لم توضح أية إجابة ، وبالنظر إلى هذا التحليل نستخلص بأن أغلبية المؤسسات لها صفة الجبر أي أنهم غير راضين على عملية التسديد، وقد قدمت بعض المؤسسات توضيحات أخرى ينبغي أن نشير إليها وهي كما يلي :

- ندفع الضرائب لتفادي العقوبات و المشاكل .
- نسدد الضرائب من أجل المحافظة على استمرارية النشاط .
- نسدد الضرائب لأننا لم نجد حلول أخرى.
- نسدد الضرائب بالرغم من أننا لسنا مستفيدين منها .
- إن الضرائب و الرسوم المفروضة من طرف النظام الضريبي الجزائري تنقل كاهلنا .

3- درجة إقتناع المؤسسات بأن ما يقدمونه من ضرائب يعود عليهم بالمنفعة الإجتماعية

إن السؤال الحادي عشر يبحث عن درجة إقتناع أصحاب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بأن ما يقدمونه من ضرائب يعود عليهم بالمنفعة الإجتماعية بعد توزيع النفقات العامة وبالتالي سوف نوضح ذلك من خلال الجدول الموالي .

الجدول رقم 19: يعرض لنا مدى إقتناع المؤسسات بأن ما يسددونه من ضرائب يرجع عليهم بالمنفعة الاجتماعية .

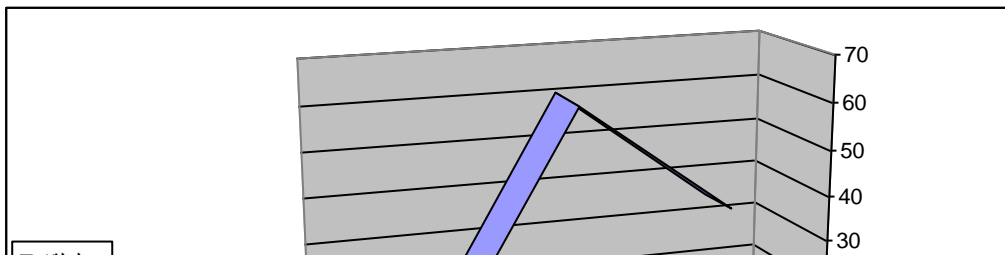
Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
36,0	36,0	36,0	36	1 Valid
97,0	61,0	61,0	61	2
100,0	3,0	3,0	3	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : برنامج SPSS بعد إدخال بيانات الإستمارة.

لو ندقق النظر إلى الجدول الموضح أعلاه نجد 36 مؤسسة لها إقتناع بأن ما يقدمونه من ضرائب يعود عليهم بالمنفعة الإجتماعية ،بينما 61 مؤسسة ليست مقتنعة بذلك وهذا العدد يعكس لنا نقص الثقة بين المؤسسات والإدارة الضريبية لكن 3 مؤسسات إحتفظت برأيها .

- و لقد أضاف مسيري المؤسسات الذين أجابوا بعدم الاقتناع بما يلي :
- لا نرى في الواقع أشياء ملموسة تدل على وجود المنفعة الاجتماعية .
- بالرغم من دفع الضرائب إلا أننا نصطدم بزيادة الأسعار في الحاجيات الأساسية .
- إن المنفعة الاجتماعية نحققها من نشاطنا و أرباحنا و ليست من الضرائب .
- عندما تقع في أزمة مالية لا نجد مساعدة من طرف الدولة .
- المستوى المعيشي للمجتمع زاد تدهوره .
- إن درجة الثقة بيننا و بين الإدارة الجبائية تكاد تكون منعدمة .
- إن المداخل الجبائية لا تستثمر في المشاريع إقتصادية تعود على المجتمع بالمنافع الاجتماعية .
- الوعود كثيرة ولكن لم يتحقق أي شيء في أرض الواقع .

الشكل رقم 12: يبين لنا مستوى إقتناع المؤسسات بالمنفعة الإجتماعية العائدة من تسديد الضرائب



المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على بيانات الجدول السابق.

4- إنطباع المؤسسات عندما تتوفر لديهم وسيلة غير قانونية تمكنهم من عدم دفع الضرائب لقد خصصنا السؤال الثاني عشر لمعرفة تصرفات أصحاب المؤسسات فيما يخص إقبالهم على الوسائل الغير قانونية التي تمكنهم من عدم دفع الضرائب،ولهذا فقد لخصنا الإجابات في الجدول الآتي
الجدول رقم 20: يوضح لنا مدى إستجابة المؤسسات للفرص التي تسمح لهم بالإفلات من دفع الضرائب

VAR12

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
50,0	50,0	50,0	50	1	Valid
98,0	48,0	48,0	48	2	
100,0	2,0	2,0	2	9	
	100,0	100,0	100	Total	

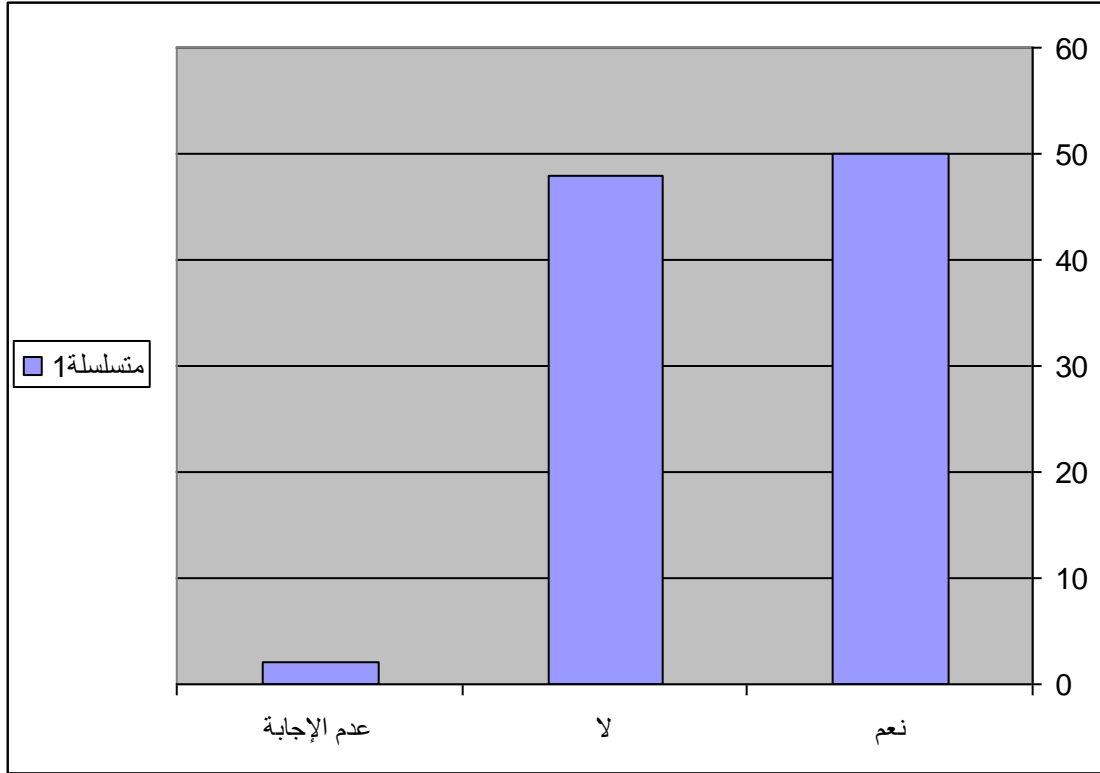
المصدر : برنامج SPSS بعد إدخال بيانات الإستمارة.

يبدو من خلال هذا الجدول أن النسب متقاربة أي 50 مؤسسة صرحت بإستجابتها للفرص الغير قانونية التي تساعدها عن تقادي دفع الضرائب المستحقة،بينما 48 مؤسسة عارضت ذلك ومؤسستين لم تقدم أية إجابة ،ولقد وضح البعض من المؤسسات الموافقة على الفرص المؤدية لتقادي الدفع مايلي:

- إن الأعباء كثيرة و الضرائب تزيدنا عبئا .
- إننا مجبرين على دفعها .
- إن المعدلات المطبقة لا تأخذ بعين الإعتبار وضعيتنا .
- إن الأموال التي ندفعها للضرائب لا نعرف مصيرها .

- نريد من ذلك أن نحسن من مدا خيلنا .
- نعتبر الضرائب عدوة لنا .
- الواقع الاقتصادي يحتم علينا ذلك .
- إن مقدار الضرائب لا يتناسب مع دخلنا .

الشكل رقم 13: يبين لنا مدى إنتهاز المؤسسات للفرص التي تسمح لهم بعدم دفع الضرائب .



المصدر : من إعداد الطالب إعتقادا على بيانات الجدول السابق.

المبحث الرابع : التحليل الإحصائي لبعض متغيرات الإستثمار

سنحاول من خلال هذا المبحث أن نبحث عن العلاقات التي يمكن أن تكون موجودة بين بعض المتغيرات المسجلة على الإستمارة ،وبما أن جميع المتغيرات نوعية فإننا سنستعمل إختبار الإستقلال Test of Independence والمسمى بإختبار كاي تربيع والذي يستند على فرضيتين الأولى H_0 والتي تنص على أن المتغيرين مستقلين،والثانية H_1 تنص على أنهما غير مستقلين وذلك عند مستوى دلالة معين¹.

1- العلاقة بين الدراية بالقوانين وإستعمال الطرق التي تمكن من عدم دفع الضرائب سنختبر العلاقة بين معرفة مسيري أصحاب المؤسسات للقوانين وإستعمال الطرق التي تمكن من عدم دفع الضرائب بواسطة إختبار كاي تربيع ،وبعد تحديد المتغيرين الأول والرابع تحصلنا على جدول التوافق Contingency Table ،وجداول إختبار كاي تربيع .

VAR1 * VAR4 Crosstabulation

	VAR4			
	9	2	1	
Total	9	2	1	
59	2	21	36	1 VAR1
38	1	12	25	2
3	2	1	0	9
100	5	34	61	Total

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 36 مؤسسة لها دراية بالقوانين وتستعمل الطرق قصد تفادي تسديد الضرائب ،بينما 21 مؤسسة لها دراية بالقوانين الضريبية ولكن لا تستعمل طرق تجنبها من دفع الضرائب ،في حين نجد أن 25 مؤسسة من بين 38 مؤسسة أجابت بنعم للمتغير الأول أي عدم معرفة القوانين لكن تستعمل الطرق المتفادية لدفع الضرائب ومن خلال ما سبق نستطيع القول بأن أغلبية المؤسسات التي لها دراية بالقوانين الضريبية تميل نحو إستخدام الطرق المؤدية لعدم دفع الضرائب وللتأكد من ذلك إستخرجنا جدول إختبار كاي تربيع عن طريق البرنامج الإحصائي المشار إليه سابقا .

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
,000	4	25,632(a)	Pearson Chi-Square
,022	4	11,433	Likelihood Ratio
,000	1	20,943	Linear-by-Linear

¹ - محمد صبحي أبو صالح ، الطرق الإحصائية ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى ، سنة 2000 ، ص : 389.

Association
N of Valid Cases
100

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الإحصائية للعلاقة والمقدرة ب 0.000 والتي لم تصل مستوى المعنوية 5%، وعليه نرفض الفرضية الأولى ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على أن المتغيرين غير مستقلين وبالتالي نؤكد العلاقة السابقة بمعنى أن المسيرين الذين لديهم دراية بالقوانين لهم ميول لإستعمال الطرق المؤدية لعدم دفع الضرائب، وهذا ما يتنافى مع الفرضية الأولى للدراسة .

2- العلاقة بين الرضا عن حجم الضرائب وإستعمال الطرق الغير قانونية للإفلات من دفع الضرائب

سنختبر العلاقة بين الرضا عن حجم الضرائب وإستعمال الطرق الغير قانونية للإفلات من دفع الضرائب، ومن خلال عنوان العلاقة نستطيع أن نقول أن عدم الرضا عن حجم الضرائب يؤدي إلى إستعمال الطرق الغير قانونية لتفادي عملية تسديد الضرائب، وبعد تحديد المتغيرين الثالث والثاني عشر تحصلنا على جدول التوافق، و جدول إختبار كاي تربيع .

VAR3 * VAR12 Crosstabulation

Total	VAR12			VAR3
	9	2	1	
41	0	29	12	1
56	0	18	38	2
3	2	1	0	9
100	2	48	50	Total

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 38 مؤسسة غير راضية عن حجم الضرائب المفروضة تستعمل الطرق الغير قانونية لتفادي عملية التسديد، وهذا يمثل أكبر عدد في الجدول، بينما نجد 12 مؤسسة تدلي بأنها راضية عن حجم الضرائب وتستعمل الطرق الغير قانونية وهذا ما يفسر رغبة أصحاب المؤسسات في التهرب مهما كان الحجم المفروض، ومن خلال ما سبق نستطيع القول بأن أغلبية المؤسسات الغير راضية عن حجم الضرائب والرسوم المفروضة تميل نحو إستخدام الطرق الغير قانونية المؤدية لعدم دفع الضرائب، وللتأكد من ذلك إستخرجنا جدول إختبار كاي تربيع عن طريق البرنامج الإحصائي السابق .

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	Df	Value	
,000	4	80,744(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	31,703	Likelihood Ratio

,000	1	42,106	Linear-by-Linear Association
		100	N of Valid Cases

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الإحصائية للعلاقة والمقدرة ب 0.000 والتي لم تصل مستوى المعنوية 5% ،وعليه نرفض الفرضية الأولى ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على أن المتغيرين غير مستقلين وبالتالي نؤكد العلاقة السابقة بمعنى أن أصحاب المؤسسات الغير راضين عن حجم الضرائب والرسوم المفروضة على مؤسساتهم يستعملون الطرق الغير قانونية التي تمكنهم من عدم دفع الضرائب المستحقة على مؤسساتهم ،وهذا ما يتوافق مع الفرضية الثانية للدراسة .

3- العلاقة بين الإقناع بالعدالة الضريبية وإستعمال الطرق الغير قانونية لتجنب الضرائب

سنقوم بإختبارالعلاقة بين الإقناع بوجود عدالة ضريبية وإستعمال الطرق الغير قانونية لتجنب دفع الضرائب ،والجدير بالذكر أن قضية العدالة الضريبية لها الأثرالواضح على تصرفات المكلفين بالضريبة ،وبعد تحديد المتغيرين التاسع والثاني عشر تحصلنا على جدول التوافق ، و جدول إختبار كاي تربيع .

VAR9 * VAR12 Crosstabulation

Total	VAR12			VAR9
	9	2	1	
37	0	26	11	1
60	0	21	39	2
3	2	1	0	9
100	2	48	50	Total

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 60 مؤسسة غيرمقتنعة بوجود عدالة ضريبية ،غيرأن 39 منها صرحت بإستعمالها الطرق الغير قانونية لتجنب دفع الضرائب ،في حين أن 37 مؤسسة مقتنعة بالعدالة الضريبية منها 26 مؤسسة لا تستعمل الطرق المؤدية لعدم الدفع ،ومن هذا المنطلق نستطيع القول بأنه توجد علاقة بين المتغيرين ،ولكن قصد التأكد إختبرنا ذلك بواسطة قانون كاي تربيع وكان الجدول كمايلي

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	Df	Value	
,000	4	77,977(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	28,878	Likelihood Ratio
,000	1	43,066	Linear-by-Linear

Association
N of Valid Cases
100

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الإحصائية للعلاقة والمقدرة ب 0.000 والتي لم تصل مستوى المعنوية 5%، وعليه نرفض الفرضية الأولى ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على أن المتغيرين غير مستقلين وبالتالي نؤكد العلاقة السابقة بمعنى أن أصحاب المؤسسات غير المقتنعين بوجود عدالة ضريبية يسلكون السلوك المتفادي لدفع الضرائب وهو إستعمال الطرق الغير قانونية لذلك، وهذا ما يتوافق مع الفرضية الثالثة للدراسة .

4- العلاقة بين الإقتناع بالمنفعة الإجتماعية وإستغلال الطرق الغير قانونية لتجنب الضرائب

سنقوم بإختبار العلاقة بين الإقتناع بالمنفعة الإجتماعية وإستغلال الطرق الغير قانونية لتجنب الضرائب، وتجدر الإشارة إلى أن متغير الإقتناع بالمنفعة الإجتماعية له أهمية بالغة وذلك تبعاً لما تحمله المنظومة الجبائية من نظريات فالمتعارف عليه هو كل مدخول ينجر عن المنظومة الجبائية يوجه إلى نفقات ذات طابع عمومي تعود آثارها الإجتماعية على المجتمع وبالتالي فعنصر الإقتناع مهم في هذا الإطار وعليه فتصرفات المكلفين أي مسيري المؤسسات قد تكون له علاقة بإستعمال الطرق الغير قانونية لتفادي دفع الضرائب، وبعد تحديد المتغيرين الحادي عشر والثاني عشر تحصلنا على جدول التوافق وجدول إختبار كاي تربيع .

VAR11 * VAR12 Crosstabulation

Total	VAR12			VAR11
	9	2	1	
36	0	30	6	1
61	0	17	44	2
3	2	1	0	9
100	2	48	50	Total

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 44 مؤسسة غير مقتنعة بوجود منفعة إجتماعية من أصل 61 مؤسسة أدلت بإستعمالها الطرق الغير قانونية للتهرب عن دفع الضرائب المستحقة، غير أن 30 مؤسسة لها إقتناع بالمنفعة الإجتماعية من بين 36 مؤسسة لكنها تمارس الطرق الغير قانونية لتفادي الضرائب، ومن هذا المنطلق لا نستطيع أن نثبت العلاقة المحتملة بين المتغيرين ولهذا سنؤكد من ذلك من خلال الإختبار

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	Df	Value	
,000	4	94,790(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	46,976	Likelihood Ratio
,000	1	39,432	Linear-by-Linear Association
		100	N of Valid Cases

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الإحصائية للعلاقة والمقدرة ب 0.000 والتي لم تصل مستوى المعنوية 5% ،وعليه نرفض الفرضية الأولى ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على أن المتغيرين غير مستقلين وبالتالي نؤكد العلاقة السابقة بمعنى أن أصحاب المؤسسات الغيرمقتنعين بوجود منفعة إجتماعية يسلكون السلوك المتفادي لدفع الضرائب وهو إستعمال الطرق الغير قانونية لذلك ،وهذا ما يتوافق مع الفرضية الرابعة للدراسة .

خلاصة الفصل

بعدها قمنا بإعداد الإستبيان وتوزيعه على أفراد العينة والمتمثلين في مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تحصلنا على البيانات التي تم فرزها وإفراغها في البرنامج الإحصائي spss وفق الترميز الذي وضعناه سابقا ،ومن خلال ذلك إستطعنا أن نحلل مختلف بنود الإستمارة ، بالإضافة إلى ذلك حاولنا أن نربط بين بعض المتغيرات التي تنتسب إلى فرضيات الدراسة،والتي تم إختبارها بواسطة قانون كاي تربيع

الذي بدوره يكشف عن العلاقات التي يمكن أن توجد بين المتغيرات وعليه فقد وجدنا أن الفرضية الأولى التي تنص على أن عدم الدراية بالقوانين والتشريعات الضريبية تعتبر مسببا أساسيا لظاهرة التهرب الضريبي غير مؤكدة حيث أننا وجدنا المسيرين الذين لهم دراية بالقوانين يميلون نحو التهرب ،أما بخصوص الفرضية الثانية تم تأكيدها على أساس أن أصحاب المؤسسات الغير راضين عن حجم الضرائب المفروضة عليهم يسلكون سلوك التهرب ،في نفس الوقت وجدنا أن المسيرين الغير مقتنعين بوجود عدالة ضريبية ولا بوجود منافع إجتماعية يستعملون الطرق الغير قانونية لتفادي دفع الضرائب وهذا ما يتوافق مع الفرضية الثالثة والرابعة للدراسة.

الخِصَامَةُ
الْعَامَةُ

الخاتمة العامة

إن مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي ليس بالأمر السهل، وذلك راجع منها إلى تعقد الظاهرة و إرتباطها بالعديد من المجالات وإحتوائها على أشكال وطرق إحتيالية يصعب إحصائها وكشفها هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن تطور الأنشطة الإقتصادية وإتساع دائرة المشاريع خاصة منها في القطاع الخاص، أدى إلى إتساع دائرة التهرب والغش الضريبي الذي إتخذ أشكالا وأبعادا خطيرة، فالمكلف بالضريبة يعمل دائما بكل ما أتيح له من قدرات الضريبة أو التخلص منها نهائيا دون مراعاة الآثار الضارة المستويات المختلفة، بدءا بالجانب المالي إلى مختلف النواحي الأخرى إمكانيات الإدارة الجبائية وعدم تحملها للمسؤوليات كاملة إتجاه الظاهرة عدم وصولها للأهداف المنشودة والمسطرة لها

التشريع الضريبي و حركيتها من حيث الزمن وعدم بلوغ سياسة محكمة.

و رغم أن الدولة الجزائرية عمدت إلى إنتهاج جملة من السبل لمكافحة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي إلا أن هذه العمليات بقيت محدودة و عاجزة عن وقف إستفحال هذه الظاهرة و من أهم هذه السبل نجد الرقابة الجبائية التي تلاقي الكثير من العقبات والصعوبات و التي من أهمها عدم التحكم في تسيير ملفات جميع المكلفين عن طريق الرقابة القبلية و هذه الوسيلة لا يمكن تحقيقها وتجسيدها على أرض الواقع إلا من خلال معالجة السلبات و الصعوبات و النقائص التي تحيط بها سواء من المحيط الداخلي أو الخارجي، بغية تحقيق الأهداف المنشودة من الرقابة وهي التقليل من تفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي والحد من آثارها الوخيمة لذلك يجب مراعاة بعض الإجراءات والتي من شأنها أن تعطي لهذه الوسيلة مصداقية أكبر.

وبعد القيام بدراسة هذا الموضوع يمكن أن نجمل النتائج المتوصل إليها و التوصيات كما يلي :

1- النتائج

من النتائج المتوصل إليها في هذا البحث مايلي :

- درجة معرفة أصحاب المؤسسات للقوانين والتشريعات الضريبية نسبيا ضعيفة وإن وجدت تكون سطحية .
- مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يستخدمون مختلف الطرق سواء كانت قانونية أو غير قانونية قصد تفدي دفع الضرائب .
- إن أغلبية مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة غير راضين عن حجم الضرائب والرسوم المفروضة عليهم وهذا ما أدى بهم إلى طريق التهرب .
- هناك مشكلة أخرى وهي عدم الإقتناع بوجود عدالة ضريبية لدى أغلبية المسيرين ،هذا الإحساس جعلهم يجتهدون في ممارسة أساليب التهرب الضريبي .

- بالإضافة إلى ذلك عدم إقتناع أصحاب المؤسسات بوجود منافع إجتماعية تنجرعن تسديدهم للضرائب والرسوم المستحقة عليهم ،وهذا ما يعكس عدم الثقة بين هؤلاء والإدارة الجبائية .
- إنخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى مسيري المؤسسات.
- عدم كفاية الرقابة الجبائية المفروضة حاليا على المؤسسات وذلك للنقائص التي تتضمنها الإدارة الجبائية.

2- التوصيات والإقتراحات

يمكن أن نجمل التوصيات والإقتراحات في النقاط التالية:

- محاولة نشر الوعي الضريبي لدى أوساط المكلفين بالضريبة.
- ضبط نظام التصريحات الجبائية بشكل فعال عن طريق أتمتة هذه التصريحات لتسهيل التحكم في ملفات المكلفين و إجراء الرقابة القبلية على تصريحات المكلفين.
- تأكيد الحضور الدائم للإدارة الجبائية في الميدان عن طريق التدخلات المستمرة و عمليات الرقابة الجبائية.
- تجسيد العدالة الضريبية في الواقع .
- تخصيص نظام ضريبي خاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة يأخذ بعين الإعتبار وضعيتها وكذلك مساعدتها في تحقيق التنمية الإقتصادية ،أعلى الأقل وضع قوانين مشجعة لها تميزها عن بقية الشرائح الإقتصادية.
- ضرورة تعميم التعامل بالفواتير وذلك بوضع حلول مناسبة للحد من التزوير وإستعمال الفواتير الوهمية.
- ضرورة ضبط نظام الرسم على القيمة المضافة لأن جل عمليات التهرب الضريبي تتركز في التملص من الرسم على القيمة المضافة.
- إعادة النظر في التشريع الجبائي و إلغاء التناقضات والثغرات الموجودة فيه.
- ضرورة تعميم وتوضيح آثار المنافع الإجتماعية التي يفترض أن يلتبسها المكلفين في حياتهم بعد إلتزامهم بتسديد الضرائب والرسوم المترتبة عليهم .

3-آفاق الدراسة

نأمل أن تكون هذه الدراسة بداية لأبحاث و دراسات أخرى أكثر تعمقا خاصة و أن النظام الضريبي الجزائري ككل مازالت فيه عيوب كثيرة، تحتاج إلى التعديل والتكيف مع الواقع الإقتصادي ، لذلك نقترح توسعة هذا الموضوع وذلك عن طريق إجراء دراسات ميدانية أكثر تعمقا لتشمل نظام التصريحات المحاسبية والجبائية في الجزائر في ظل النظام المالي والمحاسبي الجديد، بالإضافة إلى ذلك دراسة العلاقة بين الإدارة و المكلف خصوصا دراسة سلوكه الجبائي وفهم الأساليب و الطرق التي يطورها للتملص من الضريبة،كما يمكن أن نضيف موضوع آخر و هو دور المنازعات الجبائية في دفع المكلفين إلى عدم التملص من الضريبة و تسديدها طواعية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

- 1- البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز و محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة ، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978.
- 2- الشوربجي البشري، جرائم الضرائب والرسوم ، الطبعة الأولى، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1972.
- 3- محمد صبحي أبو صالح، الطرق الإحصائية ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى ، سنة 2000 .
- 4- بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
- 5- جامع أحمد، علم المالية، فن المالية العامة ، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النشر العربية، القاهرة، 1975.
- 6- جالستن سيسيتزل ، ترجمة صليب بطرس ، منشأة الأعمال الصغيرة ، إتجاهات في الإقتصاد الكلي الدار الدولية للنشر والتوزيع بالقاهرة ، الطبعة العربية الثانية ، 1998.
- 7- جلاطو جيلالي ، الإحصاء تمارين و مسائل محلولة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
- 8- حلومي عبد القادر ، مدخل إلى الإحصاء ، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 4 ، الجزائر . 1994.
- 9- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دارهومة، الجزائر، 2005.
- 10- محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2003.
- 11- ناصر دادي عدون، إقتصاد المؤسسة ، المحمدية العامة ، الجزائر ، الطبعة الأولى، 1998.
- 12- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على إقتصاديات الدول النامية ، جامعة الإسكندرية، 1999.
- 13- عواضة حسن، المالية العامة ، النهضة العربية ، بيروت، 1973.
- 14- زينب حسين عوض الله ، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1998.
- 15- عبد الباسط محمد حسن، أصول البحث الاجتماعي، الطبعة 12 ، مكتبة وهبة ، القاهرة 1998.
- 16- عزام صبري، منصور عوض ، نظرية الإحصاء، دار الصفاء للنشر، الطبعة الأولى ، 2002 .
- 17- عاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
- 18- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1992.
- 19- عبد الكريم صادق بركات، المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1986.
- 20- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية ، بيروت.

21- عواضة حسن، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، الموازنة، الضرائب والرسوم، دار الخلود، بيروت، 1995.

22- صالح الرويلي، إقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 1988.

23- صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت، 1987.

24- فرج رضا، شرح قانون العقوبات، الأحكام العامة للجريمة، الطبعة الثانية، الشركة الوطنية للنشر و التوزيع، الجزائر، 1976.

25- فوزي عبد المنعم، المالية العامة، السياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الأسكندرية.

ب- رسائل والأطروحات :

26- بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية، كأداة لمحاربة التهريب والغش الضريبي (مذكرة ماجستير)، جامعة باتنة، 2003-2004.

27- فلاح محمد، الغش الضريبي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، 1996-1997.

28- قدي عبد المجيد، النظام الضريبي في النظم الإقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1991.

29- قارة ملاك، التهريب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2003.

30- عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001.

31- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهريب، دراسة حالة الجزائر (أطروحة دكتوراة)، جامعة الجزائر، 2001-2002.

32- يحيى نصيرة، الغش و التهريب الضريبي، دراسة حالة الجزائر (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، سنة 1998.

33- حروشي جلول، الضغط الضريبي في الجزائر (رسالة ماجستير)، جامعة الجزائر، سنة 2000-2001.

ج- قوانين وأوامر ومراسيم:

34- قانون الإجراءات الجبائية (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007)

35- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

36- قانون الرسوم على رقم الأعمال (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

37- قانون الضرائب غير مباشرة (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

38 - قانون التسجيط .

39- قانون الطابع (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

40- قانون العقوبات.

41- القانون التجاري.

42- القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المؤرخ في : 2001/12/12 الجريدة الرسمية ، رقم 77.

43- الأمر 60-91 المؤرخ في 23-02-1991، جريدة رسمية عدد 09 سنة 1991.

44- المرسوم التنفيذي رقم 93-396 المؤرخ في 28-10-1997، جريدة رسمية عدد 72 لسنة 1997.

45- الأمر رقم 95-06 المؤرخ في 25-01-1995 والمتعلق بالمنافسة، جريدة رسمية عدد 09 سنة 1995.

46- المرسوم التنفيذي المؤرخ في 25-10-1995، جريدة رسمية عدد 64 سنة 1995.

47- المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997، جريدة رسمية عدد 50 سنة 1997.

48- المرسوم التنفيذي 97-396 المتعلق برقم التعيين الإحصائي، جريدة رسمية عدد 72 سنة 1997.

49-القرار المؤرخ في 12-07-1998، جريدة رسمية عدد 79 لسنة 1998.

50 -القرار 090-1998 المؤرخ في 13-01-1998.

51-المرسوم التنفيذي 98-228 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في

15 فيفري 1995، جريدة رسمية عدد 51 سنة 1998.

52-المرسوم التنفيذي رقم 98-230 المؤرخ في 13-07-1998، جريدة رسمية عدد 51 سنة 1998.

53-قانون المالية سنة 2002، جريدة رسمية عدد 79 سنة 2001.

54-المرسوم التنفيذي 02-303 المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.

55-قانون المالية سنة 2003.

56- المرسوم التنفيذي 2005-494 مؤرخ في 26-12-2005، جريدة رسمية عدد 84 سنة 2005.

57- قانون المالية 2007، جريدة رسمية عدد 79 سنة 2001.

58- قانون المالية التكميلي 2007 ،جريدة رسمية 47 سنة 2007.

د - ملتقيات ومجلات:

59- رجم نصيب ،فاطمة الزهراء شايب ، مداخلة بعنوان العولمة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

الملتقى الدولي الأول حول العولمة وانعكاساتها على البلدان العربية ،سكيكدة، 13-14 ماي 2001 .

60- حسين رحيم، نظم حاضنات الأعمال كآلية لدعم التجديد التكنولوجي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة

في الجزائر ، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف 2003 ، العدد 02 .

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية:

A- Livres

61- Casimir Jean Pierre, **Les Signes extérieure de Revenu**, LGDJ, Paris, 1979.

62- Cartou Louis, **Droit Fiscal international et européen**, 2 édition, Précis Dalloz, Paris, 1991.

63- Colin Philippe, **La vérification fiscale**, édition economica, Paris, 2000.

- 64- Delahaye Thomas, **le choix de la voie moins imposée**, édition Bruylant, Bruxelles, 1977.
- 65- Gaudemet Paul Marie, **Précis de finances Publiques**, édition Montchrestien, Tome2, Paris, 1970.
- 66 - Gilbert Tixier, et Guy Gest, **Droit Fiscale international**, collection Droit fondamental, 2 éme édition, Paris, 1990.
- 67- Henri Duhamel, stratégie et Direction de l'Entreprise, centre de Librairie et d'édition technique , paris, 1986.
- 68- jean Lachman , **Financer L'innovation des PME** , paris , 1996.
- 69-Kandil Athmane, **Théorie Fiscale et Développement, Expérience algérienne**, SNED, Alger, 1970.
- 70-Lopez Christian, Nicole Stolowy, **La Facturation de Complaisance dans les entreprises**, L'harmattan, Paris, 2001.
- 71-Laurent Alain, Reichman Claude, **Théories contre l'impôt**, Les Belles Lettres, Paris, 2000.
- 72-Margairaz André, **La fraude fiscale et ses succédanés, Comment on échappent à l'impôts**, édition Blonay, Suisse, 1988.
- 73- Martinez Jean Claude, **La fraude fiscale**, PUF, Paris, 1984.
- 74-Tranthiet Jean Paul, Gilles célimène, Serge Levet, Pascal Morin, Jean Paul Ouaksel, **Quand le Fisc vous contrôle !**, les éditions d'organisations, Paris, 1995.
- 75- Torell Rolland, **le contrôle fiscale**, Maxima édition, Paris, 1995.

B- Thèses / Mémoires

- 76-Chettouhi Amel, **L'information fiscale comme moyen de lutte contre la fraude fiscale**, (Mémoire D.E.S.F), IEDF, Alger, 1999.
- 77-Belharbi Rabia, **les Procédées de détection de la fraude fiscale**, (Mémoire D.E.S.F), IEDF, Koléa, Alger, 1994.
- 78-Guettouche Nacir, **La fraude Fiscales en Algérie, Causes et conséquences**, (Mémoire de magister), ESC, Alger, 1998-1999.
- 79-Taibi Nabila, Imessaoudéne Hedjila, **Le Renforcement de lutte contre la fraude fiscale**, (Mémoire D.E.S.F), Ecole National des impôts, Koléa, Promotion 2005.

C- Guides/ Bulletins / Circulaires /instructions

- 80-Guide du vérificateur de comptabilité, Ministère de finances, Direction Générale des impôts, Direction des Recherches et vérifications, édition Alger Print, 2001.
- 81-Guide du vérificateur, Ministère de finances, Direction Générale des impôts, édition 1994.

- 82-Guide Pratique de Déclaration Fiscales, Ministère de finances, Direction Générale des impôts, édition 1997.
- 83-Charte de contribuable vérifiée, DGI, édition 2000.
- 84- Bulletin des Services fiscaux, N° 20, MF/DGI, Juin 2000.
- 85- Bulletin des Services fiscaux, N° 08, MF/DGI, Septembre 1994.
- 86- Bulletin des Services fiscaux, N° 19, MF/DGI, Mars, 2000.
- 87-Bulletin des services fiscaux, N° 20, MF/DGI, 06/2000.
- 88-Bulletin des Services fiscaux, Revue n°8, édité par la DGI, Alger, 1994.
- 89-Lettre de la D.G.I, Lettre d'information N°10, MF/DGI, 2002.
- 90-Lettre de la D.G.I, Lettre d'information N°12, MF, DGI, 2003.
- 91-Lettre de la D.G.I, Lettre d'information, Numéro spécial, MF, DGI, 2003.
- 92-Lettre de la D.G.I, Lettre d'information, éditée par DLF/ DGI/ MF, Lancement des Centres des impôts, 2003.
- 93-Lettre de la DGI, Lettre d'information, MF/DGI, N° 16, Avril 2004.
- 94-Circulaire N° 930, MF/DGI/DOF, du 06-04-1994.
- 95- Circulaire N° 78, MF/DGI, du 26-03-1994, Inspection des impôts, Organisation interne et Règles de fonctionnement.
- 96- Circulaire N° 79 MF/DGI du 26 Mars 1994, inspection polyvalente des impôts.
- 97- Circulaire N° 135, MF/DGI, du 15-02-2000.
- 98Bouderbala Abdou, **La Fraude Fiscale**, Revue mutation n° 7, éditée par la Chambre nationale de Commerce,Alger,1994.
- 99- Instruction N° 127, MF/DGI/DOF, du 26-07-1997.
- 100- Instruction N° 38, MF/DGI/DOF, 1997.
- 101- Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, MF/DGI/DCX,07/2005.
- 102- Instruction Générale N° 02, MF/DGI/DOF, du 08-10-2001.
- 103- L'information fiscale, Document de présentation, fait par la DOI/DGI.

D-Sites internet

- 104- www.impots-dz.org
- 105- www.dge.gov.dz
- 106- www.joradp.dz
- www.oecd.org107-
- 108-http://bbekhti.online.fr/trv_pdf/Guide_de_methodologie.pdf

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

II	الإهداء
III	شكر و تقدير
IV	ملخص بالعربية
V	ملخص باللغة الإنجليزية
VI	قائمة الجداول
IVI	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
أ	المقدمة

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات — 01

02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار النظري للضريبة
03	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وأنواعها
03	1- مفهوم الضريبة
04	2- أنواع الضرائب
07	المطلب الثاني: مبادئ الضريبة
07	1- قاعدة العدالة
07	2- قاعدة اليقين
08	3- قاعدة الملائمة في الدفع
08	4- قاعدة الإقتصاد في النفقات
08	المطلب الثالث: أهداف الضريبة
09	1- الأهداف المالية
09	2- الأهداف الإقتصادية
09	3- الأهداف الإجتماعية
10	المبحث الثاني: واقع الإصلاح الضريبي في الجزائر
10	المطلب الأول: إصلاحات الضرائب المباشرة
10	1- الضريبة على الدخل الإجمالي
13	2- الضريبة على أرباح الشركات

15	3- الدفع الجزافي
15	4- الرسم على النشاط المهني
16	المطلب الثاني: إصلاحات الضرائب غير المباشرة
17	1- مفهوم الرسم على القيمة المضافة
17	2- مميزاته
18	3- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة
21	4- الحدث المنشئ للضريبة
22	5- معدل الرسم على القيمة المضافة
25	6- الإعفاءات
27	المطلب الثالث: جباية مجتمعات الشركات
27	1- شروط الخضوع
27	2- الإستثناءات
28	3- الإجراءات المشجعة لتكوين مجتمعات الشركات
28	المبحث الثالث: تنظيم هيكل إدارة الضرائب
28	المطلب الأول: التطور التنظيمي للإدارة الضريبية الجزائرية
29	1- تنظيم الإدارة بعد الإستقلال
29	2- تنظيم الإدارة الجبائية من 1962 إلى 1971
30	3- تنظيم الإدارة الجبائية من 1971 إلى 1982
31	4- تنظيم الإدارة الجبائية من 1982 إلى 1985
32	5- تنظيم الإدارة الجبائية من 1985 إلى 1990
32	المطلب الثاني: وصف التنظيم الهيكلي للإدارة العامة للضرائب
32	1- على المستوى المركزي
37	2- على مستوى المصالح الخارجية
40	الفصل الثاني: الإطار النظري لظاهرة الغش والتهرب الضريبي
41	تمهيد
42	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الغش والتهرب الضريبي
42	المطلب الأول: الغش الضريبي
42	1- تعريفات الغش الضريبي
43	2- تصنيفات الغش الضريبي
43	1-2- الغش البسيط و الغش المعقد

43	_____	2-1-1- الغش البسيط
43	_____	2-1-2- الغش المعقد
44	_____	2-2- الغش الوطني و الغش الدولي
44	_____	2-2-1- الغش الوطني (المحلي)
44	_____	2-2-2- الغش الدولي
44	_____	المطلب الثاني : التهرب الضريبي
44	_____	1- تعريفات التهرب الضريبي
45	_____	2- تصنيفات التهرب الضريبي
46	_____	2-1- التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي
46	_____	2-2- التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي
46	_____	3- أشكال التهرب الضريبي
46	_____	3-1- الإمتناع
47	_____	3-2- الإحلال
47	_____	3-3- الإستفادة من ثغرات القانون
48	_____	المطلب الثالث : التفرقة بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي
49	_____	المبحث الثاني : الدراسة القانونية لظاهرة الغش الضريبي
49	_____	المطلب الأول : عناصر الغش الضريبي
49	_____	1- العنصر الشرعي
50	_____	2- العنصر المادي
50	_____	2-1- إستعمال الطرق الإحتيالية
51	_____	2-2- التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة
52	_____	3- العنصر المعنوي
53	_____	المطلب الثاني : صور جريمة الغش الضريبي
53	_____	1 - المحاولة
53	_____	2- الإشتراك
55	_____	3- العود
55	_____	المطلب الثالث : الجزاءات على جريمة الغش الضريبي
55	_____	1- الأشخاص الخاضعون للجزاء
55	_____	1-1- المكلف بالضريبة
55	_____	1-2- الشريك
56	_____	1-3- الشخص المعنوي

57	2- العقوبات
57	2-1- العقوبات الجبائية
57	2-1-1- الزيادات
58	2-1-2- الغرامات الجبائية
58	2-1-2-1- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة
58	2-1-2-2- بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة
59	2-1-2-3- بالنسبة لقانون التسجيل
59	2-1-2-4- بالنسبة لقانون الطابع
59	2-1-2-5- بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال
59	2-2- العقوبات الجزائية
60	2-2-1- العقوبات الأصلية
60	2-2-2- العقوبات التكميلية
61	المبحث الثالث : طرق وأساليب الغش الضريبي
61	المطلب الأول : التلاعب المحاسبي
62	1- تضخيم الأعباء و التكاليف المحاسبية و الجبائية
62	1-1- العمال الوهميين و الوظائف الوهمية
62	1-2- التكاليف العامة غير المبررة
63	1-3- تقنية الإهلاك
64	2- تخفيض الإيرادات
65	المطلب الثاني : التلاعب المادي و القانوني
65	1- التلاعب المادي
65	1-1- الإخفاء المادي الجزئي
66	1-2- الإخفاء المادي الكلي
66	2- التلاعب القانوني
66	2-1- تكييف و تصنيف الحالات القانونية
67	2-2- العمليات الوهمية
70	المطلب الثالث : طرق أخرى للغش الضريبي
70	1- قبل فرض الضريبة
70	2- بعد فرض الضريبة
70	المبحث الرابع : أسباب ظاهرة الغش الضريبي

71	المطلب الأول : الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية والمحاسبية
71	1- الأسباب السياسية
71	2- تعقد وعدم إستقرار التشريعات الجبائية
71	3- الخلل في نظام التصريحات الجبائية
72	4- عدم فاعلية الرقابة على التصريحات الجبائية
72	5- ظاهرة الرشوة والفساد الإداري
72	6- طريقة فرض الضريبة
72	7- ضعف آلية البحث عن المادة الضريبية لدى الإدارة الجبائية
73	8- ضعف التوعية الجبائية
73	9- عدالة النظام الجبائي
73	المطلب الثاني : الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية
74	1- ضعف الإمكانيات البشرية والمادية
74	1-1- محدودية الإمكانيات البشرية
74	1-1-1- الجانب الكمي (العددي)
74	1-1-2- الجانب النوعي (التأهيل)
75	2-1- محدودية الإمكانيات المادية
76	2- صعوبة تقدير وعاء الضريبة
76	المطلب الثالث : العوامل المتعلقة بالمكلف بالضريبة
76	1- العامل التاريخي والديني
76	1-1- العامل التاريخي
77	2-1- العامل الديني
77	2- ضعف الوعي الضريبي
78	3- الضغط الجبائي على المكلف بالضريبة
78	4- العوامل الإقتصادية
79	4-1- الوضعية الإقتصادية للمكلف
79	4-2- تغيرات المحيط الإقتصادي
79	4-2-1- في فترة الإنتعاش الإقتصادي
79	4-2-2- في حالة الكساد الإقتصادي
79	4-2-3- في فترات الندرة و التضخم
80	المبحث الخامس : قياس و تقدير ظاهرة التهرب الضريبي
80	المطلب الأول : تقدير الإقتصاد السري

80	1- المنهج النقدي
80	1-1- متغير المعدل الثابت
81	1-2- متغير المعادلة النقدية
82	1-3- متغير فئات العملة
82	2- منهج عوامل الإنتاج (المدخل المادي)
82	3- منهج سوق العمل
82	4- منهج التفاوت
83	المطلب الثاني : تقديرات عدم الإلتزام الضريبي
83	1- منهج الضريبة القانونية المحتملة
83	2- منهج نسبة الضريبة الثابتة
84	3- منهج الإعفاءات الضريبية
84	4- منهج المراجعات الخاصة
85	5- منهج الإستقصاء
86	المبحث السادس : آثار التهرب الضريبي
86	المطلب الأول : الآثار المالية
86	1- الإصدار النقدي
86	2- الدين العام
88	3- التجارة الخارجية
88	4- زيادة الضغط الجبائي
88	المطلب الثاني : الآثار الإجتماعية
88	1- التهرب يولد تهرب آخر
89	2- تراجع الصديق في المعاملات الإقتصادية
89	3- تثبيت و تعميق الفوارق الإجتماعية
89	4- تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع
90	المطلب الثالث : الآثار الإقتصادية
90	1- التأثير على المنافسة
90	2- عرقلة النمو الإقتصادي
90	3- إعادة توجيه النشاط الإقتصادي
90	4- ندرة الأموال
91	خلاصة الفصل

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية واكتشاف التهرب الضريبي — 93

94	تمهيد
95	المبحث الأول : عرض الرقابة الجبائية
95	المطلب الأول : الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية
95	1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية
95	2- الرقابة الجبائية كوسيلة مكافحة التهرب الضريبي
95	المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية
96	1- الرقابة الداخلية
96	1-1- الرقابة الشكلية
96	1-2- الرقابة على الوثائق
96	2- الرقابة الخارجية
96	1-2- مراقبة المحاسبة
97	2-2- المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية
99	المبحث الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية
99	المطلب الأول : سلطات الإدارة الجبائية
99	1- حق الرقابة
99	2- حق الإطلاع
100	3- حق المعاينة و الحجز
100	4- حق إجراء البحث
100	5- حق التقادم
101	المطلب الثاني : حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للرقابة
101	1- الإعلام المسبق وأجل التحضير
101	2- الإستعانة بمستشار
101	3- إستحالة إعادة الرقابة
101	4- محدودية فترة الرقابة في عين المكان
102	5- الإجراء الاعتراضي (حق الرد)
102	6- السر المهني
103	7- اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي
103	المطلب الثالث : إلتزامات المكلف
103	1- الإلتزامات المحاسبية للمكلف

104	2- الإلتزامات الجبائية للمكلف
104	2-1- التصريح بالوجود
104	2-2- التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب و الرسوم
104	2-3- التصريح السنوي
104	2-4- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة
105	المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
105	المطلب الأول : المصالح المركزية
105	المطلب الثاني : المصالح الغير مركزية
106	1- المديرية الجهوية للضرائب
106	2- المديريات الولائية للضرائب
108	3- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات
108	4- المديرية الفرعية للأبحاث و المراجعات
108	4-1- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية
109	4-2- المديرية الفرعية للبرمجة
109	4-3- المديرية الفرعية للنماذج والإجراءات
110	5- مفتشيات الضرائب
110	6- قباضات الضرائب
111	المبحث الرابع : الهياكل الجديدة المستحدثة لمكافحة التهرب الضريبي
111	المطلب الأول : مديرية كبريات المؤسسات
112	1- أهداف إنشاء مديرية كبريات المؤسسات
112	1-1- تحسين الخدمات التي يتلقاها متعملي الإدارة الجبائية
112	1-2- تحديث الإجراءات
113	1-3- تسيير جباية المحروقات
113	2- مهام مديرية كبريات المؤسسات
113	2-1- في مجال الوعاء
113	2-2- في مجال التحصيل
114	المطلب الثاني : مراكز الضرائب
114	1- دور مراكز الضرائب
114	2- أصناف مراكز الضرائب
114	3- صلاحيات مراكز الضرائب

115	4- الضرائب المسيرة من قبل مراكز الضرائب
116	المطلب الثالث : المراكز الجوارية للضرائب
116	المبحث الخامس : مراقبة المحاسبة
116	المطلب الأول : تحضير مراقبة المحاسبة
117	1- برمجة مراقبة المحاسبة
117	1-1- إجراءات إعداد برنامج مراقبة المحاسبة
117	1-2- معايير إنتقاء المكلفين
118	2- التحضير لإجراء المراقبة
118	2-1- سحب وفحص الملفات الجبائية
118	2-1-1- الضرائب المباشرة
119	2-1-2- الرسوم على رقم الأعمال
119	2-1-3- الضريبة على الدخل الإجمالي / صنف مرتبات و أجور
119	2-2- دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني
119	2-3- إعداد كشف مقارنة بين الميزانيات
120	2-4- إعداد كشف مقارنة حسابات النتائج
120	2-5- الكشف المفصل للمصاريف العامة
120	2-6- قائمة مفصلة برقم الأعمال المحقق
120	3- الإنطلاق في عمليات الرقابة الجبائية
120	3-1- إرسال إشعار بإجراء الرقابة الجبائية
121	3-2- الرقابة المفاجئة
121	3-3- التدخل في عين المكان
122	المطلب الثاني : فحص المحاسبة من حيث الشكل
122	1- المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة
122	1-1- السجلات التجارية
122	1-2- الوثائق التبريرية
123	2- المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة و صحيحة
123	3- المحاسبة يجب أن تكون مقنعة
123	المطلب الثالث: فحص المحاسبة من حيث المضمون
124	1- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية
124	1-1- مراقبة المشتريات
124	1-1-1- تضخيم المشتريات

- 124 _____ 2-1-1 تخفيض المشتريات
- 125 _____ 2-1 مراقبة المخزونات والأشغال قيد التنفيذ
- 125 _____ 3-1 مراقبة المبيعات
- 125 _____ 2- مراقبة حسابات الميزانية و حسابات التسيير
- 126 _____ 1-2- مراقبة حسابات الميزانية
- 126 _____ 1-1-2 فحص أصول الميزانية
- 126 _____ 1-1-1-2 المصاريف التمهيديّة (الإعدادية)
- 126 _____ 2-1-1-2 الإستثمارات (المجموعة 2)
- 127 _____ 3-1-1-2 المخزونات (المجموعة 3)
- 127 _____ 4-1-1-2 الحقوق (المجموعة 4)
- 128 _____ 2-1-2 فحص خصوم الميزانية
- 128 _____ 1-2-1-2 الأموال المملوكة
- 128 _____ 1-1-2-1-2 الأموال الإجتماعية (المجموعة 1)
- 128 _____ 2-1-2-1-2 أموال شخصية
- 128 _____ 3-1-2-1-2 الإحتياطات
- 128 _____ 4-1-2-1-2 نتيجة قيد التخصيص
- 129 _____ 5-1-2-1-2 مؤونات التكاليف والخسائر
- 129 _____ 2-2-1-2 الديون
- 129 _____ 1-2-2-1-2 القروض
- 129 _____ 2-2-2-1-2 حساب الموردين
- 129 _____ 2-2- مراقبة حسابات التسيير
- 130 _____ 1-2-2- مراقبة التكاليف (المجموعة 6)
- 130 _____ 1-1-2-2 إستهلاكات السلع و المواد الأولية
- 130 _____ 2-1-2-2 الخدمات والمصاريف العامة
- 130 _____ 3-1-2-2 مصاريف المستخدمين
- 130 _____ 4-1-2-2 الضرائب و الرسوم
- 130 _____ 5-1-2-2 المصاريف المالية
- 130 _____ 6-1-2-2 الإهتلاكات
- 131 _____ 2-2-2- مراقبة الإيرادات (المجموعة 7)
- 131 _____ 1-2-2-2 مبيعات السلع
- 131 _____ 2-2-2-2 الإيرادات المالية

131	_____	2-2-2-3- الإيرادات الأخرى
131	_____	2-2-2-4- الإيرادات الإستثنائية
132	_____	المبحث السادس : المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية
132	_____	المطلب الأول : التحضير ومباشرة المراقبة المعمقة للوضعية الجبائية
132	_____	1-تحضير المراقبة المعمقة
132	_____	1-1- البرمجة
133	_____	1-1-1- إختيار الملفات الخاضعة للرقابة
133	_____	1-1-2- تحضير البرامج
135	_____	1-1-3- إنتقاء الأشخاص الطبيعيين المعنيين
135	_____	2- الأعمال التمهيدية للمراقبة
135	_____	2-1- سحب و فحص الملف الجبائي الوحيد
136	_____	2-2- فحص الملفات المشتركة
136	_____	2-3- البحث عن المعلومات لدى الغير
136	_____	المطلب الثاني : مباشرة أعمال المراقبة المعمقة
136	_____	1- سير أعمال المراقبة المعمقة
137	_____	1-1- البحث عن المعلومة الجبائية
137	_____	1-1-1- بطاقة وضعية الممتلكات
137	_____	1-1-2- كشوفات الربط و بطاقة المعلومات
137	_____	1-1-3- البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق التدخل في عين المكان
138	_____	2-1- طلبات التبرير و التوضيح
138	_____	2-1-1- طلبات التبرير
138	_____	2-2-1- طلبات التوضيح
138	_____	2- مدة المراقبة المعمقة
138	_____	المبحث السابع : تقييم المحاسبة وإقفال إجراءات المراقبة
139	_____	المطلب الأول : التقييم العام لمحاسبة المكلف
139	_____	1- قبول المحاسبة
139	_____	2- رفض المحاسبة
140	_____	المطلب الثاني: إجراء التعديلات و العقوبات المفروضة
140	_____	1- إجراء التعديلات
140	_____	1-1- الإجراءات الإعتراضية

140	_____	1-2-1- الإجراءات الأحادية الجانب
140	_____	1-2-1-1- التفریم التلقائي
141	_____	1-2-2-1- التقييم التلقائي
141	_____	1-2-3-1- التبليغ التلقائي
141	_____	2- العقوبات المفروضة
141	_____	2-1- العقوبات الجبائية
141	_____	2-1-1- العقوبات لغياب التصريح
141	_____	2-1-2- عقوبات التأخير أو عدم التصريح
142	_____	2-1-3- الزيادات بسبب نقص التصريح
142	_____	2-2- العقوبات الجزائية
143	_____	المطلب الثالث : إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة و تبليغ النتائج
143	_____	1- إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة
144	_____	1-1- إعادة التأسيس بناء على العناصر الكمية (المواد)
145	_____	1-2- إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات و الفوترة
145	_____	1-2-1- بناء على الإيرادات
145	_____	1-2-2- بناء على الفوترة
146	_____	1-3- إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على تكاليف الإنتاج
146	_____	1-4- إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة النسب
146	_____	1-5- إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة دراسة السعر
147	_____	1-6- إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة مؤشرات أخرى
147	_____	2- تبليغ النتائج
148	_____	2-1- التبليغ النهائي
148	_____	2-2- تحرير تقرير عمليات التحقيق
148	_____	2-3- إصدار الجداول الإضافية
149	_____	خلاصة الفصل
150	_____	الفصل الرابع: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية الوادي
151	_____	تمهيد
152	المبحث الأول : ماهية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
152	المطلب الأول : تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
156	المطلب الثاني : خصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

158	المبحث الثاني: المجال المنهجي المتبع
158	المطلب الأول : مجالات الدراسة.
158	1- المجال المكاني
158	2- المجال الزمني
158	3- المجال البشري
159	المطلب الثاني : الإجراءات المنهجية للدراسة
159	1- المنهج المطبق
159	2- الأدوات المستعملة
159	2-1- المقابلة الشخصية
160	2-2- الإستمارة
160	2-3- الأساليب الإحصائية
160	3- نوعية الدراسة
162	المبحث الثالث : تحليل نتائج إستمارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
162	المطلب الأول : تحليل الجزء الأول- التشريع الضريبي -
162	1- معرفة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة للقوانين والتشريعات الضريبية
164	2- رأي المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في النظام الضريبي الجزائري
165	3- رضا المؤسسات عن حجم الضرائب والرسوم
	4- مدى إستعمال الطرق التي تمكن من عدم دفع الضرائب المستحقة
	166.....défini.
167	5- توضيح نوعية الطرق القانونية أم غير قانونية
168	6- طبيعة الطرق القانونية المستعملة
170	7- طبيعة الطرق الغير قانونية المستعملة
171	8- رأي المؤسسات حول الرقابة الجبائية المفروضة
172	المطلب الثاني : تحليل الجزء الثاني - مستوى الوعي الضريبي -
172	1- إقتناع المؤسسات بالعدالة الضريبية
173	2- طبيعة الشعور المتولد لدى مسيري المؤسسات
174	3- درجة إقتناع المؤسسات بالمنفعة الإجتماعية
176	4- إنطباع المؤسسات عندما تتوفر لديهم وسيلة غير قانونية تمكنهم من عدم دفع الضرائب
178	المبحث الرابع : التحليل الإحصائي لبعض متغيرات الإستمارة
178	1- العلاقة بين الدراية بالقوانين وإستعمال الطرق التي تمكن من عدم دفع الضرائب

179	2- العلاقة بين الرضا عن حجم الضرائب وإستعمال الطرق الغير قانونية
180	3- العلاقة بين الإقتناع بالعدالة الضريبية وإستعمال الطرق الغير قانونية لتجنب الضرائب ...
181	4- العلاقة بين الإقتناع بالمنفعة الإجتماعية وإستغلال الطرق الغير قانونية لتجنب الضرائب.
183	خلاصة الفصل :
184	الخاتمة العامة
188	قائمة المراجع
194	فهرس المحتويات
209	الملاحق

الملاحق

الملحق رقم 01 : إستمارة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة

I التشريع الضريبي :

- 1- هل أنتم على دراية بالقوانين و التشريعات الضريبية المطبقة حاليا ؟
- نعم لا
- 2- إذا كان جوابكم بنعم , فما رأيكم في النظام الضريبي الجزائري ؟
- واضح فيه غموض
- 3- هل أنتم راضين عن حجم الضرائب و الرسوم المفروضة على نشاطكم ؟
- نعم لا
- 4- هل إستعملتم طرقا مكنتم من عدم دفع الضريبة المستحقة عليكم ؟
- نعم لا
- 5- في حالة إجابتم بنعم , فهل كانت هذه الطرق ؟
- قانونية غير قانونية
- 6- إذا كانت الطرق المستعملة قانونية فهل تمثلت في ؟
- أ - الإستفادة من النقص أو الثغرات الموجودة في النصوص الضريبية
- نعم لا
- ب - التهرب من الأنشطة التي تفرض فيها الضرائب بكثرة
- نعم لا
- 7- إذا كانت الطرق المستعملة غير قانونية , فهل تتمثل في ؟
- أ - عدم تصريحكم برقم أعمالكم و دخلكم الحقيقي
- نعم لا
- ب - إستعمال فواتير وهمية

لا نعم

8- هل تعتقدون أن الرقابة الجنائية المفروضة من طرف إدارة الضرائب كافية لقمع التهرب الضريبي؟

لا نعم

II مستوى الوعي الضريبي :

9- هل أنتم مقتنعين بوجود عدالة ضريبية ؟

لا نعم

10- عندما تسددوا الضريبة المستحقة عليكم فهل تشعرين بأنكم ؟

أ - تقومون بأداء
الواجب

لا نعم

ب - تقومون بأداء ذلك لأنكم مجبرين

لا نعم

11- هل أنتم مقتنعين بأن ما تقدمونه للدولة في شكل ضرائب يعود عليكم بالمنفعة الاجتماعية ؟

لا نعم

12- في حالة توفر و سيلة غير قانونية تمكنكم من الإفلات من دفع الضرائب , فهل تقومون بفعل ذلك ؟

لا نعم