

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة مركز الضرائب لولاية مستغانم

تحت إشراف الأستاذ :

مقدمة من طرف الطالبة :

- برانيس عبد القادر

- بلعجال نسرين

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	دواح بلقاسم	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقرا	برانيس عبد القادر	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	كبير نادية	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

تشكر

أحمد الله أولاً ودائماً، وأشكره كثيراً على توفيقه لما أنا عليه الآن،

وأسأل المولى عز وجل أن أكون قد ساهمت

ولو بشيء قليل في إثراء الأبحاث المستقبلية بالمعلومات.

بداية أتوجه بجزيل الشكر للأستاذ المشرف الدكتور عبد القادر برانيس الذي أكن له كل الاحترام والتقدير على ما قدمه من إشراف وتوجيه، كما أشكر السيد يحيى نسيب الذي كان لي الشرف في أن يكون مؤطري بمركز الضرائب،

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من قدم

لي يد العون من أساتذة و زملاء دراسة و أصدقاء و كل من ساهم في مساعدتي على إنجاز البحث.

إهداء

فبعد عناء طويل وشوق انتظرناه خلف مقاعد الدراسة نقف على عتبات التخرج
ونُعلن امتشاقنا ل سلاح الإبداع والتفوق والاصرار والنجاح ومن هنا أهدي تخرجي

الى مثلي الأعلى و أعز إنسان على قلبي والدي رحمه الله

و إلى ينبوع الحب و الحنان والذتي الحبيبة حفظها الله و أطال في عمرها

إلى أختي لطيفة و كل إخوتي و أخواتي و أبناءهم

إلى سندي في الحياة رفيق إلى أصدقائي الأعزاء فيروز أمينة عبير نهيدة علي عبدالله

منور و عبدالرحمن

إلى كل الذين تحملهم ذاكرتي أهدي لهم مذكرتي و أعدهم بمزيد من النجاحات.

الفهرس

أ	شكر وإهداء
ج	فهرس المحتويات
د	فهرس الجداول
هـ	فهرس الأشكال
02	مقدمة عامة
الفصل الأول: الضريبة واشكالية التهرب الضريبي	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: مدخل إلى النظام الضريبي
08	المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي، مكوناته وأهمية دراسته
09	المطلب الثاني: أثر الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي على النظم الضريبية
10	المطلب الثالث: الإصلاحات الجبائية
15	المبحث الثاني: إشكالية التهرب الضريبي.
15	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه
17	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي.
19	المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي
22	المبحث الثالث: الآثار الناجمة عن ظاهرة التهرب الضريبي وطرق قياسه
22	المطلب الأول: الآثار المالية للتهرب الضريبي
24	المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي
25	المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي
27	المطلب الرابع : طرق قياس التهرب الضريبي.
29	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الإطار النظري والقانوني لنظام الرقابة الجبائية	
31	تمهيد
32	المبحث الأول: الإطار النظري والهيكل للرقابة الجبائية
32	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها
33	المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية
35	المطلب الثالث: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية
38	المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

فهرس المحتويات

38	المطلب الأول: حق الإدارة في القيام بالرقابة وفق القانون.....
39	المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة.....
41	المطلب الثالث: الضمانات المقدمة للمكلفين بالضريبة.....
44	المبحث الثالث: التحقيقات الجبائية والعقوبات المفروضة.....
44	المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب في المحاسبة .
47	المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE
49	المطلب الثالث: الغرامات والعقوبات
52	المطلب الرابع: تقييم فعالية نظام الرقابة الجبائية.....
60	خلاصة الفصل.....
الفصل الثالث : دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية مستغانم	
62	المبحث الأول : تقديم مركز الضرائب لولاية مستغانم.....
62	المطلب الأول : التعريف بمركز الضرائب لولاية مستغانم.....
63	المطلب الثاني : الدور الجبائي لمركز الضرائب لولاية مستغانم.....
64	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم.....
65	المبحث الثاني: دراسة ميدانية للرقابة الجبائية بمركز الضرائب لولاية مستغانم
65	المطلب الأول : خطوات وإجراءات عملية التحقيق.....
66	المطلب الثاني : النقائص التي تحتويها محاسبة المكلف.....
66	المطلب الثالث : تحديد الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية.....
72	خلاصة الفصل.....
74	خاتمة عامة
79	قائمة المصادر والمراجع

الملاحق

الملخص

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول	
16	الجدول رقم 01 : أوجه التشابه والاختلاف بني التجنب والغش الضريبي.
51	الجدول رقم 02 : العقوبات الأصلية جريمة الغش والتهرب الضريبي:
67	الجدول رقم 03 :جدول إعادة تشكيل رقم الأعمال
67	الجدول رقم 04 :جدول إعادة تشكيل رقم الأعمال بعد التخفيضات الضريبية
68	الجدول رقم 05 :جدول إعادة تشكيل الأرباح
68	الجدول رقم 06 : قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني لرقم الأعمال المحقق
69	الجدول رقم 07 :قواعد وأسس فرض الرسم على القيمة المضافة لرقم الأعمال المحقق
70	الجدول رقم 08 :قواعد وأسس فرض الضريبة على أرباح الشركات
71	الجدول رقم 09 : مجموع الحقوق والغرامات حسب النتائج النهائية.

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الأشكال	
33	الشكل رقم 01: مخطط الرقابة على الوثائق
63	الشكل رقم 3 : مهام مركز الضرائب
64	الشكل رقم 03 الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

مقدمة عامة :

تعتبر الضريبة من أهم المصادر لتمويل خزينة الدولة، كما تساهم في الإنعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية والتي تسعى من خلالها تنفيذ برامج الإصلاح الاقتصادي، وكذا ضرورة التعامل مع المؤسسات الدولية لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم واستمراره متوقف على مدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية لكن هذه الاستجابة في غالب الأحيان تكون نسبية نتيجة الجدل القائم منذ القديم بين دفع الضريبة والتهرب من أداؤها عن طريق استغلال الثغرات القانونية وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق استعمال طرق تدليسية وهو ما يعرف بالغش الضريبي وهو هذا ما يترجم ظاهرة التهرب الضريبي الذي يأخذ أبعاد خطيرة وأثار سلبية على الاقتصاد الوطني والتي بطبيعتها تؤدي إلى استنزاف موارد من المفروض أن تستفيد منها الخزينة العامة للدولة لتغطية نفقاتها العمومية من خلال استثمارها في المشاريع التنموية للبلاد.

هذا ما دفع إلى تبني سياسة محكمة للتصدي لهذه الآفة التي أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب ومن هنا يأتي دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية وردعية في آن واحد بغية تقويم الإعوجاج في تحصيل الضريبة والتخفيف من حدة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، نظرا لما تكتسبه هذه الأخيرة من عمل معاكس لمجرى السياسة الإصلاحية للجباية في النظام الجزائري وضمان توزيع عادل للعبء الضريبي وحماية روح المنافسة الزهية وبالرغم من الإجراءات الرقابية المتخذة من طرف الدولة في سبيل القضاء عليه، إلا أنه مازال في وتيرة متزايدة ومستمرة وذلك لتكيفه مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الجديدة وهو ما يجعل أموالا طائلة تتداول من دون اقتطاع ضريبي مما يضعف حصيلة الخزينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة للرفع من موارد الجباية العادية لتغطية نفقاتها المتزايدة في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

ومما سبق تتضح لنا معالم إشكالية التي يمكن حصرها في السؤال الجوهري التالي :

كيف تساهم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟

ولتوضيح مختلف جوانب الإشكالية المطروحة نقوم بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نعني بالنظام الضريبي؟ وماهي مكوناته؟
- فيما تتمثل ظاهرة التهرب الضريبي؟ وما هي آثاره على الاقتصاد الوطني؟
- ماهي الرقابة الجبائية وما هي الإجراءات المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي؟

ولكي نتمكن من الإجابة على هذه التساؤلات قمنا بطرح الفرضيات التالية:

النظام الضريبي هو مجموعة الضرائب المحددة و المختارة من الصور الفنية للضرائب و المراد تطبيقها في بيئة تتلائم معها ويتكون من السياسة الضريبية، التشريع الضريبي، الادارة الضريبية.

تتمثل ظاهرة التهرب الضريبي في امتناع الأفراد عن تسديد الضرائب وهي تؤدي إلى انخفاض إيرادات الدولة ومنهلا زعزعة استقرارها الإقتصادي.. لرقابة الجبائية هي أداة تعمل على الحد من التهرب الضريبي من خلال مجموعة من الأجهزة والتشريعات المنظمة.

أسباب الدراسة:

من أهم الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع ما يلي:

أسباب ذاتية:

- محاولة التعرف على الرقابة الجبائية باعتبارها أهم وسيلة تعمل على محاربة التهرب الضريبي في الجزائر
- الرغبة في إثراء المعارف والقدرات في المجال الضريبي
- ارتباط الموضوع بمجال التخصص والمقاييس التي درست خلال هذه السنة.

وهو الأمر الذي دفعنا إلى دراسة دور الرقابة الجبائية كوسيلة لمحاربة التهرب الضريبي والتقليل من حدتها.

أسباب موضوعية:

- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وحتمية مكافحتها.
- الموضوع له علاقة بالواقع المعاش كونه يمس فئات المجتمع.
- جهل الكثيرين للأهمية البالغة التي تحظى بها الضريبة في الموازنة العامة.
- التحولات التي يعرفها الاقتصاد الوطني والتي تتطلب منها الاعتماد على الموارد الجبائية.
- اهتمام الدولة في الوقت الراهن بإيجاد بدائل الموارد الجبائية البترولية

أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام و تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، فقد أصبحت أحد البدائل التي تساعد الدولة الجزائرية في زيادة الإيرادات الضريبية وتحقيق التنمية الاقتصادية في ظل انخفاض الإيرادات البترولية، وكذلك نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي إلى درجة أنها أصبحت ظاهرة اقتصادية عالمية لا بد من العمل على مكافحتها وإيجاد سبل لذلك.

أهداف الموضوع

- توضيح مدى خطورة التهرب الضريبي التي أصبحت ظاهرة اقتصادية خطيرة تعيق التنمية الاقتصادية.
- دراسة أثر فعالية الرقابة الجبائية في الحد من انتشار هذه الظاهرة.

- إبراز أهم التدابير والإجراءات المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في التخفيف من حدة التهرب الضريبي.

صعوبات الدراسة:

لا يوجد أي عمل يخلو من الصعوبات، فمن أهم الصعوبات التي تم التعرض إليها أثناء البحث ما يلي:

- -صعوبة كبيرة في الحصول على المعلومات والإحصائيات من مركز الضرائب، كالملف الضريبي للمكلف محل التحقيق والتحجج بالسر المهني .
- عدم وجود دليل مفصل لإجراءات تحقيقات الرقابة الجبائية، كالتحقيق المحاسبي.
- عدم استقرار القوانين الجبائية بما تحتويه من تعديلات خاصة ذات الصلة بموضوع البحث.

محددات الدراسة:

تحدد هذه الدراسة لموضوع البحث من خلال المحدد المكاني المتعلق بمركز الضرائب لولاية مستغانم و بالتحديد مكتب المراقبة الجبائية أما المحدد الزمني فيتعلق بالفترة الزمنية التي يتم فيها البحث سنة 2019.

المنهج المتبع:

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة و إشكالية البحث، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات، فقد تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث يتم استخدام المنهج الوصفي الذي يعتمد على وصف وسرد الحقائق المتعلقة بالتهرب الضريبي والرقابة الجبائية وتقديم مختلف المفاهيم، أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه في دراسة واقع الرقابة الجبائية على المستوى المحلي انطلاقا من القيام بعرض مختلف المعلومات والتوجهات التي تم الحصول عليها من مركز الضرائب ومن ثم استخلاص بعض النتائج والتوصيات التي تخدم أغراض البحث.

هيكل البحث:

للوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة قسمنا بحثنا إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي وقد سبقت هذه الفصول مقدمة عامة.

الفصل الأول يشمل مفهوم النظام الضريبي وأثر الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي على النظم الضريبية كما قمنا بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي محل البحث حيث تم التطرق إلى ماهية التهرب الضريبي وطرقه وآثاره وعلاقته بالمتغيرات الاقتصادية، كما تم تناول مناهج قياس التهرب الضريبي.

الفصل الثاني ويتعلق بالرقابة الجبائية من خلال تناول مفهوم الرقابة الجبائية وأشكالها وأهدافها، وكذلك مبادئ وإجراءات الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها، كما تم التطرق إلى الوسائل التنظيمية والقانونية للرقابة الجبائية.

الفصل الثالث وهو الفصل التطبيقي والذي تم فيه تناول الرقابة الجبائية على المستوى المحلي من خلال دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية مستغانم باعتباره جهاز يساهم في مكافحة التهريب الضريبي.

تمهيد

إن توسع نشاط الدولة أدى إلى زيادة نفقاتها فتحتم عليها البحث عن مصادر جديدة لتمويل وتغطية النفقات المتزايدة باستمرار، إذ يجب أن تغطي هذه النفقات بموارد مقابلة لها، ولمواجهة هذه النفقات تسعى الدولة جاهدة إلى اقتطاع الضرائب التي حصل جرباً من الأشخاص الخاضعين للضريبة.

ومن أجل ضمان تنظيم إيرادات ضريبة تلجأ الدولة إلى وضع نظام ضريبي مدعم بتشريعات وقوانين يسري وفقها المكلف بالضريبة و ا رخر عن نطاقها، بالإضافة إلى أن أهمية الضريبة وفعاليتها مرهونتان بمدى استجابة والتزام المكلفين بواجباتهم، وهذه الاستجابة في معظمها تكون نسبية نتيجة الجدلية القائمة منذ القديم بين دفع الضريبة والتهرب من أدائها، وقد اخذت ظاهرة التهرب آثار خطيرة وأبعاد سلبية على الاقتصاد الوطني وعلى الأهداف المسطرة، حيث تعيق فعالية النظام الضريبي من خلال كبح جهود مكوناته الأساسية المتمثلة في التشريع الجبائي والإدارة الضريبية لهذا اعتمدنا إلى تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: مدخل إلى النظام الضريبي

المبحث الثاني: إشكالية التهرب الضريبي

المبحث الثالث : الأثار الناجمة عن التهرب الضريبي وطرق قياسه

المبحث الأول: مدخل إلى النظام الضريبي.

لا يمكن معرفة مدى تنفيذ السياسة الضريبية في الواقع إلا من خلال النظام الضريبي المطابق لها، لذلك سيعالج هذا المبحث ختل الجوانب المتعلقة بالنظام الضريبي من حيث المفهوم والمكونات بالضافة إلى أهمية دراسة النظم الضريبية.

المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي، مكوناته وأهميته دراسته.

سنتناول في هذا المطلب ما يلي:

أولاً: مفهوم النظام الضريبي

للنظام الضريبي مفاهيم عدة منها ما يرتبط بالتنظيم الفني للضريبة ومنها ما يرتبط بمجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية للنظام الضريبي وانطلاقاً من ذلك سنتطرق إلى التعريفين التاليين:

التعريف الأول: يعرف النظام الضريبي بأنه مجموعة الضرائب التي يراد اختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن حدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع.¹

التعريف الثاني: يعرف النظام الضريبي بأنه هو مجموعة محددة وختارة من الصور الفنية للضريبة التي تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها وتتمثل في مجموعة برامج ضريبة متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية التي تسعى إلى تحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية.²

ومن خلال التعريفين يمكن صياغة التعريف التالي:³

"النظام الضريبي هو مجموعة الضرائب المحددة والمختارة من الصور الفنية للضرائب والمراد تطبيقها في بيئة تتلاءم معها، وذلك بواسطة القوانين والتشريعات المختلفة والمذكرات التفسيرية التي تسعى في النهاية إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية .

ثانياً: مكونات النظام الضريبي.

يتكون النظام الضريبي من العناصر التالية:

1- السياسة الضريبية

تعد السياسة الضريبية للمجتمع جزء من السياسة المالية والتي هي بدورها جزء من سياسته الاقتصادية. وهي مجموعة البرامج الضريبية التي خططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية

¹ معيد جيد دراز، النظم الضريبية الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 1999، ص 22.

² سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 17.

³ معيد جيد دراز، مرجع سبق ذكره، ص.23.

الفعلية والمحتملة إحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة وجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع¹.

2-التشريع الضريبي

هو عبارة عن صياغة مبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قانوني وهذا من أجل تحقيق أهدافها وجب أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب أمام الملاك كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مرنة تتكيف والظروف الاقتصادية للدولة.

3- الإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي فهي ذلك اجهاز التي الإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع الضريبي وذلك من خلال فرض الضرائب وجبايتها.

المطلب الثاني: أثر الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي على النظم الضريبية.

من المعلوم أن النظم الضريبية السائدة في أي بلد تؤثر في الواقع الاقتصادي السائد في المجتمع وفي الأهمية النسبية لمختلف مكوناته فالدول المتقدمة اقتصاديا يتمتع أفرادها بمستويات دخول عالية وهو ما جعل الضرائب للدخل في موقع الصدارة من بين مختلف الصور الفنية للضرائب كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية ، ألمانيا واليابان².

كما يؤثر الهيكل الاقتصادي للمجتمع بدوره في شكل النظام الضريبي ومن ثم فإن النظام الضريبي قد يختلف من دولة صناعية إلى دولة زراعية، أي من دولة تستخدم الأساليب الحديثة في الزراعة على سبيل المثال إلى دولة تستخدمها أساسا وهو ما يطرح مشكلة فرض الضرائب على الإيرادات الفلاحية بصفة خاصة، كما يؤثر الواقع السياسي على النظم الضريبية إذ يختلف العبء الضريبي في الدولة الديمقراطية متعدد الأحزاب على العبء الضريبي في دولة غير ديمقراطية يسمح فيها تبادل السلطة حيث أنه يشمل فرض الضريبة في الدول التي بها مجالس تشريعية تشكيلية ، وقد تظهر هذه الدول في معظم الأحيان إلى زيادة الموارد المالية لتغطية برامج الإنفاق الحكومية غير الرشيدة، وبقدر ما يتأثر النظام الضريبي بالواقع السياسي فإنه يتأثر كذلك بتطبيق العلاقات³ السياسية بين الدول إذ أن وجود عالقات سياسية متميزة بين مجموعة من الدول جعلها تتعامل فيما بينها بمعاملة ضريبية تتسم بالفعالية (توحيد السياسة الضريبية) كما هو الحال في دول الاتحاد الأوروبي.

وقد تتأثر النظم الضريبية بكل من الفلسفات والأحوال الاجتماعية السائدة في المجتمع فمن الأهمية بمكان أن تطبق العدالة في فرض الضريبة مع مراعاة الدخل المرتفع والدخل المنخفض.

¹ يونس أمجد بطريق، الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 27- 25

² انصر مراد، فعالية النظام الضريبي بني النظرية والتطبيق ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 17.

³ المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بني النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص 11.

كما تؤثر عادات المجتمع وقيمة الأخلاقية على النظم الضريبية، ففي الدول التي ينتشر فيها تعاطي الخمر والمسكرات بأنواعها وتتم فيها المعاملات التربوية، وتعم فيها ألعاب المراهنات واليانصيب يصبح للضرائب على هذه المجالات مكانا بارزا في نظامها الضريبي والعكس بالعكس¹

المطلب الثالث: الإصلاحات الجبائية

من بين أهم الإصلاحات والتعديلات التي أدخلت على النظام الضريبي كانت في جال هيكل النظام الضريبي وكذا إصلاح هيكل الإدارة الضريبية.²

أولا: الإصلاحات المتعلقة بهيكل النظام الضريبي

1- الجباية العادية

سمح الإصلاح بالبحث عن مصادر جديدة لتمكين من تغطية نفقات الدولة المتزايدة حيث أحدثت فيها ضرائب جديدة جاء بها القانون رقم 90-36 المؤرخ في 30/12/1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991 وهي كما يلي:

1-1 الضرائب على الدخل: تعتبر الضرائب على الدخل من بين أهم الإصلاحات المتعلقة بالضرائب المباشرة.

1-1-1 الضرائب على الدخل الإجمالي IRG

تختص المادة (1) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

تؤسس ضريبة وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل وتعرض هذه الضريبة على الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة وتتميز بالخصائص التالية:

- سنوية: بمعنى أن هذه الضريبة مرة واحدة في السنة
- وحيدة: حيث أن الشخص اخضع هلا جمع كل مداخيله من خلال ممارسة لنشاطه حيث يكون وعاء ضريبيا واحد يخضع هذه الضريبة.
- وعائها الضريبي

حسب المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة يتكون الدخل الصافي في مجموع المداخيل الصافية التالية:³

- الأرباح الصناعية والتجارية.

¹ عادل أمحد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992، ص. 184.

² حمد طالب، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، رسالة لنيل شهادة ماجستير، في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص. 36.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المتضمن قانون المالية 1991، الجريدة الرسمية، العدد 57، المادة 7، ص. 13.

- أرباح املهن غري التجارية.
- عائدات المستثمرات الفلاحية.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات والأجور والمعاشات والربوع، فوائض القيمة المتتبعه عن التنازل بمقابل من العقارات المهنية.
- الأشخاص الخاضعين للضريبة
- الأشخاص الذين يوجد موطن لتكليفهم الجبائي على الجزائر.
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر الذي يكون عائداتهم مصدر جزائري.
- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون مهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.
- الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يتم تحويل فرض الضريبة عليهما في الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية مع البلد الآخر.
- أعضاء شركة الأشخاص وشركات المساهمة الذين هلم مسؤوليه تضامنيه وغير محدوده حسب المادة 07 من قانون الضرائب المباشرة.
- الشركاء في الشركات المدنية والمهنية.

أما طريقة حساب هذه الضريبة فتخضع إلى سلم تصاعدي حسب الشرائح.

2-1-1 الضريبة على أرباح الشركات IBS :

لقد تم تأسيس ضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 38 من قانون المالية سنة 1991 وقد عرفتها المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي:¹

تؤسس ضريبة سنوية على جمل الأرباح والمداخيل الي حققتها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من نفس القانون وتسمى بالضرائب على أرباح الشركات.

من خلال ما سبق يتبني لنا خصائص هذه الضريبي

- ضريبة وحيدة بمعنى أنها تعرض على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة عامة تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها.
- ضريبة سنوية أي أنها تفرض مرة واحدة في السنة على أرباح المحققة خلال السنة.
- ضريبة نسبية حيث خضع لمعدل اثبت وليس جدول تصاعدي.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المتضمن قانون المالية 1991، الجريدة الرسمية، العدد 9، المادة 38 من قانون المالية، سنة 1991، ص.66

- الشفافية وذلك من خلال النظر، الشاملة لمجموع أرباح المكلف وكذا طريقة حديد الربح الخاضع للضريبة.
- الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء شركات الأشخاص، شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات في هذه الحالة جبان يرفق طلب اختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من هذا القانون ولا رجعة في هذا اختيار هذه حياة الشركة.
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركات بالأسهم باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب اختيار بالتصريح المنصوص عليه للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من هذا القانون مرفق بكشف يبين نتيجة المؤسسة (ربح أو خسارة) قبل 30 أفريل من السنة المالية ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

2-1 ضرائب الإنفاق: تعتبر ضرائب الاتفاق من بني أهم الإصلاحات المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة التي تعتبر ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك والتي يتحملها المستهلك النهائي.

1-2-1 الرسم على القيمة المضافة TVA :

الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غري مباشرة على استهلاك جمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليحملها المستهلك النهائي.

ومن مزايا التي جاء بها تأسيس هذا الرسم نجد:¹

- تبسيط النظام الضريبي بتلخيص عدد المعدات بتقليص عدد المعدات إلى معدلين (9% - 19%) وكذلك جاء لتعويض سميت هما الرسم الوحيد على الإنتاج TUGP والرسم على تأدية الخدمات TUGPS.
- سهولة تطبيق هذا الرسم بالنسبة لإدارة الضرائب والمؤسسة المعنية.
- إنشاء هذا الرسم يتماشى مع ما تسعى إليه دول الاتحاد المغربي من التنسيق في السياسات الضريبية وكذا تحفيز المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية.
- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

حيث خضع لهذه الضريبة وجوبا:

- المبيعات والتسليات التي يقوم بها المنتجون الذين عرفتهم المادة 04 من قانون المالية لسنة 1991.
- الأشغال العقارية.

¹ حمود جمام، النظام الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حمود منتوري ، قسنطينة، 2009، 2010، ص.130

- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستورد والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
- عمليات تثبيت القيم المنقولة الي يقوم بها الخاضعون للرسم.
- الأملاك غير تلك المثبتة الي يقوم بها الخاضعون للرسم أنفسهم لتلبية حاجتهم الخاضعة أو احتياجات مستثمراتهم المختلفة على أنه تستعمل هذه الأملاك اجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة طبقا للمادة 09 من نفس القانون.
- جميع العمليات غري المبيعات والأشغال العقارية¹.

2- الجباية المحلية

وتشمل الضرائب على النشاط والضرائب على الملكية².

1-2 الضرائب على النشاط

1-1-2 الرسم على النشاط المهني TAP

تأسس هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996 ليحل حل الرسم على النشاط الصناعي والتجاري TAIS والرسم على النشاط الغير جاري TANC بمعدل 20,55% حيث يشمل الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو جاريا أو غير جاري وحصل هذا الرسم حسب حالة رقم الأعمال أو الإيرادات الخاصة.

2-1-2 الدفع الجزافي :

ويشمل المبالغ المدفوعة لقاء المرتبات والأجور والتعويضات والعلاوات، حيث يقع على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والهيئات المتعلقة بالجزائر والممارسة لنشاطها بها.

أما حسابه فيكون وفق المعدات الآتية:

- 6% بالنسبة للمرتبات واجور والتعويضات مبا فيها ا امتيازات العينية.
- 1% بالنسبة للمعاشات والربوع العمرية.

2-2 الضرائب على الملكية

وتتضمن ما يلي:

1-2-2 الرسوم العقارية TF

حيث جاءت المادة 278 من قانون المالية لسنة 1991 بأن يؤسس رسم عقاري سنوي على المنازل والمصانع .

¹ حمد طاليب، مرجع سبق ذكره، ص.40

² كمال رزقي، مسري بن عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية حل الجباية البترولية في الجزائر، جلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 5 ، جامعة ورقلة، الجزائر، ص.325

2-2-2 رسم التطهير TA

وقد أسس هذا الرسم بناء على المادة 263 من قانون المالية لسنة 1991 ويلكون لفائدة البلديات الي تشتغل هبا مصلحة رفع القمامات المنزلية ومجهزة بشبكة قنوات ويخضع لهذا الرسم أصحاب الملك أو حق الانتفاع، ويتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يدفعه سنويا وتضامنيا مع صاحب الملك¹.

ثانيا: إصلاح الإدارة الجبائية

إن إصلاح التشريعات الجبائية لوحدها غير كفيلة بإصلاح النظام الجبائي دون أن تصاحبها إصلاحات إدارية، قاعدية تتمثل في إدخال التنظيمات الجديدة على الهيكل الإداري والعمل على توفير كل الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة لها من أجل احفاظ على الأهداف الأساسية للإصلاح الجبائي و التكيف مع التطورات الاقتصادية ، تعتبر المديرية العامة للضرائب الهيئة المسؤولة عن وضع السياسة الضريبية تحت رقابة وزارة المالية حيث تقوم باقتراح القوانين التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب وكذا تسيير وتحصيل الضرائب والرسم.

أقر المرسوم التنفيذي رقم (190- 90) المؤرخ في 23 جوان 1990 بإنشاء إدارة جبائية على رأسها المديرية العامة للضرائب الي تتكون من عدة مديريات فرعية. ثم جاء المرسوم التنفيذي رقم 43-91 المؤرخ في 19- والمتضمن قانون الإصلاح الضريبي بالإضافة إلى سن قوانين تشريعية وتنظيمية تهدف في جلها إلى تطوير الإدارة الجبائية كما تم تحديد مهام المديرية العامة للضرائب والمتمثلة فيما يلي:²

- دراسة ووضع برامج النشاطات الجبائية .
- العمل على تحسين العلاقة بين المصالح الجبائية والخاضعين للضريبة.
- تطبيق الإجراءات والقوانين المتعلقة بالنشاطات الجبائية إضافة إلى إعداد توقعات الإدارات الجبائية وتصفية ،تحصيل الضرائب والرسم ومعالجة المنازعات الجبائية.
- توفير وتطوير وسائل الرقابة الجبائية واحرص على تنفيذ النصوص والقوانين المتعلقة بالجباية والسير الحسن لمصالح الجباية والهيئات المرتبطة بها.
- دراسة واختيار مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمات المتعلقة بكل الضرائب والحقوق.

¹ وسيلة طالب الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، رسالة لنيل شهادة ماجستير، نقود مالية وبنوك، جامعة البليدة، ، 2004، ص.117 .

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المديرية العامة للضرائب، المرسوم التنفيذي رقم 09-97 المتضمن تحديد مهام مديرية

الضرائب،1997، الجريدة الرسمية، العدد 50، ص.37.

المبحث الثاني: إشكالية التهرب الضريبي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي مشكلة أساسية تعاني منها جميع الدول سواء كانت المتقدمة أو النامية وهذه المشكلة تقلص من مستوى الحصيلة الضريبية أي التقليل من مداخيل الدولة وبالتالي التقليل في تمويل النشاطات الاقتصادية والاجتماعية.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه.

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي.

تعريف:1 يقصد التهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر العمليات المحاسبية أو الحركات المادية وذلك كل أو جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.¹

تعريف:2 أبه يقوم على خفيض الأعباء الضريبية المستحقة وذلك اعتماد على وجود قواعد قانونية مخالفة دائماً للعقد الضريبي العام أو هناك فجوة².

للتهرب الضريبي عدة تقسيمات نلخصها فيما يلي:

1- من ناحية المشروعية:

يمكن تقسيمه من هذه الناحية إلى:

1-1 التهرب المشروع (جنب الضريبة):³

يتمثل في الاستعمال الإداري للوضعية غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية والإدارية، ويقصد به أيضاً خلص الشخص من أداء الضريبة المفروضة عليه نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي حيث أن استعمال المكلف لهذه الثغرات لا يعد مخالفة أو انتهاك للأحكام الجبائية .

2-1 التهرب الغير المشروع (الغش الضريبي) .

هو أن يحاول أحد الأفراد التخلص من التزامه الضريبي بإتباع أساليب مخالفة للقانون ومتممة بطابع الغش.⁴

يقصد به كذلك أنه سلوك إجرامي مقصود ومعتمد باعتباره فعل إرادي يقوم به الممول الذي يقرر مخالفة القانون للتخلص من دفع الضريبة وعليه فإن الغش الضريبي هو جزء ووجه من عدم الانتظام الضريبي.³

¹ محيد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 39

² A. Margairaz. La fraude fiscale et ces succédané 2ème édition 1997.p 27

³ منصور مبال يونس، مبادئ المالية العامة، مطبوعات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1999، ص 173.

⁴ محمود إبراهيم الواي، علم المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة، 1987، ص 6 . 7

الجدول رقم 1 أوجه التشابه والاختلاف بني التجنب والغش الضريبي.

أوجه التشابه
<ul style="list-style-type: none"> • كل منهما يؤدي إلى حرمان الخزينة من الإيرادات الضريبية. • كل منهما يتمثل العنصر المعنوي والمتمثل في توفر القصد ونية التهرب. • كل منهما سلوك يهدف من خلال المكلف أي التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً. • الظاهرتان مرتبطتان بسوء نية المكلفين .

أوجه الاختلاف
<ul style="list-style-type: none"> • التجنب الضريبي الغش الضريبي • أسلوب مشروع • لا يعد مخالفة أو انتهاك لأحكام الجبائية • لا يعاقب عليه القانون. • صعوبة اكتشافه لأنه يعتمد على الثغرات القانونية أسلوب غير مشروع • إتباع أساليب خالفة للقانون و متمسكة بطابع الغش • يعاقب عليه القانون • سهولة اكتشافه لأنه يعتمد على التزوير والتحايل

المصدر: من إعداد الطالبة انطلاقاً من التعريفات السابقة الذكر.

من ناحية الإقليم

2- يمكن تقسيم أنواع التهرب من حيث ناحية الإقليم إلى:

1-2 التهرب المحلي :

هذا النوع حدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها حيث تكون أفعال التزوير الي يقوم بها المكلف تتعدد هذه الحدود استغلال الثغرات الموجودة في النظام الضريبي أو بطرق وأساليب أخرى مثل التهرب عن طريق الامتناع يسمى التجنب الضريبي حيث يؤدي امتناع الفرض عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها برفض إستيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية عدم تقديم المكلف تصريحاً

ضريبيا من النشاط الخاضع للضريبة ومعتمد في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه أو يعتمد على نشاطه من جهة إلى أخرى وفي هذه الحالة يكون التهرب شبه تام.¹

2-2 التهرب الدوي

يعتبر هذا النوع من التهرب من أخطر أشكال التهرب إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل و الأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم المنخفض .

3- من ناحية الشكل : كذلك يمكن تقسيم أنواع التهرب إلى:

1-3 الغش البسيط: هو يتعلق بعدم انتظام أو نسيان أو عدم حق حسن نية أو من إرادة صريحة لمخالفة القانون وهو شائع كنسيان بعض عناصر الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة.

2-3 الغش المركب: هو السعي صراحة إلى تضليل الإدارة للضريبة سواء بتقديم تصحيح خادع أو امتناع عن تقديم التصحيح الضريبي.²

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي.

إذا كانت خزينة الدولة هي جيوب مكلفها بصورة أساسية فبإمكاننا تصور الآثار السلبية التي تنعكس على تلك الخزينة إذا عمد المكلفين أو الرعايا بالتهرب المشروع وغير مشروع للضرائب والتي تعود أسبابها إلى عوامل عديدة تبعا لاختلاف الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والتشريعات الضريبية الخاصة بكل دولة وبالتالي للتهرب الضريبي آثار سلبية وذلك في جميع الميادين.

أولا: أسباب مباشرة

وتتمثل في تلك العوامل التي تساهم بصفة مباشرة في انتشار ظاهرة التهرب.

1- أسباب نفسية : وتعود بصورة أساسية إلى عالقة الود المفقودة بين الدولة والمواطن أو بتعبير أشمل إلى ما بين الإدارة المالية والمكلفين من أسباب التشكيك وفقدان المصداقية .

شعور المكلف بثقل الأعباء الضريبية الملقاة على كاهله جعله مضطرا إلى البحث عن الثغرات القانونية التي تتيح له مجالات التهرب من الضريبة.³

غازي حسني عناية، النظم الضريبية في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، لبنان، ص 342¹

² عبد المجيد قدي ، مرجع سبق ذكره، ص 218

³ محمد طالب، مرجع سبق ذكره، ص 53، 54

ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين ويعود إلى اعتبار الضريبة اقتطاع نقدي مادي دون مقابل وإلى أسباب تاريخية باعتقاد أنها أداة اغتصاب وإفقار الشعوب حيث يعد التهرب من دفع الضريبة وجه من أوجه المقاومة كنموذج على ذلك المجتمع الجزائري إبان الاستعمار الفرنسي حينما كانت الضريبة الوسيلة الأكثر نجاعة في تسريح مصادرة الأموال .

3- أسباب إدارية¹

- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة.
- نقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية.
- ضالة المرتبات وغياب المكافئات المحفزة مما جعل الموظفين يتواطؤون مع المكلفين مساعدتهم على التهرب الرشاوى.
- عدم المساواة في التطبيق وجدر بنا أن نفرق بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية، فقد لتكون الضريبة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي ثم مجيء صعوبات التطبيق فتقضي على هذه العدالة، ولا شك أن الضريبة لا تعتبر عادلة إلا إذا استوفت ركني العدالة، أي عدالة تقرير الضريبة وعدالة تطبيقها،

ثانيا : أسباب غير مباشرة

1. الأسباب السياسية:

إن عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي أنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظائفها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية²، وكمثال على ذلك نأخذ الجزائر أثناء فترة العشرية السوداء.

حيث تبني الدراسات أن التهرب الضريبي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب وزادت الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة أو عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية إلى تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب تذهب للإنفاق على قلة من صفوف المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها.

¹ فوزي عطوي، المالية العامة والنظم الضريبي وموازنة الدولة، منشورات الحليب الحقوقية، 2003، ص 72، 76، 27.

² عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 2003، ص 225.

2- الأسباب الاقتصادية:

إن للأسباب الاقتصادية دورا هاما في عملية التهرب فكلما كان وضع الممول الاقتصادي متدهور إلى جانب العوامل الاقتصادية المحيطة كلما كان التهرب الضريبي كبير والعكس صحيح¹.

1-2 الوضع الاقتصادي للممول

إن الوضع الاقتصادي للممول أمام الضريبة عادة ما يكون عاملا محددًا للتهرب الضريبي والممول عادة ما يستطيع أن يحدد هل استفاد من دفع الضريبة المقررة عليه أم لا. فإن استشعر الممول انه قد استفاد بالفعل من جراء دفع الضريبة فإنه لابد وأن يبادر دائما إلى سداد الضرائب المقرر وعليه والعكس صحيح.

2-2 الوضعية الاقتصادية العامة

إن الأوضاع الاقتصادية تلعب هي الأخرى دورا هاما في التهرب الضريبي ففي فترات الازدهار والرواج الاقتصادي تزداد مداخيل الأفراد ومقدرتهم الشرائية مما يقلل من درجة حساسيتهم لارتفاع الأسعار حيث يمكن للمكلف من تحميل العبء الضريبي لزبائنه بإدماجه في مثن السلعة وبالتالي يقل ثقل العبء الضريبي عليه مما يقلل من حالات التهرب والعكس صحيح في حالات الركود والانكماش الاقتصادي.

المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي

تتعدد أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط ومهارة المتهرب وقد أدى التفتح الاقتصادي والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات الاقتصادية إلى تطور طرق التهرب الضريبي، ومن بين أبرز الطرق المستعملة في ذلك ما يلي:

1- التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

تتميز مختلف الأنظمة الضريبية الحديثة بأنها تصريحية حيث يتم تحديد الحقوق الواجبة الدفع من خلال التصريحات التي يكتبها المكلف وبذلك يمكنه التهرب باستعمال العمليات المحاسبية. إما عن طريق تخفيض الإيرادات أو تضخيم التكاليف .

1-1 تضخيم التكاليف

يعتمد النظام الضريبي على تصريحات المكلفين في تحديد الوعاء الضريبي، ومن خلال ذلك يمكن للمكلف التهرب عن طريق التقليل من وعاء الضريبة بالمبالغة في تضخيم التكاليف إلا أن التشريع الضريبي الجزائري لم يترك

¹ السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000، ص 814، 815.

له الحرية التامة في ذلك حيث أتاح للمكلف خصم هذه التكاليف وفق شروط حددها في المادة 79 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتمثل فيما يلي:¹

- أن تكون موظفة لصالح المؤسسة.
- أن تؤدي إلى تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة وأن تمارس خلال السنة المالية غير أن المكلف لا يلتزم بهذه الشروط في أغلب الأحيان ويعتمد إلى مخالفتها عن طريق المبالغة في التكاليف المشروعة .

2-1 تخفيض الإيرادات :

تعد هذه الظاهرة تقليدية يتبعها المكلف للتخلص من الضريبة وأساسها امتلاك الدفاتر المحاسبية شكليا فقط ويعتمد المكلف فيها إلى تقليص الوعاء الضريبي وذلك بتفادي الإعلان عن إيراداته الحقيقية مثل المحامين والأطباء الذين يقومون في الغالب بالتصريح بالعدد الحقيقي للقضايا أو المرضى وذلك لصعوبة تحديد الأتعاب الحقيقية التي يتحصلون عليها نتيجة تقديم خدماتهم. كما يمكن للتجار تخفيض إيراداتهم عن طريق البيع نقدا وبدون فواتير أو صكوك مما لا يترك أي أثر للعملية.

2- التهرب عن طريق العمليات القانونية والمادية.

بخلاف التهرب عن طريق العمليات المحاسبية هناك طرق أخرى قانونية ومادية يتم من خلالها التهرب من دفع الضريبة وهي:

1-2 التهرب عن طريق العمليات القانونية

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق ثغرات القانون من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام اجبائي أو التجاري لصاح المكلف وبذلك لا يستطيع المشرع اجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبيها حيث يستعين المتهرب الجبائي بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى نصوص قانونية ويتجلى ذلك في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها²، ومن خلال وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية كأن يقوم بإخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة الي تقع عليه في حالة توزيع الأرباح، أو يقوم بتمويه وضعية غير قانونية وراء وضعية قانونية مشاهبة لها أقل إخضاعا للضريبة منه .

2- التهرب عن طريق التحايل المادي

يعتبر التحايل المادي أقل فعالية من التحايل لقانوني ويتمثل في تغيير المكلف بطريقة غير قانونية لواقعة مادية حيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بالموارد والمنتجات والأرباح الي تدخل في الاحتساب

¹ المادة 79 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة (حدث إلى غاية) قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

² Paul marie gaudement . Précis de finance publique. Edition Montchrestien. Paris. 1970. -1 Page205

الافتتاح الضريبي ينقسم إلى قسمين:¹

1-2 الإخفاء الجزئي :

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

- -اعتماد على الشراء والبيع نقدا ومن دون فواتير في جزء من النشاط ودون ترك أي أثر مادي للعمليات الي قام بها.
- -التخفيض على التصريح بكميات المواد المستعملة في الإنتاج للتقليل من كمية الإنتاج وابلتاي خفيض المبيعات.
- -التحويل المباشر للأملاك العقارية والممتلكات الموروثة من غير التصريح بها.

2-2 الإخفاء الكلي

هو كثير الانتشار لنقص الرقابة الجبائية ونقص الإمكانيات المادية والبشرية، مما يدفع بالمول إلى إنشاء وحدات ومنشآت صغيرة تكثر خاصة في المناطق المعزولة وما ينتج عن هذه المصانع يباع دون فواتير أو وثائق كما يكثر هذا النوع في السوق الموازية وفي هذه الحالة إن الممول أو المكلف بالضريبة لا يكون معروف لدى الإدارة الجبائية مما يصعب تحديده والوصول إليه .

¹ محيد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص. 45 – 44

المبحث الثالث : الآثار الناجمة عن ظاهرة التهرب الضريبي وطرق قياسه

بما أن الحصيلة الضريبية يفوق مقدارها على مدى كفاءة وفعالية النظام الضريبية، ومدى ارتباطه بالواقع الاجتماعي، وكذا المستوى الخلقى، والوعي الضريبي، والحس المادي عند المواطنين، وبالأخص المكلفون، فإن التهرب الضريبي يمكن اعتباره حائلا دون تحقيق أحد الأهداف القاعدية، والأساسية للضريبة والمتمثلة في الهدف المادي الذي يعمل على تغذية خزينة إيرادات كافية لتغطية النفقات العامة، وكذلك الأهداف الأخرى الاقتصادية والاجتماعية، كما هو متفق عليه عند أغلب الاقتصاديين والمشرعين الضريبيين.¹

المطلب الأول : الآثار المالية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية للدولة، حيث يفوت على الدولة جزءا مهما من الموارد المالية، ويتتبع عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة اللجوء إلى وسائل تمويل أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى اقتراض .

ومن ثم إن التهرب الضريبي يمكن اعتباره حائلا دون تحقيق الأهداف القاعدية للضريبة والمتمثلة في نقدية الخزينة بالإيرادات الكافية وذلك لتغطية النفقات ولتنفيذ ميزانية الدولة التي تواجه أعباء مختلفة، وعليه تبقى الجباية بصفة عامة والضريبة بشكل خاص، إذ تشكل البعد الاستراتيجي للتكفل بالنفقات العامة، وتكتسي الأهمية الكبرى. وبالتالي " فإن نقص الأموال في الخزينة العامة يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة، إذ أن نقص الإيرادات، الذي مرده التهرب الضريبي يؤدي إلى وقوع اختلال ما بين الإيرادات العامة والنفقات العامة، ومنه العجز في الميزانية العامة التي يشترط فيها أن يتوازن الإيراد مع الإنفاق.²

1- الإصدار النقدي

هو ضخ قدر من النقود " الكتلة النقدية " ويطلق عليه كذلك التمويل بالتضخم، وينتج عنه زيادة مفرطة للأسعار، دون أن يقابله زيادة في الإنتاج ، مما يؤدي إلى ظهور التضخم باختلاف أنواعه ونقص القدرة الشرائية للمواطنين مما يؤدي إلى تغير نمط الاستهلاك. بالإضافة إلى انخفاض الصادرات في البلد مما ينجز عنه قصور في الحصول على العملة الصعبة واللجوء إلى السوق الموازي في التعاملات الاقتصادية. ناهيك عن اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع.

¹ بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب والغش الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع اقتصاد التنمية، جامعة باتنة، 2004، ص. 93.

² حسني مصطفى حسني، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص. 71.

2-الدين العام :

أن اللجوء إلى الدين العام باختلاف مصدره ومدته وطريقة اكتسابه يؤدي إلى آثار سلبية على الاقتصاد الوطني، على رأسها اختلال ميزان المدفوعات، حيث تتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض العامة وخاصة إذ استخدمت كمصاريف استهلاكية أما إذا استخدمت في المشروعات الاستثمارية، فإن العبء يكون عليها. والدين العام لذلك يلزم ويوجب على الدولة تديير المورد المادي لتسديد القروض، مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام، مما يقلل القدرة الشرائية للمستفيدين، من هذا النوع من الإنفاق.

والتدخل في الشؤون الخاصة، من طرف الدول الأجنبية نتيجة عدم القدرة على تسديد الديون الخارجية، وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية، أو لفرض قيود اقتصادية على هذه الدولة. كما أن الدولة إذا استمدت أموالها من القروض، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الطلب في المجتمع بفعل القدرات الشرائية الجديدة، وتختل نتائجها باختلال مستوى التشغيل السائدة في الدولة، ففي حالة التشغيل الكامل فإن هذه الزيادة تنعكس في جهاز السعر أي تؤدي إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار (أما في حالة الاستخدام غير التام للموارد، تؤدي الزيادة في الإنفاق العام إلى زيادة في الانتاج عندما يتصف الجهاز الإنتاجي بالمرونة اللازمة، ولكن هذه الزيادة تنعكس في جهاز السعر عندما يكون الجهاز الإنتاجي غير مرن، وهو وضع الدول المتخلفة، أي وجود موارد عاطلة، إلا أن التمويل عن طريق القروض غالبا ما ينعكس في جهاز الأسعار أكثر منه في جهاز الانتاج ، نظرا للجمود الذي يميز الجهاز الإنتاجي في الدول المتخلفة، أما في حالة اعتماد الحكومة على الاقتطاعات الضريبية في تمويل الإنفاق العام، فإن أثر إنفاقها يكون محدودا على الإنتاج ، لأنه لا يشكل زيادة في وسائل الدفع، وإنما هو تحويل جزء من القوة الشرائية الموجودة بين أيدي الأفراد إلى أيدي أفراد آخرين، وبالتالي فإن حجم الإنفاق الكلي لا يتغير بشكل محسوس، وتبقى فعاليته مقتصرة على جدول الإنفاق.

3- التأثير على التجارة الخارجية :

ارتباط الدولة بالمحيط الدولي¹ فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية، وذلك من أجل توفير حاجاتها الضرورية من السلع الرأسمالية، وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية جلب العملة لصعبة، فإن كان هذا التصدير بالكميات الكبيرة، ازدادت قدرة البلد على زيادة الاستيراد للسلع الرأسمالية الضرورية ويعمل ذلك على إثراء الخزنة العامة، ولكن تبقى المشكلة في البلدان النامية هي اعتمادها على تصدير المواد بأسعار منخفضة واستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة، وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص، ففي حالة وجود العجز في الخزينة نفسها، فإن ذلك يؤثر سلبا على التجارة الخارجية للدولة، وبالتالي تضطر الدول إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط وتعجيل عملية التنمية الاقتصادية، ويبقى ذلك العجز أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى له أثر ابلغ على المكلف بالضريبة فيما بعد، حيث يؤدي إلى زيادة سعر الضرائب، أو فواتير جديدة، ويتحملها المكلف الذي لا يتهرب وذلك من أجل تغطية العجز الحاصل ولذلك فإن عرقلة تحصيل الضرائب يؤدي إلى التأثير على الإنفاق العام، من خلال ذلك العجز أو الموارد المالية الأخرى، لأن ذلك يؤدي إلى حرمان الدولة من القيام بالكثير من أوجه الإنفاق العام.²

¹ عوض الله زينب حسني، المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، مصر، 1994، ص 186.

² يونس أمجد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، أمجد عبد الله، المالية العامة، دون دار النشر، مصر، 1995، ص 157.

المطلب الثاني : الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

كل حقيقة تقوم على تأثيرات متبادلة، فالتخلف الاقتصادي بإمكانه أن يكون حاجزا دون فعالية تدخل الجباية، كما أن الهيكل الجبائي يستطيع بدوره توطيد وتأجيل الدخل الاقتصادي للبلد.

يتبني من خلال ما سبق أن للجباية تأثير كبير على المتغيرات الاقتصادية الرئيسية، ويتجلى بوضوح في التأثير على العناصر الاقتصادية المختلفة : الإنتاج ، التضخم، الاستهلاك، وعليه فإن التهرب من دفع الضريبة يؤدي إلى إمكانية إضعاف الادخار أو استثمار، والتقليل من فرص التنمية الاقتصادية والفقرات التالية توضح ذلك:

1- التأثير في التنافسية للمؤسسات الاقتصادية

يعمل التهرب الضريبي بقواعد المنافسة ، حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل وضعية من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، فإمكاناتها التمويلية جيدة، وتسمح لها بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق، كما يضر التهرب الضريبي بإنتاج المؤسسة، حيث يعمل ذلك التهرب على توجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشاريع الأكثر كفاءة، وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني حول إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي، تمنح للمكلفين فرصة احتكار السوق وإزاحة المكلفين النزهاء الذين يلتزمون بأداء واجباتهم الضريبية، أي خلق منافسة اقتصادية غير شرعية، ذلك لأن تقليل العبء الضريبي بواسطة التهرب يسمح لهم من الحصول على تكلفة إنتاج منخفضة، وسعر شراء منخفض، وبالتالي إزاحة المنتج أو التاجر القوي من السوق. ونجد أن المؤسسة المتهربة من دفع الضريبة، في درجة امتياز التي تؤدي واجباتها بأمان، ومن ثمة فشل المنافسة بين المؤسسات، فالتهرب الضريبي يحد من شروط الاختيار لها، حيث أن المؤسسة التي تريد زيادة أرباحها وإنتاجها، فإنها لا تردد في ذلك متى وجدت الفرصة ممكنة لتهرب من الضريبة، وبالتالي فإن المؤسسة التي تتمكن من التهرب تقوم بتخفيض الأسعار مقارنة بأسعار المنافسين لها من المؤسسات الأخرى، فيمكنها ذلك من الإبقاء على إمكانيات ملتوية جديدة لتكون كفيلا بتقوية مكانتها في هذه الأسواق، خلاف التي تسدد مستحققاتها كاملة وبأمان، فهي تعاني من استنزاف مواردها، وتثبيط جهودها من أجل تحسين الإنتاجية، في جو يسوده الغش، وبذلك فإن المتعامل الذي لديه الإمكانيات لوضع إنتاجية طرق متقنة ومحكمة في الإنتاج والتسيير، سيتردد اللجوء إلى هذه الوسائل من اللحظة التي يلتمس فيها منفذا له عبر التهرب الضريبي.

2- التأثير في سوق العمل :

إن الضريبة¹ تؤثر على قدرة العمل والرغبة فيه، ومنه على توزيع المداخل بفرض ضرائب مرتفعة على المداخل، وإنفاق حصيلتها على الطبقات الفقيرة والمتوسطة، وعلى العلم أن هذه الطبقات تميل أكثر لطلب السلع الاستهلاكية، وبذلك فإن استفادتها من حصيلة الضرائب تدفع حتما إلى تجديد وإعادة حركة الدورة الإنتاجية،

يونس أمجد البطريق وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 162.

وهذا ما جعل من التهرب عاملا سلبيا يشل عجلة الإنتاج ويخض من نسبة الأموال الاحتياطية التي تستعملها اقتناء السلع والقدرة على العمل والانتاج .

3- التأثير في نوع النشاط والاستهلاك

يؤدي التهرب الضريبي إلى جانب عناصر الإنتاج ، إلى أنشطة الي تكاثر فيها هذه الظاهرة حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة. إن التهرب الضريبي يزيد من الضغط على الشرائح الدافعة وغير القادرة على الدفع، كحالة الإجراء أين تقتطع الضريبة من المنيع، وبالتالي يؤدي إلى اختلال التوازن في النمط الاستهلاكي والقدرة الشرائية لأفراد المجتمع.

4- التوازن الاقتصادي

يمكن إبراز أثر التهرب على التوازن الاقتصادي من خلال الطلب الكلي والعرض الكلي.

انطلاقا من آلية المضاعف الكينزية نرى أن زيادة الضرائب في السوق تخفض من الطلب الكلي ومن ثم من حجم الدخل التوازني، ومن ثم من حجم الاستهلاك والعكس صحيح، حيث أن تخفيض الضرائب يؤدي إلى زيادة الدخل المتاح للأفراد، وبالتالي زيادة الطلب والدخل التوازني.

وعليه، إذ مل يزد الانفاق الحكومي نظرا لتخفيض حصيلة الضرائب بسبب التهرب الضريبي فإن حجم الاستهلاك سوف ينخفض، بمعنى وجود علاقة عكسية بين الاستهلاك والتهرب الضريبي . وبناء على الاستنتاج الأول الخاص بتخفيض الاستهلاك والذي يعتبر أحد المكونات الرئيسية للطلب الكلي، فإنه يمكن أن التهرب الضريبي للحد من الطلب يعين وجود علاقة عكسية بين الطلب الكلي والتهرب الضريبي الذي له تأثيرا عكسي على هذا الطلب.

5- التأثير في الادخار والاستثمار العموميين:

إن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تفتضها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية استثمارات، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي يتميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة. فالتهرب الضريبي له أثر كبير على الادخار سواء بالحد منه أو دفعه إلى تحقيق ادخار إجباري عام عوض الادخار الاختياري.

المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي :

لا تجد الدولة أمام الخسائر المتصاعدة إلا حلا واحدا وهو: ¹ رفع معدلات الاقتطاع، محافظة بذلك على الحد الأدنى من الأمان المالي، فيلاحظ بوضوح عند إعداد الميزانية السنوية، حيث أن العجز الذي تسجله الإدارة الجبائية في تحصيل مختلف المداخل ناتج عن التهرب الضريبي ولتغطية هذا العجز الحاصل تعمد هذه الأخيرة إلى الرفع من مستوى معدلات بعض أصناف الضريبة، أو استحداث ضرائب جديدة، والملاحظ أن الضرائب

¹ بولخوخ عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 116.

المطبقة وتبني تلك الإجراءات لا تمس إلا فئة معينة من المكلفين النزهاء، مما جعل عدم المساواة بين الأفراد فليتحملها البعض ويتخلص منها أفلحوا في التهرب منها.

وعليه تتجلى آثار الظاهرة من الناحية الاجتماعية في العناصر التالية:

1- آثار التهرب الضريبي على المكلف

يحد التهرب الضريبي من سلطة الدولة، بل وحبطها، وبذلك تعويد المواطن على العيش في مخالفة دائمة¹، بمساهمته في خلق جو من الخداع بين أفراد المجتمع الواحد، واستفحال مظاهر الانحطاط المادي فيما بينهم، وجعل التهرب الضريبي عادة متفشية في المجتمع.

2- آثار التهرب الضريبي على أفراد وطبقات المجتمع :

إن اعتماد الدول النامية على الضرائب غير المباشرة بالدرجة الأولى، هذا النوع من الضرائب الذي يفرض على السلع الاستهلاكية للأفراد الذين يساهمون بقسط وافر في دعم خزينة الدولة الشيء الذي ينبغي لديهم الإحساس بالقهر والاستغلال من طرف الدولة، حيث يتزايد هذا الشعور لدى هذه الفئات، بسكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي تفتقرها أيادي أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم.

وهو ما يؤدي إلى اضطراب العالقات بني أفراد المجتمع، وظهور الفوارق الاجتماعية، إضافة إلى انتشار الرشوة التي يتقاسم فيها المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة، اعتقاد بأنها مهما ارتفعت قيمتها فهي أقل وأخف من الضريبة .

يؤدي التهرب الضريبي إلى ضعف الاستثمارات العمومية وشل التنمية الاقتصادية مما يؤثر بصفة غير مباشرة في أفراد المجتمع بسبب نقص الموارد الجبائية من جهة، ومن جهة أخرى زيادة حجم البطالة والتأثير على الوضعية الاجتماعية الجيدة للفرد، وكون أن الدولة لا تستفيد من تلك الأموال التي يمكن استعمالها في إطار التوازنات الاجتماعية، وذلك بتحديد لنمو السريع للثروة من جهة مدى طبقات الأغنياء بينما تدعيم الطبقات الفقيرة والمحرومة بواسطة الإنفاق العام.

¹ عوض الله زينب حسني، مرجع سبق ذكره، ص 186.

المطلب الرابع : طرق قياس التهرب الضريبي.

إن السبب الرئيسي لقلق واعي السياسة الضريبية ومديرية الضرائب ا ميلكن يلكنم في وجود التهرب الضريبي مفيد وضروري كما يمنحه أو صفي السياسة الجبائية من فكرة شاملة عن مدى إمكانية التمويل على تحليلهم للسياسة وفعالية صفاتهم السياسية غير أن القياس المباشر للتهرب صعب في ذاته من جهة لأن طريقتة غير المشروعة تتطلب السرية ومن جهة أخرى مشكلة المفاهيم التي تجعل من الصعب تعريفه، وبالتالي تعيين حدود ووسائل تقييمه.

إن من الممكن تحليل الآثار الي يتركها التهرب الضريبي وقياسها إلى حد ما وبالتالي فإن مناهج القياس تعددت بتعدد آثار التهرب الضريبي إلا أن المتفق عليه هو استخدام تقيمين كوسيلة لتقدير التهرب الضريبي.

1- تقديم الاقتصاد السري (اخلفي) :

يقيس الدخل أو المنتجات غير المحسوبة في أرقام إجمالي الناتج الوطني وبالتالي فإن غياب التقديرات لهذه الظاهرة تبقى تقديرات الاقتصاد السري عموما غير مبلغ للإدارة الضريبية، ومن ثم يمثل انتهاكا للقوانين الجبائية ولما كانت تقديرات الاقتصاد السري تسند إلى بيانات إجمالي الناتج القومي فإنها تتضمن بعض المخلالات في الدخل غير المبلغ عنه، لأنها تشمل دخلا لا يخضع قانونا للضريبة ما استبعادها في نفس الوقت للدخل غير المبلغ عنه أو السلع عنه بقيمة اقل من قيمته مما يشكل نقصا في التقدير لابد من تصحيحه ويضم هذا التقييم عدة مناهج والتي من بينها المنهج النقدي ومنهج سوق العمل.

2- التقييم بعدم الالتزام الضريبي :

يقيس الدخل الغير المبلغ عنه أو المبلغ عنه لكن بقيمة اقل من قيمته من الإقرارات الضريبية إذ تبقى هذه الأخيرة البيئة الوحيدة عن التزام المكلف بدفع ضريبة أو على الأقل خضوعه أو عدم خضوعه للاقتطاع الجبائي وأمام تفاهم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، يجد المحللون لقياس هذه الظاهرة جليا حلول حسب حجمها والى قياس هذه الظاهرة انطلاقا من الدراسات التحليلية للقرارات الضريبية المتفاوتة حسب المحور المركز عليه لذلك جاءت مناهج عديدة ومختلفة والتي اخص فيما يلي:

1-2 المنهج المباشر:

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

2-2 المنهج الغير مباشر

يضم هذا المنهج عدة طرق والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1-2-2 طريقة التداول والضريبة القانونية المحتملة: اختلف المحللون في تقييم عدم الالتزام الضريبي في الطريقة فبينهم من يعتمد على الدخل التفاوت ومنهم من يعتمد الوطني عن طريق الضريبة القانونية المحتملة.

2-2-2 طريقة التداول: تقوم أساسا على مقارنة الدخل المعلن في الإقرارات الضريبية والدخل في حسابات الدخل الوطني.

3-2-2 طريقة الضريبة القانونية المحتملة: تبقى هذه الطريقة خالفة لسابقتها ألها تسعى إلى تقييم الدخل المتهرب من الضريبة منها إذ أنها تهتم بقياس الالتزام وأكثر من قياسها للتهرب الضريبي.

4-2-2 طريقة الاستقصاء : تقدم هذه الطريقة حساب المداخل الحقيقية لدافعي الضريبة عن طريق الاستقصاء ومقارنتها مع الدخول المصرح بها إلى المصالح الضريبية فعلا.

خلاصة الفصل :

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل استنتجنا أن النظام الضريبي يعتبر الإطار الفعلي لتجسيد الضريبة وتطبيقها في بيئة موافقة لها ضمن قوانين وتشريعات مختلفة ومن أهم أهداف المساهمة في تمويل الإنفاق العام، وتنمية الاقتصاد الوطني بالإضافة إلى مكافحة أكبر خطر هو التهرب الضريبي المتمثل في امتناع الأفراد عن تسديد الضرائب التي تؤدي إلى انخفاض إيرادات الدولة و منه زعزعة استقرارها .

تمهيد:

نظرا لما خلفه التهرب الضريبي من آثار سلبية على المستوى املاي والاقتصادي والاجتماعي مما يؤدي حتما إلى الإضرار الخزينة العمومية، نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، حيث تسعى الدولة جاهدة مكافحته بمختلف الطرق والأساليب ولبلوغ ذلك كان من الضروري على الدولة إتباع رقابة جبائية فعالة لأنها وسيلة هامة في يد الإدارة الجبائية يأخذ عدة أشكال في إطار منظم حت نصوص العدالة الي تهدف إلى احترام القوانين الجبائية، الي تمكنها التأكد من صحة ومصداقية المداخل ورقم الأعمال المصرح به والعمل على التسوية والتحديد الصحيح لقاعدة الخضوع الضريبي:

وفي ضوء ما تقدم سوف نتطرق ي هذا الفصل إلى أربعة مباحث:

المبحث الأول: الإطار النظري والهيكل للرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

المبحث الثالث: التحقيقات الجبائية وتقييم فعالية النظام الرقابة .

الفصل الثاني : الإطار النظري والقانوني لنظام الرقابة الجبائية

المبحث الأول: الإطار النظري والهيكل لرقابة الجبائية

الاكتشاف مصادر التهرب الضريبي الي عملت على ضياع مصاح الخزينة العمومية منع المشروع للإدارة الجبائية باعتبارها الهيئة المختصة في فرض الضرائب و تحصيلها سلطة الرقابة الجبائية و ذلك بالقيام بالتصحیحات اللازمة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها

للقوف على الرقابة الجبائية رأينا من الضروري حديد مفهوم الرقابة وأهدافها

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية

تعريف 1 : تعرف الرقابة الجبائية بأنها مجموعة العمليات المطابقة من قبل المختصين في الإدارة الجبائية هذا الأخيرة بإمكانها اتخاذ عدة أشكال في إطار منتظم حت نصوص العدالة الي تهدف إلى التأكد من احترام القوانين الجبائية بتجنب كل ما ينتج من مخالفات وتجاوزات.¹

تعريف 2 : هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية و هي عبارة على مراقبة مدى احترام القوانين الجبائية..²

ثانياً : أهداف الرقابة الجبائية

بناء على التعريفات السابقة للرقابة الجبائية جد أن هلا أهداف متعددة وال تقتصر على هدف واحد معني والمتمثلة في:³

- تماسك واستمرارية النظام الضريبي، فبوجود هذا النظام معظم الاقتطاعات الجبائية تؤسس على قواعد مصرح هبا من قبل المكلفين، والذي يتطلب وجود رقابة جبائية تثبت صحة هذه التصريحات من عدمها بقصد معاقبة المكلفين المتهربين من دفع الضريبة.
- تهدف الرقابة إلى ضمان المساواة بين الأفراد من جهة لأن الرقابة تشمل جميع المتعاملين الاقتصاديين وضمن تحقيق منافسة شريفة بين المؤسسات من جهة أخرى، حتى لا تستفيد المؤسسة التي لا تدفع الضرائب أو تتهرب منها مقارنة بالمؤسسات المنافسة الي تلتزم بدفع الضريبة.

¹ سليمان محد علي، سحيمات قيلات، الرقابة الإدارية المالية مع الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية ، دار الثقافة الأردن، 1992، ص 10

² Philippe corin la vitrification fiscale économique, paris,1997, p3

³ http://www.ablamontada.com. 20/06/2015 à 13 :00 h المحاسبة كأداة للرقابة.

- زائدة الفعالية والكفاءة في الأداء الضريبية

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

أولاً: أشكال الرقابة الجبائية

بما أن النظام الضريبي نظام تصحيحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة الإقرارات المقدمة من طرف المكلفين واكتشاف الأخطاء والحراقات المتعلقة بها، وتختلف عملية المراجعة وفحص الإقرارات باختلاف أنواع وأشكال الرقابة الجبائية فيمكن أن تباشر بطريقة عامة وكما يمكن أن تكون معمقة ودقيقة.¹

1- الرقابة المختصرة

سميت الرقابة المختصرة لأنها تشكل مرحلة تمهيدية للرقابة وتتم بمكتب المراقبة على مستوى مديرية الضرائب وتنقسم إلى نوعين:

1-1- الرقابة الشكلية

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب ي دائرة الاختصاص و المتابعة لمكان ممارسة الخاضع لضريبة و هي تهدف إلى ما يلي:

التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة

التأكد من عدم وجود أخطاء مادية علي التصريحات

2-1- الرقابة على الوثائق

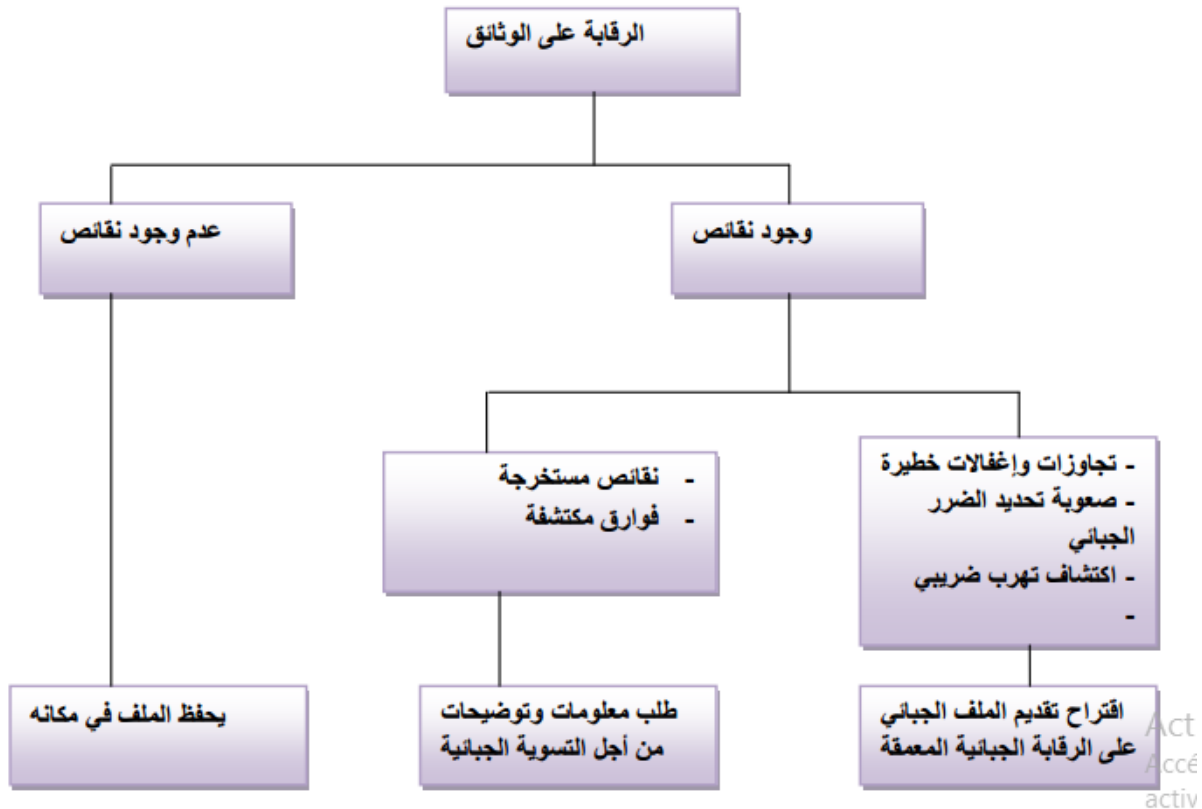
يتم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية علي الخصوص بأكثر دقة حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية لتفحص هذه التصريحات ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدي مفتشية الضرائب

وما يمكن إقراره حول هذا النوع لأنه جاء منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية حيث تراقب الإدارة تصريحات العمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم حيث يتعين علي المؤسسات أو الهيئات . المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء علي طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها .

¹ بشرى عبد الغي، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم اقتصادية، تخصص:

نقود مالية وبنوك، 2009-2010، ص ص 117- 118.

الشكل رقم 01: مخطط الرقابة على الوثائق.



Source: Guide de contrôle Sur pièces, Direction Générale des Impôts, Alger, 2004, p7.

2- الرقابة المعمقة

وتسمى أيضا بالرقابة في عين المكان أو الرقابة الخارجية ويعد هذا النوع تدخلا مباشرا للأمكنة الي يزاول المكلفون أنشطتهم بها بهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية كما يمكن الأعوان المحققين

إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية الاستغلال داخل مقرات العمل حسب مقارنة العناصر والمعطيات والوثائق المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان.

إن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك التهرب الضريبي وتعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها حيث تسمح بمراقبة دقيقة حقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون حل المراقبة و التحقيق كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإيرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى كمتابعة استعمال المخالفات الصناعية.

3- الرقابة عن طريق الفرق المختلطة:

تم إنشاء هذه الفرق في جويلية 1997، ويتم من خلال التنسيق ومشاركة ثالثة إدارات وهي الضرائب الجمارك والتجارة ويهدف إلى مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارة ومراقبة المداخيل وخاصة فيما يتعلق بالواردات، وتسعى الدولة الجزائرية إلى تطوير هذا النوع من الرقابة من خلال تكثيف جهود التنسيق بين الهيئات والمؤسسات المختلفة وذلك نظرا لما حققه من تسويات ومبالغ مسترجعة.

المطلب الثالث: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية ميدانية أعلى أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة والتي بواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي، لذلك عمدت الدولة على اتخاذ إجراءات ردعية تبحث اخوف والتحفظ في كل من يسعى لارتكاب المخالفات لذلك أوجد المشرع الرقابة والتحقيق الجبائي من اجل إثباتات قانونية للتصريحات المقدمة للإدارة والسماح بالتوزيع للعبء الضريبي¹.

أولاً: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

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

1- مديرية الأبحاث والمراجعات:

أنشأت هذه المديرية من خلال المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق ل-07-13-1998 معدلا ومكملا للمرسوم التنفيذي على رقم 95-54 المؤرخ ي 15 رمضان 1415 الموافق ل 15 فيفري 1995، حيث جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى وكان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية الأبحاث والمراجعات في سبتمبر 1998².

كما تستند المديرية البحث والمراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة محل التحقيق، إلا أن معدل وتم الأعمال يجب أن يعادل أو يساوي 150.000.000 دج حتى يسد تحقيق هذه المؤسسات إلى DVD واعتماد على صالحية هذه المديرية .

¹ زوار فاروق، الرقابة الجبائية ودورها على محاربة التهريب الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم تجارية تخصص مالية، جامعة بومرداس 2004

- 2003، ص 40.

² زهرة حمد حبو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجستير علوم جارية، تخصص مالية، 2004 - 2003، ص 60.

2-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

وفقا للمرسوم 1991.04.11 أسندت مهمة الرقابة إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ولهذا سنركز على هذه المديرية التي تضم أربعة مكاتب:

- مكتب البطاقات
- مكتب رقابة الأسعار والتقويمات
- مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة:
- مكتب التحقيقات اجبائية:

3-متفشيات الضرائب

حسب ما جاء في المادة 12 من الأمر (60- 91) المؤرخ في 23 فيفري 1991 تتوى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع معلومات الجبائية واستثمارها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية إضافة إلى كشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل¹.

4-القابضات

إن إعادة تنظيم القابضات هو عمل لتعدد مهام واختصاصات الهياكل الأخرى للضرائب ولقد مسح هذا التنظيم لقابض الضرائب بمراقبة أكثر من أجل زيادة التحصيلات الضريبية وأصبحت هناك قابضات متخصصة في إدارة مالية البلديات فنجد في منطقة الوسط 65 قباضة وفي منطقة الغرب 129 قباضة أما في منطقة الشرق 119 قباضة .

5-مديرية المؤسسات الكبرى:

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02/303 المؤرخ 28/09/2002 (تم إلغاؤه) المعدل والمهتم بالمرسوم التنفيذي 02/494 المؤرخ في 26/12/2005 أما المكلفين بالضريبة والخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي 100.000.000 دج، ومن أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والمتمثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والي تقارب نسبتها 70% من الإيرادات الجبائية.

¹ إلياس قالب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر 2011، ص. 29.

6-مركز الضرائب:

هيكل إدارة مستقل بذاته غري مرتبط1 بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي والذي يتجاوز رقم أعمالهم 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من حديد الوعاء إلى تحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته¹،

ذ

¹ إلياس قالب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص. 30.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

المطلب الأول: حق الإدارة في القيام بالرقابة وفق القانون

من خلال ما ذكرناه سابقا يتضح أن الجزائر تملك أجهزة رقابية متعددة ومازالت إلى يومنا هذا تقوم بإصلاحات النظام الجبائي وإدارتها بوجه خاص، فتعزيزا لذلك فقد خول المشرع الجزائري للمسؤولين في هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي البد الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية وتشمل صلاحيات الإدارة الجبائية فيما يلي:

أولا: حق الاطلاع

خول المشرع للإدارة الضريبية حق الاطلاع ، بالاستناد على نص المادة 45 من ق.إ.ج " يسمح للمراقب حق الاطلاع قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها".¹

وحسب T. Lambert فإن حق الاطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات الموجودة في الملفات الضريبية، من خلال طلب المعلومات وذلك من غري المساس بالسير المهني.²

ثانيا: الحق في المعاينة

يخول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق الزيادة الميدانية لمقررات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة والمتمثلة في المعاينة المادية، فيمكنهم التحرك بحرية في المقررات المهنية وبالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق، ومراقبة الصفقات التي تبرم المنتجين، وتكون هذه المراقبة عندما توجد قرأتين تدل ممارسات تدليسيه ويكون الترخيص أبرم من رئيس المحكمة المختصة إقليميا يفوضه هذا الأخير، كما أن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية، وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال الي تشكل أدلة ، حيث تكون هذه الزيادة حاضرا فيها ضابط شرطة قضائية يعينه وكيل الجمهورية ومعه أعوان من الإدارة الجبائية.

ثالثا: حق الرقابة

إن الإدارة تتمتع بصلاحيات الرقابة التصريحات المكلفين بالضريبة وذلك لكون النظام الجبائي الجزائري نظام تصرحي بمعنى أن الضريبة تتأسس بعد إدراجها للعناصر الضرورية ضمن التصريحات المسلمة للإدارة الجبائية

¹ المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 34.
² بوقليعة حي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة لنيل شهادة ماستر ، علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2013-2014، ص 05 .

فانطلاقاً من هذا المنطلق تحفظ الإدارة حق الرقابة من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المقدمة.¹

إذن فطبقاً نص المادة 18فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة في المؤسسات والهيئات التي سببت لها ضريبة التاجر أو التي تدفع أجور والأتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين للمؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، وبالتالي تقوم المديرية بمراقبه جميع الوثائق أثناء التحقيق المحاسبي وهذه الوثائق تتمثل في المراقبة لدفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور و المرتبات، و الدفاتر الثانوية إن وجدت، و فواتير الشراء و البيع و فواتير الأعباء و في إطار ممارسة حق الرقابة.

المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة

لتفادي العقوبات يجب على المتكلف بالضريبة الالتزام بواجباتهم الجبائية سواء ذات الطابع المحاسبي أو الجبائي.

أولاً: الالتزامات ذات الطابع المحاسبي

هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1. دفتر اليومية

تنص المادة 09 من القانون التجاري على ما يلي: أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة اتجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد يوم بيوم العمليات المقامة بشرط ان يكون دفتر اليومية موقع و مرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة للأشخاص الذين يقومون بأرباح جارية وصناعية ويوقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطاتهم بالنسبة للأشخاص الذين يقومون بأرباح غير، أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العملية شهريا ويشترط أن تحفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.

2. دفتر الجرد

تنص المادة 10 من القانون التجاري على ما يلي: يجب عليه أيضاً أن يحري سنويا جرد العناصر أصول و خصوم مقابلة و أن يقفل كافة حسابات بقصد إعداد الميزانية و حسابات النتائج و تنسخ بعد ذلك هذه الميزانية و حساب النتائج في دفتر اليومية.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2014، ص 14.

3. حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة

طبقا لنص المادة 12 من القانون التجاري و التي تنص على ما يلي: "يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين 9-10 لمدة 10 سنوات كما يجب أن ترتب و تحفظ المراسلات الواردة و نسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة"¹

ثانيا: الالتزامات ذات الطابع الجبائي

يلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية:

1. التصريح بالوجود

يترتب على كل مكلف جديد خاضع لضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أن يقدم خلال الثلاثين يوما الأولى لبداية نشاطه تصحرا بالوجود إلى متفشية الضرائب التابع لها إقليميا يحدد فيه اسم و لقب و عنوان المكلف إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه و المقر الرئيسي للمحل.

2- التصريحات الشهرية أو الثلاثية لرقم الأعمال

يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما والخاضعين للضرائب والرسوم التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدي المصالح المختصة إقليميا حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط فمثلا يجب اكتتاب التصريح الشهري بالنسبة للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة في العشرين يوما الأولى للشهر الموالي كما يتعين على باقي المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتتاب تصريحاتهم فيما يخص الضريبة علي الدخل الإجمالي. والأجور والرسم علي النشاط المني وكذا الرسم علي القيمة المضافة خلال العشرين يوما للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي يتم فيه تحقيق رقم الأعمال² حيث يتم تقديم هذا التصريح إلي قباضة الضرائب الي يتبع لها مقر المكلف ليتم من خلالها تحصيل دين الضريبة³.

3- التصريح السنوي بالأرباح و النتائج :

إلزام المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة اكتتاب التصريح الإجمالي للأرباح و النتائج قبل أول أفريل من كل سنة .

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون جاري، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم 2009، الجريدة الرسمية رقم 75 المادة 9 و 10 المؤرخ ي 26 سبتمبر 1975، ص 12.

² الدليل التطبيقي، للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية، والاتصال، منشورات الساحل، سنة 2009، ص 15.

³ المادة 327، من قانون الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 87.

4- التصريح بالتنازل أو التوقف علي النشاط

في حالة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفين بالتصريح عن ذلك خلال 10 أيام ابتداء من تاريخ الوقف عن النشاط وفي حالة التنازل يتم اكتتاب تصريح بالتنازل يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المتنازل أم في حالة الوفاة فيتعين علي ذوي الفقيد التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة في اجل 6 أشهر اعتبار من تاريخ الوفاة .

المطلب الثالث: الضمانات المقدمة للمكلفين بالضريبة

نتيجة الالتزام بالواجبات السابقة الذكر منح المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق للمكلفين بالضريبة منها ما هو مكلف إجراءات التحقيق ومنها ما هو مكلف إجراءات التحقيق ومنها ما هو متعلق إجراءات التقويم.

أولاً: الضمانات المتعلقة بالتحقيق

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق لذا وجب على المراقبين احترامها كما أن الخال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق و إلغاء النتائج المرتبة عنه ومن أهم هذه الضمانات ما يلي:¹

1.الإعلام المسبق

يجب إعلام المكلف مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق يرفق بهيئات المكلف بالضريبة و الذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من عدة للتحضير قدرها 10 أيام بالنسبة للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية ابتداء من تاريخ استلام الإشعار

2- الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار :

لكل مكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره خلال القيام بعمليات التحقيق من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق بعين المكان قبل التبليغ النهائي وكذا أثناء المحادثة إذا طلب المكلف بالضريبة المحقق معه التحكم من أول مسؤول المصلحة التي يتبع لها أعوان التحقيق

يمكنه بالتالي مناقشة اقتراحات إعادة التقويمات وكذا الأسئلة المتعلقة بالواقع والقانون الي أوضح عدم توافقه مع مصلحة التحقيق أو المشاركة النقاش الحضورى و الشفوي الإختتامى لأشغال التحقيق في عني المكان.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص.23

3- عدم تجديد التحقيق المحاسبي

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم و فيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسيه أو قدم معلومات غير صحيحة أو كاملة أثناء التحقيق فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر بخصوص نفس الضرائب و الرسوم المتعلقة بنفس المادة (8-20 من ق، ا، ج)

تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقييمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية مثلا لو عبر المكلف صراحة عن قبوله نتائج التحقيق (طبقا للمادة 7-20 من ق، ا، ج) أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه أربعين يوما في حالة انعدام إعادة التقييمات ينتهي اثر إبلاغ المكلف بوضعيته.

ثانيا: الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم

تتمثل الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقييم في إعلام المكلف بنتائج التحقيق الرد والطعن.

1. التبليغ بإعادة التقييم

يتعين على الإدارة الجبائية أن تبلغ بنتائج التحقيق المعمق VASFE أو التحقيق المحاسبي VC بواسطة إشعار بإعادة التقييم، وهذا حتى في غياب إعادة تقييم أو في حالة رفض المؤسسة، ويكون الإشعار المتعلق بإعادة التقييم مفصلا بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستسلام، إضافة إلى ذلك يكون مبررا بكيفية تسمح للمكلفين بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة.¹

2. حق الرد

حق للمكلف الرد على إعادة التقييم من خلال تقديم رأيه وملاحظاته حول إعادة التقييم كما يمكن طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في أجل أقصاه 40 يوما من أجل تقديم ملاحظاته أو قبوله.²

يمكنه كذلك بعد رد المكلف بالضريبة المحقق معه سماعه إذ تبني أن سماعه جد أو إذا طلب هذا الأخير تفسيرات تكميلية (طبقا للمادة 6-20 من ق إ ج) وفي نهاية أشغال التحقيق نظرا لأهمية هذا التاريخ من أجل ابتعاد كل الشكوك يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه باستدعاء مكتوب توضح فيه التاريخ والساعة بالحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره (طبقا للمادة 6-20 من ق.إ.ج).

¹ زهرة حمد حبو، مرجع سبق ذكره، ص 78.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 26.

3. حق الطعن

يعد حق الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه إذا تبني أنه قد أخضع جوراً لإعادة التقسيم أو تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي .

المبحث الثالث: التحقيقات الجبائية والعقوبات المفروضة

تختلف أشكال الرقابة باختلاف الطريق المستعملة في التحقيق وحسب الهدف المراد الوصول إليه، وفي هذا الصدد تقوم الغدارة الجبائية بعدة تحقيقات قد تنجم منها عقوبات وذلك للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب في المحاسبة.

تقوم الإدارة الجبائية بالتحقيق المحاسبي والتحقق المصوب في المحاسبة بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وابلتاي يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي المكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب ويتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي.¹

أولاً: التحقيق في المحاسبة VC

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يسمح كذلك باطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية.

ثانياً: التحقيق المصوب في المحاسبة VP

يعد التحقيق تحقيقاً حاسباً مصوباً إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو يشمل كل فترة الغير المتقدمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 13.

ثالثاً: مراحل التحقيق: كون التحقيق أمراً هاماً فإنه يتم عبر المراحل التالية:

1-إنجاز عمليات التحقيق

تسير الرقابة الجبائية وفق قواعد قانونية تضبط فيها الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية والتي توضح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

إن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في حل المكلف بالضريبة وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة ، ففي حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة ويعد قبوله من طرف الإدارة أو في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبتهم يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة.

رابعاً: نتائج التحقيق

عندما تثبت الإدارة أن هناك نقائص، أخطاء، إغفالات أو إخفاء في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة تقوم إما ب¹:

1-الإجراء الحضوري:

يستوجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام (طبقاً للمادة 6-20 من ق.إ.ج) ينبغي على المحقق كذلك إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بنتائج المراقبة بواسطة رسالة حتى في حالة انعدام التقويم (طبقاً للمادة 42 من ق.إ.ج).
يكون الإشعار بإعادة التقويم (الإشعار الأولي) مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم وكذا الطريقة المتبعة في ذلك بصفة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها وذلك في أجل أربعين 40 يوماً سارية من تاريخ استلام بإعادة التقويم.

وعليه فإن رفض المحاسبة يوجب الإدارة الجبائية ما يلي:

- -إثبات الطابع الغير مقنع للمحاسبة.
- إشعار المكلف بالضريبة المحقق معه بالأسس الضريبة المتأتية بنتائج التحقيق.
- والرد على ملاحظات المكلف بالضريبة المحقق معه.

¹ نوي جاة، مرجع سبق ذكره، ص 65.

2-التصحيح التلقائي :

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية:¹

- -رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعاينة سواء من قبله أو من تدخل أو حضور أي شخص أبي طريقة كانت حيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم.
- عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء مدة مثنائية 8 أيام من إنذاره المنصوص عليها في المادة 9-20 من ق.أ.ج، إلا في حالة حدوث قوة قاهرة.
- في حالة ما تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة والمعروفة ومداخله العينية على المجموع المعفى لم يقدم تصرحا بذلك أو يكون دخله المصرح به بعد خصم الأعباء المحددة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة يقل عن جموع هذه النفقات أو المداخل غير المصرح بها أو المغلقة أو العائدات العينية.
- كل مكلف بالضريبة امتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق خصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها طبقا للمادة 19 من ق.إ.ج.
- كل شركة أو مؤسسة أجنبية ال تتوفر على منشآت مهنية بالجزائر، وتكون خاضعة للضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، امتنعت عن الرد على الطلب مصلحة الضرائب الي تطلب منها فيه تعيين ممثلا لها في الجزائر.
- عدم مسك حاسبة قانونية أو سجل الخاص المنصوص عليه في المواد 66، 67، 69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به.
- كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصرحه ويزيد دخله الصافي المحدد وفقا للمواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة على المجموع المعفى من الضريبة.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 20.

المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE

استحداث ما يعرف بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وذلك مساندة للإصلاحات الجبائية
فالتحقيق المعمق يعتبر امتدادا منطقيا للتحقيق المحاسبي¹.

أولاً: مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يقصد بال ت.م.م.و.ج مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي
للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل
المحققة خارج الجزائر فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبينة.

ثانياً: مراحل التحقيق

يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية إهلاك المكلف، حالة خزينته
وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته.

وهكذا² يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص
الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون
لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة (طبقاً للمادة 1- 21 من ق.إ.ج).

ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشية
لشخص غير محصى جبائياً، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة (للمادة 1- 21 من ق.إ.ج)

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في مجال الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين
لهم رتبة مفتش على الأقل (طبقاً للمادة 2- 21 من ق.إ.ج).

يمكن برمجة ال ت.م.م.ج إثر التحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل الشخصي للمؤسسة، أو الرؤساء
والشركات الأساسيين للشركة أو مكل شخص ملزم قانوناً بتصريح مجمل دخله.

ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين الدخل المصرح من طرف المكلف من جهة
وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى (طبقاً للمادة 1- 21 من ق.إ.ج).

تقدم الإدارة على طلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية مما قد حملها إلى إعادة تقويم الوعاء
الضريبي، وهذا عن طريق التصحيح الحضورى أو التصحيح التلقائي.

¹ عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص. 66

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص. 31.

1-الضمانات المعمقة للمكلف بالضريبة في حالة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية

يمكن برمجة معمقة في جمل الوضعية الجبائية إثر تحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل الشخصي لمؤسسة أو رؤساء الشركات الأساسيين للشركة ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين المدخول المصرح من طرف المكلف من جهة ونمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى تقدم الإدارة على طلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية مما حملها على إعادة تقويم الوعاء الضريبي وهذا عن طريق التصحيح الحضورى أو التصحيح التلقائي.

يعتبر هذا الطلب إجراء عادي للتحقيق من التصريحات على الدخل الإجمالي.

1-1-طلب التبريرات

تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات الآتية:

فيما يتعلق بالوضعية الجبائية وما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداويل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها وعليه تتمتع الإدارة بإمكانية أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار لكن باستطاعة هذا الأخير أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عمليات التدليس.

1-التوضيحات

تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن غموض في التصريحات، ويخص أي نقطة واردة في التصريح.

1-2-1-الإجراء الحضورى

طبق نفس التدابير العامة الواردة مسبقا حول التحقيق في المحاسبة السارية المفعول ولا سيما وفيما يخص إشعار بنتائج التحقيق حتى في غياب إعادة التقويمات، تبرير إعادة التقويمات المقترحة ومنح أجل رد إضافي مدته أربعون يوم

1-2-2-التصحيح التلقائي

هو إجراء استثنائي لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة إذا لم يكتب المكلف بالضريبة التصريح على الدخل الاجمالي في الآجال المحددة قانونا أو لم يسوي وضعيته الجبائية إذا لم يستجب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة وعليه فإن هذه الأخيرة يحدد تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة إن القواعد المحددة

من طرف الإدارة يجب أن تقترب قدر المستطاع من الحقيقة. تبقى الضمانات المقدمة للمكلف في حالة التصحيح الحضوري سارية المفعول عند التصحيح التلقائي.

المطلب الثالث: الغرامات والعقوبات

تتوقف فعالية الرقابة على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة إلا أن المبالغة في تلك العقوبات قد يكون أثر عكسي ي هذا اجمالا قرص المشرع الضريبي الجزائري عدة إجراءات عقابية على كل من خالف أحكام القانون الضريبي لضمان التحصيل اجيد للضريبة وزيادة مردوديتها، وفي هذا الإطار يوجد نوعين من العقوبات مها:

أولاً: الغرامات الجبائية.¹

تتمثل الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني، ويختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة، ويتضح ذلك كما يلي:

1-الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي

2-الغرامة بسبب التأخري في التصريح

3-الغرامة بسبب النقص في التصريح

ثانياً: العقوبات بموجب التشريع الجبائي جريمة الغش والتهرب الضريبي

إن العقوبات المنصوص عليها في القانون الضريبي المختلفة التي يسمح لنا لتبيان هذه العقوبات من خلال هذا قمنا بتقسيم هذه العقوبات إلى عقوبات أصلية أما العقوبات الأخرى شبيهة.

1-العقوبات الأصلية جريمة الغش والتهرب الضريبين

لدراسة هذه العقوبات في مختلف القوانين الضريبية التي جاء بها قانون المالية لسنة 2012 الي تتمثل في:²

1-1 في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال

العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من ق.ض.م المعدلة بموجب المادة 13 من قانون رقم 11-16 المؤرخ في 2011-12-20 المتعلق بقانون المالية+ لسنة 2012 وعليها تستند أغلب الشكاوى في جال الغش والتهرب اجبائي.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للمديرية العامة للضرائب، 2011، ص ص 98، 101.
² أحسن بوسقيعة الوجيز في القانون اجزائي اخاص، دار هومة الطبعة للنشر والتوزيع، الطبعة 17، الجزائر،، 2014، ص . 485.

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما ال يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.00 دج.
- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو إحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج وال يتجاوز 1000.000 دج.
- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج وال يتجاوز 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبات، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.
- الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق المتملص منها 5.000.000 دج وال يتجاوز 10.000.000 دج.
- الحبس من خمسة سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج إضافة إلى أن المخالفات المنصوص عليها في المواد: 407، 176، 134، من ق.ض.م والمواد 118، 117، 116،
- من ق.ر.ر.أ يعاقب عليها بنفس العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 أعلاه باعتبار أن هذه المواد تحمل العقوبة إلى المادة 303 ق.ض.م.¹

2-1 في مجال الضرائب غير المباشرة :

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 532 ق.ض.غ.م الي تنص: " يعاقب كل من يستعمل طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموعة أو جزء من وعاء الضريبة التعسفية أو دفع الضرائب أو الرسوم الي هو خاضع لها بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط."

3-1 في مجال حقوق التسجيل :

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 119 منه التي تنص " فعلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من متملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسيه بغرامة تتراوح من 5.000 دج غلى 20.000 دج وحبس من سنة إلى خمس سنوات، أو بإحدى العقوبتين فقط."

من كل هذه العقوبات نصل إلى النتائج التالية

¹ قانون رقم 16 / 11، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، مرجع سبق ذكره، ص.15.

في كل الأحوال يجوز للقاضي الجزائري تعيين خبير لتحديد مبلغ الضريبة المتملص منه وتبعاً لذلك فإذا كان المتهم متابعاً لتملصه من الضريبة خلال 03 سنوات فإن العقوبة لا تكون على أساس مجموع المبالغ المتملص منها خلال سنوات الثلاث وإنما تكون العقوبة على أساس قيمة المبلغ الأقرب المتملص منه خال السنوات الثالث.

الجدول الموالي يلخص العقوبات الجزائرية المنصوص عليها ضمن مختلف القوانين الجبائية

الجدول رقم 2 : العقوبات الأصلية جريمة الغش والتهرب الضريبي:

الحبس		الغرامة الجزائرية		قيمة المبلغ المتملص منه		نوع الضرائب والرسوم
الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى	
/	/	100.000	50.000	100.000	0	
06 أشهر	شهرين	500.000	100.000	1.000.000	100.000	الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المادة 303).
02 سنتين	06 أشهر	2.000.000	500.000	5.000.000	1.000.000	الرسوم على رقم الأعمال.
05 سنوات	02 سنتين	5.000.000	2.000.000	10.000.000	5.000.000	
10 سنوات	05 سنوات	10.000.000	5.000.000	أكثر من 10.000.000	أكثر من 10.000.000	
5 سنوات	سنة	200.000	50.000 دج.	مهما كان المبلغ غير أنه في صورة الإخفاء يشترط تطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو المبلغ 10.000 دج.		حقوق الطابع المادة 34
06 أشهر	06 أيام	/	/	مهما كان المبلغ		المادة 530
العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات.				مهما كان الإخفاء		المادة 531
05 سنوات	سنة	200.000 دج	50.000 دج	مهما كان المبلغ غير أنه في صورة الإخفاء يشترط تطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.		المادة 532

المصدر: أحسن بوسقيعة الوجيز في القانون اجزائي الخاص، دارهومة الطبعة للنشر والتوزيع، الطبعة 17، الجزء الأول، الجزائر 2014، ص 485.

ثانيا: العقوبات التكميلية والتبعية لجريمة الغش الضريبي:

• من بين العقوبات التكميلية التي نص عليها المشرع الجزائري تتمثل في نشر الحكم وحليفه، وبإمكان المحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد الي تعيينها وبتعليقه في الأماكن التي حددها وذلك على نفقة المحكوم عليه حسب المادة 303 ق.ض.م والمادة 550 ق.غ.م والمادة 6/ 120 ق.ت.

• كما نجد نص قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 544 خصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين على أنه في حالة العودة سواء بحكم واحد أو بعدة وأحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات منه مزاوله ممن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو حاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، وتطبق عليهم أيضا عند الاقتضاء عقوبة غلق المؤسسة.

• منع الأشخاص من الذين تم إدانتهم بتهمة الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري وحددت فترة المنع لمدة لا تتجاوز 10 سنوات لما أجازت الأمر بالتنفيذ المعجل وهذا ما منعت عليه المادة 29 من قانون رقم 22 - 03 المؤرخ ي 2003 / 12 / 28 المتضمن قانون مالية لسنة 2004.

بعد أن قمنا بتحليل العقوبات الجزائية التي حلف المكلف بالضريبة عند ارتكاب جريمة الغش الضريبي مما عليه عقوبات جبائية وأن شدة العقوبات تختلف من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا.

المطلب الرابع: تقييم فعالية نظام الرقابة الجبائية

إن مفهوم الفعالية لنظام الرقابة الجبائية مرتبط بتحقيق الأهداف المسطرة

أولا: مفهوم نظام الرقابة الجبائية

يتصف مفهوم بالتعقيد لوجود من العلاقات المتداخلة والمتشابكة بين فعالية المنظمة من ناحية وبين العوامل المؤثرة أو المحددة لها من ناحية أخرى¹.

وقد عرف Yachtman وآخرون الفعالية على أنها " تعي قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية المسطرة خلال فترة زمنية معينة.

¹ عبد السالم أبو قحح، انتصارات الأعمال والاستثمار الدولي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص. 223.

إذ تعتبر هذه الأهداف التشغيلية عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسات التي تتبعها المنظمة أي ما حاول حقيقه في الواقع العملي، وعلى ضوء متغيرات البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بها، كما أن استخدام تلك الأهداف في قياس الفعالية تحقيق المرونة بما يتلاءم الهيكل التنظيمي والبيئة¹.

وبإسقاط مفهوم الفعالية العامة على النظام الرقابة الجبائية فإن فعالية هذا الأخير تكمن في مدى حقيقه الأهداف المتواجدة من أجلها بشكل متوازن، حيث أنه قد تتعارض بعض الأهداف فيما بينها، فالهدف المالي للرقابة قد يتعارض مع الهدف الاجتماعي نتيجة أنه في بعض المناطق قد يتم إعداد برامج رقابة مكثفة بغية إعادة تحصيل الموارد الضائعة من الخزينة، ويتم التضحية بالهدف الاجتماعي في وقت جميع المكلفين أمام قدرة المساواة.

ثانيا : الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية "

1-المشاكل المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية

تواجه الرقابة عدة معوقات تخص بنظام الرقابة الجبائية في حد ذاتها ومن أبرز هذه المشاكل ما يلي:

1-1-مشكل البرمجة وتنفيذها:²

إن الآلية التي تتم بها عملية البرمجة واختيار القضايا تتميز بالبطء الشديد من حيث التوقيت لأن وجود برنامج سنوي واحد خضع للتصفية في أكثر من مرحلة يؤثر سلبا على إعداد واختيار القضايا، كما أن ضرورة اختيار ومصداقية المديرية المركزية للتحقيقات الجبائية المنجزة تعود في العدد من المرات عمل مصالح مديريات الرقابة المكلفة بتنفيذ برامج التحقيق، لأنها في بعض الأحيان تقوم بإتمام المهام المسندة إليها قصيرة ويبقى لها الوقت الكافي لإنجاز عدة قضايا أخرى.

2-1 مشكل الكفاءة والإمكانيات البشرية :

رغم تدعيم الإدارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الإطار والممثلون في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغربي للجبابة والجمارك إلا أنها لا زالت تعاني من نقص في الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية وخاصة في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المتهربين بذوي الخبرة لاستعمال طرق لا يتم اكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال، كما تساعد الخبرة والكفاءة في كسب الوقت من خلال سرعة اكتشاف الأخطاء والتلاعب التي يمكن أن يقوم بها المكلف بمجرد الاطلاع على وضعية الملف ونوع نشاطها والمخالفات التي يرتكبها كما تعاني الرقابة من شكل نقص المراقبين خاصة وان قانون الإجراءات

¹ حمد أبو نصار، الضرائب وحاسبتها بني النظرية والتطبيق، عمان، 1996، ص 16-15

² عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 249.

الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، حيث تبني إحصائيات المديرية الفرعية للوسائل لسنة 2010 أن عدد المراقبين المختصين بالرقابة على التقييمات العقارية 58 مراقب 1 هذا ما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للرقابة الجبائية من حيث الإمكانيات البشرية مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات، وخاصة في ظل الانفتاح الاقتصادي المتميزة بكثرة المتعاملين اطمئنانا للتهرب من دفع الضريبة بكل الطرق الممكنة.

1-3-3-1-مشكل الوسائل والإمكانيات المادية:

لا يعد نقص الموارد البشرية المؤهلة المشكل الوحيد الذي تعاني منه إدارة الرقابة الجبائية، 1 فحتى إذا كانت هذه الكفاءات متوفرة، فإن غياب أدنى الوسائل الضرورية المحفزة على العمل سيؤدي بالضرورة إلى قصورها في أداء مهامها، مما ينعكس سلبا على مردودية أداء الجهاز الرقابي ككل.

ومن بين مشاكل الوسائل والإمكانيات المادية التي تعوق مصاح الرقابة الجبائية نجد:

-ضعف أجور ومرتببات العاملين في الإدارة الجبائية، الأمر الذي حد من تدعيم هذه الأخيرة بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة والكفاءة الفنية العالية، فضلا عما قد يؤدي إليه انخفاض أجور هؤلاء العاملين، وزيادة أعباء معيشتهم من دفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم.¹

إن مصالح الرقابة الجبائية بطبيعتها تتطلب الحركة الدائمة في إطار تنفيذ المهام المسندة إليها، سواء في قيامها بحملات الرقابة في عين المكان.

لكن مصاح الرقابة الجبائية تفتقد للعديد منها، مما يؤثر سلبا على أداء مهامها الرقابية، خصوصا في المناطق البعيدة والمعزولة.

عدم توفير المكان² الملائم الذي يليق بأعوان الرقابة في الإدارة التي يعملون فيها، والذي يساعدهم في أداء مهامهم، فهي التي تتوفر على أدى شروط العمل الفعال، كتوفير الأدوات المكتبية التي تفتقدها العديد من الإدارات الجبائية .

1-4-4-1-مشكل التشريعات الجبائية

تؤدي بعض التشريعات إلى أحد من فعالية أداء جهاز الرقابة الجبائية نظرا إلى:³

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

¹ يونس أمحد بطريق، مرجع سبق ذكره، ص. 236.

² عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص. 250.

³ يونس أمحد بطريق، مرجع سبق ذكره، ص. 239.

- صدور العديد من التعديلات في القوانين التي تثير الكثير من الجدل والنقاش، وتؤدي إلى الكثير من البلبلة الفكرية بين الممولين وأعوان الضرائب.
- عدم توفر نسخ القوانين، المنشورات، اللوائح، والتعليمات الي على أساسها يقوم العون أبدأء مهامه.

1-5-5-1-5 مشكل الإحصائيات الجبائية¹ :

إن الإحصائيات الجبائية دور هاماً في تزويد السياسة الجبائية والاقتصادية بالمعطيات الضرورية، التي تبني قراراتها على ضوءها، لكن المنظومة الضريبية الجزائرية تفتقد للعديد من هذه الإحصائيات بسبب نقص المعطيات الضرورية، وكذا انعدام المقاييس الموضوعية لإعدادها.

إذ تعد بصفة تقريبية وعشوائية، وبالتالي فهي غير إدارية، كما هو الحال الإحصائيات تقديرات ظاهرة التهرب الضريبي، فتارة يصرخ أبنة يبلغ حوالي 50 مليار سنتيم، وتارة 100 مليار سنتيم.

2- العلاقة السيئة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.²

تعد الإدارة الجبائية من الإدارات ذات المهام الصعبة والمهمة في نفس الوقت، فهي مهمة إذ ينهاها تحصيل الإيرادات التي تستخدمها الدولة في تمويل النفقات العامة، وصعبة حيث يوكل إليها مهام تطبيق القانون الضريبي، ومن هنا تنشأ العلاقة الصعبة والمتشابكة مع الممولين بأنواعهم المختلفة وإمكاناتهم وأنشطتهم المتعددة. إذ تسعى الإدارة الجبائية في تنفيذ المهام المسندة إليها وتحصيل أكبر قدر ممكن من الإيرادات الجبائية، دون أخذ بعين الاعتبار للعديد من العوامل المرتبطة بالمكلفين الذين تتعامل معهم، ما يبقى حدة الصراع القائم بينهما في نمو مستمر.

1-1- الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية

والتي نجد من بينها:

- البطء في تقديم الخدمات، حيث يشكوا الكثير من المكلفين من طول الوقت الذي يتطلبه إنجاز أية معاملة يراجعون بشأنها الإدارة الضريبية.

¹ أحمد قاسم القريوي، الإصلاح بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، الأردن، 2001، ص. 29

² عبد العزيز السيد مصطفى- أساسيات الرقابة على نظم التبادل الإلكتروني للبيانات وانعكاسها على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الإلكترونية- ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات مؤتمر حول التجارة الإلكترونية- الآفاق والتحديات- المجلد الثاني- جامعة الإسكندرية كلية التجارة الإسكندرية- 27 - 25 يوليو 2002 ص. 428.

• تعدد الإجراءات وطول المسالك التي تمر فيها القرارات الإدارية، يرتبط هذا العنصر بالعنصر السابق إلا أن الفرق هو أن البطء لا يكون بسبب تكاسل الموظفين بل لأسباب تنظيمية تتمثل في تعدد الجهات اللازم مرور المعاملات عليها غياب موظفي الاستقبال والاستعلامات الذين يستقبلون المكلفين بالضريبة ويرشدونهم للجهة المعنية بالأمر التي يراجعون بشأنها، وكذا الرد على استفساراتكم المتعلقة بتطبيق الضريبة عليهم.

• إن الوظيفة العمومية هي خدمة يقوم هذا الجهاز الإداري والعاملون فيه بشكل يتفق مع توقعات ومطالب المواطنين الذين يمولون نفقات هذه الأجهزة وليس كما هو سائد بأنها امتياز أو سلطة تعطيهم الحق في التحكم بالمواطنين حسب اعتبارات شخصية وغير موضوعية، وهذه حقيقة تغيب عن الأذهان كثير من أعوان الإدارة الجبائية الذين يرون أنفسهم حكاما لا خدما للمكلفين¹.

• وجود قطاع كبير من المكلفين الأميين دون أن تكلف الإدارة الضريبية نفسها عناء تقدير عددهم للبحث عن حلول ملائمة لهم في مجال استخدام الاستمارات والتصريحات وتبسيطها بالقدر الكافي الذي تكون فيه في متناول أغلب المكلفين.

• بعد الإدارة الضريبية عن المكلفين في المناطق النائية، إذ يضطر المكلف أحيانا غلى قطع مئات الكيلومترات من أجل ملء التصريح، وكان بإمكان الإدارة الاستناد بالبلديات للتقليل من هذه الأعباء على المكلفين.

• غياب الشفافية في التعامل حيث تعد هذه الأخيرة من الوسائل الضرورية التي تعمل على تعزيز الثقة².

ومما سبق ذكره يتضح أن الفساد الإداري هو انتهاك للواجبات الوظيفية التي تعلي من شأنها المنفعة الشخصية على حساب المنفعة العامة.

وبالتالي أصبح يشكل أهم أسباب ضعف العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين النزهاء والضعفاء هم الذين يدفعون ثمن تلك الممارسات الأخلاقية من طرف أعوان الضرائب.

2- الأسباب المتعلقة بالمكلفين بالضريبة :

والتي نجد من بينها:

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

¹ أحمد قاسم القربوي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

² عبد المجيد قدي - مرجع سبق ذكره ص 251.

- فإذا كانت هذه العوامل إيجابية فإنها ستساهم في زيادة درجة وعيمهم الضريبي، وبالتالي سيقومون بأداء واجباتهم الجبائية دون وجود أية مشاكل، أما إذا كانت سلبية فستؤدي إلى نقص درجة وعيمهم الضريبي، ومنه جرهم إلى كل أساليب التهريب، بغية التملص من أداء واجباتهم الجبائية، وهذا ما يعمل على عرقلة أداء الإدارة الجبائية.
- بعض المكلفين يعتقد أن عملية إعداد الإقرار الضريبي ومراجعته من قبل الإدارة الجبائية هي عمل مزعج، حيث يشكل جسيدا وتلخيصا للضغوط والالتزامات الضريبية حيث تعد معيارا شاقا بالنسبة لهم لأنها عنصر
- للضغط والتوتر كل عام، بسبب الخوف من التأخير في تقديم الإقرار أو خشية السهو في ملء أحد البيانات أو الخطأ في تقديرات الدخل وهو ما يترتب عليه إجازات وعقوبات.
- حساسية المكلفين من الضريبة لاعتقادهم بأنها مجرد عقوبة مفروضة عليهم من قبل السلطات العامة¹.
- عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى تحتاج الإدارة الجبائية لممارسة مهامها خصوصا في مجال الرقابة الجبائية للعديد من المعلومات حول المكلفين الذين تقوم بمراقبتهم، ولا يمكنها إتمام ذلك إلا بالتنسيق مع مختلف المؤسسات والإدارات الحكومية الأخرى، كمصالح القضاء، البنوك، مصالح التجارة، التي يحوز على أكبر قدر ممكن من المعلومات حول هؤلاء المكلفين وذلك في إطار ممارسة أنشطتهم، والتي تستدعي التعامل مع تلك المؤسسات والإدارات.²

لكن توجد هناك قطيعة وهدم التنسيق في العمل وتبادل المعلومات بين هذه الأخيرة وبين مصالح الرقابة الجبائية، يشكل لها عائقا حول دون أداء مهامها بكفاءة.

واخيرا يمكننا القول أن العيوب التي تتصف بها إدارة الرقابة الجبائية والمشاكل التي تعانيها تعوقها في تنفيذ المهام إليها بكل كفاءة وفعالية.

ثالثا : آليات تفعيل النظام الرقابي

أ- تحسين فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهريب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعالية ذلك النظام

سيساهم في معالجة ظاهرة التهريب، ذلك بمراعاة ما يلي:

¹ وهي بوعالم، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهريب الجبائي، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 197.

² أحمد قاسم القريوي، مرجع سبق ذكره، ص 283.

1. تبسيط النظام الضريبي بحيث أنه يتم تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط و تحصيل الضرائب فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب.

2. إرساء نظام ضريبي عادل و ذلك بمراعاة ما يلي:

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

3. تحسين التشريع التدريبي بحيث يجب إحكام نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف الاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي

ب- التحسينات المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية من حيث:

- -البرمجة
- -الامكانيات المالية
- -الموارد البشرية
- -مسايرة التطورات الاقتصادية

ج- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة

1.1.الاجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية:

- الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي لدى الممولين حتى تكون لديهم ثقافة مجتمعية تركز على أهمية الضرائب في التنمية الاقتصادية
- التزام الإدارة الجبائية بنمط الثقافة والوضوح في منهج عملها وإتاحة حرية وصول المعلومات عما تقوم به من أعمال للمواطنين والدارسين
- تحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال تدعيم الإدارات الجبائية بمكاتب للعلاقات العامة تقوم من خلالها بمساعدة الممولين وإرشادهم إلى التفسيرات الصحيحة أحكام قوانين الضرائب وطرق تحديد الأوعية، قيمتها ومواعيد سدادها

- الحد من مشاعر تصغير المكلف أمام الإدارة الجبائية من خلال تبسيط العبارات الإدارية وتحسين شروط الحوار بينهما، عند تطبيق الإجراءات الثنائية
- منح اجل ثاني للرد بقدرة 40 يوما للمكلفين بالضريبة الخاضعين لعملية التصحيح عندما يشمل التبليغ النهائي عناصر جديدة في التصحيح.

2.الاجراءات المتعلقة بالمكلف بالضريبة:

- القيام بأداء واجباتهم الجبائية بكل صدق وأمانة .
- أن يقتنع المكلف بضرورة أدائه لواجبه الضريبي، وأن يقوم به وحده طائعا مختارا وعن طيب خاطر مستمدا ذلك من دور الفعال ودور الضريبة في البناء الاقتصادي والاجتماعي.
- ضرورة استعلام واستفسار المكلفين عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية بمراجعة الغدارة الجبائية لتزويدهم بمختلف المعلومات وكذا الحضور والمشاركة في الملتقيات التي تنظمها وزارة المالية والادارة العامة للضرائب وهذا بغية تطوير ثقافتهم الجبائية.

د- تدعيم التكامل والتنسيق بنىغ الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى

ومن الإدارات الهامة التي يستدعي ضرورة التنسيق بينها وبين الإدارة الجبائية، نظرا لما تملكه من معلومات جد قيمة بالنظر للمسؤوليات الملقاة على عاتقها والصلاحيات المخولة لها إذ نجد:

1.المصالح التجارية:

وهذا التنسيق يتعلق خاصة بمديرية الأسعار والمنافسة، ومديرية الإحصاء وعلى هذه المصالح أن ترسل كافة المعلومات التي بحوزتها والمتعلقة بمختلف المكلفين في مجال تشكيل أسعار المبيعات والخدمات، مرفقة بالدراسة التحليلية لملف الأسعار والإحصائيات المتعلقة بنوع الخدمات المقدمة.

2.مصلحة الجمارك: من واجب هذه الأخيرة التنسيق مع الإدارة الجبائية باعتبارها حلقة وصل بين الداخل

والخارج ونظرا لما لها

من إمكانيات استقصاء المعلومات بشكل حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، كما يجب على مصلحة الجمارك أن تفرض على كل مستورد تقديم شهادة مهنية أثناء عملية الاستيراد، هذه البطاقة يتم من مفتشية الضرائب، وعلى مصالح الجمارك ان ترسل تلقائيا، وبدون أي طلب مسبق من طرف مصلحة الجبائية معلومات مسبق تخص عملية الاستيراد.

خلاصة الفصل :

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية والتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة ومطابقتها مع الدخول الحقيقية، وما تم التحصيل عليه من معلومات من مصادر أخرى، والعمل على اكتشاف الأخطاء والإنحرافات والقيام بتصحيحها.

المبحث الأول : تقديم مركز الضرائب لولاية مستغانم

نظرا لأهمية التدقيق المحاسبي في مجال الرقابة الجبائية تم اختيار مركز الضرائب لولاية مستغانم و

بالتحديد

مكتب الأبحاث و المراجعات.

في هذا المبحث سنتعرف على تنظيم و مهام مركز الضرائب لولاية مستغانم، وذلك من خلال الإطلاع على هيكلها الإداري و التنظيمي، إضافة إلى عرض تنظيم و خصائص و المهام المخولة لمركز الضرائب .

المطلب الأول : التعريف بمركز الضرائب لولاية مستغانم¹

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير و التحصيل، و المراقبة و المنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات و القباضات، و مديريات الضرائب الولائية .

بهذا الصدد، يشر مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين بمجال اختصاصه وهم:

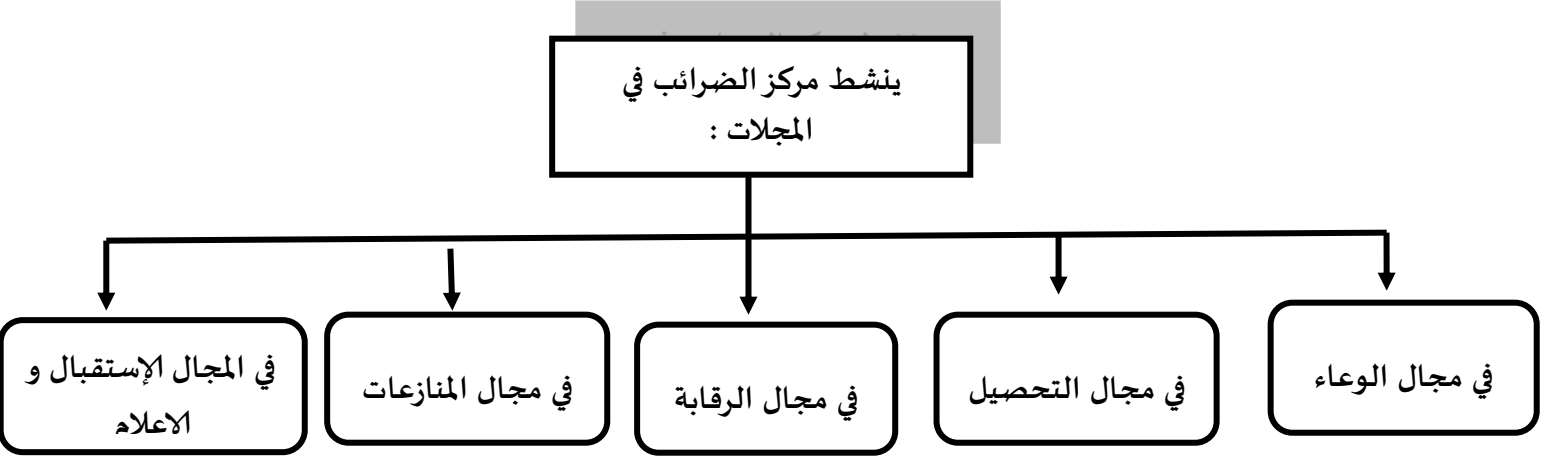
- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي و النظام المبسط.
- المهن الحرة.
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة"، 2017،

المطلب الثاني : الدور الجبائي لمركز الضرائب لولاية مستغانم

ينشط مركز الضرائب في المجالات الرئيسية الموضح في الشكل التالي :

الشكل رقم 2 : مهام مركز الضرائب



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات

- أ. في مجال الوعاء
- يمسك و يسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
 - مسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الإرباح الصناعية والتجارية و الإرباح الغير التجارية.
 - إصدار و معاينة و المصادقة على الجداول و قوائم التحصيلات و شهادات الإلغاء أو التخفيض.
- ب. في مجال التحصيل
- التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصي الضرائب و الرسوم و الأتاوى.
 - التكفل بالعمليات المادية للدفع و التحصيل و تقدير الأموال النقدية.
 - ضبط الكتابات و الحسابات و مركزة تسليم القيم.
- ت. في مجال الرقابة
- البحث و تحصيل و استغلال المعلومات الجبائية و مراقبة التصريحات.
 - إعداد و انجاز برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها.

ث. في مجال المنازعات

- دراسة و معالجة الشكاوي.
- متابعة المنازعات الإدارية و القضائية.
- تسديد قروض الرسوم.

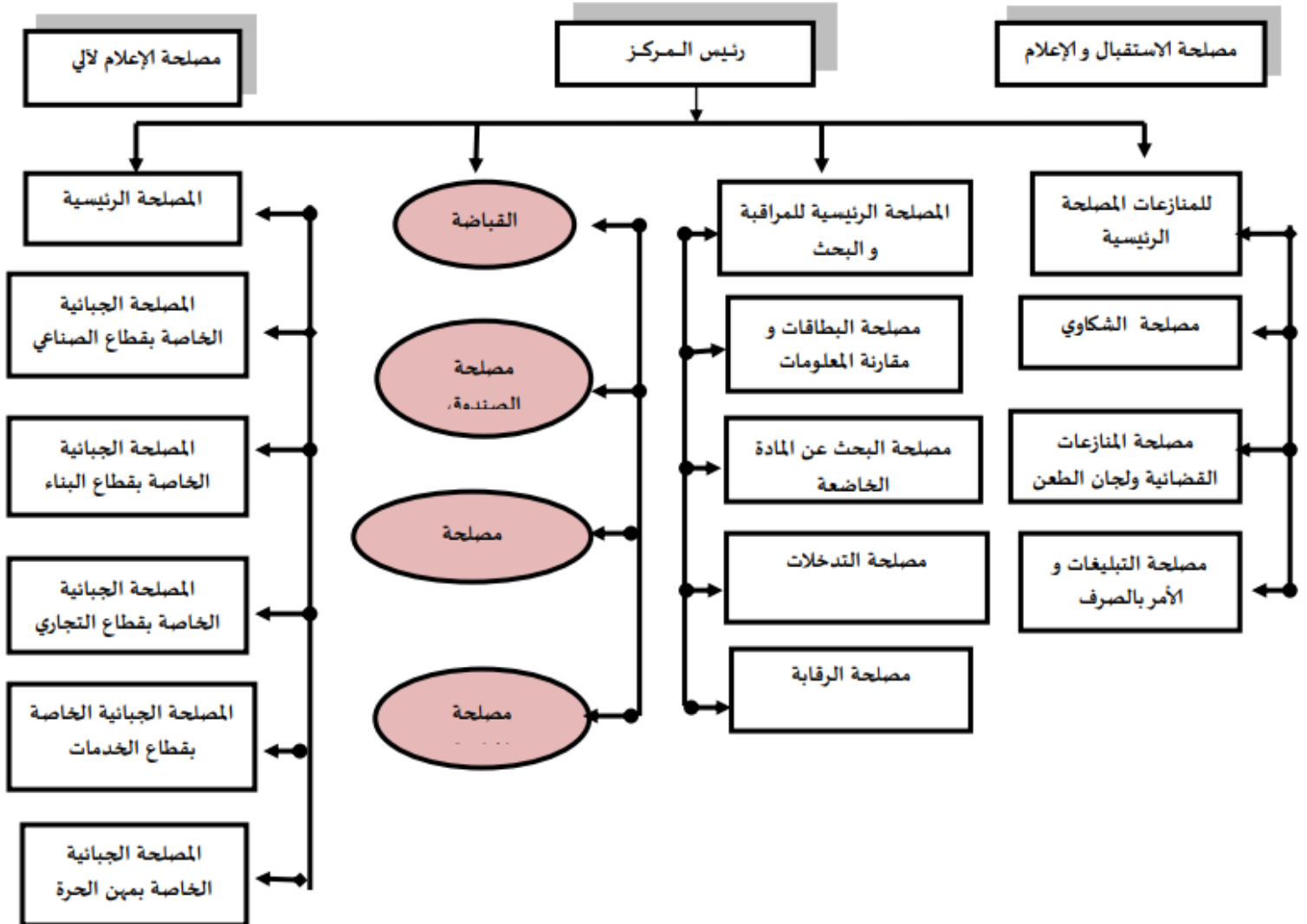
ج. في مجال الاستقبال و الإعلام

- ضمان مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة.
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء الضريبي لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات و تعديل قوانينها الأساسية.
- تنظيم و تسيير المواعيد.
- نشر المعلومات و الآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم

إن الإدارة الجبائية لها عدة هياكل مركزية و جهوية و أخرى ولائية وفق قوانين تشريعية و تنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الإقليمية لكل هيئة إدارية، و عليه سنعرض الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم.

شكل رقم 3 : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم



المبحث الثاني: دراسة ميدانية للرقابة الجبائية بمركز الضرائب لولاية مستغانم

يقوم مركز الضرائب لولاية مستغانم بعملية التحقيق المحاسبي وعملية التحقيق المصوب فيف المحاسبة، وسنقوم بدراسة حالة للرقابة الجبائية على ملف مكلف بالضريبة خاضع لمركز الضرائب، حيث تتم على مستوى المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث وفق برنامج مصادق عليه.

المطلب الأول : خطوات وإجراءات عملية التحقيق :

أسندت عملية التحقيق إلى فرقة التحقيق والتي على رأسها رئيس فرقة المحققين، حيث تتم دراسة الملف الضريبي للمكلف الذي تم برمجته للخضوع للتحقيق المحاسبي بعنوان برنامج الرقابة الجبائية لسنة 2019، حيث أنه يخضع للنظام الحقيقي وتم تحديد نشاط الشركة والضرائب التي تخضع لها.

1- إرسال الإشعار بالتحقيق :

بتاريخ 08/02/2019 قام أعوان الإدارة الضريبية بتسليم إشعار بالتحقيق إلى المكلف المعين بالرقابة، حيث أرفق هذا الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة، و تم منح المكلف المعين بالرقابة مهلة 10 أيام لتحضير الوثائق اللازمة كما تم إخباره بإمكانية استعانتته بمستشار محاسبي من اختياره، وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار ما يلي:

- اسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق: الشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة (x) و التي يتمثل نشاطها في الاستيراد؛

- تاريخ: 08/02/2019؛

- السنوات المعنية بالتحقيق 2015-2016-2017-2018 ::

- الضرائب المعنية بالتحقيق:

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

- الرسم على القيمة المضافة (TVA)

- الرسم على النشاط المهني هين (TAP)

1-2 المرحلة الميدانية لعملية التحقيق: بعد انقضاء المدة قامت فرقة التحقيقات بإجراء أول تدخل في عين المكان وذلك في : 18/02/2019، وذلك من خلال زيارة مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية والهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد أهميتها في حالة تأجيلها والتمثلة في:

- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل غير المنقولة والمنقولة)؛

- معاينة مادية للمخزون من خلال محضر معاينة (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل)؛

- -معاينة وجود الوثائق المحاسبية؛

- جرد قيم الصندوق؛

- كشف أسعار البيع المطبقة من طرف الشركة.

نظرا لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التحقيق داخل الشركة، ولأنه قانونيا لا يسمح للأعوان بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبتهم، قام المكلف بتقديم طلب موقع ومقدم لمركز الضرائب وعليه قام الأعوان المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية وإرجاعها بعد عملية فحصها. وتجسدت عملية التحقيق المحاسبي في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة المحاسبية عبر مرحلتين:

1. الفحص الشكلي لهذه الوثائق من حيث مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها؛
2. فحص هذه الوثائق من حيث المضمون وهذا بما تحتويه من تسجيلات.

وبعد فحص محاسبة المكلف تم استخلاص بعض الملاحظات أهمها:

- وجود دفتر اليومية مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا؛
- وجود دفتر الجرد مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا؛
- وجود التصريحات الشهرية وهي مودعة في آجالها القانونية؛
- وجود التصريحات السنوية وهي مودعة في آجالها القانونية.

المطلب الثاني : النقائص التي تحتويها محاسبة المكلف:

من خلال الاطلاع على حسابات الشركة في البنوك وما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية، وبعد الإطلاع على بعض الأعباء والايرادات تم اكتشاف مجموعة من النقائص والاعفالات من قبل المكلف تخص بعض التكاليف والايرادات، وتتمثل أهمها فيما يلي:

- عدم إظهار الجدول التفصيلي للمخزونات في دفتر الجرد وذلك في جميع السنوات محل التحقيق؛
- غياب بعض الفواتير المتعلقة بالأعباء؛
- وجود فواتير مقيدة مرتين؛
- عدم التصريح بالمبلغ المقبوض الظاهر بالجانب الدائن للحساب الجاري للشركة المفتوح لدى بنك معين
- تسجيلات محاسبية بدون وثائق تبريرية (فواتير الشراء، ديون غير مبررة...؛)
- المبالغة في مصاريف كراء وسائل نقل خلال سنة 2018
- وجود فواتير شراء غير مقيدة في أصول المؤسسة خلال سنة 2018
- عدم التصريح بجزء من رقم الأعمال المحقق خلال جميع السنوات المعنية بالتحقيق.

المطلب الثالث : تحديد الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية:

بعد إجراء عملية التدخل ودراسة الدفاتر والوثائق المحاسبية والتصريحات السنوية والشهرية، والتي سمحت باكتشاف النقائص السابقة الذكر وجب على الأعوان المحققين الى القيام بعملية إعادة تشكيل الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية.

بعد القيام بالتعديلات والتصحيحات اللازمة للنقائص المكتشفة، تتم عملية حساب رقم الأعمال المحقق(الفعلي) بواسطة برنامج حيث يوجد ملف معين في هذا البرنامج تم إنشائه من طرف رئيس فرقة المحققين يمكن من حساب رقم الأعمال المحقق Excel من طرف المكلف ، وقيمة الضرائب الجديدة بالإضافة إلى الغرامات المطبقة بالاعتماد على مجموعة من المعادلات الرياضية.

أولا : جداول تحديد رقم الاعمال:

1. جدول إعادة تشكيل رقم الأعمال

الجدول رقم 03: جدول إعادة تشكيل رقم الأعمال

السنوات	2015	2016	2017	2018
التكاليف السنوية	1 000 000	1 200 000	1 500 000	1 600 000
التكاليف السنوية + هامش الربح الإجمالي	118 %	118 %	118 %	118 %
رقم الأعمال	1 180 000	1 416 000	1 770 000	1 888 000

الوحدة : دينار جزائري

مصدر: المعلومات محصل عليها من طرف المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية مستغانم
يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال باعتبار أن نسبة هامش الربح الإجمالي هي 18 % من التكاليف السنوية، والتي تم تعديلها وتصحيحها من أجل حساب رقم الأعمال المحقق.

2. جدول إعادة تشكيل رقم الأعمال بعد التخفيضات الضريبية

الجدول رقم 04: جدول إعادة تشكيل رقم الأعمال بعد التخفيضات الضريبية

السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال بعد التخفيضات	1 180 000	1 416 000	1 770 000	1 888 000
قيمة التخفيضات الضريبية	200 000	210 000	250 000	270 000
رقم الأعمال بعد التخفيضات	980 000	1 206 000	1 520 000	1 618 000

الوحدة : دينار جزائري

المصدر: المعلومات محصل عليها من طرف المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية مستغانم
بعد تحديد رقم الأعمال يتم خصم التخفيضات الضريبية المحددة في الجدول السابق، ويتم الحصول على رقم الأعمال بعد التخفيضات الضريبية ليعتمد عليه في حساب قيمة الضريبة.

3. جدول إعادة تشكيل الأرباح

الجدول رقم 05: جدول إعادة تشكيل الأرباح

السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال	1 180 000	1 416 000	1 770 000	1 888 000
هامش الربح الصافي	14 %	14 %	14 %	14 %
الأرباح الصافية التجارية	165 200	198 240	247 800	264 320

الوحدة : دينار جزائري

المصدر: المعلومات محصل عليها من طرف المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية مستغانم إن القيام بعملية التعديلات والتصحيحات تؤدي حتما إلى إعادة تشكيل قيمة الأرباح الصناعية والتجارية والتي تقدر قيمتها بـ 14% من نسبة رقم الأعمال المحقق قبل التخفيضات الضريبية.

ثانيا : جداول تحديد قواعد وأسس فرض الضرائب والرسوم: بعد القيام بتحديد رقم الأعمال والأرباح الصناعية يتم اللجوء إلى حساب قيمة الضرائب الجديدة مع الأخذ بعين الاعتبار رقم الأعمال المصرح به.

1. جدول الرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم 06 : قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني لرقم الأعمال المحقق

السنوات	رقم الأعمال المحقق	رقم الأعمال المصرح	الفرق	نسبة الرسم	الحقوق	الغرامات	المجموع
2015	980 000	600 000	380 000	2 %	7600	760	8 360
2016	1 206 000	700 000	506 000	2 %	10 120	1012	11 132
2017	1 520 000	800 000	720 000	2 %	144 00	1440	15 840
2018	1 618 000	900 000	718 000	2 %	14 360	1436	15 796
						القيمة الإجمالية	51 128

الوحدة : دينار جزائري

المصدر: المعلومات محصل عليها من طرف المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية مستغانم. يتم حساب الأساس الخاضع للضريبة بإجراء الفرق بين رقم الأعمال المحقق بعد التخفيضات ورقم الأعمال المصرح به، فانطلاقا من الناتج المحصل عليه من هذه العملية تحسب قيمة الرسم على النشاط المهني باعتبار نسبتها 2%، بالإضافة إلى قيمة الغرامة المحققة والتي يتم تحديدها كما يلي:

- إذا كانت قيمة الحقوق أقل من أو تساوي 50000 دينار جزائري فإن نسبة الغرامة الضريبية هي 10%

من قيمة الحقوق

- إذا كانت قيمة الحقوق أقل من أو تساوي 200000 دينار جزائري فإن نسبة الغرامة الضريبية هي 15% من قيمة الحقوق
- إذا كانت قيمة الحقوق أكبر من 200000 دينار جزائري فإن نسبة الغرامة الضريبية هي 25% من قيمة الحقوق

و في هذه الحالة قيمة الغرامة هي 10% من قيمة الحقوق، كما تجدر الإشارة إلى أنه يتم الاعتماد على هذه النسب في حساب الغرامات الضريبية الناتجة عن قيمة الحقوق المتعلقة بكل ضريبة من الضرائب التي يخضع لها المكلف والتي تهرب من دفعها (الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني)، وتحدد القيمة الإجمالية من خلال جمع قيمة الحقوق والغرامات.

2. جدول الرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم 07: قواعد وأسس فرض الرسم على القيمة المضافة لرقم الأعمال المحقق

المجموع	الغرامات	الحقوق	نسبة الرسم	الفرق	رقم الأعمال المصرح	رقم الأعمال المحقق	السنوات
74 290	9690	64 600	17 %	380 000	800 000	1 180 000	2015
91 103	11 883	79 220	17 %	466 000	900 000	1 416 000	2016
124 545	16 245	108 300	19 %	570 000	1 200 000	1 770 000	2017
117 553	15 333	102 220	19 %	538 000	1 350 000	1 888 000	2018
407 491	القيمة الإجمالية						

الوحدة : دينار جزائري

المصدر: المعلومات محصل عليها من طرف المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية مستغانم
 تحسب قيمة الرسم على القيمة المضافة بنفس الطريقة السابقة، لكن في هذه الحالة يحسب الأساس الخاضع للضريبة بإجراء الفرق بين رقم الأعمال المحقق قبل التخفيضات ورقم الأعمال المصرح به، حيث نسبة الرسم على القيمة المضافة تقدر بـ 17 % بالنسبة لـ السنتين 2015 و 2016 و 19% للسنتين 2017 و 2018 كما أن الغرامة المطبقة هي 15% .

3. جدول الضريبة على أرباح الشركات:

الجدول رقم 08: قواعد وأسس فرض الضريبة على أرباح الشركات

السنوات	قيمة الأرباح الصناعية والتجارية المصرح بها	قيمة الأرباح الصناعية والتجارية المصرح بها	الفرق	نسبة الرسم	الحقوق	الغرامات	المجموع
2015	165 200	120 200	45 000	26 %	11 700	1170	12 870
2016	198 240	130 240	68 000	26 %	17 680	1768	194 48
2017	247 800	167 800	80 000	26 %	20 800	2080	22 880
2018	264 320	210 320	54 000	26 %	14 040	1404	15 444
						القيمة الإجمالية	70 642

الوحدة : دينار جزائري

المصدر: المعلومات محصل عليها من طرف المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية مستغانم تحسب قيمة الضريبة على أرباح الشركات بنفس الطريقة السابقة، لكن في هذه الحالة يحدد الأساس الخاضع للضريبة بالاعتماد على الفرق قيمة الأرباح الصناعية والتجارية المحققة وقيمة الأرباح الصناعية والتجارية المصرح بها، حيث تعتبر نسبة الضريبة على أرباح الشركات 26%، كما أن نسبة الغرامة المطبقة هي 10%.

ثالثا: تبليغ النتائج وردود المكلف على النتائج: بتاريخ 13/05/2019 بعد إعادة تكوين أسس الإخضاع قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعيته الجبائية الجديدة المتوصل إليها نتيجة التحقيق المحاسبي بتبليغ موصى عليه مع وصل استلام، حيث كان التبليغ مفصلا بأرقام وجداول تسمح للمكلف بفهم التعديلات في الأسس والقواعد، من أجل الرد عليها بملاحظاته أو قبولها، كما تم منح المكلف مدة 40 يوما من أجل ذلك واحتوى التبليغ على:

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الضريبي
- عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرح بها وتلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستغلة
- طريقة وكيفية التعديلات والتسويات المقترحة؛
- لم تسجل أي ردود للمكلف المعين بالرقابة وهذا ما يعني القبول الضمني للمكلف بنتائج الرقابة الجبائية، وبعد انقضاء الأجل يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه.

الجدول رقم 09 : مجموع الحقوق والغرامات حسب النتائج النهائية.

السنوات	نسبة الرسم	الحقوق	الغرامات
2015	TAP	7600	760
	TVA	64 600	9690
	IBS	11 700	1170
2016	TAP	10 120	1012
	TVA	79 220	11 883
	IBS	11 680	1168
2017	TAP	14 400	1440
	TVA	108 300	16245
	IBS	20 800	2080
2018	TAP	14 360	1436
	TVA	102 220	16 245
	IBS	14 040	1404
المجموع		459 040	64 533

مجموع الحقوق والغرامات	523 573
------------------------	---------

الوحدة : دينار جزائري

المصدر: المعلومات محصل عليها من طرف المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية مستغانم
تحدد القيمة النهائية للمبلغ الإجمالي من خلال جمع قيمة الحقوق والغرامات المتحصل عليها بالنسبة لكل
ضريبة، حيث يجب على المكلف تسديد هذا المبلغ لصالح خزينة الضرائب لولاية مستغانم

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل نستخلص أن الرقابة الجبائية من أهم الوسائل المستخدمة لدى الإدارة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي كمقابل للنظام التصريحي الذي منح للمكلف بالضريبة، بهدف التأكد من صحة ومصداقية تصريحاته واسترجاع المبالغ المتهرب منها في إطار التهرب الضريبي، وعليه فإن مركز الضرائب لولاية مستغانم يساهم مساهمة فعالة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وبالتالي زيادة الموارد المالية للخزينة العمومية.

تم التوصل إلى أهم الإجراءات المتبعة من طرف الأعوان المحققون أثناء عملية الرقابة الجبائية المطبقة على المكلفين بالضريبة الخاضعين لمركز الضرائب من خلال دراسة حالة للتحقيق المحاسبي على ملف مكلف بالضريبة، بالإضافة إلى أهم الحقوق التي يتمتع بها خلال عملية الرقابة كالحق في مهلة التحضير وحق الرد، كما تجدر الإشارة إلى الالتزامات التي تقع على المكلف بالضريبة كالالتزام بالتصريح بالوجود والالتزام بتسديد الضرائب والرسوم المختلفة.

وتمت الإشارة إلى التوجهات الإستراتيجية للرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب التي تنص على تحسين مرونة إجراءات التحقيق وعلى ضرورة تطوير الأعوان المحققون كما ونوعا، وهذا من أجل رفع فعالية الرقابة الجبائية وتعزيز دورها في مكافحة التهرب الضريبي.

خاتمة عامة :

من خلال دراستنا للموضوع يتضح لنا الدور الفعال الذي تلعبه الضرائب في دفع عجلة الاقتصاد نحو التقدم والرقي كونها من المصادر المالية فهي تلعب دورا رياديا في تنفيذ السياسة المالية التي تمكنها من التدخل لتوجيه النشاط الاقتصادي بإعادة توزيع الدخول والثروات على مختلف فئات المجتمع بهدف الحد من الفروقات الاجتماعية وإرساء مبادئ العدالة باعتبار النظام الضريبي أحد المقومات الأساسية المالية، تم إنشاء ضرائب جديدة أكثر استجابة لمتطلبات التنمية الاقتصادية وتحقيقا لأهدافها الأخرى.

إن إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاج أحد المسلكين التهرب المشروع بتجنب المكلف الخضوع للضريبة دون ارتكاب أية مخالفة للأحكام والأنظمة الضريبية وكذا التهرب غير المشروع الذي يتمثل بنجاح المكلف في الإفلات من تأدية الضريبة المستحقة عليه عبر ممارسة الغش والتزوير ومخالفة القوانين الضريبية المعتمدة، ولقد انتشرت هذه الظاهرة بصورة كبيرة لتعدد الأسباب فمنها ما هو متعلق بالنظام الضريبي الذي يتسم بغموضه وعدم استقراره، ومنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية لتعقد إجراءاتها بالإضافة إلى الظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالمكلف، وبالتالي محاولة القضاء عليه ليس بالأمر الهين لذلك تسعى الحكومة جاهدة بكل الطرق الممكنة بالتخفيف من حدة هذه الظاهرة نظرا للأهمية التي تكتسبها الرقابة الجبائية من خلال السعي لمكافحة هذه الظاهرة فقد منح لها المشرع إطارا قانونيا يتجسد في الحقوق الممنوحة لها إضافة إلى الأشكال والأجهزة المخولة لها وبذلك يعتبر التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب وكذا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من أهم الطرق التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية، ومن خلال الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها يتم تقييم فعالية الرقابة الجبائية.

نتائج البحث واختبار الفرضيات

يتمثل النظام الضريبي في مجموعة محددة مختارة من الصور الفنية للضريبة التي تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها وتتمثل في مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح التنفيذية و المذكرات التفسيرية التي تسعى إلى تحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية ومنه تتضح صحة الفرضية الأولى.

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة عالمية مرتبطة بالضريبة، وتتمثل في عدم التزام المكلف بتسديد الضريبة الواجبة عليه حيث يحاول التخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه جزئيا أو كليا من خلال اللجوء إلى مجموعة من الأساليب المشروعة كالتفغات القانونية أو الأساليب غير الشرعية كزيادة الأعباء، وله آثار سلبية على الاقتصاد الوطني فهو يؤدي إلى انخفاض إيرادات الدولة وبالتالي عجزها عن تغطية نفقاتها كما يؤدي إلى عرقلة المنافسة والنمو الاقتصادي، ومن هنا تتضح صحة الفرضية الثانية.

تعتبر الرقابة الجبائية الجهاز المسؤول عن مكافحة التهرب الضريبي، فهي تقوم بمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة باعتبار النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، وذلك للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات

لإمكانية وجود أخطاء أثناء إعدادها سواء دون قصد أو عن قصد بهدف التهرب من دفع الضريبة، وهذا من خلال القيام بمجموعة من العمليات ضمن إطار واضح طبقاً لمواد ونصوص قانونية وبالاعتماد على مجموعة من الهياكل والأجهزة المسخرة قانونياً للقيام بعملية الرقابة الجبائية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

يعاني النظام الضريبي من الغموض وعدم الاستقرار إضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الجبائية ورغم الإصلاحات التي تم إدخالها إلى أنه مازال بعيد كل البعد عن الطموحات والأهداف المسطرة والتي كان محورها الأساسي محاربة الغش والتهرب الضريبي.

إن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تعد من أهم الأخطار التي تتسبب في تسرب أموال الدولة فقد تكون بطريقة قانونية عن طريق اختراق الثغرات القانونية والتي تسمح بالتهرب الضريبي وإما بطريقة تدليسية وغير قانونية وتسمى الغش الضريبي.

- يخلف التهرب الضريبي آثار سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي حيث يؤدي إلى الإضرار بالخرينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من مواردها المالية مما يؤدي كذلك إلى إخلال المنافسة الاقتصادية وانتشار التفاوت بين الطبقات الاجتماعية و لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي عادة ما تلجأ الإدارة الضريبية إلى الرقابة الجبائية للتقليل من هذه الآفة الخطيرة.

من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي وذلك لطبيعته السرية من جهة، ومن جهة أخرى لتطور طرقه وتعدد أنواعه.

تم تطوير الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية واستحداث الأجهزة الجديدة، ولذلك من أجل التقرب أكثر من المكلف بالضريبة، كما تم إنشاء، مصلحة تحريات الجبائية على المستوى المركزي، تدعماً للهياكل المركزية والجهوية في مكافحة التهرب الضريبي.

يختص التحقيق المعمق بدخول أشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة دخل إجمالي، ويتم من خلال مقارنة الدخول المصرح بها مع المدخل والممتلكات الموجودة فعل لدى المكلف، كما تتم مراقبة مسار حياته وممتلكاته الشخصية وتمتد إلى أفراد عائلته..

تنخفض مبالغ الحقوق والغرامات المسترجعة من خلال التحقيق المعمق وذلك لأنها تحتاج للمزيد من الإجراءات القانونية والعمالية التي توضح مسار هذا التحقيق إضافة إلى زيادة إمكانية البشرية لرفع عدد الملفات الخاضعة للضريبة.

تعتمد الإدارة الضريبية في الرقابة الجبائية ميدانياً بالدرجة الأولى على التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب وكذا التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الذي ظهر بعد الإصلاح الضريبي إلى أن تنتهي بالغرامات والعقوبات وتمر التحقيقات الجبائية في الميدان التطبيقي بالمراحل التالية:

- الإجراءات الأولية للتحقيق
 - برمجة الشركة ضمن البرنامج السنوي.
 - إرسال الإشعار بالتحقيق
 - المعاينة الميدانية إلى مركز النشاط من أجل التحقيق من بينها فحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون.
 - إعادة تأسيس الأوعية المختلفة الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة المعنية بالأمر.
 - إبلاغ نتائج التحقيق من خلال التبليغ الأولي والنهائي.
- وفي الأخير نستخلص أنه من الصعب أن نجد حل يقضي على ظاهرة التهرب الضريبي بصورة نهائية، لكن بالإمكان التقليل منه بشكل كبير.

التوصيات و الاقتراحات

من خلال النتائج وباستغلالنا للمعلومات التي تلقيناها من خلال دراستنا للحالة التطبيقية بمركز الضرائب لولاية مستغانم سنحاول اقتراح بعض التوصيات التي نوجزها فيما يلي:

- إدخال المزيد من الإصلاحات على النظام الضريبي من خلال تبسيط مكوناته وتوضيحه بجعله أكثر استقرار إضافة إلى تخفيض معدل الضغط الضريبي ومحاولة إرساء قواعد العدالة الضريبية.
- تبسيط مكونات الجباية العادية من خلال دمج مجموعة من الضرائب في ضريبة واحدة بمعدلات منخفضة للرفع من حصيلتها وبالتالي يمكن جعلها بديلاً للجباية البترولية بهدف حماية الاقتصاد الوطني من مخاطر الاعتماد الكلي على المداخل البترولية.
- إعادة النظر في الثغرات التي يتيحها النظام الضريبي ومحاولة إيجاد إطار قانوني ينظمها وضرورة إيجاد صيغ قانونية جديدة لكل الطرق والأساليب المستحدثة التي يتم استخدامها في جمال التهرب الضريبي.
- الاهتمام بموظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع مستواهم العلمي والمهني عن طريق التكوين والتدريب المستمر بالإطلاع على كافة المستجدات والتعديلات تطراً من حين لآخر.
- إعادة النظر في أجور مراقبي الإدارة الجبائية لأبعادهم عن إجراءات المكلفين بالضريبة والقضاء على الرشوة والمحاباة التي تنتشر لدى أصحاب النفوس الضعيفة وعديمي الضمير المهين.
- إنشاء مقرات عمل جديدة وتقريبها من المكلف وتزويدها بمختلف التجهيزات الإدارية. تطوير العمل بإدارة الجبائية من خلال تعميم استعمال الإعلام الآلي في كافة التعاملات الإدارية الجبائية مع المكلف بالضريبة وربطها بشبكة معلوماتية مع كافة الإدارات ذات صلة لا سيما إدارة السجل التجاري ومديرية التجارة وكذا إدارة الجمارك، بالإضافة إلى إنشاء هيكل تنظيمية وقانونية للرقابة التجارية والجمركية لتدعيم الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الآفة.

- تحسين أساليب التعامل مع المكلفين وذلك من خلال تدعيم الإدارات الجبائية بمكاتب العلاقات العامة وتعزيز اللقاءات والملاقات مع الجمعيات والإتحادات المهنية لكسب ثقة المكلفين بالضريبة، ولما لا الوصول إبل الحالة المثلى للمكلف التي اختصرها القاضي الأمريكي holms في قوله: "أحب دفع ضرائبي لأنها ثمن الحياة المتحضرة".
- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف ويتم ذلك من خلال عقد اتفاقيات دولية وهذا ما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية.
- إعداد نظام عقوبات صارم على من ثبت عليه مخالفة القانون سواء المكلف بالضريبة أو المحققين

آفاق البحث :

من خلال تعرضنا في بحثنا هذا لكل من التهرب الضريبي والرقابة الجبائية، نقوم بفسح وترك آفاق تكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل.

- -جباية الضرائب وإشكالية التهرب الضريبي.
 - -تقييم الأموال المسترجعة من التهرب الضريبي في ميزانية الدولة.
 - ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الوقاية من التهرب الضريبي.
- وفي نهاية الامر لا يسعنا إلا أن نقول: "الحمد لله الذي وفقنا في تأدية عملنا هذا وبنعمته تتم الصاحلات".

قائمة المصادر والمراجع:

الكتب باللغة العربية

- 1 أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008 .
- 2 انصر مراد، فعالية النظام الضريبي بني النظرية والتطبيق ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- 3 حسني مصطفى حسني، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 4 حمود حسني الوادي، مبادئ المالية العامة، دار املسرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2007،
- 5 حمود عباس حرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر والتوزيع، ، الطبعة الثانية، الجزائر، 2003، ص. 89.
- 6 خالد شحاد الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن،
- 7 زينب حسني عوض الله ، المبادئ العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1998.
- 8 سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000،
- 9 سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحليب الحقوقية، لبنان، 2003 .
- 10 السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000،
- 11 عادل أمحد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992،
- 12 عبد الحميد حمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار جامعة المصرية، مصر، 1974،
- 13 عبد الحميد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011.
- 14 عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1995 .
- 15 عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 2003،
- 16 عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، ، دار المسرية للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2002،
- 17 عوض الله زينب حسني، المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، مصر، 1994.
- 18 غازي حسني عناية، النظم الضريبية في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، لبنان، فوزي عطوي، المالية العامة والنظم الضريبي وموازنة الدولة، منشورات الحليب الحقوقية، 2003،
- 19 فليح حسن خلف، المالية العامة، علم الكتب احاديث للنشر والتوزيع، الأردن، 2008 .
- 20 كمال رزقي، مسري بن عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية حل الجباية البترولية في الجزائر، جلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 5 ، جامعة ورقلة، الجزائر،
- 21 مجيد جيد دراز، النظم الضريبية الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 1999،
- 22 محمود إبراهيم الواي، علم المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة، 1987،
- 23 محيد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية،، الجزائر، 2007 .

- 24 المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بني النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت 2001،
25 منصور ميال يونس، مبادئ المالية العامة، مطبوعات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1999.
26 يونس أمحد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، أمحد عبد الله، المالية العامة، دون دار النشر، مصر،
1995 .
27 يونس أمحد بطريق، الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000

الكتب بالبلغة الفرنسية

- 28 Margairaz. La fraude fiscale et ces succédané 2éme édition 1997.
29 Paul marie gaudement . Précis de finance publique. Edition Montchrestien. Paris. 1970.
30 Philipe corin la vitrification fiscale économique, paris,1997

القوانين والمنشورات :

- 1 أحسن بوسقيعة الوجيز في القانون اجزائي اخاص، دار هومة الطبعة للنشر والتوزيع، الطبعة 17،
الجزائر،، 2014.
2 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، المرسوم التنفيذي رقم 09-
97 المتضمن تحديد مهام مديرية الضرائب، 1997، الجريدة الرسمية،
3 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة
والرسوم المماثلة، المتضمن قانون المالية 1991، الجريدة الرسمية، العدد 57
4 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة
والرسوم المماثلة، المتضمن قانون المالية 1991، الجريدة الرسمية، العدد 9، المادة 38 من قانون
المالية، سنة 1991،
5 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون جاري، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم
2009، الجريدة الرسمية رقم 75 المادة 9 و10 المؤرخ ي 26 سبتمبر 1975.
6 سليمان محد علي، سحيقات قبيلات، الرقابة الإدارية المالية مع الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية
وتطبيقية ، دار الثقافة الأردن، 1992.
7 عبد السالم أبو قفح، انتصارات الأعمال والاستثمار الدوي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،
2003.
8 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للمديرية العامة للضرائب، 2011.
9 قانون رقم 16 /11، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، مرجع سبق ذكره، ص.15
10 المادة 79 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة (حدث إلى غاية) قانون المالية التكميلي لسنة
2009.

الرسائل والأطروحات :

- 1 إلياس قالب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر 2011.
- 2 بشرى عبد الغي، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم اقتصادية، تخصص: نقود مالية وبنوك، 2009-2010.
- 3 بوقليعة حي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة لنيل شهادة ماستر علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2013-2014.
- 4 بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب والغش الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع اقتصاد التنمية، جامعة باتنة، 2004.
- 5 حمد طاليب، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، رسالة لنيل شهادة ماجستير، في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر، 2001-2002.
- 6 حمود جمام، النظام الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حمود منتوري، قسنطينة، 2009، 2010.
- 7 الدليل التطبيقي، للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، مديرية العالقات العمومية، والاتصال، منشورات الساحل، سنة 2003.
- 8 زهرة حمد حبو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجستير علوم تجارية، تخصص مالية، 2003 – 2004.
- 9 زوار فاروق، الرقابة الجبائية ودورها على محاربة التهرب الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم تجارية تخصص مالية، جامعة بومرداس 2003 – 2004.
- 10 عبد العزيز السيد مصطفى- أساسيات الرقابة على نظم التبادل الإلكتروني للبيانات وانعكاسا على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الإلكترونية- ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات مؤتمر حول التجارة الإلكترونية- الآفاق والتحديات- المجلد الثاني- جامعة الإسكندرية كلية التجارة الإسكندرية- 27 - 25 يوليو 2002.
- 11 ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2014.
- 12 وسيلة طالب الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، رسالة لنيل شهادة ماجستير، نقود مالية وبنوك، جامعة البليدة، 2004.
- 13 وهلي بوعالم، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

مواقع الأنترنت :

- 1 <http://www.ablamontada.com>. 20/06/2015 à 13 :00 h المحاسبة كأداة للرقابة.

الملخص :

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب والغش الضريبي الذي أصبح يشكل إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية، وسعيا من المشرع الجبائي للحد من هذه الظاهرة حول الإدارة الجبائية جملة من الأجهزة والهيكل وقام بسن جملة من القوانين لمكافحةها، فكانت الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات في ذلك من خلال التحقق من مدى صحة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة.

وقد أعطى المشرع السلطة العامة للإدارة الجبائية المتمثلة في فرض الضريبة من خلال حق الاطلاع وكذلك القيام بالمعاينة والحجز ومتابعة تصريحات المكلف بالضريبة من خلال عملية الرقابة، إلا أنه وبالمقابل فإن المشرع الجزائري ومنعا لتعسف الإدارة الضريبية في ممارسة سلطاتها خاصة قبل وأثناء خضوعه للرقابة الجبائية، منح المكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات كقيلة بحمايته، والرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة ولذلك يجب على الدولة اتخاذ التدابير والإجراءات التنظيمية والتشريعية بتدعيم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية :

التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، مكلف بالضريبة، مكافحة التهرب الضريبي، آليات الرقابة الجبائية

Abstract :

This memoir deals with the subject of fiscal control and its role in fighting tax evasion and fraud which has become one of the main obstacles to economic development, and seeking to reduce this phenomenon, the fiscal legislator has authorized tax administration a number of devices, structures and has enacted a number of laws to combat it. Thus, the fiscal control has been among the most important measures through the verification of the validity of unauthorized information by taxpayers subject to the tax.

The legislator has given the public authority of fiscal presented in imposing taxation through the right to access, as well as carrying out inspection, seizure and following the remarks of the taxpayer through the control process, however, and in return, the Algerian legislator to prevent the abuse from the part of taxation administration in exercising its special powers before and during undergoing fiscal control, has granted the taxpayer a set of guarantees to protect him. Fiscal control alone is not sufficient to eliminate this phenomenon; therefore the state must take procedures and organizing and legislative measures by strengthening fiscal control mechanisms to fight fraud and tax evasion.

Key Words :

Tax evasion, fiscal control, taxpayer, fight tax evasion, fiscal control mechanisms