

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة تخصص: التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي

تحت إشراف الأستاذة:

تدلاوتي يامنة

مقدمة من طرف:

بن داني محمد مصطفى

بن دولة عبد القادر

السنة الجامعية : 2020-2021

إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى مهداة إلى الوالدين الكريمين حفظها الله وأدامهما نورا لدربي لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال تدعمني وإلى جميع الأقارب والأصدقاء من قريب أو بعيد وإلى كل من دعا لنا بالخير والنجاح

بن داني محمد مصطفى

بن دولة عبد القادر

شكروعرفان

بسم الله الرحمان الرحيم

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وبتوفيقه تتحقق الغايات والصلاة والسلام على

خير الأنام الذي قال: " لا يشكر الله من لا يشكر الناس "

نتقدم بشكرنا الجزيل إلى أساتذتنا الكرام على النصائح التي أمدونا بها جزاهم الله خيرا،

وعلى رأسهم الأستاذة المحترمة المؤطرة السيدة " تدلاوتي يامنة " و الأستاذ " برياطي

حسين " لهم كل التقدير و الاحترام.

الفهرس:

الإهداء

الشكر

قائمة الأشكال والجداول

ملخص

1.....	المقدمة العامة.....
4.....	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي.....
5.....	مقدمة الفصل.....
6.....	المبحث الأول: ماهية التدقيق.....
6.....	المطلب الأول: تعريف التدقيق.....
7.....	المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق.....
9.....	المطلب الثالث: أنواع التدقيق.....
14.....	المبحث الثاني: مفاهيم حول التدقيق الجبائي.....
14.....	المطلب الأول: تعريف التدقيق الجبائي.....
15.....	المطلب الثاني: أشكال التدقيق الجبائي.....
22.....	المطلب الثالث: معايير التدقيق الجبائي.....
24.....	المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للتدقيق الجبائي.....
24.....	المطلب الأول: مبادئ وأهداف التدقيق الجبائي.....
26.....	المطلب الثاني: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي.....
29.....	المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي.....

34.....	خاتمة الفصل
35.....	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي
36.....	مقدمة الفصل
37.....	المبحث الأول: ماهية الضريبة
37.....	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها
41.....	المطلب الثاني: أنواع الضرائب
45.....	المطلب الثالث: أهداف الضريبة
48.....	المبحث الثاني: مفاهيم حول التهرب الضريبي
48.....	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي
49.....	المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي
50.....	المطلب الثالث: مجالات التهرب الضريبي
52.....	المبحث الثالث: طرق التهرب ووسائل مكافحته
52.....	المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي
54.....	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي وأثاره
57.....	المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي
59.....	خاتمة الفصل
60.....	الفصل الثالث: الجانب التطبيقي
61.....	مقدمة الفصل
62.....	المبحث الأول: تقديم المديرية العامة للضرائب
62.....	المطلب الأول: نبذة عن المديرية العامة للضرائب
63.....	المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية مستغانم

62.....	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم
69.....	المبحث الثاني: التصريحات والعقوبات الجبائية
69.....	المطلب الأول: أنواع التصريحات
74.....	المطلب الثاني: المخالفات والعقوبات الجبائية
76.....	المطلب الثالث: المنازعات الضريبية
79.....	المبحث الثالث: دراسة تطبيقية
79.....	المطلب الأول: دراسة حالة من خلال مراقبة الوثائق
81.....	المطلب الثاني: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المحاسبي
85.....	المطلب الثالث: دراسة حالة خاصة بالرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة
88.....	خاتمة الفصل
89.....	خاتمة عامة
90.....	قائمة المراجع

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	صفحة
01	مخطط الرقابة على الوثائق	17
02	مخطط أشكال التدقيق الجبائي	21
03	مخطط خصائص الضريبة	41
04	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	68

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	صفحة
جدول رقم 01	توزيع التجار حسب قطاع النشاط التجاري	51
جدول رقم 02	يبين كشف العلماء	81
جدول رقم 03	رقم الأعمال من خلال جدول حسابات النتائج	84
جدول رقم 04	رقم الأعمال من خلال جدول تصريحات G50	84
جدول رقم 05	الرسم على القيمة المضافة الواجب إرجاعها	84
جدول رقم 06	الحقوق والغرامات	85
جدول رقم 07	تحديد الإيرادات	86
جدول رقم 08	تقويم المصاريف	87
جدول رقم 09	الضريبة على الدخل الإجمالي	87

ملخص :

الجزائر ككل الدول تسعى دائما إلى تطوير وتنمية اقتصادها وذلك من خلال عائداتها ومن أهمها الضرائب فتسعى دائما إلى تحصيلها ومعالجة ظاهرة التهرب منها التي أصبحت تهدد الخزينة العمومية فاستعملت التدقيق الجبائي من خلال إجراء تحقيقات لاكتشاف الأخطاء التي يصرح بها المكلفين بالضريبة والذي يعتبر وسيلة فعالة تعتمد عليها الإدارة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي .

وأداة لتحسين جودة التصريحات الجبائية من جهة ويجنب المكلفين بالضريبة من الوقوع في الكثير من المخاطر الجبائية التي تؤثر سلبا على وضعيتهم المالية من جهة أخرى وكذلك حمايته من المخاطر و العقوبات

الكلمات المفتاحية:

التدقيق الجبائي _ التهرب الضريبي _ التصريحات

Rèsumè :

L'Algérie, comme tous les pays, cherche toujours à développer son économie à travers ses recettes, dont le plus important sont les impôts. Elle cherche toujours à les percevoir et à lutter contre le phénomène de leur fraude, qui est devenu une menace pour le trésor public. , elle a donc utilisé des contrôles fiscaux en menant des enquêtes pour découvrir les erreurs déclarées par les contribuables, ce qui est un moyen efficace dont dépend l'administration.

et un outil pour améliorer la qualité des déclarations fiscales d'une part, et éviter aux contribuables de tomber dans de nombreux risques fiscaux qui affectent négativement leur situation financière d'autre part, ainsi que le protéger des risques et des pénalité.

les mots clés:

Contrôle fiscal - fraude fiscale - déclarations

المقدمة العامة

مقدمة عامة:

تعتبر الضريبة مصدر لإيرادات الدولة وسياسة فعالة لتحقيق أغراضها المالية الاجتماعية والاقتصادية كما عرفت عدة تطورات في طبيعتها وتعديل في قوانينها بهدف تحسين القدرة التنافسية للاقتصاد وجذب المزيد من المستثمرين للإقامة المشاريع الاقتصادية باعتبارها المصدر الأساسي لتمويل خزينة الدولة.

والجزائر تعتمد على نظام ضريبي تصريحي يعطي الحرية والاستقلالية النسبية المكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بما يوافق أنشطتهم ومداخلهم الحقيقية فان التشريع الجبائي أعطى المكلفين حقوق وواجبات وأعطى من جهة أخرى للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف مراقبة التصريحات التي غالبا ما تكون غير صحيحة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

تتأثر خزينة الدولة في عدة حالات منها ما يعرف بالتهرب الضريبي الذي يعتبر ظاهرة شائعة في معظم الدول مما يؤدي إلى عجز في تحقيق المنفعة العامة وخلق أزمات مالية وهذا ما دفعنا إلى دراسة هذه الظاهرة والبحث عن أسبابها وأثارها ووسائل مكافحتها حين عملت الدولة على وضع قوانين وإجراءات الحد من هذه الظاهرة التي تعتبر جريمة، من بين الآليات التي تعتمد عليها الدولة التدقيق الجبائي الذي يعتبر وسيلة الحد من هذه الظاهرة وحماية للنظام الضريبي بحيث يخفف الآثار والمخاطر.

إشكالية البحث:

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

✓ كيف يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟

الأسئلة الفرعية:

✓ ما هو التدقيق الجبائي؟

✓ ماذا نعني بالتهرب الضريبي؟

الفرضيات:

✓ التدقيق الجبائي له أهمية بالغة في الحد من التهرب الضريبي

✓ تطبيق القوانين الجبائية له أثر كبير في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

✓ تركز فعالية التدقيق الجبائي في مدى كفاءة الإدارة الجبائية.

المقدمة العامة

منهجية البحث:

إعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي حيث قدمنا تعاريف للتدقيق و التهرب الضريبي وذكر الخصائص وكذلك المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي إعتمادا على دراسة سابقة وهذا للإجابة على إشكالية البحث

دراسات سابقة:

مناد محمد الأمين التحقيق الجبائي كأداة الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم سنة 2018/2019.

قدال خيرة، دحمان احمد،مدى نجاعة المراجعة الجبائية في الحد واكتشاف التهرب الضريبي، مذكرة ماستر جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم سنة 2018/2019.

بن داني محمد، ابن الحاج حلول الياس، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم سنة 2019/2020

عطاب تواتية، الرقابة الجبائية في محاربة التهرب والعش الضريبي، مذكرة ماستر جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم سنة 2017/2018

اوغاري فاطمة الزهراء، التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العمومية، مذكرة ماستر جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم سنة 2016/2017.

بلمغني نجاة، بن عياد إكرام، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي مذكرة ماستر جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم سنة 2019/2020.

صعوبات الدراسة:

✓ عدم إجراء تريبص نظرا الوضع الحالي الذي يعرف جائحة وباء كورونا

✓ قلة المراجعة المتعلقة بالموضوع

هيكل البحث:

لأجراء هذه الدراسة تطرقنا الى تقسيم البحث إلى مقدمة وثلاثة فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي اعتمادا على دراسة سابقة

الفصل الأول يحتوي على مفاهيم حول التدقيق الجبائي في كل ما يتعلق بتعريفه وأشكالها والإطار القانوني والتنظيمي الذي يعتمد عليه.

الفصل الثاني يحتوي على مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي في كل ما يتعلق بتعريفها وأنواعها وتعريف التهرب الضريبي والطرق التي يعتمد عليها المكلفين في تحقيق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته

الفصل الثالث يحتوي على تعريف مديرية الضرائب و مهامها وكذلك دراسة سابقة تطبيقية لحالات من خلال مراقبة الوثائق والتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق بالإضافة إلى خاتمة.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

مقدمة الفصل:

تلعب الجباية دور كبير في تنظيم القواعد والقوانين الإدارية المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم وتعتبر وسيلة ضرورية للسياسة الاقتصادية والاجتماعية و بالتالي تعتمد على التدقيق الجبائي الذي هو الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية. وهي عملية مستمرة بتدقيق السجلات من خلال زيارات متعددة للمشأة للتقليل من التلاعبات و التزوير من طرف المدقق، فهو مسؤول عن كل إهمال أو تقصير ينشأ عن عدم تنفيذ الشروط المتفق عليها في العقد المبرم بين الطرفين.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

المبحث الأول: ماهية التدقيق

المطلب الأول: تعريف التدقيق

يقصد بالتدقيق فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحص انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة¹.

فالتدقيق إذن عملية منظمة للحصول على أدلة وقرائن إثبات باستعمال الوسائل الفنية بموضوعية للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت في الدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة ثم نقل النتائج إلى الأطراف المعنية

وحيث أن الحسابات الختامية تلخص الأحداث الاقتصادية ونتائج أعمال المشروع عن فترة زمنية معينة فإن دور المدقق يتلخص في إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة هذه النتائج في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمشروع في نهاية تلك الفترة.

وذلك عن طريق الفحص للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها، وتبويبها، والتحقق من إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم عن نتيجة أعمال المشروع بواسطة ما يجمع من أدلة وقرائن لتحقيق هذا الهدف، ومن ثم بلورة النتائج الناتجة عن الفحص والتحقق، وإثباتها في التقرير الذي يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المنشأة وخارجها.

وهكذا فإن عملية التدقيق تشمل الفحص والتحقق والتقرير. ويقصد بالفحص التأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع. أما التحقق فيقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المشروع عن فترة مالية معينة، وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة. وهكذا فإن الفحص والتحقق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عملية القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي. أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه².

وهو ختام عملية التدقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبياناته عملياته بصورة سليمة وعادلة³.

¹ خالد أمين عيد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، طبعة 2012، ص 19

² نفس المرجع السابق، ص 20

³ نفس المرجع السابق، ص 21

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق

1-أهداف التدقيق :

يستطيع الباحث في التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومضمونه المهني أن يلاحظ التغير الهائل الذي طرأ على الأهداف وبالتالي المضمون. فقديما، كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتلاعب وتزوير، و لكن هذه النظرة لعملية التدقيق تغيرت عندما قرر القضاء الإنجليزي صراحة عام 1897 إن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا من أهداف عملية التدقيق، وأنه ليس مفروضا في المدقق أن يكون جاسوسا أو بوليس سريرا. ويجب على المدقق أن يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات كذلك.

كان هدف التدقيق قاصرا على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات ومطابقة القوائم المالية مع تلك الدفاتر والسجلات دون إبداء رأي في محايد حول أكثر من ذلك. ولكن هذا الهدف أيضا قد تغير، حيث أصبح من واجب المدقق القيام بمراجعة انتقادية للدفاتر والسجلات، وإصدار رأي في محايد يضمه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين (أو من قام بتعيينه) عن نتيجة فحصه. ويمكن ، بوجه الإجمال ، حصر الأهداف التقليدية للتدقيق في نواح عدة أهمها¹.

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بدفاتر وسجلات المشروع، وتقدير مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي في محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مفيد بالدفاتر والسجلات.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمشروع.

أما اليوم، فقد تعدت عملية التدقيق هذه الأهداف إلى أهداف وأغراض أخرى أهمها:

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.
- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع،

ويأتي هذا الهدف الأخير نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المشاريع بصورة

عامة حيث لم يعد " تحقيق أكبر قدر من الربح " الهدف الأهم بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها " العمل على رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع".

وبوجه الإجمال، يمكن حصر أهداف التدقيق على إختلاف صفاتها على النحو التالي:

¹ نفس المرجع السابق، ص 21

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

- إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة تمثيل القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع ومدى توافقها مع القواعد والأعراف المحاسبية للتعرف عليها .
- بيان مدى مصداقية المعلومات التي تحويها هذه القوائم لكافة الأطراف المعنية وذلك عن طريق التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بدفاتر وسجلات المشروع وتقرير درجة الإعتماد عليها .
- إكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة¹ .
- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش لشعور منفذ العمليات بأن ما يقوم به من عمل خاضع للرقابة والتدقيق اللاحق .
- المساعدة في إعداد الخطط ومراقبة تنفيذها ، وتقييم نتائج أعمال المشروع في ضوء الخطط الموضوعية .
- المساعدة في القضاء على مظاهر الإسراف في إستخدام الموارد الإنتاجية في المشروع عن طريق تحليل البيانات المالية .
- خدمة كافة الأطراف التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في إتخاذ القرارات ورسم السياسات سواء تمثلت هذه الأطراف في الإدارة أو المستثمرين أو رجال الأعمال والمحللين الماليين والاقتصاديين والهيئات الحكومية .
- المساعدة على التوفيق ما بين هدف تحقيق أقصى ربح ممكن للمشروع وهدف تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي يعمل به² .

1- أهمية التدقيق

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في إتخاذ قراراتها ورسم سياساتها .
ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات طائفة المديرين، والمستثمرين الحاليين والمستقبليين والبنوك، ورجال المال والإقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرها.

إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ، ومراقبة وتقييم التنفيذ والأداء ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند إتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والإستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة³.

أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلبات فروض وتسهيلات إنتمائية منها . كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الإقتصادي .

1 نفس المرجع السابق ،ص 22

2 نفس المرجع السابق ،ص 23

3 نفس المرجع السابق ،ص 23

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة ، وفرض الضرائب ، وتحديد الأسعار ، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات الخ. كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه .

ومجمل القول أن المحاسبة قد أصبحت علما إجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة ، حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الإقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ، أو الظاهرة بالقوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة . ولكن لن تتسنى الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد بفحص تلك البيانات فحصا إنتقاديا منظم ودقيقا وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الإعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي وصحة تبيانها لنتيجة الأعمال من ربح أو خسارة¹ .

المطلب الثالث : أنواع التدقيق

1- التدقيق من حيث النطاق :

1-1- التدقيق الكامل :

وهنا يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل. وقد كان هذا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا أي يقوم المدقق بفحص القيود والسجلات المختلفة والمستندات وغيرها 100% وذلك يوم كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم، وعملياتها قليلة العدد . وقد تحول هذا إلى تدقيق كامل إختباري أي قائم على أسلوب العينة الإحصائية نتيجة للتطور الذي حدث في دنيا الأعمال وما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة بحيث لم يعد من المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات، وكافة السجلات والمستندات .

وأن إتباع أسلوب العينة والإختبار في التدقيق زاد من إهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية ، لأن كمية الاختبارات وحجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة حيث يزيد المدقق من نسبة إختباراته في حالة ضعف تلك الأنظمة ووجود ثغرات والعكس صحيح بالطبع . وهكذا يتضح أن الفارق بين هذين النوعين من التدقيق يكمن في إختلاف نطاق عملية التدقيق فقط . ولا يمكن الحد من سلطة المدقق في النوعين بأي شكل من الأشكال ، فله وحده حق تقرير نطاق عملية التدقيق .

1-2- التدقيق الجزئي :

وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط ، أو جرد المخازن ... الخ . وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي فني حول القوائم المالية ككل ، وإنما يقتصر المدقق على ما حدد له من مواضع² .

1 نفس المرجع السابق ،ص 24

2 نفس المرجع السابق ،ص 30

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المدقق على عقد كتابي (خطاب الإرتباط) يوضح نطاق عملية التدقيق الموكولة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بند لم يعهد إليه أصلاً تدقيقه ، وبذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من أية مسؤوليات كهذه .

2- التدقيق من حيث التوقيت :

2-1- التدقيق النهائي :

ويكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد إنتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي. وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقاً ، وهي ميزة لهذا النوع من التدقيق ، ولكن يعاب عليه مايلي :

● فشله في إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما .

● إستغراقه وقتاً طويلاً قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده .

● إرباكه للعمل في كل من مكتب المدقق والعميل ، حيث تتوافق تواريخ إقفال

الدفاتر في كثير من المشروعات العميلة لنفس المكتب مما يؤدي إلى التضحية ببعض الدقة في أداء ، مقابل الإسراع في إنجاز العمل، أضف إلى ذلك أن العمل قد يتوقف لدى العميل بعض الوقت حتى يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن اللازمة. ومن الواضح أن هذا النوع يصلح للتطبيق في المنشآت الصغيرة أو المتوسطة.

ويقصر في غالب الأحيان على تدقيق عناصر القوائم المالية، وخاصة الميزانية تدقيقاً كاملاً تفصيلية ، ولهذا كثيراً ما يطلق عليه "تدقيق الميزانية".

2-2- التدقيق المستمر:

وهنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية .

ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشآت الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي . ويمتاز هذا النوع من التدقيق بالخصائص التالية¹:

● وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل: ومن

تدقيق بشكل أوفى .

● سرعة إكتشاف الغش و الخطأ وفي وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام.

● إنتظام العمل بمكتب المدقق وفي المشروع أيضاً لوجود المجال الواسع زمنياً للتدقيق .

● تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما الزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي المشروع .

● إنجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المشروع وذلك

¹ نفس المرجع السابق ،ص 31

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

بسبب تردد المدقق على المنشأة أيضا .

ولكن وبالرغم من هذه المزايا يعاب على التدقيق المستمر ما يلي :

● احتمال قيام موظفي المنشأة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود في المستندات والسجلات بعد تدقيقها ، سواء كان ذلك بحسن نية ، أو بقصد الغش لتغطية إختلاس . إعتماذا على أن المدقق لا يعود ثانية لتدقيق ذلك المستندات والسجلات . وهنا يستطيع المدقق تجنب حدوث هذا الأمر عن طريق وضع علامات أو رموز معينة أمام البيانات أو أرصدة الحسابات التي قام بتدقيقها والتأكد من صحتها ، أو أخذ مذكرة بأرصدة الحسابات التي انتهى من تدقيقها لغاية تاريخ التدقيق .

● تعطيل عمل موظفي قسم الحسابات بين الفترة وأخرى عند زيارة المدقق لتدقيق ما يكون قد أثبت بالدفاتر والسجلات . ولكنه يستطيع التغلب على ذلك بحسن إختياره للفترات التي يزور فيها المنشأة .

● احتمال سهو المدقق عن إتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة في آخر زيارة له. لكنه يستطيع التغلب على ذلك بالرجوع إلى ما يسجله من ملاحظات، هذا علاوة على وجود برنامج تدقيق يثبت فيه المدقق بما تم إنجاز من عمل خطوة بخطوة .

● احتمال نشوء صلات تعارف وصدافة بين المدقق وموظفي المشروع بسبب كثرة تردده على المشروع مما يسبب حرجا للمدقق عند اكتشافه الغش أو خطأ في دفاتر المشروع أو عند كتابته للتقرير¹ .

3- التدقيق من حيث الهيئة :

3-1- التدقيق الداخلي :

ويقوم بهذا التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمنشأة وذلك من أجل حماية أموال المنشأة ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع ، وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية .

3-2- التدقيق الخارجي :

وغرضه الرئيس الخالص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع الشركة المالي، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية. ولهذا يقوم به شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع. ولهذا يطلق على هذا النوع أحيانا بالتدقيق المحايد أو المستقل .

ويجب أن لا يتبادر إلى الأذهان أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يغني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق خارجي مستقل لما سبق وظهر من أوجه الإختلاف بين النوعين وأهمها إنعدام الحياد في التدقيق الداخلي لأن المدقق الداخلي خاضع بالتبعية للإدارة يخدم أهدافها ، بينما يتوفر مبدأ الإستقلال في التدقيق الخارجي حيث المدقق هنا وكيل بأجر عن جمهرة المساهمين أو أصحاب المشروع² .

1 نفس المرجع السابق ،ص 32

2 نفس المرجع السابق ،ص 33

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

4-التدقيق من حيث الإلتزام :

4-1- التدقيق الإلزامي :

ويشار إلى هذا النوع أحيانا بالتدقيق القانوني ولا يصح أن يكون هذا إلا تدقيقا كاملا .

4-2- التدقيق الإختياري :

وهو ذلك الذي يطلبه أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به .وتلك هي الحال بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص(التضامن العادية، والتوصية البسيطة، والمحاصة)¹.

5-التدقيق من حيث الشمولية :

5-1- التدقيق العادي :

وهو فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي وإبداء رأي المدقق الفني المحايد حول ذلك . وغالبا ما يلجأ المدقق إلى إتباع التدقيق الإختياري هنا ، ويعتبر مسؤولا بالطبع عن أي إهمال أو تقصير في ممارسته لحذره المهني أي أدائه للعناية المعقولة المتوقعة من شخص عادي يزاول المهنة في نفس الأحوال والظروف القائمة في المشروع تحت التدقيق .

5-2- الفحص لغرض معين :

ويكون هذا النوع من التدقيق يهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج محددة يستهدفها الفحص . وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها عاديا بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال . ومن الأمثلة على "الفحص لغرض معين" فحص السجلات بهدف اكتشاف غش ما، أو التعرف على أسباب إختلاس معين : أو بغرض تحديد الشهرة في حال انسحاب شريك أو إنضمام آخر، أو لتحديد قيمة السهم في حالة الإندماج ، أو في حالة حساب تركة ما تشمل أسهما، وغير ذلك .

ويجب أن لا يتبادر للأذهان أن هناك أي تعارض بين وجود مراجعة عادية ، ووجود الفحص لغرض معين ، لأن كلا منهما يهدف إلى غرض مختلف . كذلك يختلف الفحص عن التدقيق الجزئي ، لأن الفحص لا يشترط أن يكون لغرض خاص² بنشاطات المشروع، وبناء على طلب من إدارته ، بينما يتم التدقيق الجزئي بناء على طلب من إدارة المشروع ، كما يهدف عادة إلى تبين نواحي الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المستعملة بالمشروع .

أما بالنسبة لمسؤولية المدقق فقد رأينا أنه لا يعتبر مسؤولا في التدقيق العادي إذا ما ثبت أنه قد مارس حذره المهني في قيامه بعمله وإعداده للتقرير . أما في حالة الفحص لغرض معين فهو مسؤول عن كل إهمال أو تقصير ينشأ عن عدم تنفيذه للشروط المتفق عليها في العقد المبرم بين الطرفين ، فمسؤوليته الكبرى هنا عقدية³ .

1 نفس المرجع السابق ،ص 33

2 نفس المرجع السابق ،ص 34

3خالد أمين عيد الله ، نفس المرجع السابق ،ص 35

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

6-أنواع التدقيق الأخرى:

من الاستعراض السابق لأنواع التدقيق وجدنا أنها تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إليه إذ يقسم إلى كامل وجزئي من حيث النطاق . كما يقسم إلى مستمر ونهائي من حيث وقت القيام به . وإلى داخلي وخارجي من حيث درجة الالتزام القانوني . وإلى عادي ولغرض معين من حيث الشمولية . ومن الملاحظ أن هذه التقسيمات متداخلة إلى حد كبير ، فمثال يمكن للتدقيق أن يكون كاملا ومستمرًا وخارجيًا وإجباريًا وعادياً في أن واحد . كما يمكن أن يكون كاملاً وداخلياً ولغرض معين الخ . ومن هنا نضيف التصنيف التالي الذي لا تداخل فيه علاوة على أنه يتفق والهدف أو الغرض المنشود من القيام بعملية التدقيق .

6-1-التدقيق المالي:

ويقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات والمستندات، والحسابات، والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً إنتقائياً منظم، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ، ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة وهو أكثر أنواع التدقيق شيوعاً في الاستعمال. ويبدو من تعريفه أنه يشمل الفحص والتحقق والتقرير، أي فحص البيانات المحتواة في الدفاتر والسجلات والتحقق من صحتها ، ورفع تقرير متضمن للرأي الفني حولها إلى جهات ذات العلاقة. وينقسم هذا النوع من التدقيق بدوره إلى الآتي :

6-1-1-التدقيق المستندي:

ويتركز في تدقيق النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية للمستندات المؤيدة للعمليات التجارية بما في ذلك تدقيق البيانات الحسابية المحتواة في تلك المستندات من حيث العمليات الحسابية الأربع (الجمع والطرح والضرب والقسمة) .

6-1-2-التدقيق الفني:

ويتركز في البحث حول قيام المؤسسة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (حالياً الدولية) ، ويكون أغلب الحوار هنا بين إدارة المشروع والمدقق في قضايا النسب العادلة للإهلاك و إقتطاع الاحتياطات، ومدى إقتناع المدقق بعدالة تصوير القوائم المالية للمركز المالي للمشروع ونتائج أعماله¹ . وللتدقيق المالي في هذا بشقيه المستندي والفني طرق معينة يتبعها المدقق عند تدقيقه أي بند من بنود القوائم المالية المختلفة ، وذلك بالاسترشاد بمعايير متعارف عليها أيضاً .

6-2-التدقيق الإداري:

ويقصد به تدقيق النواحي الإدارية للمشروع للتأكد من أن الإدارة تسير بالمشروع نحو تحقيق أقصى منفعة أو عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة ، ومن هنا يطلق عليه البعض تدقيق الكفاءة الإدارية حيث يتركز هذا النوع بالفعل في البحث في كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة للمشروع من إقتصادية ، وبشرية ، وغيرها بحيث تحقق أقصى منفعة ممكنة ، وهو ما يطلق عليه الإستخدام الإقتصادي .

¹ نفس المرجع السابق ،ص37

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

وقد بدأ هذا النوع من التدقيق يعم وينتشر في الدول المتقدمة محاسبيا كالمملكة المتحدة و الولايات المتحدة وكندا ، وأستراليا ، وغيرها ، حتى أنه أصبح لزاما على المدقق المالي أن يعطي رأيا فنيا مستقلا حول كفاءة إدارة المشروع .

3-6- تدقيق الأهداف :

ويقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة المرسومة سلفا والمخطط لها قد تحققت فعلا ،وعلينا أن نتذكر هنا أن الهدف من عملية التدقيق ليس تصيد الأخطاء وإنما تحسين الأداء وتحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعالية أو الإنجاز .

4-6- التدقيق القانوني :

ويطلق عليه البعض تدقيق " الالتزام " أو "التوافق " أو " الاتساق " أو " الامتثال " وهذا الأخير هو الشائع في الاستعمال ويقصد به تأكيد المدقق من أن المنشأة قد طبقت النصوص القانونية ، والأنظمة المالية ، والإدارية التي أصدرتها سواء السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة .

أوضح مثال على هذا النوع فهو ما تقوم به دواوين المحاسبة في الدول المختلفة من تدقيق على الدوائر والمؤسسات الحكومية حيث يتركز اهتمامها في التأكد من أن الصرف من مخصصات الدائرة المعنية قد تم¹ وفق قانون الموازنة العامة للدولة والأنظمة المعمول بها وأن جباية الإيرادات قد تمت وفق أسس منصوص عليها كذلك .

5-6- التدقيق الاجتماعي :

لا يختلف اثنان في أن تعظيم الربحية لم يعد الهدف الأوحده لوجود أية مؤسسة واستمراريتها بل شاركته في ذلك أهداف أخرى مهمة منها تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه تلك المؤسسة. أي أنه أصبح من مهام المؤسسة واجب وطني تجاه المجتمع الذي تعمل فيه ، ومن هنا يعنى هذا النوع من التدقيق بالتأكد من قيام المشروع المعني بمثل هذا الواجب أما كيفية تحقيق التدقيق الاجتماعي فعملية أقل ما يقال فيها أنها صعبة².

المبحث الثاني: مفاهيم حول التدقيق الجبائي

المطلب الأول: تعريف التدقيق الجبائي

❖ حسب النظرية الكلاسيكية :

الفحص المنتظم والشامل لجميع سجلات ووثائق المؤسسة لغرض تحقيق مجموعة من الأهداف.

❖ حسب النظرية الأنجلوساكسونية :

هي فحص السجلات والتقارير المالية للمنشأة، بغرض التعبير عن مدى إخلاص طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير، ويتم الفحص وفقا لطرق مسطرة مما يضمن للعمل المنجز درجة عالية من الامتياز .

نظرة لجنة المراجعة للمراقبة بأمريكا : هي طريقة أو إجراء منتظم للحصول والتقييم الموضوعي لبراهين خاصة لإثباتات ومعايير موضوعية وكذا نقل النتائج للمهتمين باستعمالها³.

1 نفس المرجع السابق ،ص 36

2 نفس المرجع السابق ،ص 37

3 خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية ، دار الهومة للنشر و التوزيع، الجزائر 2014، ص340

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

كذلك هي فحص للتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية وهي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة.

كما يعرفها آخرون بأنها الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية، من جهة وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة والمتابعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية¹.

ومما سبق يمكن تعريف التدقيق الجبائي، على أنها فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كانت شخصيتهم الجبائية، وذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، ومقارنة كل من التصريحات والمعلومات المحصل عليها مع مصادر أخرى ومع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف.

تعتبر مفهوم قانوني حيث تمثل السلطة المعترف بها لإدارة الضرائب لتصحيح النقائص، الإغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضريبة على المكلفين ولكن بضمانات سواء بالنسبة للدولة أو الأشخاص بهدف المراقبة².

المطلب الثاني: أشكال التدقيق الجبائي:

1- الرقابة الداخلية:

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

1-1- الرقابة الشكلية:

تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50A) و (G50) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وذلك وفقا لإجراءات التالية:

¹ خلاصي رضا، نفس المرجع السابق، ص 213

² نفس المرجع السابق، ص 341

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

- المكلف: يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجلات تجاري بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.
- النشاط: يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.
- الأخطاء المادية: التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، وان كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها¹.

1-1-1 عيوب الرقابة الشكلية:

من العيوب التي تواجه لهذا النوع من الرقابة، أنه لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات وما تحتويه من معلومات تعريفية بالمكلف، ومحاسبية أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، فالرقابة الشكلية ما هي إلا فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين .

1-2- الرقابة على الوثائق:

على العكس من الرقابة الشكلية، فإن الرقابة على المستندات يجب أن تكون شاملة و هذا ما يتطلب الفحص الانتقادي لجميع عناصر التصريح الجبائي و مقارنتها بالمستندات الملحقه للتصريح و كذا المعلومات و البيانات التي في حوزة المصلحة و بصفة عامة فإن هذه الرقابة تتم على الملف و داخل المكتب حيث تتركز أهداف الرقابة على الوثائق:

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها و تطور ذمة المالية لكل مكلف.
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة، أو تبريرات وتوضيحات، فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية².

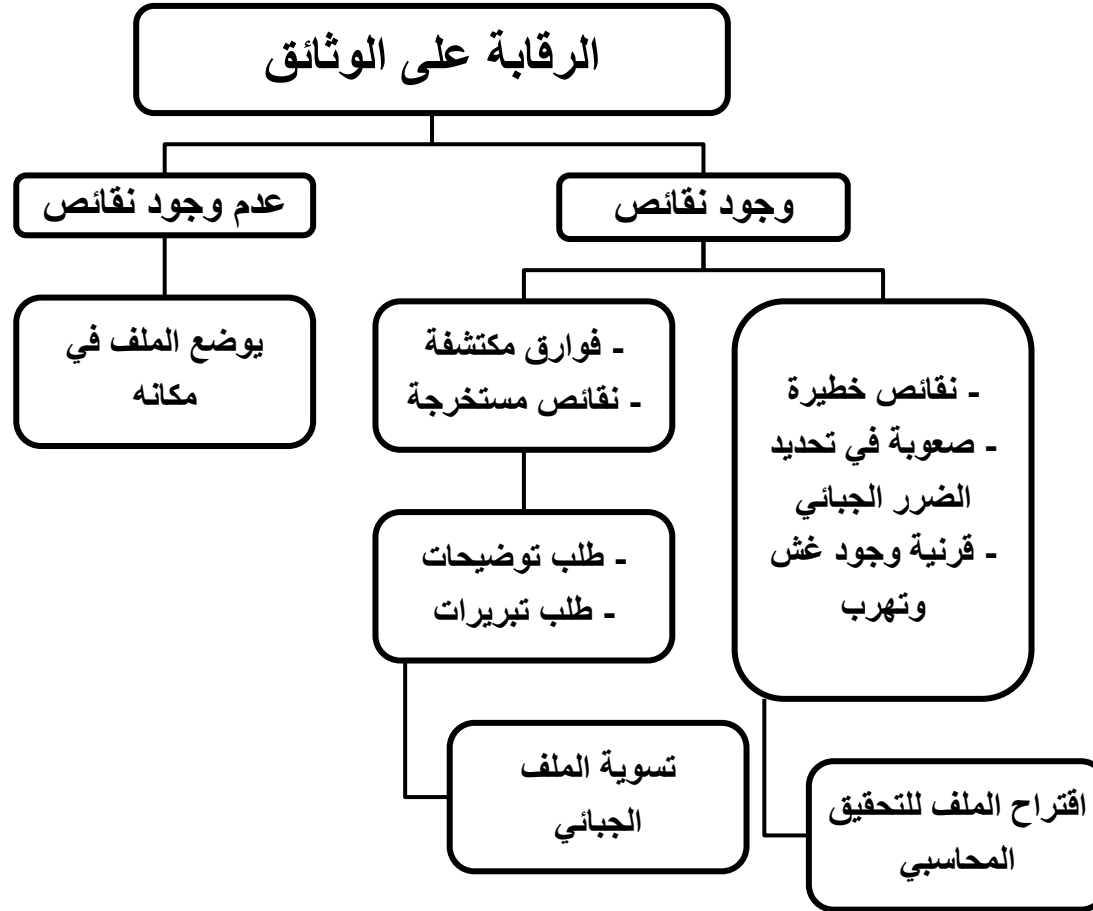
¹مناد محمد الأمين، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم- سنة 2018-

2019، ص 32

²مناد محمد الأمين، نفس المرجع السابق، ص 33

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

شكل رقم 01 مخطط الرقابة على الوثائق



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات من موقع المديرية العامة للضرائب

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

3-1- إجراء التعسف في استعمال الحق:

خلال مراقبة التصريحات المتعلقة بكل ضريبة وحق ورسم وإتاوة. لا يجوز التحجج بالمستندات المشككة لتعسف في استعمال القانون لدى الإدارة الجبائية التي يحق لها استبعادها وأن تعيد لها طابعها الحقيقي. وهذه المستندات، سواء كانت تكتسي طابعا وهميا يخفي مضمونها الحقيقي. أو يهدف إلى إقامة وضعية قانونية مصطنعة بحته غايتها الأولى هي الإستفادة من الإمتيازات الجبائية أو التملص أو تخفيض الضريبة المستحقة على المعني بالأمر التي كان من المفروض أن يدفعها هذا الأخير بالنظر إلى وضعيته أو أنشطته الحقيقية. كذلك هو الحال عندما تؤكد الإدارة الجبائية قانونا، وجود مستندات تشكل تعسفا في استعمال القانون يخص وعاء كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة وتصفيتها وتسديدها.

في حالة نشوب خلاف حول أساس التصحيح. يعرض النزاع على لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون في أجل ثلاثين يوما (30) ابتداء من استلام الإخطار وذلك بناء على طلب من المكلف بالضريبة¹.

قبل إعداد الجدول، يمكن للإدارة الجبائية الإستعانة باللجنة وإبلاغ المكلف بالضريبة بذلك، تتكون لجنة دراسة حالات التعسف في استعمال القانون الجبائي من:

- مدير التشريع والتنظيم الجبائي
- مدير الأبحاث والتحقيقات
- مدير المنازعات
- مدير كبريات المؤسسات أو المدير الجهوي للضرائب، حسب الحالة
- نائب مدير من المديرية العامة للضرائب بصفة المقرر
- خبير محاسبي
- موثق

يتم الاستماع للمكلف بالضريبة، ويمكن لهذا الأخير أن يختار محاميا لتمثيله. يجب على اللجنة أن لا تتعدى أجل ستة (6) أشهر للفصل في الطلب المدرج.

في حالة التعسف في استعمال القانون، تتضمن كل أطراف الوثيقة أو اتفاقية مع المكلف بالضريبة عند تقويم الديون غير المبررة. لتسديد الزيادات وتطبيق عقوبات جنائية مقررة في حالة المناورات التدليسية.

الآثار الجبائية المترتبة عن إجراء التعسف في استعمال الحق :

¹Procedures du contrôle fiscal 2021,p03 www.mdfgi.gov.dz consulté 22-04-2021

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

بالإضافة إلى هذه الزيادات، تترتب على إجراء التعسف في استعمال الحق آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الريب وإجراءات المراقبة وحق استرداد: لا سيما:

- استثناء حق الإستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الإستثنائية
- إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية
- إمكانية تمديد أجال التحقيق في عين المكان
- تمديد في أجل التقادم بسنتين (2)
- استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر ب 20% وجدول الدفع بالتقسيط
- التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش¹.

1-4- إجراء التعسف في استعمال الحق والمحزر الجبائي:

لا تطبق هذه الأحكام، إذا لجأ المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية. قبل الخضوع لمراقبة جبائية وتصنيف المستندات على أنها تعسف في استعمال القانون، عن طريق محزر جبائي ليمدها وجوبا من خلاله بكل العناصر اللازمة لتقدير المضمون الحقيقي لهذه المستندات.

لا تطبق هذه الأحكام أيضا في حالة عدم رد الإدارة على المحزر الجبائي في أجل أربعة (4) أشهر، ابتداء من تاريخ الإحالة².

2- الرقابة الخارجية :

تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالاته للتهرب، وذلك بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع، ويمكن أن تأخذ الصور التالية التحقيق المحاسبي. التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية³.

1-2 التحقيق في المحاسبة:

يسمح هذا الشكل من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة و ثبوتية التقييدات المحاسبية أو إجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة

¹Procedures du contrôle fiscal 2021,p04 www.mdfigi.gov.dz consulté 22-04-2021

²Procedures du contrôle fiscal 2021,p05 www.mdfigi.gov.dz consulté 22-04-2021

³مناد محمد الأمين، نفس المرجع السابق، ص 34

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

التصريحات لا يمكن إجراء التخفيضات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

2-2- التحقيق المصوب:

التحقيق المصوب هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في تحقيق المحاسبة.

2-3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

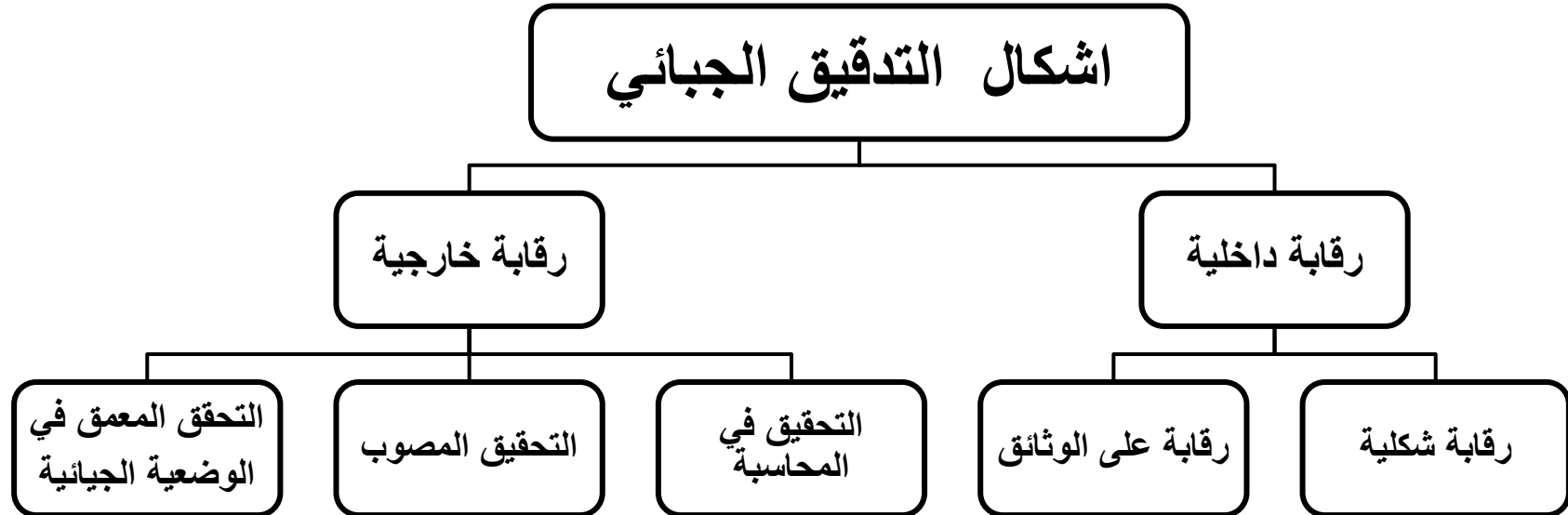
يرمى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلى التأكد من مصداقية وصحة التصريحات الإجمالية بالمداخل. أيضا يمكن تنفيذها على الأشخاص الذين لا يكتفون بالتصاريح الجبائية ويتمثل هذا التحقيق في مراقبة الإنسجام الحاصل بين:

- من جهة مداخيل المصريح بها¹.
 - ومن جهة أخرى الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي.
- لا يمكن إجراء التخفيضات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل².

¹Procedures du contrôle fiscal 2021,p05 www.mdfgi.gov.dz consulté 22-04-2021

²Procedures du contrôle algérien 2021,p06 www.mdfgi.gov.dz consulté 22-04-2021

شكل رقم 02 مخطط أشكال التدقيق الجبائي



المصدر: من إعداد الطالبين

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

المطلب الثالث: معايير التدقيق الجبائي

معايير التدقيق الجبائي تتلخص في التقرير عن مدى التزام بالمتطلبات القانونية الواردة في قوانين الضرائب و المبنية على علي المحاسبة و مراجعة الحسابات و بالتالي فهي ضمن مراجعة الالتزام و منها ينشا الاختلاف في مفهوم الربح المحاسبي و الربح الجبائي.

1-المعايير الشخصية

1-1- التأهيل العلمي والعملي للمدقق الجبائي :

- التأهيل العلمي و الخبرة المهنية .
- الخبرة العلمية في مجال الممارسة العلمية للمراجعة و استمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية الرسمية و الغير الرسمية اذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العلمية و التدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة للمدقق للقيام بعمله و تحسين فعالية أداءه و عليه يجب ان يكون له مستوى عالي من المعلومات الجبائية ليستطيع اتخاذ القرار حول نوعية المعلومات التي يراجعها .

2-1- الاستقلال:

تتوقف على استقلالية و حيادية المراجع الجبائي في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال يجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال :

فالأول : يخص الاستقلال المهني و هو ضروري لممارسة المهنة و تحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة و السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية ابداء الرأي.

ثانيا : بذل العناية المهنية اللازمة تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق الجبائي و على درجة ودقة القيام بمهامه و يسترشد المدقق الجبائي في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدرا مسؤولياته القانونية والمهنية هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم و تتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة و تعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات و الخيارات فان كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة¹.

2-معايير العمل الميداني:

1-2-السليم للعمل و الإشراف الملائم على المساعدين : تتطلب أولا اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية المراجعة الجبائية وفقا لخطة ملائمة فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المراجع الجبائي ومساعديه و ذلك لتوفير أساس سليم لعملية المراجعة الفعالة إذ يجب إعداد برنامج المراجعة الجبائية لكل

¹قدال خيرة، دحمان أحمد، مدى نجاعة المراجعة الجبائية في الحد واكتشاف التهرب الضريبي - مذكرة ماستر - جامعة عبد الحميد بن

باديس - مستغانم- سنة 2018- 2019 ص08

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو الأزيمة بصورة منتظمة و مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة المراجعة الجبائية.

2-2-كفاية و ملائمة أدلة الإثبات : ضرورة حصول المراجع الجبائي على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عن التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي و التدقيق الحسابي و الانتقادي و الملاحظة و الاستفسارات والمصادقات

2-3- توثيق العمل: يوثق عمل المراجعة الجبائية دوما بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق التحقيقات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة و تعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات و الاحتراز الضروري قبل الوصول إلى النتائج و الأحكام النهائية¹.

3-معايير التقرير

و هي تتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمراجع الجبائي و نجد فيه المعايير التالية:

3-1- المبادئ المحاسبية المتعارف عليها : يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات و القوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها . ولا يقتصر ذلك على القبول العام للطرق و المبادئ و يتطلب من المراجع الجبائي إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية و القوائم المالية مبادئ متعارف عليها ام لا و المقصود بالقبول العام للمبادئ المحاسبية أن المبدأ يلقي تأييدا واستخداما ملائما وينبغي على المراجع الجبائي التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق ما يلي:

- كون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل أي مطابقة للنصوص القانونية
- المحاسبة مثبتة لأنها مبررة بوثائق و مستندات الإثبات
- المحاسبة صادقة ، لأن الاهمالات و الاغفالات قليلة و غير خطيرة.

3-2- استخدام المبادئ المحاسبية: يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى و تهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة و بيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ و أثرها على هذه القوائم.

3-3- الكامل في القوائم المالية: يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية ملائمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية و التي ينبغي أن تشتمل على بيانات و معلومات و العرض السليم للقوائم و مدى كفاية البيانات و الدقة في ترتيبها و تبويبها و توضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول و الخصوم و التي تتطلب إيضاحات أوفلت عند إعداد القوائم المالية و ذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به ومن المفيد أن يأخذ المراجع الجبائي الاعتبارات التالية للحكم على ملائمة الإفصاح و كفايته :

¹أقدال خيرة، دحمان أحمد، نفس المرجع السابق، ص 09

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.
 - وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح ; قد يكون الضرر المشروع يفوق الفوائد العائدة للغير ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة و يقاس باحتمال تأثيره على المستثمر العادي و الأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.
 - القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع و توقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات.
 - أن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح و كامل ولا تحمل أكثر من معنى أو تحمل شكاً في معناها.
- 3-4- إبداء الرأي في القوائم المالية : يجب على المراجع التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة و في حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعلية يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك و تنبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة لطبيعة الفحص الذي قام به و درجة مسؤولياته على القوائم المالية و يتخذ المراجع الجبائي في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أربعة مواقف طبقاً لقواعد المراجعة الجبائية¹.

المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للتدقيق الجبائي

المطلب الأول: مبادئ وأهداف التدقيق الجبائي

1- مبادئ التدقيق الجبائي

تمتاز أساليب الرقابة الجبائية بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى، وتبقى في أمس الحاجة إلى إيجاد المبادئ والأطر الأساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان وذلك من خلال العمل على تغيير الجبائية وتربية المواطن² شيئاً فشيئاً تتغير ذهنية المكلفين وتتضح أخلاقيات المهنة . ولتحقيق ذلك وجب توفر مبادئ مهمة للرقابة الجبائية :

- مبدأ التدخل والمراقبة هو مبدأ يعكس تطور الفكر الضريبي مع تطور دور الدولة المعاصرة التي أصبحت تستخدم الضريبة كأداة من أدوات الضبط الاقتصادي والمالي والاجتماعي بما يخدم الصالح العام كتحفيز الاستثمار ومحاربة الغش والتهرب الجبائيين، حماية مبادئ اقتصادية هامة كمبدأ المنافسة الأعوان الاقتصاديين، من خلال مبدأ الرقابة والمحاسبة والمساءلة، أو من خلال حماية المجتمع من الأفات والاستهلاك الضار كتجارة التبغ والمخدرات وغيرها، أو بتحقيق التوازنات.
- ترقية الإدارة الضريبية بالعمل على تغطية النقائص وإصلاحها خاصة أن تبعيات التهرب لا تقع على المشرع المالي والمكلف لوحدهما، وإنما تقع كذلك على الإدارة المالية وباعتبار أن مشكلة الغش تعود لعدم فعالية

¹أفدال خيرة، دحمان أحمد، نفس المرجع السابق، ص10
²خلاصي رضا، نفس المرجع السابق، ص 217

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

النظام الجبائي والتي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري بعيدا عن كل ملامح التخلف والإهمال واللامبالاة.

- إقامة نظام جبائي مضبوط يمتاز بالعدالة، البساطة الاستمرارية ومبني على أسس العصرية.
- إرساء تقاليد ضريبية لدى المكلف لجره الاحترام الإجراءات الجبائية من خلال إعلامه وتوعيته باعتبار أن النظام الجبائي يدفع للتعامل معه بدوافع نفسية عن كل متغيرات ومستجدات التشريع الجبائي¹.

2- أهداف التدقيق الجبائي:

➤ الأهداف الرئيسية :

- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية.
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول.
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لإستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.

➤ الأهداف الثانوية :

- تقييم الحظر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية².
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر فيه ، أو الانتقاص منه توضيح أهمية الحظر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.

➤ الأهداف الأخرى :

- الحد من الغش والتهرب الضريبي وذلك بإكتشاف الغش و الأخطاء المرتكبة وكل التلاعبات التي يمكن استعمالها .
 - توسيع الوعاء الضريبي بما يسمح بتحصيل موارد إضافية وتوجيهها إلى تحقيق الأغراض الإقتصادية و الإجتماعية
 - تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة المحافظة على أموال الخزينة باسترجاع حقوقها المنقوصة.
 - دفع المكلفين على التصريح الصحيح وتجنب الطرق التدليسية واحترام التنظيمات والقوانين التشريعية.
- وبصفة عامة يهدف التدقيق الجبائي إلى المحافظة الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكال بغرض إيرادات الخزينة العمومية بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي الرفاهية الإقتصادية للمجتمع³.

و هي تلعب دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية :

¹ خلاصي رضا، نفس المرجع السابق، ص 218

² نفس المرجع السابق، ص 215

³ نفس المرجع السابق، ص 216

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

- تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة لمعرفة والإمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.
- تساعد بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي.
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها¹.

المطلب الثاني: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي:

حدد القانون الجبائي الجزائري إطار تشريعي وتنظيمي للتدقيق الجبائي حيث أعطى للإدارة الجبائية عدة وسائل أو صلاحيات تسمح لها بتأدية مهامها، ومن جهة أخرى منح القانون التجاري المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة عدة امتيازات تحمهم من تجاوزات الإدارة الجبائية.

1- وسائل وتقنيات التدقيق الجبائي :

تسمى أيضا بصلاحيات الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن حقوق منحها المشرع الجبائي لإدارة الضرائب من أجل إجراء تدقيق جبائي قانوني ومنظم وتمثل هذه الحقوق في :

1-1- حق الرقابة :

في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية نص المشرع على حق الإدارة الجبائية الخاص بالرقابة على أن: تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة. وبذلك فإن المشرع منح أعوان الإدارة الجبائية الحق في القيام بكل أشكال التدقيق الرقابة إضافة إلى حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. ويعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات التي منحها المشرع إلى الإدارة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها التصريحات المقدمة من قبل المكلفين.

2-1- حق المعاينة:

من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الضريبية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا للقيام بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة. تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته².

3-1- حق الإطلاع :

يسمح هذا الحق للبعون المكلف بعملية التحقيق بمعرفة كل الوثائق والسجلات والمستندات التي تم استعمالها من قبل المكلف وذلك من أجل الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات التي تساعد المدقق في أداء مهمته بالإضافة إلى المعلومات الواردة في التصريحات المقدمة إلى إدارة الضرائب. وهذا ما نصت عليه المواد من 45 إلى 64 من قانون

¹خلاصي رضا، نفس المرجع السابق، ص 217
²المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

الإجراءات الجبائية، حيث جاء نص المادة 45 كالاتي¹: "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات".

4-1- حق إجراء التحقيق :

نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث أي أن أعوان الإدارة الجبائية لهم الحق في إجراء التحقيق ويكون ذلك عن طريق التدخل المفاجئ لدى المؤسسات والأشخاص الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة وفي المقابل المكلف يكون ملزماً بتقديم كل الوثائق والسجلات التي تحدد رقم الأعمال كما أن ممارسة هذا الحق محددة بفترة زمنية من 08 صباحاً إلى غاية 20 مساءً في المحلات ذات الاستعمال المرن وبعد الانتهاء من التحقيق يتم تحرير محضر تذكر فيه كل الملاحظات والمخالفات التي تم إيجادها ويسجل فيه أيضاً الجرد الخاص بالوثائق والمستندات التي سلمها العون المكلف بالضريبة².

5-1- حق التقادم :

يسمى أيضاً بحق استدراك الخطأ، حيث نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدد بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يلي³:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.
- القيام بأعمال الرقابة.
- قمع المخالفات المتعلقة بالقانون والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

وحق التقادم يمكن أن يعرف على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو النقائص أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبه وانقضاء أجل التقادم لا يعد عائناً أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات: لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم.

2- حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للرقابة:

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة لإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و ضمانات أعطاهها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة والتي هي كالاتي:

1-2- الإعلام المسبق وأجل التحضير:

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقاً بميثاق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من أجل إعلامه وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسبة⁴ وأجل 15 يوماً في حال المراقبة كحد أدنى في حالة التحقيق المعمق في

¹المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق.

²المادة 33، نفس المرجع السابق

³المادة 39، نفس المرجع السابق

⁴المادة 20، نفس المرجع السابق

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وعلى كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل (بناء على طلب)، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بزيارة مفاجئة في عين المكان لمعاينة العناصر المادية ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف¹.

2-2- الاستعانة بمستشار:

يكون للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الحق في الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته أثناء عملية الرقابة، وهذا ما جاء به نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية² "...المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو" ويمكن للمكلف أن يعين ممثلاً عنه في فترة المراقبة لأن غيابه لا يمنع من إجراء عملية المراقبة التي تفقد قيمتها إذا لم يتم إجراؤها.

3-2- إستحالة إعادة الرقابة:

في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، سواء كان نمط الرقابة تحقيقاً محاسبياً³ أو إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل ولا يجوز للإدارة الضريبية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.

4-2- محدودية مدة الرقابة:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة أشهر فيما يخص⁴:

• مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

• كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .
يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه. إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في الحالات الأخرى تسعة أشهر. وعلى كل حال يمكن أن تتجاوز هذه الأجل عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الأجل المحددة قانوناً. كما يجب الإشارة إلى أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ من تاريخ أول تدخل مذكور في إشعار بالمراقبة الأولى⁵.

¹المادة 21، نفس المرجع السابق

²المادة 21، نفس المرجع السابق

³المادة 20، نفس المرجع السابق

⁴المادة 21، نفس المرجع السابق

⁵ميثاق المكلفين بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2003، ص18

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

5-2- الإجراءات الاعتراضية:

الإجراء الاعتراضي أو كما يسمى حق الرد، هو عبارة عن نقاش شفوي أو كتابي يتم بين المحقق والمكلف، من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات التي أجريت من ناحية أخرى كما يسمح هذا الإجراء بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما ويسمح أيضا بتقليل عدد المنازعات الجبائية مستقبلا.

6-2- السر المهني:

تبعاً لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الإلتزام بالسر المهني حيث تنص المادة 65 منه "يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض العقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وحق الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به¹.

المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي:

1-1- المصالح المركزية:

1-1- مديرية الأبحاث والتدقيقات: هي مكلفة بما يأتي:

- إنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.
 - تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني.
 - مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الثراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات، في إطار إخضاع المداخل الخفية للجباية.
 - متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.
- و تتكون من أربع (04) مديريات فرعية:

- ✓ المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية.
- ✓ المديرية الفرعية للبرمجة.
- ✓ المديرية الفرعية لمحاربة الغش.
- ✓ المديرية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

¹المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

2-المصالح اللامركزية:

1-2-المديرية الجهوية للضرائب : هي مكلفة بـ:

- ضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي.
- السهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية.
- ضمان العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب¹.
- تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقويمه ومراقبته .
- السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته.
- إعداد بصفة دورية حصيلة وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية.
- تقديم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي.
- المشاركة في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم.
- دراسة طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.
- تقدير احتياجات المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية، و إعداد تقريرا دوريا عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها.
- تنظيم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على المستوى الجهوي.
- الموافقة على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

تتكون المديرية الجهوية للضرائب من أربع (04) مديريات فرعية:

- ✓ المديرية الفرعية للتكوين
- ✓ المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل
- ✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل
- ✓ المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات²

2-2-المديرية الولائية للضرائب : هي مكلفة بـ:

- ضمان المديريات الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.

<http://www.mfdgi.gov.dz> consulté 22-04-2021

¹موقع المديرية العامة للضرائب

<http://www.mfdgi.gov.dz> consulté 22-04-2021

²موقع المديرية العامة للضرائب

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
 - تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
 - الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.
 - مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.
 - متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
 - ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
 - تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
 - إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.
 - وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
 - دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
 - متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
 - تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
 - ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
 - توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
 - تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
 - تكوين رصيда وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.
 - السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.
 - تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
 - نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.
- تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية:
- ✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
 - ✓ المديرية الفرعية للتحصيل.
 - ✓ المديرية الفرعية للمنازعات.
 - ✓ المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

✓ المديرية الفرعية للوسائل¹.

3-2-المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات: هي مكلفة بـ:

- تنفيذ برامج التحقيق و البحث ومراقبة النشاطات و المداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها.
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.
- تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري.
- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية و المدير العام للضرائب و كل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية.
- تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر . تتكون المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات من ثلاثة (03) أقسام:

✓ قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم.

✓ قسم المساعدة على الرقابة.

✓ قسم الوسائل².

4-2-مديرية كبريات المؤسسات:

- مسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها.
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها.
- مراقبة الملفات حسب كل وثيقة.
- ملفات تعويض قروض الرسوم.
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- مراقبة حساب التسيير مراقبة مسبقة وتصفيه.
- التموين بالطوايع ومسك محاسبتها.
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.
- دراسة التظلمات ومعالجتها.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- معالجة طلبات التخفيض الإداري.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

- إعداد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحيينها.
- ضمان تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات لميزانية المطابقة لذلك.
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
- نشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجبائية.
- التعاون والتنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات فرعية و قباضة و مصلحتين

✓ المديرية الفرعية لجبائية المحروقات.

✓ المديرية الفرعية للتسيير.

✓ المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات.

✓ المديرية الفرعية للمنازعات.

✓ المديرية الفرعية للوسائل.

5-2-المفتشيات : تتمثل مهامها للتحقيق في التسيير على وجه الخصوص، فيما يأتي:

- القيام بكل الأعمال المرتبطة بالرقابة الداخلية للمصالح الجبائية.
- متابعة المهام التي يقوم بها المحققون في التسيير التابعون لها جهويا و مراقبتها.
- اعداد برنامج شهري للتحقيق في التسيير يبين حالة تقدم الأشغال .
- جمع كل المعلومات المتعلقة بسير المصالح و ارسال تقرير بياني عن ذلك الى المفتشية العامة للمصالح الجبائية.
- السهر على اعداد و استغلال التقارير السنوية للتحقيق و تقارير التحريات بكل أنواعها.
- السهر على استغلال التقارير النهائية للتحقيق لا سيما بمراقبة اجال و كفيات تداول هذه الوثائق بين المسييرين الذين تمت مراقبتهم و مديري الضرائب بالولايات و المفتشيات الجهوية¹.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

خاتمة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى مفاهيم حول التدقيق والتدقيق الجبائي كونه وسيلة تهدف إلى خدمة الإدارة الجبائية من خلال التأكد من صحة المعلومات والتصريحات والوثائق حيث يحافظ على حقوق المكلفين والدولة بالإضافة إلى زيادة حصيلة الضرائب واحترام الواجبات الجبائية التي تؤدي إلى زيادة القدرة الجبائية للدولة وتمكينها من تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية. بإعتباره أداة لتجنب الطرق التدليسية و إحترام القوانين و التنظيمات التشريعية بصفة عامة وفق نظام جبائي مضبوط بالعدالة ، البساطة، الإستمرارية، للحصول على الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

مقدمة الفصل:

تعتبر الضريبة مصدرا هاما لإيرادات الدولة من جهة ومن جهة أخرى عبئ على المكلف بدفعها ، هذا ما يدفعه إلى البحث عن جميع الوسائل و الطرق لتفادي دفع هذه الضريبة، أي يتهرب منها و هو ما يعرف بالتهرب الضريبي، و تسعى الدولة دائما في إيجاد الآليات و السبل للتقليل و الحد من هذه الظاهرة . الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع، من خلال تخفيض الإيرادات والعمليات الوهمية ، و هذا ناتج عن عدم وعي المكلف بأهمية الضريبة وكذلك فقدان المرونة في تطبيق النظام الضريبي.

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

المبحث الأول: ماهية الضريبة

المطلب الأول : مفهوم الضريبة وخصائصها

1-تعريف الضريبة

لقد تعددت تعريف الضريبة وفق الباحثين فيها من الزوايا المختلفة القانونية و الاقتصادية والاجتماعية. حيث لا يمكننا تعريف الضريبة بدون الرجوع إلى النظريات القديمة التي اعتبرتها "ثمن خدمة مقدمة من طرف الدولة أو علاوة التأمين المقدمة من طرف الأشخاص من أجل ممارسة حقوقهم".

ونظرا للصعوبات الكثيرة التي واجهها الفقهاء قصد تحديد مفهوم الضريبة ظهرت تعريف مختلفة حسب مذهب أصحابها والأسس المعتمدة عليها في تعريف Gaston Jeze عرفها بأنها "اقتطاع نقدي يلزم الأفراد بشكل إجباري ونهائي وبدون مقابل وذلك من أجل تغطية الأعباء العامة".

أما الأستاذ عبد الحميد دراز فعرفها على أنها : "فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحديد أهداف المجتمع".

وعرفها رفعت المحجوب: "على أنها اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين ودون مقابل لدافعها وذلك لغرض تحقيق نفع عام"¹.

وتعرف أيضا على : "أنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم، عن طريق السلطة ، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي و دون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".

وتعرف كذلك بأنها:

اقتطاع نقدي ، ذو سلطة ، نهائي ، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية².

والقانون الذي أعطى النور للضريبة مستمد من مصادر عدة على وجه الخصوص: الإتفاقيات الدولية الموقعة مع الدول الأجنبية لتفادي الازدواج الضريبي وتسهيل المساعدة الجبائية المتبادلة (لها سلطة أعلى من القانون الداخلي) ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الفقه الإداري (مجموع القرارات واللوائح الإدارية) ومجموع الأحكام القضائية الإدارية الصادرة التي لها علاقة بالضرائب وتطبيقاتها.

أما عن أحدث تعريف للضريبة مضمونه هو التالي :

فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية: بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.

¹خلاصي رضا، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، دار الهومة للطباعة والنشر سنة 2005 ص11
²محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار الهومة للطباعة والنشر سنة 2003 ص13

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

انطلاقاً من مجمل هذه التعاريف المقدمة، يمكن تحديد خصائص الضريبة في أنها ذات شكل نقدي لها طابع إجباري ونهائي وهدفها المتمثل في تغطية الأعباء العامة للدولة أو تغطية تدخلات السلطة العمومية في المجتمع¹

2- خصائص الضريبة

2-1- الضريبة ذات شكل نقدي:

يتعلق الأمر باقتطاع نقدي، وهذا ما يفرقها عن تسخير الأشخاص والسلع. يستهدف ثروة أو دخل أشخاص الطبيعيين أو المعنويين.

ففي النظم الاقتصادية القديمة، كانت الضريبة تفرض وتحصل في صور عينية نظراً لأن الظروف الاقتصادية السائدة آنذاك كانت تقوم على أساس التعامل بالصورة العينية. ويظهر ذلك جلياً في العصور الإقطاعية حيث كان القطاع الزراعي يمثل أهم القطاعات في ذلك الزمن وتماشياً مع تلك الظروف كانت² الضرائب تحصل في صورة عينية كما أن النفقات العامة بدورها، كانت تتم في صور عينية. إما عن طريق إقتطاع جزء من المحصول يلتزم الأفراد بتقديمه إلى الدولة، وإما عن طريق إلزامهم بالقيام بعمل معين (السخرة).

وإذا كانت هذه هي الوضعية الشائعة في ذلك الزمن نظراً لواقع الإقتصاديات العينية و

المبادلات العينية وعدم انتشار استعمال النقود لكن الأمر قد تطور كثيراً في العصور أصبحت النقود هي وسيلة وأداة التعامل الأساسية الأكثر انتشاراً مما أدى بصورة حتمية، أن تدفع الضرائب في شكل نقدي باعتبار أن كافة المعاملات، على مختلف جوانب النشاط الإقتصادي تتم بصورة نقدية. وبما أن النفقات العامة تتم في صورة نقدية، فإن الإيرادات العامة والضرائب بصورة خاصة تحصل في صورة نقدية.

إن فرض الضريبة وتحصيلها بالصورة النقدية لا يعني بشكل مطلق، عدم إمكانية تحصيلها في صورة عينية. كل ما في الأمر أن هذه العملية لا تتم إلا في نطاق ضيق وفي الظروف الإستثنائية البحتة حالة الحروب مثلاً أو في الحالات التي تكون فيها الدولة في فترة انتقالية من النظام الاشتراكي إلى الليبرالي. وبالتالي وموازة مع سياستها الاقتصادية الجديدة فإنها ترغب في توسيع دائرة ملكيتها.

ولهذا يمكن أن تحصل الدولة جزء من الضرائب في شكل إجبار الأفراد على التنازل عن جزء من ممتلكاتهم، وهذا الاستثناء عن القاعدة العامة يجب عدم التوسع فيه والقاعدة العامة، وفيما عدا الحالات الاستثنائية المحدودة تقول في أخذ الضريبة شكلاً نقدياً باعتباره يلائم الظروف والأنظمة المالية الحديثة (النظام النقدي).

ويتفوق الشكل النقدي للضريبة عن الشكل العيني من عدة أوجه :

¹ محمد عباس محرز، نفس المرجع السابق، ص 14

² محمد عباس محرز، نفس المرجع السابق، ص 14

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

- أن الدولة تتحمل تكاليف ونفقات باهظة قد تفوق قيمة الضريبة العينية وهي في طريقها لجمع ونقل وتخزين المحاصيل بالإضافة إلى إمكانية تعرضها للتلف، وكلها أشياء في صالح الشكل النقدي للضريبة¹
- أن الضريبة العينية لا تلتزم بعنصر العدالة، إذ هي تلزم الأشخاص بتقديم جزء من المحصول أو القيام بأعمال السخرة، دون الأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية لكل شخص من ناحية نفقة الإنتاج الحقيقية التي يتحملها كل شخص في إنتاج محصوله وما قد يعاني منه من أعباء عائلية أو غيرها
- عدم ملائمة الضريبة العينية للأنظمة الاقتصادية والمالية الحديثة.

2-2- الطابع الإجباري:

إن الضريبة شكل من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة، ويتم إقرارها من طرف واحد هو السلطة ح ويتطلب ذلك إجازة السلطة التشريعية - إلا أن هذا الطابع الإجباري يتعرض لبعض الإستثناءات :

2-2-1- وجود نظام الإعفاء بطلب من الممول :

وهو يشمل أشخاصا خاضعين للضريبة في إطار القانون العام، إلا أنه يمكنهم طلب الإعفاء مؤقتا أو جزئيا نتيجة وجود نصوص صريحة تسمح و تحدد إمكانية وشروط الإستفادة من الإعفاء كما هو الحال بخصوص المزايا التي تمنحها الحكومة للإستثمار

2-2-2- وجود نظام الخضوع للضريبة بالإختيار:

تحدد التشريعات الضريبية مجموعة من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الضريبة، إلا أنه يمكنهم اختيار الخضوع للضريبة كما هو الحال بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة في الجزائر، إذ يمكن للأشخاص الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة اختيار الخضوع اعتبارا لقيامهم بتسليمات موجهة:

- للتصدير.
 - للشركات البترولية .
 - للمكلفين بالرسوم الأخرى.
 - للمؤسسات التي تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء
- ويهدف الأشخاص من وراء اختيارهم الخضوع للضريبة، الإستفادة من الحق في الخصم من الضرائب المفروضة على مشترياتهم من السلع والخدمات تحويل هذا الحق إلى الآخرين عند التنازل عنها.

¹محمد عباس محرز، نفس المرجع السابق، ص 15

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

2-3- الطابع النهائي للضريبة:

بحيث لما تدفع الضريبة لا ينتظر استردادها. وهذا ما يميز الضريبة عن القرض الإجباري أو الإكراهي¹. بالإضافة إلى ذلك فإن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها وبذلك تختلف الضريبة، إن قيام المكلف بالضريبة بدفعها دون أن يحصل على منفعة خاصة تعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة. ويدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء والتكاليف العامة².

2-4- غياب المقابل المباشر:

لا يعتبر دفع الضرائب شرطا للحصول على الخدمات العمومية. فالضريبة ليست مقابل للحصول على الخدمات التي توفرها السلطات العمومية³. رغم هذا فالفرد ينتفع بالخدمات التي تضعها الدولة لصالح فئات الشعب عن طريق مرافقها العامة المختلفة، خاصة أن الدولة تستعمل حصيلة الضرائب وإيراداتها الأخرى لتسيير هذه المرافق. إلا أن الشخص يتمتع بهذه الخدمات، كالدفاع والأمن والقضاء... الخ ليس باعتباره مكلفا بأداء الضريبة، بل لكونه عنصرا وفردا من أفراد المجتمع وهذه المنفعة ليست حكرا عليه وحده ولكنها تمس كافة المواطنين داخل المجتمع⁴.

2-5- تمويل الأعباء العمومية:

يتم تحصيل الضريبة حصرا لفائدة أشخاص معنويين خاضعين للقانون العام لكن تطور طبيعة الدولة الحديثة إلى دولة رفاهية أدى إلى توسع دور الضريبة ليتجاوز مجرد تمويل الأعباء العامة إلى كونها أداة للسياسة الاقتصادية⁵.

تضمنت النظرية الكلاسيكية، أن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الرئيسي للضريبة هذه الأخيرة لا يمكن أن يكون لها تأثير على الشؤون الاقتصادية.

إن هذا المفهوم، الذي يحصر دور الضريبة في تمويل صناديق الخزينة العمومية ويمنحها وظيفة مالية بحتة، يرتبط بعنصر الدولة الحارسة.

فكيف يمكن للضريبة أن تكون لها وظيفة اقتصادية واجتماعية بينما هي أداة دولة تتحفظ على التدخل في الميدان الإقتصادي و الإجتماعي.

لكن في الحقيقة يمكن أن تلعب الضرائب، زيادة على دورها في تمويل الخزينة العمومية، دورا مهما في تحفيز الاستثمارات (وظيفة اقتصادية) وفي إعادة توزيع الدخل الوطني (وظيفة اجتماعية).

¹عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، ص23

²محمد عباس محرز، نفس المرجع السابق، ص17

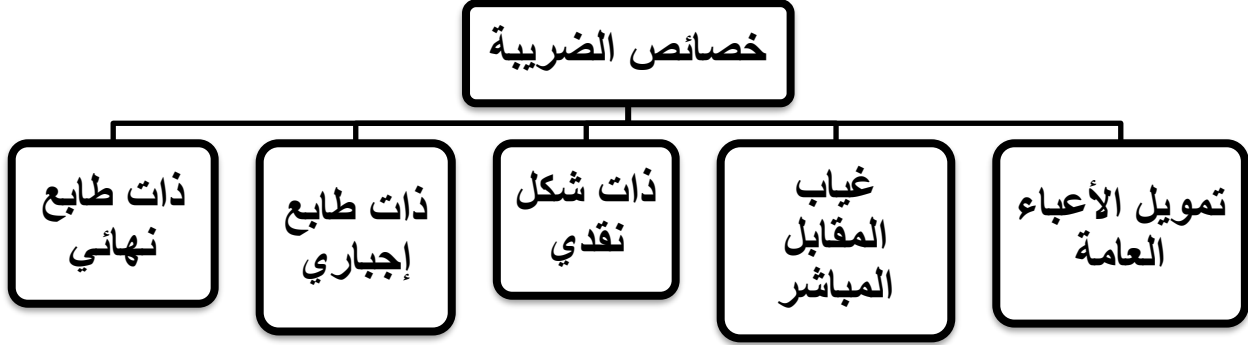
³عبد المجيد قدي، نفس المرجع السابق، ص 25

⁴محمد عباس محرز، نفس المرجع السابق، ص 18

⁵عبد المجيد قدي، نفس المرجع السابق، ص 26

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

شكل رقم 03 خصائص الضريبة



المصدر: من إعداد الطلاب

المطلب الثاني : أنواع الضرائب

نتيجة تعدد الضرائب واختلاف أساليبها وآليات تحصيلها، من المفيد تصنيفها في مجموعات متجانسة باستخدام معايير معينة. ويساعد هذا التصنيف على التحليل. إذ قد تكون بعض التصنيفات أكثر من غيرها ملائمة في بعض أنواع التحليل. من أهم هذه التصنيفات:

1-التصنيف الإداري: يعتمد هذا التصنيف في المحاسبة الوطنية ، وينطلق من زاويتين:

1-1-الزاوية الأولى: وهي الجهة الإدارية التي تعود إليها حصيلة الضرائب. ووفقا لذلك يتم التمييز بين :

- الضرائب العائدة للحكومة المركزية
- الضرائب العائدة للحكومات (الجماعات) الإقليمية و أو المحلية.
- الضرائب العائدة للهيئات والإدارات الإجتماعية.
- الضرائب العائدة للسلطات فوق الوطنية (في حال وجود اتحاد إقتصادي كما هو جار في إطار الإتحاد الأوربي).

يؤخذ على هذا التصنيف أنه يطرح مشاكل ناجمة عن كون بعض الضرائب تعود في نفس الوقت لأكثر من مستوى حكومي و/أو إداري مثل الرسم على القيمة المضافة في الجزائر الذي يعود جزء منه للحكومة المركزية وجزء ميزانية الولاية والجزء الآخر لصالح البلديات.

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

2-1-الزاوية الثانية: الجهة الإدارية القائمة بالتحصيل الضريبي فيتم التمييز بين:

الإدارة الضريبية التي تقوم بجباية الضرائب وفق قوائم اسمية في مواعيد دورية محددة على وضعيات تتميز بالديمومة وتسمى إدارة الضرائب المباشرة .

• الإدارة الضريبية التي تقوم بتحصيل الضرائب على وقائع (معاملات، تبادل....) ذات طابع عرضي غير قابلة للتوقع، وتسمى بإدارة الضرائب غير المباشرة¹.

2-التصنيف الإقتصادي:

1-2-المادة الخاضعة للضرائب : وفق هذا المعيار يتم التمييز بين:

➤ الضرائب على الدخل : أي الضرائب على الأشخاص الطبيعيين (الضريبة على الدخل الإجمالي) والمعنويين (الضريبة على أرباح الشركات).

الضرائب على رأس المال أو الثروة : وتشمل الضرائب على القيم المنقولة و القيم غير المنقولة.

➤ الضرائب على الإنفاق: وهي الضرائب المفروضة بمناسبة استخدام الدخل .

2-2-الأعوان الإقتصاديون: وفقا لهذا المعيار يتم التمييز بين:ض

➤ الضرائب على العائلات: وتشمل مجموع الضرائب التي تتحمل عبئها العائلات كالرسم على القيمة المضافة، الضرائب على الإستهلاك، الضرائب على الدخل.....إلخ.

➤ الضرائب على الشركات: وتشمل مجموع الضرائب المفروضة على شركات الأعمال كالضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني إلخ.

➤ الضرائب على المنتجات: وهي الضرائب المفروضة على المنتج بغض النظر عن طبيعة العون الاقتصادي الحائز له².

3-التصنيف التقني: يمكن أن يتم استخدام هذا التصنيف باعتماد أكثر من معيار أهمها:

1-3-مدى استقرار العبء الضريبي: وفقا لهذا المعيار يمكن التمييز بين:

➤ الضرائب المباشرة: وهي التي تستقر لدى المكلف بها ، بحيث لا يستطيع نقل عبئها إلى الغير فيكون المكلف القانوني هو نفسه المكلف الفعلي. فلا وسيط بين المكلف وإدارة الضرائب³.

مثلا الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة مباشرة كون أن المكلف بها لا يستطيع تحميل عبئها على أي طرف آخر مهما كانت صفته⁴.

تتميز الضرائب المباشرة ب :

¹عبد المجيد قدي، نفس المرجع السابق، ص30

² نفس المرجع السابق، ص31

³ نفس المرجع السابق، ص32

⁴خلاصي رضا، نفس المرجع السابق، ص 18

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

- استقرار حصيلتها وانتظامها، لأن أوعيتها ليست عرضة للتقلبات الشديدة. وبالتالي هي أكثر مقاومة لإنخفاض مستوى النشاط الإقتصادي أثناء فترات الإنكماش.
 - تستجيب بشكل أفضل للمبادئ الضريبية مثل مبدأ العدالة. الملائمة في التحصيل، اليقين.
 - تمكن الأفراد من الشعور بواجبهم الضريبي، ومن ثم يمكنهم مراقبة مدى سلامة التصرفات المالية للسلطات العمومية.
- الضرائب غير المباشرة: وهي الضرائب التي يمكن للمكلف نقل عبئها إلى الغير، بمعنى أنه يمكن أن يكون المكلف الفعلي بها غير المكلف القانوني¹.
- أبرز مثال عن الرسم على القيمة المضافة إذا أن البائع يحمل الرسم في تكلفة البيع التي تساوي:
- ثمن الشراء + مختلف المصاريف الواجب تحميلها + الرسم على القيمة المضافة
- من هنا نستنتج أن المستهلك الأخير هو الذي يدفع الرسم على القيمة المضافة والبائع يلعب دور الوساطة بين الخزينة و المستهلك الأخير².
- تتميز الضرائب غير المباشرة ب:

- سهولة الدفع لكونها تدرج في سعر السلعة أو الخدمة.
 - وفرة الحصيلة. لكونها تفرض على سلع عديدة وخدمات كثيرة.
 - تناسب إلى حد كبير مع الهيكل الإقتصادي للدول النامية. نتيجة ضعف الدخل فيها.
- 2-3- مدى مراعاة حالة المكلف بالضريبة عند فرضها: حسب هذا المعيار يتم التمييز بين:

- الضرائب الشخصية: وهي الضرائب التي تأخذ بعين الاعتبار القدرة التكليفية للممول أخذا بعين الاعتبار حالته الشخصية وأعباءه العائلية. وهناك اليوم اتجاه عام في معظم دول العالم إلى شخصنة الضرائب حتى تلك التي هي بطبيعتها عينية. كما هو الحال بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة وذلك باعتماد معدلات متدرجة تبعا لمدى كمالية السلعة مع إعفاء المواد الضرورية وذات الإستهلاك الواسع. وأصبح ينظر إلى شخصنة الضريبة كمرادف للعدالة والديمقراطية .
- الضرائب العينية: وهي تلك الضرائب التي تفرض على عنصر إقتصادي دون اعتبار الحالة الشخصية للمالك، مثل الضرائب العقارية. حقوق التسجيل.....إلخ.
- وتنسجم هذه الضريبة مع الفلسفة الليبرالية التي تقوم على احترام الحريات الفردية والابتعاد عن التدخل في الحياة الشخصية الخاصة للمكلف بالضريبة والابتعاد عن التعرف على عن أحواله و أوضاعه.

¹عبد المجيد قدي، نفس المرجع السابق، ص33
²خلاصي رضا، نفس المرجع السابق، ص18

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

3-3- طبيعة معدل الاقتطاع: حسب هذا المعيار يتم تصنيف إلى :

➤ **ضرائب نسبية :** وهي تلك الضرائب التي يتم فيها تطبيق معدل ثابت على المادة الخاضعة للضريبة مكان قيمتها. إن الضريبة النسبية تمثل ذلك الاقتطاع الضريبي الذي يفرض بنسبة واحدة على مجموع المداخيل.

➤ **ضرائب تصاعدية:** وهي تلك الضرائب التي يتم فيها تطبيق معدلات متصاعدة على الدخل أو الثروة كلما ارتفع الدخل أو الثروة¹.

نجد أن هناك علاقة طردية بين الدخل والمعدل فكلما زاد الدخل زاد المعدل المطبق تفرض هذه الضرائب من بنسب تزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي وهذا الأسلوب هو الأكثر انتشاراً².

4-3- مدى مراعاة قيمة المادة الخاضعة للضريبة: إتباعاً لهذا المعيار يتم تصنيف الضرائب إلى :

➤ **الضرائب قيمية :** وهي تفضل التي تفرض على أساس قيمه المادة الخاضعة للضريبة وبالتالي هي مجموع الضرائب التي لها معدلات سواء كانت نسبية كالضريبة على أرباح الشركات او تصاعدية كالضريبة على الدخل أشخاص طبيعيين.

➤ **ضرائب نوعية :** وهي تلك الضرائب التي يتحدد مقدارها بالقياس إلى وزن، كمية ، حجم المادة الخاضعة للضريبة وليس قيمتها³.

5-3- مدى تعدد الضرائب في النظام الضريبي : وفق هذا المعيار يمكن التمييز بين

➤ **الضريبة الوحيدة:** وهو تجميع كل الأنشطة مهما كان نوعها ، تجارية، صناعية، فلاحية، مالية.....إلخ، وإخضاعها إلى ضريبة وحيدة كالضريبة على الدخل الإجمالي.

وهي شكل كان سائداً في الأنظمة الضريبية البدائية أين كان يتم الإقتصاد على الضريبة على الرؤوس ، فيلزم الأفراد بدفع قيمة معينة للدولة في فترات مختلفة وبعد ذلك نادى الطبيعيون بفرض ضريبة وحيدة على الناتج الصافي باعتبار الأرض هي المصدر الأساسي للثروة وفق تصورهم .

تتميز الضريبة الوحيدة بسهولة تحصيلها وقلة الإجراءات الإدارية وصعوبة التهرب منها لكن يبقى التساؤل عن مدى كفاية حصيلتها.

➤ **الضرائب المتعددة:** هذا النظام يعتمد على تخصيص لكل نشاط ضريبة خاصة به ، نتيجة لهذا نجد أنواع مختلفة ومتعددة باختلاف وتعدد النشاط .

وهي الضرائب السائدة في النظم التي تأخذ بأكثر من ضريبة إلى تخفيف عبئ كل ضريبة على حدة نتيجة إختلاف مواعيد استحقاقها وهو ما يعمل على ارتفاع حصيلتها خاصة وإن هذه الضرائب متباينة و متعددة ويعتقد على نطاق واسع أنها تعد الضرائب يؤدي إلى قيام كل ضريبة بتصحيح عيوب الضرائب الأخرى وان المكلف الذي يستطيع التهرب من أحد أنواع الضرائب يقع تحت طائلة أخرى.

¹عبد المجيد قدي، نفس المرجع السابق، ص34

²خلاصي رضا، نفس المرجع السابق، ص18

³عبد المجيد قدي، نفس المرجع السابق، ص34

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

3-6- طبيعة سعر الضريبة: وفق هذا المعيار يمكن التمييز بين:

➤ **الضريبة التوزيعية** : يقصد بالضريبة التوزيعية تلك الضريبة التي يحدد النظام الضريبي حصيلتها الإجمالية من الأفراد مسبقا، ويتم بعد ذلك توزيعها إتباعا لقدرة كل منهم على الدفع، وعلى هذا الأساس لا يعرف سعر الضريبة مسبقا، ولا يكون ذلك إلا بمعرفة نصيب كل ممول منها ونسبة هذا النصيب إلى القيمة الإجمالية للمادة الخاضعة.

➤ **الضريبة القياسية أو التحديدية**: وهي الضرائب التي تحدد على مستوى الممول عن طريق تحديد مقدار الضريبة الواجبة التحصيل، في هذا النوع من الضرائب لا تتحدد قيمة الحصيلة الواجب جبايتها، وإنما يتم الاقتصار على تحديد السعر وهذا لا يعني الإدارة الضريبية لا تقوم بتقدير حصيلة الضرائب القياسية ولكن يبقى عمله عمليا تقديرا واحتمالات وليست أرقام فعلية.

المطلب الثالث : أهداف الضريبة

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض معينة تحقيق أهداف معينة ، يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي باعتبارها مصدرا هاما للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأهداف المالية والسياسية والإقتصادية الأخرى، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور دور الدولة.

ففي ظل المالية التقليدية عندما كانت فكرة الدولة الحارسة مهيمنة كما سبق ذكره ، كان الهدف من الضريبة هدفا ماليا بحثا. أي تحقيق إيرادات للدولة تستطيع أن تواجه بها نفقاتها المحدودة من أجل تسيير المرافق العامة. أي أن دور الضريبة كان محايدا كدور الدولة في ذلك الوقت، بمعنى أنه لا يترتب على فرضها أي أثر في الجوانب الإقتصادية أو الإجتماعية للأفراد فيما يخص توزيع الدخل أو التأثير في قراراتهم الإقتصادية المختلفة التي يجب أن يتم أخذها تبعا للقوى الفاعلة داخل السوق.

لكن مع تطور دور الدولة، وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الإقتصادية بصورة ، فعالة، تطورت أهداف الضريبة هذا الإقتطاع الإجباري الذي أصبح بمثابة أداة أساسية في يد الدولة لتحقيق أهدافها السياسية والإقتصادية و الإجتماعية فهي تمثل¹ أداة من أدوات السياسة الإقتصادية ، وإن كان استعمالها في سبيل تحقيق أهداف معينة وهذا وفق هيئة النظام الإقتصادي ووفق درجة النمو الإقتصادي. إذ يختلف دورها حسب الإيديولوجية والمعتقدات المهيمنة في الدولة.

كما أن للضريبة دورا هاما في البلدان النامية، بصفة أساسية ، في تعبئة الموارد المالية وتوجيهها نحو المشاريع التي تحقق أغراض التنمية والأهداف النهائية للسياسة الإقتصادية لذا فهي تستخدم في تشجيع الإدخار وبناء الاستثمارات وتوجيهه إلى الأنشطة الإقتصادية المنتجة.

فالجزم بأن للضريبة هدف أساسي يتمثل في تغطية الأعباء العامة، يتضمن أو يجر إلى ثلاثة أهداف مهمة :

¹محمد عباس محرزى، نفس المرجع السابق، ص 30

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

1- الهدف المالي للضريبة

حسب النظرية الكلاسيكية، فإن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضريبة والتي يجب ألا يكون لها أي تأثير اقتصادي. إن هذا المفهوم، الذي يحدّد دور الضريبة في تغذية صناديق الخزينة العمومية ويعطيها وظيفة مالية بشكل مطلق، يرتبط بشكل وثيق بفكرة الدولة الحارسة. بالتالي لا يمكن تسجيل أي تأثير على المستوى الاقتصادي و الاجتماعي فهي تتصف بالحياد أمامها. أما اليوم فلا يمكننا الدفاع عن فكرة حيادية الضريبة، لأنه في الواقع من المستحيل الإقتراع عن طريق الجبر الضريبي ربع الناتج الداخلي الخام دون أن، تكون هناك انعكاسات ومضاعفات إقتصادية هامة، فالإقتراع الضريبي يقلص¹ من القدرة الشرائية للأفراد، مما يحدث انعكاسات إقتصادية. في نفس السياق، فالضريبة تزيد من أسعار الغلال والسلع وبالتالي تؤثر في حجم استهلاكها.

لقد مال مناصري الفكرة الحديثة لحيادية الضريبة، إلى تلمين مواقفهم في إنكار الإنشغالات الاقتصادية للضريبة راح هؤلاء إلى التوصية بـ "حيادية نسبية": يجب أن تكون الضريبة محايدة إزاء وسائل الإنتاج.

هنا يظهر الإقرار بممارسة الضريبة تأثيرا إقتصاديا، لكن نجد أن يتم بإحداث اضطرابات على مستوى الجهاز الإقتصادي، أن يشجع بعض السدود الإنتاجية على دورات أخرى. بالتالي، فإن الضرائب التراكمية على رقم الأعمال تشجع المؤسسات المندمجة عموديا بالنسبة للمؤسسات المندمجة أفقيا وبالتالي تحدث مضاعفات إقتصادية سلبية. فتبني اعتبارات الإنتاجية فقط يؤدي إلى نمو وتطوير أشكال معينة من الإنتاج على حساب الأخرى. لذا ظهر من الضروري استبدال الضريبة التراكمية على المعاملات بالرسم على القيمة المضافة، التي تضمن حيادية الضريبة فيما يخص وسائل الإنتاج. ويرفض مؤيدو فكرة حيادية الضريبة حاليا، الشكل الترخلي الذي يراد أن يمنح للضريبة في الميدان الإقتصادي حيث يرون أن الضرائب هي وسائل معدة للإقتراع وليس للتوجيه "فالجباية عبارة عن عملية جراحية، ليست للجسم بل للمحفظة، فلا يمكننا أن نوجه بواسطة مشرط الذي يستعمل أصلا للتقطيع"².

2- الأهداف الأخرى للضريبة

يمكن أن تستهدف الضريبة عدة فئات من الأهداف خارج الهدف المالي المتمثل في ملء صناديق الخزينة العمومية، فهي يمكن أن تستعمل لتحقيق أغراض إقتصادية كما تعمل على تجسيد أهداف إجتماعية.

2-1- الهدف الإقتصادي أو هدف التعديل الإقتصادي:

مكن للضريبة أن تحدث أثرا إقتصاديا عاما أو أثرا انتقائيا حسب القطاعات الاقتصادية. ففيما يخص الأثر الإقتصادي العام، يمكن أن تعتبر أن الضريبة يمكن أن توجه لإمتصاص الفائض من القدرة الشرائية وإلى محاربة التضخم، ففي هذا الجانب لدينا العديد من الأمثلة أين إلتقت العديد من الضرائب التي لها هدف اقتصادي شامل.

¹ محمد عباس محرز، نفس المرجع السابق، ص 31

² نفس المرجع السابق، ص 32

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

إن مثل هذا الاستخدام للجباية في محاربة التضخم يسجل في إطار السياسة الجبائية الظرفية. وعرفت هذه السياسة ظهورا متميزا من خلال سياسة "المرونة الجبائية" التي قادتها الولايات المتحدة الأمريكية من طرف الرئيسين "كينيدي" و"جونسون"، كذلك من خلال سياسة "توقف ثم انطلق" البريطانية وعبر الإصلاحات الضريبية في الجزائر، منذ سنة 1990، من خلال الإمتيازات الجبائية التي منحها للمؤسسات الاقتصادية بهدف تنشيط وإنعاش الإقتصاد الوطني.

في بعض الأحيان تقوم الضريبة بعمل انتقائي لما تميل الدولة إلى تشجيع قطاع إقتصادي معين مثل قطاع السكن، فتقوم عندها بسن إجراءات ضريبية تخفيفية لصالح هذا القطاع حتى يتمكن من التغلب على التكاليف الباهضة للبناء أو تلك الإجراءات المتضمنة قرضا ضريبيا وسلسلة أخرى من التدابير لفائدة السوق المالي (البورصة) في الجزائر منذ قانون مالية سنة 1995.

في بعض الأحيان تكون انتقائية الضريبة أكثر تخصصا : حيث لا يتعلق الأمر بتحفيز فرع إنتاجي معين بل، كما يحدث في بعض الدول بتقنية " دفعة بعد دفعة " ، التي يمكن أن تتحقق من خلال "نظام الإعتماد" معناه أن الإمتيازات الضريبية تمنح إلى المؤسسات المعتمدة، يرتبط الإعتماد باحترام بعض الشروط و التقيد ببعض الإلتزامات الموافقة لأهداف السياسة الحكومية.

أخيرا، يمكن أن يمتد الأثر الإقتصادي، ليس لتحفيز فرع إنتاجي معين لكن بالعكس الحد من نمو سريع، غير مرغوب فيه، لقطاع من القطاعات الإنتاجية، ترى فيها السلطات العمومية زيادة إنتاجها آثار مضرّة بصحة الإقتصاد الوطني².

2-2- الهدف الاجتماعي :

الذي يتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل . على سبيل المثال ، أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة كإعفاء بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات إجتماعية معينة من الضرائب . أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الإستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل على السلع الإستهلاك كالخبز و الحليب أو الحفاظ على الصحة العمومية بفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية المشروبات الكحولية والتبغ . أو بفرض ضرائب تصاعديّة عالية على الدخل وعلى التراكب في نفس الوقت الذي خفضت فيه الضرائب على السلع الضرورية الواسعة الإنتشار عكس بالسلع الكمالية فرضت عليها ضرائب مرتفعة.

وقد سمحت هذه الإجراءات الضريبية بشكل فعال من تحقيق نوع من العدالة الإجتماعية وذلك بزيادة القدرة الشرائية للفئات محدودة الدخل والحد من تلك التي تتمتع بها الفئات مرتفعة الدخل وقد يتم تطبيق هذه السياسة في بعض الدول اسكندنافية وأدت إلى نفس النتائج. وهكذا نجد أن الضريبة تعتبر أداة من الأدوات التي

¹محمد عباس محرز، نفس المرجع السابق، ص33

² نفس المرجع السابق، ص34

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

تلجأ إليها الدولة لتحقيق الرفاهية العامة في الميادين الإجتماعية و الاقتصادية، وأن الهدف المالي للضريبة لم يعد هدفها الوحيد. لكن، بالرغم من تعدد أهداف الضريبة، يبقى الهدف المالي صاحب الأولوية لما تتعارض الأهداف الأخرى .

3-أولوية الهدف المالي للضريبة

يمكن أن يتعارض الهدف المالي للضريبة مع أهدافها الاقتصادية أو الإجتماعية، وفي هذه الحالة يجب أن يحظى بالأولوية: كمبدأ وأساس، للهدف المالي. ومن الأمثلة التي يمكن عرضها إيضاح هذه الفكرة والحالات أين يتحقق فيها هذا التعارض والإختلاف، فضريبة جمركية مرتفعة لحماية الصناعة الوطنية تسبب تقلصا في الإيرادات الضريبية لأنها تؤدي إلى انخفاض الواردات من السلع الأجنبية التي تنافس المنتجات الوطنية.

وكذلك الضرائب المرتفعة على الثروة فهي حتى وإن كانت حصيلتها مرتفعة في البداية إلا أنها تؤدي كذلك على المدى الطويل إلى تقلص إيراداتها، لأنها تؤدي إلى نقص حجم الثروة التي فرضت عليها هذه الضرائب.

بينما يرى البعض، أنه يجب أن لا تكون الأولوية في مثل هذه الحالات للهدف المالي حتى تتمكن الدولة من تجسيد سياستها الاقتصادية و الإجتماعية. ولكن يجب أن نشير إلى أنه بالرغم من أهمية هذه السياسة الاقتصادية، فإن الدولة تستطيع تحقيق أهدافها النهائية دون الرجوع إلى الضرائب. فالدولة تستطيع مثال اللجوء إلى سلطتها العمومية¹ للتقليل من مستوى تعاطي المشروبات الكحولية عوض فرض ضرائب مرتفعة عليها. ويمكن لها كذلك أن تستخدم أداة النفقات العمومية في تحفيز المؤسسات التي تحظى لديها بالأولوية في خطة التنمية لكن الدولة لا يمكن أن تجد لها عوضا وبديلا عن الضرائب كمصدر أساسي لإيراداتها. ولهذا ففي حالة الإختلاف والتعارض بين الأهداف المختلفة الضريبة يجب أن تكون الأولوية للهدف المالي على حساب الأهداف الأخرى .

وما يجب أن نسجله هنا كذلك أنه عندما يكون الهدف الرئيسي للضريبة هدفا إجتماعيا أو إقتصاديا، فإنه لا يوجد مستوى أمثل لمعدلها وعادة ما يكون هذا الحد الأمثل هو الحد الأقصى. فإذا كان هدف الضريبة هو تحقيق المساواة في الدخل مثلا، فإنها تتمكن من تحقيق هذا الهدف كلما كان معدلها مرتفعا، فإذا قمنا بأخذ ضريبة تصاعدية وكان أقصى معدل لها 100% فإنها تصادر أداء شرائح الدخل المرتفعة. ونفس الشيء ينطبق إذا كان هدف هذه الضريبة حماية صناعة وطنية معينة. فكلما كان معدلها مرتفعا كلما أدت إلى التقليل من السلع المستوردة المنافسة، وقد تؤدي إلى فرض حظر استيرادها بشكل تام.

وهكذا نلاحظ أنه إذا لم يكن هدف الضريبة ماليا، فإنها تؤدي إما إلى المصادرة أو الحظر².

المبحث الثاني: مفاهيم حول التهرب الضريبي

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

وهو مجموع السلوكات الرامية إلى تقليص مبالغ الإقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع³.

¹محمد عباس محرز، نفس المرجع السابق، ص 35

²محمد عباس محرز، نفس المرجع السابق، ص 36

³عبد المجيد قدي، نفس المرجع السابق، ص 216

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

يقصد بالتهرب الضريبي أن تفرض على تصرف معين، كالبيع أو الشراء لكن المكلف بالضريبة رغبة منه في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشأة لها. فتصرفه يكون سلبيا، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء فالتهرب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو إنتهاك القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية بإعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا.

ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السليبي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه. ونفس الشيء بالنسبة للشركات التي تقيم مراكزها ومقراتها الإجتماعية في دول أين توجد معدلات الضريبة فيها جد منخفضة كذلك قد يتجنب الشخص الضريبة عن طريق الإستفادة من ثغرات التشريع الجبائي. مثل، حينما لا يقوم التشريع الجبائي بإخضاع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي فيقوم الشخص في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة لكي يتجنب الخضوع للضريبة الخاصة بالتركات. فهذا الشخص لم يخالف القانون، ولكنه استفاد من الثغرات الموجودة فيه. وبالرغم من أنه قد يكون سيء النية إلا أنه لا يمكن فرض أية عقوبة عليه ولا يكون أمام المشرع إلا محاولة سد هذه الثغرات¹.

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي

1-التهرب المشروع :

التهرب المشروع من الضريبة هو تخلص المكلف من دفع الضريبة كلها أو جزءا منها دون مخالفة القانون ودون أن ينقلها للغير.

التهرب المشروع من الضريبة قد يكون مقصودا من المشرع ومتوافقا مع أهدافه من فرض الضريبة، وقد لا يكون مقصودا بل قد يؤدي إلى حدوث أضرار جسيمة وتحقيق التهرب يتطلب تصرفات معينة من المكلف للتهرب، وهذه التصرفات قد تكون اقتصادية، وقد تكون غير اقتصادية².

2-التهرب غير المشروع :

التهرب غير المشروع من الضريبة هو تخلص المكلف من دفع الضريبة كلها أوجزءا منها للدولة بمخالفته القانون . يسعى المكلف جاهدا مستعينا بكافة الوسائل المتيسرة لديه ليتهرب من فرض الضريبة عليه، وهذا التهرب ومداه (كليا أو جزئيا) ليس قاصرا على وعاء ضريبة دون أخرى، أي يتحقق التهرب سواء كان وعاء الضريبة هو الدخل أو الإنفاق أو رأس المال³.

و بهذا يهدف هذا التهرب إلى تخفيف أساس الضريبة ولتحقيقه يتوفر شرطين هما

1-2-العنصر المادي:

و يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية عن طريق إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يملها التشريع و من أوجه الإخلال بهذه الواجبات نذكر:

- المبالغة في تقدير الأعباء و تكاليف الاستغلال.

¹محمد عباس محرز، نفس المرجع السابق، ص 170

²خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية ، دار الهومة للنشر و التوزيع، الجزائر 2014، ص 421

³خلاصي رضا ، نفس المرجع السابق، ص 421

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

- الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية
- الإخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها أو المداخيل الناتجة عنها.
- عدم مسك محاسبة منتظمة حسب التنظيم المعمول به ذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جبائية محتملة.

2-2-العنصر المعنوي:

يقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة و هذه المخالفة المعتمدة تكون عن وعي غير أن إظهار نية الغش صعبة لان القانون الضريبي يفترض دائما حسن نية المكلفين و عليه يتوجب على إدارة الضرائب إظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الإثبات .

وهناك حالات لا تحتاج فيها إدارة الضرائب إلى إثبات سوء نية المكلف لإدانتة كحالة الأعمال التدليسية التي تكون القانون الضريبي قد ترقمها كعدم مسك المحاسبة او مسكها مخالفا للأحكام والقوانين المعمول بها او تسجيل فواتير شراء وهمية.

3-التهرب الضريبي الدولي :

يعتبر هذا النوع من التهرب من أخطر أنواع التهرب إذ انه 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 و يمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية :

3-1-التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية:

و يكون ذلك سواء عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد أو تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير يستعمل هذا النوع من التهرب الضريبي الدولي عادة بين الشركات التي تملك فروعاً في الخارج¹ حيث تقوم بتحويل أرباحها لاتجاه فروعها المتواجدة في دول رسومها اقل .

3-2-المبالغة في تضخيم التكاليف:

يسعى مسيري الشركات للتلاعب بالمكافآت الممنوحة للموظفين خارج البلد مع أشخاص وهميين أو بمعنى آخر تمرير جزء معين من أرباحها المحققة على شكل أجور ورواتب وكذلك مكافآت لخدمات مقدمة من طرف أشخاص أو مؤسسات².

المطلب الثالث: مجالات التهرب الضريبي

1-قطاع النشاط التجاري:

يشمل هذا القطاع بالخصوص كل تجار الجملة والتجزئة والمستوردين وكما هو معلوم بأن هذا القطاع يمثل نسبة كبيرة في الجزائر وصلت إلى 26 بالمائة بالنسبة للأشخاص المعنويين وإلى نسبة 64 بالمائة من الأشخاص الطبيعيين في 31 ديسمبر 2000 . كما هو موضح في الجدول التالي:

¹أفدال خيرة، دحمان أحمد، نفس المرجع السابق، ص27
² نفس المرجع السابق، ص28

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

جدول رقم 01 توزيع التجار حسب قطاع النشاط التجاري

الأشخاص المعنويين	%	الأشخاص الطبيعيين	%
قطاع الإنتاج	40%	قطاع الإنتاج	40%
قطاع الخدمات	34%	قطاع الخدمات	24%
قطاع التصدير والإستيراد	11%	قطاع التصدير والإستيراد	4%
قطاع التجارة بالجملة	8%	قطاع التجارة بالجملة	2%
قطاع التجارة بالتجزئة	7%	قطاع التجارة بالتجزئة	56%
المجموع	100%	المجموع	100%

المصدر: (بن داني محمد، ابن الحاج جلول إلياس)، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

2- قطاع المهن الحرة:

إن قطاع المهن الحرة يشمل بصفة خاصة الأطباء والمحامين والموثقين والمحضرين القضائيين المستشارين، إن التهرب الضريبي في هذا القطاع يزداد نظرا للأسباب التالية :

- عدم مسك الكثير من الدفاتر والسجلات القانونية
- عدم استقرار أحكام القانون الجبائي من سنة لأخرى بخصوص هذه الفئة .
- عدم إخضاع هذه الفئة لمراقبة إلا في حالات نادرة .
- عدد كبير من أصحاب هذا القطاع لا يصرحون بحقيقة أرقام أعمالهم .

3- قطاع الأشغال العمومية :

إن هذا القطاع يعرف ارتفاع كبير هو الآخر في مجال التهرب الضريبي، نظرا لكونه مرتبط بالبناء بكل أصنافه، إضافة إلى تعدد الضرائب والرسوم المفروضة على المكلف المنتهي إلى هذا القطاع ويتضح التهرب أساسا في :

- البيع غير الشرعي لمواد البناء.
- استخدام فواتير الشراء الوهمية قصد الاستفادة من الرسوم المحملة على المشتريات.

4-قطاع المعاملات العقارية :

يعرف هذا القطاع ارتفاع ملحوظ للتهرب يتزايد من سنة لأخرى خصوصا ما تعلق منه بحقوق التسجيل والضريبة على الدخل الإجمالي ذلك نظرا لارتباطه بفئة واسعة من الجمهور من جهة ، وضعف إمكانيات الإدارة الجبائية في المتابعة والمراقبة من جهة أخرى¹.

¹بن داني محمد، ابن الحاج جلول إلياس، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، سنة 2019 ص 21

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

المبحث الثالث: طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته

المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي.

التهرب الضريبي هي ظاهرة يحاول من خلالها المكلف القانوني بالضريبة بعدم دفع الضريبة كلياً وجزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ومن أجل ذلك يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة.

1-تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي (الغش الضريبي):من أجل ذلك يستعمل المكلف عدة تقنيات تتمثل فيما يأتي :

• عدم تقديم المكلف القانوني التصريح الضريبي حتى لا تفرض عليه ضريبة أو تقديم التصريح مخالف للحقيقة.

• إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية، أي عدم التصريح به لدى إدارة الجمارك

• المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم.

• يعتبر النظام الجزائي كعلاوة للغش والتهرب الضريبي¹.

يصبح الغش لا يطاق خاصة في أوقات الأزمات بحيث يجعل إدارة الأزمة صعبة للغاية ويضعف سيادة القانون ويهدد سلامة الأسواق المالية ويقضي على توازن جهود الموجهة الفعالية الاجتماعية والاقتصادية. حجم الغش مرتبط بالشعور الأكيد من الإفلات من العقاب الذي يهده أساساً لتدمير سلطة الدولة ومؤسساتها.

2- تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي :

هو تهرب مشروع لا يخالف القانون الضريبي ويعرف بتجنب الضريبة وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاثة حالات وهي :

1-2-التهرب الضريبي الناتج عن تغيير سلوك المكلف :

وذلك بالحد من الإستهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها الضريبة بقصد تفادي دفعها ، أو ترك النشاط الإنتاجي الذي توجد فيه ضريبة مرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

2-2-تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي :

والقصد منه تحقيق بعض الأهداف العامة للدولة ويتحقق ذلك حينما يقرر المشرع إخضاع الأشخاص لضريبة معينة، مع وجود تنظيم آخر يسمح لبعض هؤلاء المكلفين بدفع ضريبة أقل من تلك الضريبة المقررة. لظاهرة التهرب الضريبي دوافع منها ضعف الوعي الضريبي، التنظيم السيئ للضريبة، المجال غير النافع لإنفاق الدولة لحصيلة الضرائب والظروف الاقتصادية السيئة².

3- تهرب ضريبي عن طريق العمليات المحاسبية:

يقوم عمل مصلحة الضرائب على قرارات الريح الذي يحققها المشروع فمن البديهي إن النظام المحاسبي هو الذي يوفر البيانات نظراً لكونه نظام قياس و اتصال يقوم على تسجيل و مسك و تقييد حركة الأموال في المؤسسة، فالمحاسبة تعتبر قاعدة في الإدارة الجبائية التي تقوم بمقارنة التصريحات والوثائق المحاسبية المقدمة قصد

1 خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، نفس المرجع السابق، ص 462

2 نفس المرجع السابق، ص 463

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

التأكد من صحتها ، فالمكلف البارح يبحث دوما عن وضع يتم فيه مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية ، وكذا بينها و بين المستندات الثبوتية المظلة، أي أن الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين يمكن استعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها الممول.

3-1-تضخيم التكاليف:

إن أبرز مظاهر الغش تلك التي تتمثل في التقليل من قاعدة الاقتطاع الضريبي من الأرباح ومن رقم الأعمال و في رفع النفقات والتكاليف كون أن النظام الجبائي الجزائي هو نظام تصريحي، فقد رخص المشرع الجبائي للمكلفين خصم بعض الأعباء من الربح الخاضع للضريبة وفقا للشروط المحددة:

- أن يكون توظيف هذه الأعباء في صالح نشاط المؤسسة.
- أن تكون الأعباء ذات علاقة مباشرة بالمؤسسة.
- أن تكون مبررة بوثائق رسمية.
- أن تكون في حدود السقف المحدد قانونا.

3-2-تخفيض الإيرادات:

من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا كما يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك أي اثر للعملية، هذا السلوك يمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله كما يسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون ويتبع المكلفين بالضريبة الطرق التالية لتخفيض الإيرادات¹.

- التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا ، حيث يقوم المكلف باسترجاع بضائع وهمية مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ.
- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة
- يلجا بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها وذلك بالتواطؤ مع الزبون.
- يقوم المكلف بتخفيض الواردات مما يجنبه أداء الرسم على رقم الأعمال وكذا ضريبة الربح المحقق من المبيعات من جهة أخرى.

وهناك طريقة أخرى يقوم بها المكلف و التي تبرز الغش جليا . عندما تخفض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي إلى التباين في الربح الإجمالي الشيء الذي بلفت انتباه المحقق الجبائي².

¹عطاب تواتية، الرقابة الجبائية في محاربة التهرب و الغش الضريبي،مذكرة ماستر ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، سنة

2018-2017 ص 39

²عطاب تواتية، نفس المرجع السابق، ص 40

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

4- تهرب ضريبي عن طريق الإخفاء القانوني :

وتعد هذه الطريقة أكثر تنظيماً ، وأرقى تقنية من مسابقتها و تكمن في:

• التهرب عن طريق عمليات وهمية.

• التهرب عن طريق التلاعب، في تصنيف الحالات القانونية.

4-1- التهرب عن طريق عمليات وهمية:

و يتمثل في البيع دون فواتير ، أو استعمال فواتير خاطئة للاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات. ولما كان التحقيق الجبائي يهدف إلى التحقيق من أن كتابات الدفاتر المحاسبية مطابقة للتبريرات المقدمة عن طريق الفواتير يكفي أن يستعين المكلف المعني بمؤسسات ليحصل على فواتير مزورة باسم مؤسسات وهمية . أما تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم أعماله بقيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة. أو تخفيض الريج الخاضع للضريبة نتيجة لما تحمله الفواتير من مبالغ خيالية.

4-2- التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية :

و يمثل هذا الشكل من الغش في محاولة إظهار عملية قانونية تحت شكل عملية أخرى تتمتع بنظام جبائياً أكثر امتيازاً ، أو إظهارها بمظهر عملية أخرى معفاة من الضريبة ، ولتوضيح ذلك في الجزائر مثلاً هناك بعض السلع المستوردة خاضعة لنظام الأسعار المعيارية عند الجمركة أو السلع المستوردة كالأقمشة مثلاً فتاجر الأقمشة إذا أراد استيرادها و الإفلات من هذه الضريبة ، يقوم باستيرادها بصفة الصناعي الذي يستورد الأقمشة على أساس أنها مواد أولية و ليست بضاعة لغرض البيع .

كما يعتمد بعض التجار في الجزائر إلى استعمال سجلات تجارية و حسابات بنكية بأسماء غير أسمائهم كما يستعملون أشخاص غير مؤهلين للمعاملات التجارية المسنين و المجانين و حتى المتوفين في بعض الحالات حيث أن الاستعمال المتزايد للأسماء المستعارة واستئجار السجلات التجارية والوكالات يزيد في تفاقم الغش الجبائي¹.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي و آثاره

1- أسباب التهرب الضريبي

➤ الأسباب النفسية :

إن ثقافة الجبائية المجتمع تعاني من نقص شديد إذ أغلبية الأفراد لا يحسون بالذنب أو بارتكابهم للخطأ عندما يقومون بمغالطة مصلحة الضرائب من خلال عدم إيفائهم بالتزاماتهم الجبائية ومحاولتهم إخفاء مداخيلهم أو التخلص من الواجب الذي يجب عليهم القيام به اتجاه الدولة تحملهم لجزء من النفقات العامة وهذا طبعاً يعود إلى نقص الوعي الضريبي الذي نقصد به: "شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه من تضحيات مادية تعني الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء".

¹أوغاري فاطمة الزهراء، التهرب الضريبي و أثره على الخزينة العمومية، مذكرة ماستر ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم،

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

➤ الأسباب السياسية :

إذا كان المكلف يميل إلى محاولة التهرب من الإقتطاع الجبائي هذه السياسة التي تستعمل الإقتطاع الجبائي ليبين فقط لمواجهة النفقات العامة باعتبارها الهدف الأولي لكن أيضا : أداة للسياسة الإجتماعية حيث أنه عندما تحس الطبقة الإجتماعية أنها ظلمت من طرف الطبقة الحاكمة ترى التهرب من الضريبة شكلا من أشكال المقاومة.

➤ الأسباب التقنية :

إن السبب التقني الرئيسي للتهرب الضريبي يتمثل تعقد النظام الجبائي لدرجة أن مصلحة الضرائب تجد فيه صعوبات لفهمه وتطبيقه وهو ما يعطي فرصة للمكلفين من استغلال النقائص والثغرات التي تتخلله لتحقيق أغراضهم دون المساس بالقانون أو مخالفته وتعقد النظام الجبائي يتعارض مع¹ قابلية المراقبة الفعالة كما هو أن التطور النظام الجبائي وتبنيه التقنيات أكثر تعقيدا لتقييم المادة الخاضعة للضريبة ساهم في تطور وتفشي ظاهرة التهرب.

➤ الأسباب الاقتصادية :

إن الوظيفة الاقتصادية للمكلف غالبا ما تحدد تصرفاته تجاه مصلحة الضرائب وكذا تدخل الظروف الاقتصادية تساهم كثيرا في تفشي ظاهرة التهرب.

➤ الأسباب التشريعية :

إن عمومية التشريع وتعديله باستمرار، وما يترتب عليها من غموض وعدم دقة، وعدم تحديد وصعوبة في الفهم يفسحان في المجال الثغرات يستفيد منها المكلف أو الإدارة، فقد يتطلب تحقيق أهداف المشرع من الضريبة رفع أسعارها (أهداف مالية)، أو التمييز في المعاملة الضريبية بإعفاء بعض الاستثمارات من الضريبة (أهداف اقتصادية)، أو إعفاء أصحاب الدخل المحدودة من الضريبة (أهداف اجتماعية)، أو تخفيف العبء الضريبي عن طبقة ملاك الأراضي أو أصحاب رؤوس الأموال (أهداف سياسية)، فيشعر المكلف الذي زاد العبء الضريبي عليه " برفع أسعارها " أو الذي لاستفيد من هذا التمايز في المعاملة الضريبية، بالغين وعدم المساواة، مما يشكل ضغطا نفسيا عليه يضعه في موقع الدافع عن حقوقه بالتهرب من الضريبة².

➤ الأسباب العائدة للمكلف :

تعود الأسباب العائدة للمكلف إلى درجة الوعي عنده، بالإضافة إلى ما تحدثه الضرائب من ضغوطات نفسية تدفعه للتهرب، فكلما انخفضت درجة تعليم المكلف، ومستواه الثقافي³، وكلما زاد اقتناعه بعدم عدالة الضريبة، وبأنها ليست التزام يتعين عليه أداؤها، بقصد الإسهام في تمويل الإنفاق على برامج الحكومة ذات النفع العام، بل يعتبرها انقطاعا جائرا، تحصل عليه الدولة ظلما، وبيد حصيلتها رجال الحكومة، دون تحقيق أي نفع حقيقي للمجتمع، وكلما انتشرت ظاهرة التهرب الضريبي في المجتمع، كلما زاد اقتناعه بعدم دفعها وبذل مجهودا أكبر للتهرب منها، مما يجعلها في النهاية عادة اجتماعية حميدة، تفوق القانون في مصداقيتها وطاقاتها.

¹ خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، نفس المرجع السابق، ص 422

² نفس المرجع السابق، ص 423

³ نفس المرجع السابق، ص 423

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

المكلف يتساءل ما إذا كان الدخل الذي يجنيه من التهرب الضريبي يعوض الأخطار التي سوف يتعرض إليها من جراء ذلك ، فكلما زادت نسبة الضرائب المفروضة كلما زاد المكلف في تهريبه مندفع الضريبة، لأن عدم دفع الضريبة يجعل دخله أكثر ومن جهة أخرى فإنه عندما تكون الحالة المادية للمكلف جيدة يميل إلى دفع الضريبة من أجل تجنب نفسه الخطر الذي يجعله يتحمل ثقل الإخفاء والاختلاس، أما إذا كانت حالته الاقتصادية مزرية فإنه يميل إلى التهرب رغم المخاطر الناجمة عنه لأنه يرى في ذلك السبيل الوحيد الاستمرارية مؤسسته في النشاط وإنقاذها من الإفلاس والتوقف. إن عدم اعتدال العبء الضريبي ليس السبب الوحيد وراء التهرب الضريبي وهناك أسباب أخرى نوجزها فيما يلي :

- الغموض في النظام الضريبي.
 - ضعف الوعي الضريبي
 - عدم عدالة النظام الضريبي.
 - سوء استخدام حصيلة الضرائب¹.
 - عدم كفاءة الإدارة الضريبية.
 - ضعف الجزاء على المتهربين.
 - فقدان المرونة في تطبيق النظام الضريبي
 - فقدان الثقة بين الدوائر المالية والمكلف
- إن إنتشار التهرب الضريبي تشكل هذه العملية في
- وجود عدة تغيرات في التشريع الجنائي مما يدفع المكلفين لاستغلالها والتهرب من الضريبة.
 - نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين واعتقادهم أن الضريبة تسمى أموالهم الخاصة دون مقابل مما يدفعهم إلى استعمال كل الطرق من أجل التهرب من الضريبة².

2- آثار التهرب الضريبي :

يؤدي التهرب إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى آثار مالية واقتصادية واجتماعية.

➤ الآثار المالية : نلخصها في النقاط التالية:

- الإضرار بالخرينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية.
- عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأمثل.
- عجز الدولة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها.
- لجوء الدولة إلى وسائل تمويلية أخرى كالاقتراض والإصدار النقدي وبالتالي تتسبب في مخاطر تمس الاستقلال المالي للبلد³.

¹ خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، نفس المرجع السابق، ص 424

² نفس المرجع السابق، ص 425

³ نفس المرجع السابق، ص 425

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

- انخفاض قيمة العملة الوطنية.
- الآثار الاقتصادية:
- نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام و بالتالي الحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية فتلجأ الدولة الرفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات.
- انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار تنمية المشاريع الاستثمارية، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة
- الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية.
- كما يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة
- تساهم ظاهرة التهرب الضريبية في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني
- الآثار الاجتماعية :
- إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع.
- عدم المساواة بين المكلفين في تحميل عبء الضريبة ، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها¹.
- عجز الضريبة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع .
- تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الضريبي.

المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

لقد لاحظنا فيما سبق أن للتهرب الضريبي آثار ضارة من عدة جوانب، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة، وذلك على المستوى الوطني والدولي، ويتم ذلك من خلال معالجة أسبابه وفي هذا المجال نستعرض العناصر التالية:

- ✓ تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال :
- تبسيط النظام الضريبي.
- إرساء نظام ضريبي عادل.
- تحسين التشريع الضريبي.
- ✓ تحسين الجهاز الإداري الضريبي من خلال :
- تحسين الإمكانيات البشرية .
- تحسين الإمكانيات المادية .

¹خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، نفس المرجع السابق، ص 426

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

- تنظيم الإدارة الضريبية.
- ✓ تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة من خلال:
- نشر الوعي الضريبي.
- تكوين وإعلام المكلف تحسين العلاقة الإنسانية.
- ✓ تحسين الرقابة الجبائية من خلال :
- تنظيم الإطار القانوني للرقابة الجبائية¹.
- تعدد أشكال الرقابة الجبائية
- أهمية الغرامات والعقوبات الجبائية
- ✓ أهمية التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي من خلال:
- تبادل المعلومات الضريبية فيما بين الدول.
- عقد اتفاقيات دولية خاصة بتبادل المعلومات الضريبية بين الدول².

¹ خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، نفس المرجع السابق، ص 427

² خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، نفس المرجع السابق، ص 427

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

خاتمة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى مفاهيم حول الضرائب ومشكلة التهرب الضريبي حيث تعتبر الضرائب عنصر فعال يتأثر و يؤثر في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة حيث تتأثر في حالات التهرب الضريبي وعدم التزام المكلفين بدفعها ولهذا ينبغي الوقوف أمام هذه الظاهرة والحد منها وذاك بمحاربتها من اجل ضمان مدا خيل للخزينة للتأثير على الأوضاع من خلال تحقيق إيراداتها وهي أداة فعالة للتضامن الوطني تسمح بتحقيق التوازنات الاجتماعية.و الحد من هذه الظاهرة تحسين الجهاز الاداري الضريبي و غرس ثقافة الضريبة لدى المكلفين.

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

مقدمة الفصل:

تلعب المديرية العامة للضرائب دورا هاما في تطبيق القوانين الجبائية بإعتبارها أعلى هيئة، دائما تسعى إلى تحسين و تسهيل علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة، و السهر على تنفيذ التدابير و الإجراءات الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي.

تعتبر مديرية الضرائب لولاية مستغانم فرع من فروع النظام الجبائي الجزائري، تطبق عملها داخل حدود الولاية.من خلال مديرياتها الفرعية للعمليات الجبائية و التحصيل و المنازعات و المراقبة الجبائية و المديرية الفرعية للوسائل بمهامها و نحصيل الايرادات و تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلف.

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب
المطلب الأول: نبذة عن المديرية العامة للضرائب
1-تعريف المديرية العامة للضرائب:

تعتبر المديرية العامة للضرائب أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني و التي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها، و لكونها مكلفة لإدارة النظام الضريبي و التحكم في كل جوانبه من التشريع و التنظيم إلى تنفيذ خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر مصادر رئيسية لخزينة الدولة كما تتمثل الغاية الرئيسية للمديرية العامة للضرائب في الإطلاع بمهامها ، كإدارة فعالة لتطلعات المكلفين بالضريبة.

ويعد اختصاص الإدارة المركزية للضرائب بتنفيذ القوانين و المساهمة في تعديل للتشريعات و التعديلات لكي ترقى ، بالنظام الضريبي نجد أن مهام الإدارة الجبائية تنحصر في المزج بين الوسائل الإدارية و القانونية ، بدرجات الإتقان و الكمال الفنية و المالية لتكون بدور الوسيط بين تمويل الخزينة العمومية باعتبارها الهدف الذي نشأت من أجله و بين رضا المكلفين بالضريبة لكونهم يمثلون رأسمال الإدارة الجبائية¹.

➤ مهام المديرية العامة للضرائب:

بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 364-07 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فإن المديرية العامة للضرائب مكلفة بما يأتي :

- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفيتها وتحصيل الضرائب و الحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية.
- السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقات الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية.
- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين.
- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها.
- توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير و مردودية مصالح الإدارة الجبائية، لا سيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية.
- السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

و تتكون من ثماني (08) مديريات رئيسية :

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

- مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين.
- مديرية المنازعات.
- مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.
- مديرية الأبحاث والتدقيقات.
- مديرية الإعلام والوثائق الجبائية.
- مديرية الإعلام الآلي والتنظيم.
- مديرية العلاقات العمومية والاتصال.
- مديرية إدارة الوسائل والمالية¹.

2-تعريف مديرية الضرائب لولاية مستغانم

إن المديرية الولائية للضرائب هي عبارة على مؤسسة مالية تهتم بتحصيل وجباية مختلف الضرائب والرسوم، وتعتبر وسيط بين الدولة والمدنيين بالضريبة. تم بناء دار المالية سنة 1997 وقام السيد وزير التجارة والمالية بتدشينها في 19 رجب 1419 هجري الموافق ل 09 نوفمبر 1998، حيث كانت تتواجد بوسط المدينة وتحتوي دار المالية على ثلاثة فروع :

- أملاك الدولة .
- الضرائب.
- مسح الأراضي.

إن المديرية تشرف على 14 مفتشية تختص بتأسيس كل الرسوم و الضرائب 4 منها متواجدة في مستغانم و9 الأخرى تتواجد بضواحي الولاية والوحدة الباقية متكلفة بالتسجيل والطبع .

المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

تعد إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، إذ تكتسب شخصية معنوية و ذات مهام و وظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، و هو تحديد الوعاء الضريبي و حساب الضريبة و تحصيلها و الرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول. و تتكون مديرية الضرائب لولاية مستغانم من خمس مديريات فرعية و كل مديرية تضم مكاتب و لكل مكتب مهام يقوم بها و يظهر ذلك كما يلي :

1-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

و تضم مكاتب أربعة :

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

1-1-مكتب الجداول:مكلف ب:

- المصادقة تصف على الجداول التي تمت تصفيتهما من الضرائب و الرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي.
- إعداد نسخ ثنائية من الإنذارات و تسليمها.
- المحلية تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية.

1-2-مكتب الإحصائيات: مكلف:

- بتثبيتها جمع حالات الإحصائية الدورية و إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتثبيتها.

1-3-مكتب التنظيم و التشطيب و العلاقات العامة:مكلف:

- توزيع العمليات الجبائين و المناشير و المذكرات الواردة للإدارة المركزية و المديرية الجهوية بتطبيق التشريع و التنظيم الجبائين.
- متابعة و مراقبة تنفيذ برنامج عمل المفتشيات و الوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية و الإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة.
- استقبال الجمهور و إعلامه و توجيهه و إعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع و التنظيم الجبائين.

1-4-مكتب التسجيل و الطابع:مكلف:

- تقييم أعمال المفتشيات التسجيل و الطابع، و تقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه المفتشيات.
- الإشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم و بكل الإعلانات.
- اقتراح كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل و الطابع¹.

2-المديرية الفرعية للمنازعات:

تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب و المكلفين بالضريبة لأن القوانين الجبائية كلها تنص على أنه من بين حقوق المكلفين بالضريبة حق الطعن في الضرائب المفروضة و هذه الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم شكلية في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها ، و هذه ما يسمى الطعن الإداري و المكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالة إذ لم يقدم أمام المدير الولائي ، و تتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب هي:

1-2-مكتب المنازعات القضائية و لجان الطعن:مكلف ب:

- تلقي و دراسة الطعون المشكلة ضد القرارات المدير الولائي في مجال المنازعات. و عرضها على لجنة المنازعات المختصة .
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على الاحتجاجات الخاصة بالضرائب أو الإجراءات التي لم تلتزم بها الإدارة الجبائية.

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

2-2-مكتب الشكايات:مكلف ب:

- تلقي الطلبات الرامية إلى إعفاء أو التخفيض التي أسست وعائها المفتشية.
- تلقي الطلبات الرامية إلى إعفاء من الزيادات أو التخفيضات أو العقوبات و تعويضات التأخر تطبقها قابضات الضرائب.

3-2-مكتب التبليغات و الأمر بالصرف :مكلف ب:

- الطعن تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات بعد استشارة لجان الطعن.
- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات و كذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية.
- الأمر بالتخفيض و التصحيح بعد القابلية المقررة في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

4-2-مكتب لجان الطعن :

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفين بالضريبة للجان المصالح و النزاعي أو الإعفائي المختصة.
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاع دفع أقساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل و عرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة¹.

3-المديرية الفرعية للتحصيل: و تضم ثلاثة مكاتب:

1-3-مكتب مراقبة التحصيل:

- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، و فحص وضعية الآخرين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية و اتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم و التدابير الإلزامية للتنمية السريعة لأقساط الضريبة غير المحصلة.

- مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة و السجل الخاص بترحيل المبالغ.

2-3-مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات و المؤسسات العمومية و المحلية :

- مراقبة الخزينة الأولية و الإضافية و التراخيص المتضمنة فتح اعتماد المخصص للبلديات و المؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا.

- مراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات و المؤسسات العمومية

3-3-مكتب التصفية:

- مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية و القرارات فيما يتعلق بالغرامات و العقوبات المالية.

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

- تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قابضات الضرائب و تقوم بتجميعها ماديا و تضمن إرسالها إلى الإدارة المركزية.
- 4-4 المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: و تضم أربعة مكاتب:
 - 4-1-4 مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:
 - تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني الوعاء الضريبي و مراقبته و كذا تحصيل الضريبة.
 - تنفيذ برنامج التدخلات و البحث و التحري و كذلك الإطلاع بالإضافة إلى حق المعاينة الميدانية.
 - 4-2-4 مكتب البطاقيات و المقارنات: و يكلف بما يلي:
 - تكوين و تسيير مختلف البطاقيات.
 - التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
 - مراقبة استغلال مصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.
 - 4-3-4 مكتب المراجعات الجبائية:
 - متابعة و تنفيذ برنامج المراقبة و المراجعة.
 - تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
 - إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية
 - 4-4-4 مكتب مراقبة التقييمات :
 - استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.
 - المشاركة في تقويم الضرائب المستحقة في عمليات بيع و شراء العقارات.
- 5-5 المديرية الفرعية للوسائل:
 - تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
 - السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.
 - تعمل على تسيير:
 - 1-5-1 مكتب المستخدمين والتكوين: و يكلف ب:
 - السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.
 - إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.
 - 2-5-2 مكتب عمليات الميزانية: و يكلف ب:

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية.
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له.
- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب .
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

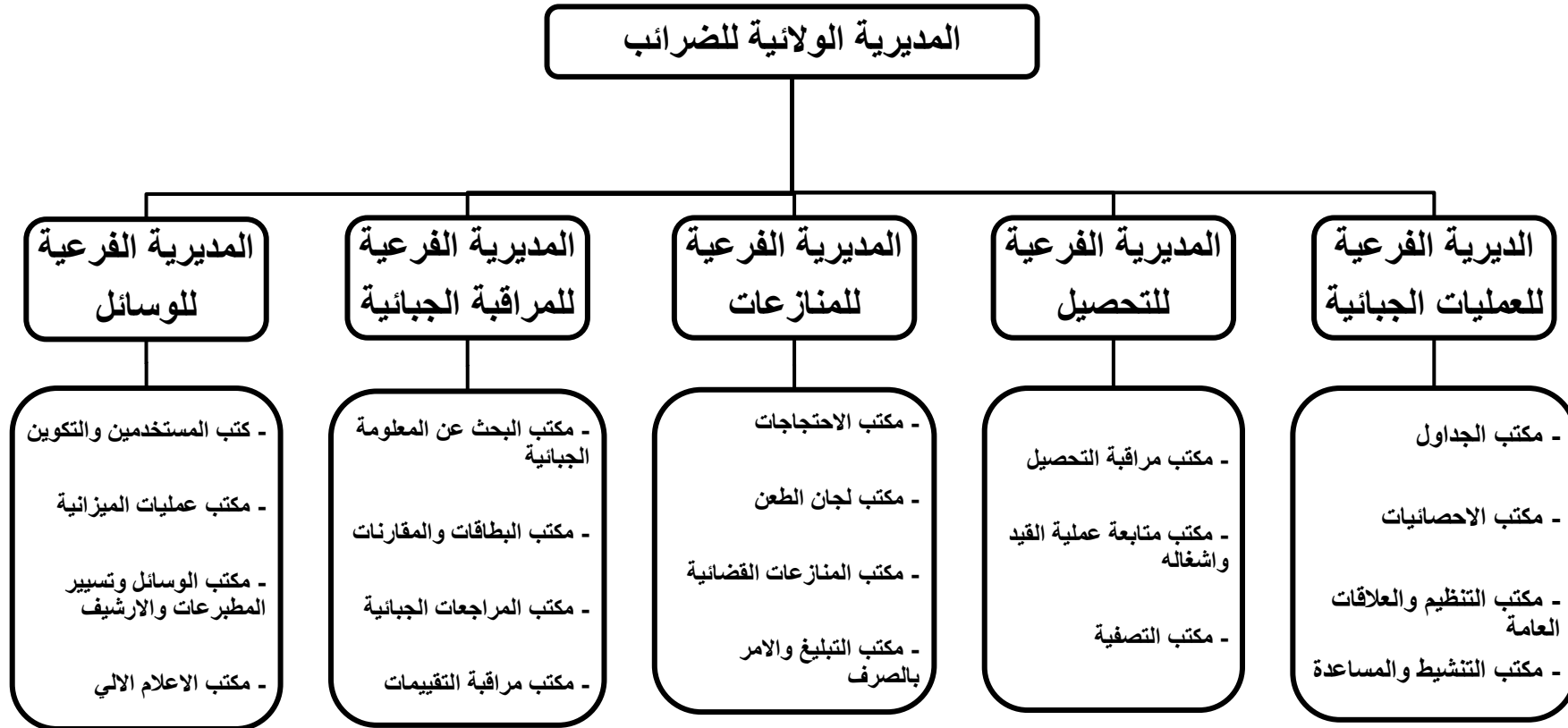
3-5- مكتب الإعلام الآلي: ويكلف بـ:

- التنسيق في مجال إعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي.
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم

الشكل: 04 الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على معطيات من موقع مديرية الضرائب

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

المبحث الثاني: التصريحات والعقوبات الجبائية

المطلب الأول: أنواع التصريحات

1- فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات :

1-1- التصريح :

يتعين على المؤسسات التابعة لمراكز الضرائب أن يكتتبوا تصريح سنوي سلسلة (G 04) قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يمدد أجل الإستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه يجب إيداع التصريح لدى قابض مركز الضرائب. يحل هذا التصريح محل جدول إشعار بالدفع. يرفق التصريح السنوي بالمستندات الجبائية و الوثائق الإجبارية.

1-2- التصريح التصحيحي :

يمكن للمؤسسات ذات المجلس الذي يجب أن يبث بشأن الحسابات ، إكتتاب تصريح تصحيحي على الأكثر خلال واحد و عشرين (21) يوم التي تلي إنقضاء الأجل القانوني ، المنصوص عليه في القانون التجاري لإنعقاد هذا المجلس . يجب أن ترفق طائلة عدم قبول التصريح ، ضمن نفس الأجل ، ووثائق في شكلها القانوني التي تؤسس التصحيح لا سيما محضر المجلس و تقرير محافظ الحسابات

1-3- التصريح بالكشف التلخيصي السنوي :

يتعين الأشخاص المعنويين، أن يكتتبوا، بعنوان نتيجة السنة أو السنة المالية السابقة، التصريح الخاضع ربحهم الصافي وكذا كشفا تلخيصيا سنويا يحتوي على المعلومات التي يجب أن تستخرج من التصريح المذكور أعلاه والكشوف المرفقة.

1-4- طرق الدفع:

في حالة ما اذا كانت شركة تخضع للضريبة على أرباح الشركات، دفع بصفة تلقائية إلى قابض مركز الضرائب ثلاث (03) تسبيقات على الحساب يعادل كلمنها 30 % من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة أو بالربح المحقق لأخر فترة لفرض الضريبة¹.

يسوى مبلغ هذه التسبيقية على أساس نتائج آخر سنة مالية أو آخر فترة فرض الضريبة عند دفع التسبيق اللاحق. تسدد هذه التسبيقيات عن طريق تصريح (سلسلة G 50) حسب الأجال التالية:

- التسبيقية الأولى : من 20 فبراير إلى 20 مارس .
- التسبيقية الثانية : من 20 مايو إلى 20 جوان .
- التسبيقية الثالثة : من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر .

¹Guide du contribuable – CDI 2021,p 20

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

تتم تصفية الرصيد المتبقى من الضريبة من طرف المكلفين بالضريبة و يقومون بأنفسهم بدفع المبلغ المتعلق به أيضا دون إخطار مسبق بعد خصم الأقساط التي سبق دفعها بواسطة جدول إشعار بالدفع في أجل أقصاه 20 من الشهر الذي يلي آخر أجل لإيداع التصريح السنوي .

إذا تجاوزت التسبيقات المدفوعة مبلغ الضريبة للسنة المالية، ينتج عن الفرق فائض في الدفع يمكن خصمه من الأقساط المقبلة الخاصة بالتسبيقات، أو عند الاقتضاء، طلب استرجاعها.

1-5-إلغاء الجداول بصدد الضريبة على أرباح الشركات :

لم تعد الشركات التابعة لمراكز الضرائب مجبرة على دفع الضريبة على أرباح الشركات عن طريق الجداول . بحيث من الآن فصاعدا تقوم بنفسها بالتصفية والتصريح و الدفع التلقائي للأقساط الوقتية الثلاث عن طريق التصريح الشهري و كذا تسديد رصيد التصفية.

2- فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي:

1-2-التصريح :

يتم إكتتاب التصريح الإجمالي بالمداخيل صنف (G 01) على الأكثر يوم 30 أفريل من السنة الموالية التي تم من خلالها تحقيق المداخيل.عندما تنتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية ، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي.يتم اكتتاب و إيداع التصريح الخاص بالأرباح المهنية النظام الحقيقي(G11)لدى قابض مركز الضرائب و ذلك على الأكثر يوم 30 أفريل من السنة الموالية التي تم من خلالها تحقيق المداخيل عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية،يمدد أجل الإستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه ترفق هذه التصاريح بالمستندات الجبائية و الوثائق الإجبارية¹

2-2-التصريح بالكشف التلخيصي السنوي:

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الربح الحقيقي، أن يكتتبوا، بعنوان نتيجة السنة أو السنة المالية السابقة، التصريح الخاص بمبلغ ربحهم الصافي وكذا كشفا تلخيصيا سنويا يحتوي على المعلومات التي يجب أن تستخرج من التصريح المذكور أعلاه والكشوف المرفقة.

2-3-طرق الدفع :

2-3-1نظام التسبيقات على الحساب : (النظام الحقيقي)

إذا كنتم من غير الأجراء و مقيدين في جدول السنة السابقة بمبلغ يفوق ألف و خمسمائة دينار(1500 دج) يتم أداء الضريبة على الدخل بدفع تسبيين (02) خلال الفترة من 20 فبراير إلى 20 مارس، ومن 20 مايو إلى 20 يونيو من السنة التي تلي السنة التي حققت أثناءها الأرباح أو المداخيل التي يبني عليها حساب الضريبة.

¹Guide du contribuable – CDI 2021,p 21

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

يساوي مبلغ كل تسبيق 30 % من الحصص الضريبية المفروضة على المكلف بالضريبة عن طريق الجداول المتعلقة بالسنة الأخيرة التي وجبت عليها الضريبة. تتم تصفية الرصيد المتبقى من الضريبة من طرف المكلفين بالضريبة ويقومون بأنفسهم بدفع المبلغ المتعلق به أيضا دون إخطار مسبق بعد خصم الأقساط التي سبق دفعها بواسطة جدول إشعار بالدفع في أجل أقصاه 20 من الشهر الذي يلي آخر أجل لإيداع التصريح السنوي.

إذا تجاوزت التسبيقات المدفوعة مبلغ الضريبة للسنة المالية، ينتج عن الفرق فائض في الدفع يمكن خصمه من الأقساط المقبلة الخاصة بالتسبيقات، أو عند الاقتضاء، طلب استرجاعها.

2-3-2- الإقتطاع من المصدر:

تخضع الرواتب التي تصرف للأجراء للضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق إجراء إقتطاع من المصدر حسب الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة¹.

3- فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة

1-3- النظام العام: التصريح الشهري

إذا كان شخص طبيعي يمارس نشاطه ضمن فئة الأرباح المهنية ، أو شخص معنوية تابع لمراكز الضرائب، يجب تسليم تصريح سلسلة (G50) ودفع الرسم على القيمة المضافة خلال العشرون (20 يوما من كل شهر) ، لدى مركز الضرائب .

1-1-3- الدفع الشهري :

ان دفع الرسم على القيمة المضافة المستحقة ، يمكن أن لا يتم بتاريخ إيداع التصريح . في حالة القيام بعمليات دفع تتجاوز الأجل المقررة ، فإنه يتم تطبيق غرامات التأخر عن الدفع المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، تحتسب ابتداء من التاريخ الذي كانت فيه من المفروض واجبة الأداء².

2-3- النظام الاختياري للتصريح: نظام التسبيقات على الحساب

يمكن إختيار نظام التسبيقات على الحساب فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، مع مراعاة تحقيق الشروط الآتية:

- إمتلاك إقامة دائمة.
- ممارسة نشاط منذ ستة أشهر على الأقل.
- تقديم طلب الإختيار و توجيهه قبل 1 فيفري من السنة الجارية إلى رئيس المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات بمركز الضرائب.

¹Guide du contribuable – CDI 2021,p 22

www.mdfgi.gov.dz consulté 31-05-2021

²Guide du contribuable – CDI 2021,p 22

www.mdfgi.gov.dz consulté 31-05-2021

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

يعتبر إختيار هذا النظام صالحا للسنة المالية بأكملها، باستثناء حالي التنازل أو التوقف عن النشاط و يجدد هذا الإختيار ضمينا .

3-2-2-2- طرق الدفع :

يجب على المكلفين بالضريبة الذين إختاروا هذا النظام القيام بمايلي :

- إيداع كل شهر تصريح (سلسلة G50) يبين فيه بوضوح و لكل نسبة، رقم أعمال خاضع للضريبة يساوي الجزء الثاني عشر من رقم الأعمال المحقق خلال السنة السابقة مع خصم الرسم المحمل على العناصر المكونة لسعر العملية الخاضعة للضريبة¹.
- دفع الرسوم المطابقة، بعد خصم الرسوم منها القابلة للحسم، المذكورة على فواتير المشتريات أو الخدمات.
- إيداع في أجل أقصاه 20 فيفري لكل سنة، نسختين من تصريح، يبين فيه رقم أعمال السنة السابقة، وأجزاء هذا الرقم، المعفاة من الضرائب أو الخاضعة لها، وإذا اقتضى الأمر ذلك إيداع قبل يوم 25 أفريل، تتمه الضريبة الناتجة عن المقارنة بين الحقوق المستحقة فعلا والأقساط المدفوعة،

في حالة وجود مبلغ زائد يخصم هذا الأخير من الأقساط التي تستحق لاحقا أو يرد إلى المدين بالضريبة إذا توقف خضوعه للرسم على القيمة المضافة.

4- فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني

4-1- النظام العام :

4-1-1- التصريح الشهري:

إذا كان شخص طبيعي يمارس نشاطه ضمن فئة الأرباح الصناعية و التجارية أو شخص معنوي تابع لمراكز الضرائب ، فهم ملزمون باكتتاب تصريح شهري ودفع الرسم على النشاط المهني لدى محصل مركز الضرائب خلال العشرين يوم من الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله تحقيق رقم الأعمال أو الإيرادات.

4-1-2- الدفع الشهري :

إن دفع الرسم على النشاط المهني المستحقة ، يمكن أن لا يتم بتاريخ إيداع التصريح . في حالة القيام بعمليات دفع تتجاوز الأجل المقررة ، فإنه يتم تطبيق غرامات التأخر عن الدفع المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحتسب ابتداء من التاريخ الذي كانت فيه من المفروض واجبة الأداء.

¹Guide du contribuable – CDI 2021,p 23

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

2-4-النظام الاختياري للتصريح: نظام التسبيقات على الحساب :

يجوز للمؤسسات ، التي تمارس منذ سنة على الأقل وبطلب منهم أداء الرسم على النشاط المهني وفقا لنظام التسبيقات على الحساب. يجب أن يقدم الطلب إلى رئيس المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات بمركز الضرائب قبل أول أفريل من السنة المعنية و يكون إختيار هذا النظام صالح لمجمل السنة المالية إلا إذا حصل تنازل أو توقف فيمدد بالتجديد الضمني¹.

1-2-4 طرق الدفع :

- يكون كل دفع فصلي مساويا، حسب الحالة الجزء من إثني عشر او ربع لمبلغ الرسم الخاضع للضريبة في السنة السابقة.
 - يتم الدفع عن طريق جدول إشعاري يحمل عبارة "إختيار نظام التسبيقات على الحساب"
 - يصفي المكلف بالضريبة الرسم، وتدفع الحقوق المطابقة له، بعد خصم التسبيقات المسددة وذلك من دون سابق إنذار وفي أجل أقصاه اليوم 20 من شهر فبراير.
- بالنسبة لنشاطات النقل، البنوك و التأمينات يصفى الرسم في أجل عشرين يوم الموالية لأجل إكتتاب التصريح السنوي .

5-فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي:

1-5-التصريح السنوي:

يتعين على المؤسسات التي تدفع أجورا، مرتبات أو أتعاب بتقديم التصريح السنوي بالأجور سلسلة (G29) تسلمه الإدارة الجبائية و ذلك على الأكثر 30 أفريل من كل سنة. عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية ، يحدد أجل الإستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه.

2-5-التصريح الشهري :

إذا كان شخص خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي ضمن فئة الأرباح المهنية أو شخص معنوي خاضع للضريبة على أرباح الشركات ، فهم ملزمون باكتتاب تصريح شهري و دفع الإقتطاعات من المصدر التي تخضع لها المرتبات و الأجور و المعاشات و الريع العمري خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر التالي ، لدى قابض مركز الضرائب المختص إقليميا.

3-5-طرق الدفع :

إن دفع الضريبة المستحقة ، يمكن أن لا يتم بتاريخ إيداع التصريح . في حالة القيام بعمليات دفع تتجاوز الأجل المقررة ، فإنه يتم تطبيق غرامات التأخر عن الدفع المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، تحتسب ابتداء من التاريخ الذي كانت فيه من المفروض واجبة الأداء².

¹Guide du contribuable – CDI 2021,p 24

www.mdfgi.gov.dz consulté 31-05-2021

²Guide du contribuable – CDI 2021,p 25

www.mdfgi.gov.dz consulté 31-05-2021

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

المطلب الثاني : المخالفات والعقوبات الجبائية

1- المخالفات

- عدم قيام المدينين بالضريبة بالتزاماتهم :

عدم تقديم العقود للتسجيل أو عدم القيام بالتصريح اللفظي الخاضع إجباريا للإجراء.

- إنقاص أو إخفاء الأسس الضريبية :

عدم كفاية وإخفاء الأثمان، إغفال وتقديم بيانات غير صحيحة

2- العقوبات الجبائية:

هناك بعض العقوبات المطبقة على المخالفات المرتكبة بسبب إنتهاك أحكام قانون التسجيل

1-2-عدم التسجيل أو التأخير في التسجيل:

يتعين على الموثقين، المحضرين ومحافظي البيع بالمزايدة الذين لم يسجلوا عقودهم في الأجل المقررة أن يدفعوا غرامة يحدد مبلغها عن كل مخالفة كما يلي:

- 10% إذا كان التأخير في التسجيل يتراوح ما بين يوم واحد (1) إلى ثلاثين (30) يوما.
 - إلزام مالي مقدرب 3% عن كل شهر أو جزء من شهر التأخير إذا كان الإيداع قد تم بعد اليوم الأخير وذلك دون أن يتعدى مجموع الالتزام المالي والغرامة الجبائية المشار إليها سابقا مستوى 25%.
 - على الورثة أو الموصى لهم الذين لم يقدموا خلال الأجل المنصوص عليها التصريحات بأموالهم المنقولة عن طريق الوفاة أن يدفعوا تعويضا يحدد معدله ب 1% عن كل شهر أو جزء من شهر¹ ويستحق إبتداء من اليوم الأول من الشهر الذي يلي تاريخ إستحقاقية الرسوم التي تتعلق بها.
 - لا يمكن أن يقل هذا التعويض عن 25000 دج غير أنه إذا لم يسمح التصريح بتحصيل أي حق فيجب على الورثة أو الموصى لهم دفع تلجئة مالية قدرها 100 دج عن كل شهر أو جزء من الشهر دون أن تقل عن 500 دج.
- #### 2-2-التصريح الخاطئ:

- تدفع غرامة تساوي ضعف المبلغ الإضافي للرسوم المستحقة من دون أن تقل هذه الغرامة عن 5000 دج عن كل تصريح خاطئ².
 - كل شخص شريك في المناورات من أجل التملص من دفع الضريبة يدفع غرامة تساوي ضعف الحقوق و الرسوم المتملص منها من دون أن تقل هذه الغرامة عن 10.000 دج.
- #### 2-3-عدم كفاية الثمن أو التقديرات:

في حالة النقصان في الثمن أو في التقدير فإنه يضاف إلى مبلغ الحقوق المتملص منها النسب التالية:

- 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يساوي 50.000 دج أو يقل عنه .

¹Guide de enregistrement – 2021, p77

www.mdfgi.gov.dz consulté 31-05-2021

²Guide de enregistrement – 2021, p78

www.mdfgi.gov.dz consulté 31-05-2021

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

- 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أكثر من 50.000 دج و يقل أو يساوي 200.000 دج.
- 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج، في حالة تحرير سند التحصيل فإن العقوبة تقدر ب 25 %.

4-2- إخفاء الثمن:

- يعتبر إخفاء الثمن غش ويتمثل في إنقاص الثمن المعبر عنه بالنسبة للمبالغ المتفق عليها في العقود والتصريحات المقدمة للإجراء.
- يعاقب القانون عليه بغرامة تساوي ضعف الحقوق والرسوم المتملص منها من دون أن تقل هذه الغرامة عن 10.000 دج¹.

5-2- الغش الجبائي:

- كل من خفض أو حاول تخفيض الكل أو البعض من وعاء الضريبة أو تصفيها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله مناورات الغش، تطبق عليه وعلى شريكه غرامة جزائية تتراوح بين 5000 دج و 20.000 دج وسجن من سنة إلى خمس سنوات أو إحدى هاتين العقوبتين فقط (المادة 119-1 من ق.ت).
- تطبق هذه الغرامة أيضا إذا كان الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ الرسوم المساوي أو يفوق 1000 دج .
- في حالة العودة تضاعف الغرامات سواء كانت الغرامات جبائية أو جنائية.
- فيما يتعلق بالحقوق المتملص منها فإن الغرامة المطبقة تكون مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج.

6-2- منع المراقبة الجبائية :

- كل شخص يجعل الأعوان المؤهلين لإثبات مخالفة التشريعات الجبائية غير قادرين على إتمام مهامهم يعاقب بغرامة جبائية تقدر ب 5000 دج إلى 50.000 دج.
- في حالة العود تستطيع المحكمة فضلا عن هذا الحكم بإصدار عقوبة سجن تتراوح من ستة (06) أيام إلى ستة (06) أشهر².

7-2- حق الشفعة:

- تستطيع إدارة التسجيل أن تستعمل لصالح الخزينة حق الشفعة على العقارات أو الحقوق العقارية أو المحلات التجارية أو الزبائن أو حق الإيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار على العقار والذي ترى فيه بأن ثمن البيع غير كافي مع دفع مبلغ هذا الثمن مزايد فيه العشر³.

¹Guide de enregistrement – 2021, p79

www.mdfqi.gov.dz

consulté 31-05-2021

²Guide de enregistrement – 2021, p77

www.mdfqi.gov.dz

consulté 31-05-2021

³Guide de enregistrement – 2021, p81

www.mdfqi.gov.dz

consulté 31-05-2021

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

المطلب الثالث: المنازعات الضريبية:

1- اختصاص رئيس الضرائب :

- بيت رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى المرسله إليه من طرف المكلفين بالضريبة التابعين له.
- يمارس رئيس مركز الضرائب صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها خمسون مليون دينار (50.000.000 دج)-.
- يجب أن بيت مدير مركز الضرائب في الشكاوى المقدمة إليه في أجل أقصاه أربعة (04) أشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها.
- غير أنه يمكن لرئيس مركز الضرائب أن بيت فورا بالرفض في الشكاوى غير الجديرة بالقبول نهائيا ، و خاصة تلك المقدمة بعد إنقضاء الأجل.

2- شكل الشكاوى

لكي يتم قبول الشكاوى، يجب احترام الشروط الشكلية المنصوص عليها في المادة (73) من قانون الإجراءات الجبائية يجب أن تكون الشكاوى :

- فردية غير أنه يجوز للمكلفين بالضريبة الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا و أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية¹.
- محررة على ورق عادي تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكوى ن زيادة على المعلومات الضرورية لتعريف الشاكي (الاسم و اللقب).
- ذكر الضريبة المعترض عليها.
- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر إستظهار الإنذار. و في الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة ، ترفق الشكاوى بوثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع.
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.
- توقيع صاحبها باليد أو الشخص الموكل إليه قانونا².

3- الطعون:

1-3 الطعن أمام لجان الطعن :

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لا يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف رئيس مركز الضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن الولائية خلال اجل أقصاه أربعة أشهر (04) ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، كما يجب أن ترسل الطعون من طرف، المكلفين بالضريبة إلى رئيس اللجنة.

¹Guide du contribuable – CDI 2021, P 32

www.mdfgi.gov.dz consulté 31-05-2021

²Guide du contribuable – CDI 2021, P 33

www.mdfgi.gov.dz consulté 31-05-2021

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

إن الطعن لا يعلق الدفع و لكن يمكن للشاكي اللجوء إلى لجنة الطعن للاستفادة من التأجيل القانوني للنفع و ذلك بأن يسند عن جديد مبلغ 20 % من الحقوق والعقوبات محل النزاع غير أنه لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية يجب إرسال الطعون إلى رتبي اللجنة من طرف المكلفين بالضريبة يوزع اختصاص لجان الطعن على النحو الآتي :

- اللجنة المركزية للطعن.
- اللجنة الجهوية للطعن.
- اللجنة الولائية للطعن¹.

2-3-الطعن القضائي :

- الطعن أمام المحكمة الإدارية:

يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن رئيس مركز الضرائب و المتعلقة بالشكاوي موضوع النزاع و التي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر ، وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص أمام المحكمة الإدارية².

- الطعن أمام مجلس الدولة :

يمكن الطعن في الحكم الصادر عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف وفق نفس الأجل المحددة على اللجوء إلى المحكمة الإدارية. يجب إيداع الطعن لدى كتابة الضبط لمجلس الدولة على شكل عريضة موقعة من طرف محامي معتمد يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية إعتبارا من اليوم الذي تم فيه تبليغ المصلحة مدير الضرائب بالولاية.

3-3-الطعن الولائي

في حالة العوز أو ضيق الحال الذي يجعل المكلفين بالضريبة غير قادرين على الوفاء بالتزاماتهم اتجاه الخزينة ، يمكنهم طلب إلتماس الإدارة الجبائية للإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة عليهم. يمكن للمكلفين بالضريبة أيضا طلب الإعفاء أو التخفيف من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي تعرضوا لها لعدم مراعاتهم للنصوص القانونية.

4-التخفيض المشروط وإجراءات الاستفادة منه

1-4-التخفيض المشروط:

يمكن الإدارة، بصيغة تعاقدية، قبول طلب المكلف بالضريبة الرامي إلى تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية تخول السلطة الفصل في هذه الطلبات إلى³:

¹Guide du contribuable – CDI 2021, P 34

www.mdfqi.gov.dz

consulté 31-05-2021

²Guide du contribuable – CDI 2021, P 35

www.mdfqi.gov.dz

consulté 31-05-2021

³Guide du contribuable – CDI 2021, P 36

www.mdfqi.gov.dz

consulté 31-05-2021

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

- المدير الولائي للضرائب بعد عرضها على لجنة الطعن الولائي التي تم إحداثها على مستوى الولاية عندما يقل المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات، موضوع التماس التخفيض المشروط ، أو يساوي مبلغ 5.000.000 دج.
- المدير الجهوي للضرائب بعد عرضها على لجنة الطعن الولائي التي تم إحداثها على المستوى الجهوي عندما يفوق المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات، موضوع التماس التخفيض المشروط، مبلغ 5.000.000 ج:

2-4- إجراء الاستفادة من التخفيض المشروط:

- من أجل الاستفادة من هذا التدبير، يتعين على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابي لدى السلطة المختصة ، يلتمس من خلاله التخفيض المشروط.
- تبلغ الإدارة الجبائية في أجل أقصاه ثلاثون يوما (30) اقتراح التخفيض المشروط إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام، يبين فيه المبلغ المقترح للتخفيض وكذا الجدول الزمني لتسديد الدين الحالي، و يمنح الحل ثلاثين (30) يوما للمكلف بالضريبة من أجل إبداء قوله أو رفضه.
- في حالة قبول المكلف بالضريبة فإنه يبلغ بقرار التخفيض المشروط عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام.

عندما يصبح التخفيض المشروط نهائيا بعد استيفاء الالتزامات المدونة به وموافقة السلطة المختصة، لا يمكن اتخاذ أي إجراء نزاعي أو إعادة السير فيه من أجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة بها¹.

¹Guide du contribuable – CDI 2021, P 37 www.mdfqi.gov.dz consulté 31-05-2021

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

المبحث الثالث: دراسة تطبيقية

المطلب الأول: دراسة حالة من خلال مراقبة الوثائق

1-المرحلة التحضيرية: دراسة ملف مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة الكائن بمدينة مستغانم ملفات السيد -ق.م- حيث كانت الإجراءات التحضيرية التي قام بها العون المراقب كما يلي: قام العون المراقب بجلب الملف الجبائي للمكلف المعني ومراقبته من حيث هوية المكلف، مقر سكن المكلف، الميزانية، التصريحات، نوع النشاط.....الخ. التأكد من احتواء الملف على جميع الوثائق المطلوبة.

- قام العون المراقب بفتح ملف خاص بعملية الرقابة على الوثائق من خلال وثيقة 1 SerieDn وتدوين كل المعلومات الخاصة بالوضعية الجبائية للمكلف المعني بالرقابة كما يلي:
- المكلف -ق.م- هو صاحب مؤسسة ذات الشخص الوحيد، وذات المسؤولية المحدودة EURL الكائن مقرها بمستغانم.

• تمارس نشاط تجارة بالتجزئة والجملة للأدوات الكهرومنزلية.

• تم إنشاء المؤسسة بتاريخ 2008-09-22

• شهادة التصريح بالوجود رقم.....

• السجل التجاري رقم.....

• الرقم الجبائي.....

• الرقم الإحصائي.....

تخضع الشركة للنظام الضريبي الحقيقي وتسديد الضرائب التالية¹:

• الرسم على القيمة المضافة TVA 17%

• الرسم على النشاط المهنية TAP 2%

• الضريبة على أرباح الشركات IBS 25%

السنة المعنية بالتدقيق هي سنة 2015

مقارنة المعلومات المتحصل عليها من الإدارة الضريبية

من خلال حق الاطلاع التي تتمتع به الإدارة الضريبية قام العون المراقب:

¹بلمغني نجاه، بن عياد إكرام، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، سنة 2019-2020 ص 42

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي تضمنها الملف الجبائي: شهادة الميلاد، شهادة التصريح بالوجود، نسخة من السجل التجاري ، البطاقة الجبائية، عقد الكراء أو الملكية، شهادة الإقامة. فحص وثيقة مراقبة التصريحات Serie DN29 المملوءة من طرف المفتشية والتي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات الشهرية G50 المقدمة من طرف المكلف.

2- إجراء التحقيق في الملف الجبائي:

2-1- مراقبة مصداقية التصريحات الضريبية:

بعد قيام العون المراقب بالإجراءات السابقة الذكر وجمع المعلومات اللازمة تبين أن صاحب الشركة قدم:

- ميزانية سنة 2014 لا شيء.
 - جدول حركة المخزون لا شيء مع مشتريات السنة لا شيء.
 - خلل في تصريح الضريبة على الدخل الإجمالي IRG للدورة 2013.
 - عدم دفع الرسم على القيمة المضافة TVA للدورتين 2013، 2014.
- وبعد التدقيق في الملف الجبائي تبين هناك وصول كشوف معلومات¹

¹بلمغني نجاه، بن عباد إكرام، نفس المرجع السابق، ص 43

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

جدول رقم 02 يبين كشف العملاء

العميل	رقم المبلغ الغير مصرح به
وحدة إنتاج الأدوات الكهرومنزلية بقسنطينة	441389610 دج
الشركة ذات المسؤولية المحدودة بن ناصر بوهراڻ	90570241 دج
شركة الأسهم موستا في مستغانم	47243522 دج
شركة تضامن بومدين وإخوته سيدي بلعباس	70875502 دج
	16068600 دج
	984437400 دج
مجموع المشتريات الغير مصرح بها	1650584875 دج

المصدر: (بلمغني نجاة ، بن عباد إكرام)، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي سنة 2019_2020

3-إرسال طلب معلومات التبرير والتوضيح ملف المكلف:

بعد دراسة ملف المعني وتحديد قيمة المشتريات نسبة 2014، قام المراقب بإعداد وثيقة طلب معلومات Série DN2 حيث أدرج فيها مختلف التساؤلات حول النقائص والاختلالات الموجودة بملف المعني كي يقدم تبريراته حول ذلك.

المطلب الثاني: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المحاسبي

خطوات إجراء عملية التحقيق المحاسبي

يتم دراسة هذه الحالة التي تختص بعملية التحقيق المحاسبي باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي.

1- التحضير للتحقيق

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة في عملية الرقابة الجبائية، حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استنادا إلى جميع هياكل الإدارة الجبائية وفق المجموعة من المعايير بناء على القدرات والإمكانات البشرية والمادية التي يتمتع بها أعوان الإدارة الجبائية. حيث يخول التشريع الجبائي للمراقب سحب ملف المكلف الذي تم اختياره ليخضع للتحقيق من مفتشية الضرائب التابع لها. ويقوم ببعض الأعمال التمهيديّة وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف والتأكد من نظامية التصريحات من خلال مراقبة ما يلي:

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

- رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
- تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط.
- استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي¹.

2-إرسال الإشعار والإجراءات الأولية

استندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لفرقة التحقيق والتي تتكون من 9 أعضاء على رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية وتمت دراسة الملف الجبائي للمكلف.

2-1-إرسال إشعار بالتحقيق

هو عبارة عن وثيقة تعلم بواسطتها الإدارة المكلف بأنه سيخضع لعملية الرقابة والتحقيق الجبائي حيث يشار فيه الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق وكذلك الفترة المعنية. كما يشار في الإشعار ببعض الحقوق الممنوحة للمكلف كإمكانية الاستعانة بمستشار ومنحه مدة 10 ايام بعد استلام الإشعار بالتحقيق لتحضير الوثائق والدفاتر المحاسبية وتاريخ 01-04-2014 قام أعوان الإدارة الجبائية بتسليم الإشعار بالتحقيق....إلى المكلف والمعني بالرقابة حيث أرفق هذا الإشعار بميثاق المكلفين بالضريبة.

2-2-الإجراءات التمهيدية:

بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار قاموا ببعض الإجراءات الإدارية وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامه على أحسن وجه و تجسدت الإجراءات فيما يلي:

✓ سحب ودراسة الملف الجبائي:

إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدر الإشارة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

✓ تحضير استمارات التحقيق :

استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة يقوم العون المحقق يملأ جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسب قبل استلامه أو أهمية رأسمال الشركة وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة ويتمثل في:

- إعداد حالة المقارنة للميزانيات.

- إعداد كشف المحاسبة

3- المرحلة الميدانية لعملية التحقيق

بعد قيام المراقب بالأعمال الضرورية لإجراء عملية التحقيق المحاسبي يقوم بانتقال إلى عين المكان، وذلك بعد إعلان المكلف عن طريق الإشعار بالتحقيق.

¹أبلمغني نجا، بن عباد إكرام، نفس المرجع السابق، ص 44

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

وبعد انقضاء المدة المحددة يتم التقرب من مقر العمل المكلف لإجراء بعض المعاينات المادية التي قد تفقد قيمتها.

إذا كان الخاضع للرقابة لا يتوفر على محاسبة أو غيابها يقوم المحقق بمحضر غياب الوثائق الرسمية. وإذا توفرت تكون على شكل شهادة تبرئة للمكلف.

وذلك يجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية بعد الدراسة الشكلية للمحاسبة يجب التطرق إلى الدراسة الموضوعية أي مضمون المحاسبة، يقوم المحقق التأكد من جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من طرف المكلف يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة مثل :

- فواتير الشراء غير مسجلة محاسبيا.
- تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي.
- البيع بتحريف الفواتير مع التحقيق في قيمتها¹.

التأكد من الوجود المادي للثبوتات وهل هي مسجلة رسميا لطلب التوضيحات وتقديم التبريرات اللازمة حول ما تم استخلاصه من عملية التحقيق.

يتلقى المراقب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف، و لكن هذا غير كافي أمام المراقب من أجل تبرير كل التلاعبات التي تم الكشف عنها وهذا قبل الفترة المحددة قانونا ب30 يوميا.

4- نتائج التحقيق:

من خلال التحقيق في الملف والتحقيق في عين المكان للاطلاع على الورشات والممتلكات توصل المراقب إلى النتائج التالية :

➤ نتائج الرقابة على رقم الأعمال:

وهذا من خلال رقم الأعمال المصرح به في جدول النتائج والتصريحات الشهرية لفترة التحقيق².

¹بلمغني نجاة، بن عباد إكرام، نفس المرجع السابق، ص 45
²بلمغني نجاة، بن عباد إكرام، نفس المرجع السابق، ص 46

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

✓ رقم الأعمال:

جدول رقم 03 رقم الأعمال من خلال جدول حسابات النتائج

الفرق	رقم الأعمال المستخرج	رقم الأعمال المعتمد	السنة
4717383	23058440	70232270	2012
1328790	37693440	39022230	2013
-	48026130	48026130	2014
-	86278230	86278230	2015
4850262	195056240	196553860	الإجمالي

المصدر: نفس المرجع السابق.

✓ رقم الأعمال من خلال التصريحات G50:

جدول رقم 04 رقم الأعمال من خلال التصريحات G50

الفرق	رقم الأعمال المستخرج	رقم الأعمال المعتمد	السنة
	28933010	28433010	2012
	38138420	38138420	2013
105620	47657390	47763010	2014
	86677350	86673350	2015
105620	195056240	201017790	الإجمالي

المصدر: نفس المرجع السابق.

✓ الرسم على القيمة المضافة:

جدول رقم 05 الرسم على القيمة المضافة الواجب إرجاعها

القيمة المضافة	المبلغ	السنة
136819	804819	2013
881607	5185925	2014

المصدر: نفس المرجع السابق.

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

5- التبليغ النهائي :

بعد إعادة تكوين أسس الإخضاع قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعيته الجبائية المثول إليها نتيجة التحقيق بتبليغ موصى عليه ، و هذا بعد تقديمه للمدير الفرعي للرقابة الجبائية للإطلاع عليه من اجل التأشير قبل إرساله ، حيث كان التبليغ مفصلا بأرقام¹ و جداول يسمح للمكلف بفهم التعديلات في الأسس و القواعد ، من اجل الرد عليها بالملاحظات أو قبولها و يتم منح المكلف 30 يوما من أجل ذلك .

6- ردود المكلف على التبليغ على التبليغ الأولي

بعد انقضاء المدة القانونية المقدرة ب 30 يوم ونظرا لعدم الرد على نتائج التحقيق المحاسبي والجبائي الواردة بالتبليغ الأولي فإنه تم الاحتفاظ بالنتائج الواردة بالتبليغ الأولي.

جدول رقم 06 الحقوق والغرامات.

الحقوق والغرامات	الحقوق	الغرامات	الحقوق والغرامات
230605600	184484500	46121100	الضريبة على أرباح الشركات
11951800	9746000	2205800	الرسم على النشاط المبي
91781500	73425200	18356300	الضريبة على الدخل الإجمالي
47505000	39294900	8210100	الرسم على القيمة المضافة
381849300	306950600	74893300	المجموع

المصدر: نفس المرجع السابق.

المطلب الثالث: دراسة حالة خاصة بالرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة

تختلف الرقابة المعمقة عن مراقبة المحاسبة من حيث تخص فقط الأشخاص الطبيعيين.

1- الإجراءات الأولية للتحقيق

بعد برمجة المكلف بالضريبة للمراقبة الجبائية تم:

1-1- إرسال إشعار بالتحقيق:

تبعاً للإشعار بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للضريبة على الدخل الإجمالي والذي يشمل تصريحات المكلف للمداخيل المحققة من طرف المكلف و هذا بإرسال إشعار بالتحقيق².

1-2- التبليغ الأولي:

بما أن المكلف صرح بممتلكاته المنقولة على وثيقة التصريح بالممتلكات. وكذا المداخيل الناتجة عن النشاط وكذا التقرير الممضي من طرف المكلف والذي يبين المصاريف اليومية والشهرية.

¹بلمغني نجاة، بن عباد إكرام، نفس المرجع السابق، ص 47

²بلمغني نجاة، بن عباد إكرام، نفس المرجع السابق، ص 48

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

2- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

وعلى هذا الأساس ارتأت المصلحة أن تصحح الوضعية الجبائية الخاصة بالملكف وذلك بإعادة تشكيل ميزانية إيرادات ونفقات¹.

➤ تحديد الإيرادات:

جدول رقم 07 تحديد الإيرادات

التعيين	2010	2011	2012	2013
مداخل عقارية	3500	25000	7500	30000
رصيد بنك البدر	31705	6000266	1290	4404
رصيد صندوق التوفير والإحتياط	/	50000	5914129	4406
رصيد بنك البدر	/	1019746	/	/
بيع شقة	35000000	/	/	3000000
فوائد بنكية	103000	20093	54619	132454
تسبيق بيع شقة	/	/	16300000	/
دين	/	1000000	/	/
المجموع	3577005	21615105	22277538	3171261

المصدر: نفس المرجع السابق.

¹بلمغني نجاه، بن عباد إكرام، نفس المرجع السابق، ص 49

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

➤ تقويم النفقات :

جدول رقم 08 تقويم المصاريف

التعيين	2010	2011	2012	2013
مصاريف الغاز	15000	15000	15000	15000
مصاريف الماء	5000	5000	5000	5000
مصاريف الهاتف	15000	15000	15000	15000
مصاريف السيارة	15000	15000	15000	15000
مصاريف الأكل	255500	255500	255500	255500
مصاريف اللباس	30000	30000	30000	30000
مصاريف العلاج	10000	10000	10000	10000
المجموع	295500	295500	295500	295500
الضريبة على الدخل الإجمالي	5250	3750	1125	4500

المصدر: نفس المرجع السابق.

جدول رقم 09 ضريبة على الدخل الإجمالي

التعيين	2010
الإيرادات	3577007
المداخيل المصرح بها	400000
الضريبة على الدخل الإجمالي	105995
العقوبات	26498
مجموع الحقوق	1324949

المصدر: نفس المرجع السابق

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

خاتمة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى تعريف المديرية العامة للضرائب و مختلف مهامها و كذلك أنواع التصريحات و المنازعات الضريبية التي تحصل بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة، وكذلك التدابير التي يعمل بها أعوان الإدارة الجبائية في إثبات مدى صدق التصريحات المقدمة من طرف المكلف أو عدم صدقها . كما تم التطرق إلى دراسة سابقة لحالة خاصة بالتحقيق المحاسبي و الرقابة على الوثائق و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة التي تخص أشخاص الطبيعيين ، حيث يعتبرون من أهم الوسائل للحد من التهرب الضريبي.

الخاتمة العامة:

من خلال ما سبق ذكره وما تطرقنا إليه تبين لنا أن التدقيق الجبائي وسيلة تعتمد عليها الإدارة الجبائية كونه عملية مراجعة والتأكد من مدى مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ويعتبر أول وسيلة يمكن من خلالها الحد والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك بعد تصحيح الأخطاء التي يرتكبها المكلفين وهذا ما يؤدي إلى زيادة إيرادات الدولة وبالتالي يمكنها تحقيق المنفعة العامة.

يعتبر التدقيق الجبائي نظام حماية للتحصيل الضريبي إلا أن التدقيق الجبائي وحده غير كافي للحد من هذه الظاهرة وذلك راجع الى عده أسباب منها ما يعرف بظاهرة الرشوة وتساهل الإدارة الجبائية.

كما تطرقنا إلى الضريبة التي تعتبر السيادة للدولة وأهم المؤشرات الاقتصادية التي تعتمد عليها الدولة في التأثير على الاقتصاد والتأثير على التنمية إلا انه يحدث اختلال في التوازنات وذلك من خلال ظاهره التهرب الضريبي التي يعتمدها المكلفين بالضريبة باستخدام جميع الطرق والوسائل سواء كانت قانونيه أو غير قانونيه هدفهم عدم دفع الضريبة وهذا ما يؤثر على الخزينة العمومية للدولة ويؤدي إلى تعطيل عجلة التنمية.

اختبار فرضيات البحث :

التدقيق الجبائي له أهمية بالغة في الحد من التهرب الضريبي. من خلال التدقيق في التصريحات يتم تصحيح الأخطاء التي قدمها المكلفين وهذا ما يؤدي الى الحد من هذه الظاهرة.

تطبيق القوانين الجبائية له أثر كبير في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي. من خلال ما تطرقنا إليه سابقا في الإطار القانوني والتنظيمي التدقيق الجبائي تبين لنا صحة الفرضية. تركز فعالية التدقيق الجبائي في مدى كفاءة الإدارة الجبائية. فعالية التدقيق الجبائي تركز في مدى كفاءة الإدارة الجبائية في اكتشاف العمليات غير قانونية واتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة.

التوصيات

- ✓ العمل على تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.
- ✓ توسيع نشاط الإدارة الجبائية وضع لجان متكفلة بالتدقيق في جميع التصريحات
- ✓ وضع قوانين صارمة و ردية لكل محاولة تهرب ضريبي
- ✓ تبسيط وتسهيل النظام الضريبي للمكلفين
- ✓ تطبيق مبدأ العدالة الضريبية
- ✓ تشجيع المكلفين الذين تثبت براءة ذمتهم الجبائية بمنحهم امتيازات ضريبية
- ✓ العمل على تحسيس الأفراد المكلفين بالضريبة بأهميتها في تقديم المنفعة العامة.
- ✓ وضع إطار منظم لمكافحة التهرب الضريبي.

قائمة المراجع

الكتب

- محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار الهومة للطباعة والنشر، سنة 2003 .
- خلاصي رضا، جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، دار الهومة للطباعة والنشر، سنة 2005.
- خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، طبعة 2012.
- خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية ، دار الهومة للنشر و التوزيع، الجزائر 2014.
- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع.

المذكرات

- أوغاري فاطمة الزهراء، التهرب الضريبي و أثره على الخزينة العمومية، مذكرة ماستر ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، سنة 2016-2017 .
- عطاب تواتية، الرقابة الجبائية في محاربة التهرب و الغش الضريبي، مذكرة ماستر ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، سنة 2017-2018 .
- مناد محمد الأمين، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم- سنة 2018-2019.
- قدال خيرة، دحمان أحمد، مدى نجاعة المراجعة الجبائية في الحد واكتشاف التهرب الضريبي؛ مذكرة ماستر جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم- سنة 2018-2019
- بن داني محمد، ابن الحاج جلول إلياس، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، سنة 2019-2020.
- بلمغني نجاة، بن عياد إكرام، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، سنة 2019-2020 .

مواقع الكترونية

موقع المديرية العامة للضرائب www.mdfgi.gov

ميثاق المكلفين بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2003.

المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب ،وزارة المالية، الجزائر.

Procedures du contrôle algérien 2021 www.mdfgi.gov.

Guide du contribuable – CDI 2021. www.mdfgi.gov

Guide de enregistrement – 2021 . www.mdfgi.gov