



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية و محاسبة
التخصص: تدقيق و مراقبة تسيير

أثر الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي
-دراسة حالة بالمركز الجواري للضرائب سيدي علي مستغانم-

تحت إشراف الأستاذة :

- يعقوب مروة.

من إعداد الطالبتين:

- جيدل سامية.

- بن نعمة فاطمة زهرة .

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا			جامعة مستغانم
مقررا	يعقوب مروة		جامعة مستغانم
مناقشا			جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ
الَّذِي أَحْتَسِبُ عَلَىٰ عِلْمِهِ
رَيْدِي وَأُنِيبُ
وَمَا يَتَّبِعُ إِلَّا
مَنْ يُرِيدُ الْيُسْرَىٰ
وَيُبْرِئُ مِنَ الْعُسْرَىٰ
وَأُولَٰئِكَ
أُولُو الْإِسْمَةِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ
الَّذِي أَحْتَسِبُ
عَلَىٰ عِلْمِهِ
رَيْدِي وَأُنِيبُ
وَمَا يَتَّبِعُ إِلَّا
مَنْ يُرِيدُ
الْيُسْرَىٰ
وَيُبْرِئُ مِنَ
الْعُسْرَىٰ
وَأُولَٰئِكَ
أُولُو
الْإِسْمَةِ

شكر و عرفان

الحمد لله نحمده ونستعينه على ما رزقنا من نعم أعاننا بها على إنجاز هذا البحث ، و الصلاة و سلام على سيدنا محمد و على اله و صحبه وسلم تسليماً كثيراً.

إنه من عرفان الجميل أن نتوجه أنا و صديقتي في بداية هذا البحث بجزيل الشكر و التقدير إلى أستاذتنا

المشرفة " بن يعقوب مروة " التي تكرمت بقبول الإشراف على هذه المذكرة وعلى جميع التوجيهات

والملاحظات والنصائح و حرصها على تقديم يد العون و المساعدة في إتمام هذا العمل..

و أن نتقدم بالجزيل الشكر إلى الأعضاء اللجنة المناقشة الذين شرفونا بقبول المذكرة و تقييمها.

كما لا يفوتنا في هذا المقام أن نتقدم بخالص الشكر و التقدير إلى الأستاذة كريمة "أمينة " التي كانت المؤطرة

لنا بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي و إلى جميع العاملين به.■

الإهداء

قال الله تعالى " {وقضى ربك ألا تعبد إلا إياه وبالوالدين إحسانا} " « صدق الله العظيم »

أهدي ثمرة جهدي إلى:

إلى الذي حثني على العلم والعمل والذي العزيز الذي كان السند الداعم لي حفظه الله وأطال في

عمره.


وإلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها إلى التي غمرتني بفيض حنانها إلى التي احترقت لكي تنير لي دربي

إلى التي جاعت لأشبع وسهرت لأنام وتعبت لارتاح قرة عيني أُمي الغالية أطال الله في عمرها.

إلى من قاسموني جميع أفراحي وأحزاني إخوتي وأخواتي.

وإلى من جمعني بهم منبر العلم صديقاتي.

إلى جميع أساتذتي الذين رافقوني طوال مشواري

A graphic of a scroll with a light gray background and a black outline. The scroll is partially unrolled, with the top and bottom edges curled up. The word 'الفهرس' is written in the center of the scroll in a bold, black, stylized Arabic font. The scroll is positioned horizontally in the middle of the page.

الفهرس

الصفحة	
	شكر و تقدير
	إهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال المختصرات
03-01	مقدمة عامة
الفصل الأول : الإطار العام للضريبة و التهرب الضريبي	
04	تمهيد
13-05	المبحث الأول : عموميات حول الضريبة
06-05	المطلب الأول : مفهوم الضريبة و خصائصها
11-07	المطلب الثاني : أهداف الضريبة و تصنيفاتها
13-11	المطلب الثالث : قواعد أساسية حول الضريبة
20-14	المبحث الثاني : الاطار النظري للتهرب الضريبي
15-14	المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي
16-15	المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي
20-16	المطلب الثالث : أشكال و أنواع التهرب الضريبي
27-21	المبحث الثالث : طرق التهرب الضريبي و أساليب مكافحته
22-21	المطلب الأول : طرق التهرب الضريبي
24-23	المطلب الثاني : أثار التهرب الضريبي
26-24	المطلب الثالث : أساليب مكافحة التهرب الضريبي
27	خلاصة
الفصل الثاني : الإطار العام للرقابة الجبائية	
29	تمهيد
36-30	المبحث الأول : الإطار النظري للرقابة الجبائية
31-30	المطلب الأول : تعريف الرقابة الجبائية
32-31	المطلب الثاني : أهداف الرقابة الجبائية
36-33	المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية
44-37	المبحث الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية
39-37	المطلب الأول : الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية
42-39	المطلب الثاني : حقوق و واجبات المكلف الخاضع للضريبة

44-43	المطلب الثالث:الأشخاص المعنيين بالرقابة الجبائية
54-45	المبحث الثالث: إجراءات و عقوبات الرقابة الجبائية
46-45	المطلب الأول : الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية
48-46	المطلب الثاني : الغرامات و العقوبات الجبائية
54-49	المطلب الثالث :اجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
55	خلاصة
الفصل الثالث : دراسة تجريبية	
56	تمهيد
61-57	المبحث الأول : لمحة عامة عن المركز الجوارى للضرائب سيدى على مستغانم
56-57	المطلب الأول:التعريف بالمركز الجوارى للضرائب
61-59	المطلب الثاني: مصالح و مصالح المركز الجوارى للضرائب
66-62	المبحث الثاني : طرق الرقابة الجبائية المتبعة على مستوى المركز الجوارى للضرائب فى سيدى على
63-62	المطلب الأول : الرقابة الشكلية بالمركز الجوارى للضرائب
66-63	المطلب الثاني : الرقابة على الوثائق بالمركز الجوارى للضرائب
71-67	المبحث الثالث : أثر الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي بالمركز الجوارى للضرائب بسيدى على مستغانم لسنوات (2016-2019)
69-67	المطلب الأول : أثر الرقابة الشكلية على التهرب الضريبي بالمركز الجوارى للضرائب سيدى على مستغانم
71-70	المطلب الثاني : أثر الرقابة على الوثائق على التهرب الضريبي بالمركز الجوارى للضرائب سيدى على مستغانم
72	خلاصة
75-73	خاتمة عامة
78-76	قائمة المراجع
86-79	قائمة الملاحق

قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
09	الفرق بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة	01- ا
18	أوجه الاختلاف بين التهرب المشروع و غير المشروع	02- ا
62	البطاقة الفنية للمكلفين بالضريبة الخاصة بسنة 2019	03- III
64	تصريحات رقم الأعمال للمكلف حسب السنوات	04- III
67	نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوارى للضرائب سيدى على مستغانم	05- III
70	نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز الجوارى للضرائب سيدى على مستغانم	06- III

قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	تصنيفات الضرائب	-01-I
20	أشكال التهرب الضريبي	-02- I
36	أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	-03- II
58	الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب	-04- III
69	نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوازي للضرائب	-05- III
71	نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز الجوازي للضرائب	-06- III

قائمة المختصرات :

الدلالة	الاختصار
تصريح برقم الأعمال التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة	G12
محضر معاينة	O19
وثيقة طلب معلومات	C02
إشعار بإعادة التقويم	C04
المركز الجوازي للضرائب	CPI
الرقابة الشكلية	C.Fo
الرقابة على الوثائق	G.S.P
التحقيق المحاسبي	V.C
التخطيط المصوب في المحاسبة	V.P.C
التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة	V.A.S.F.E
قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة	ق.ض.م
قانون الاجراءات الجبائية	ق.ا.ج
قانون المالية	ق.م



مقدمة

عامّة

تمهيد:

تعتبر الضريبة من أقدم وأهم المصادر الإيرادات العامة ، حيث شكلت العنصر الأساسي في الأعمال و الدراسات العلمية المالية وهذا راجع لدور الكبير الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهدافها السياسية و المالية و تغطية النفقات العامة ، وذلك من خلال ضبط القواعد و الأنظمة القانونية التي تعمل على تحديد أسس فرض الضريبة و طرق تحصيلها إلى جانب فرض العقوبات و الغرامات المالية على مكلفين لتفادي قيامهم بمخالفتها و تجنب الفساد الإداري ، و بما أنها فريضة إلزامية تفرضها الدولة فمن طبيعي أن يلجأ بعض الأفراد إلى محاولة التخلص من أداؤها جزئياً أو كلياً و بشتى الطرق و هو ما يطلق عليه بمصطلح التهرب الضريبي .

إن ظاهرة التهرب الضريبي أصبحت تهدد اقتصاديات العالم لكونها تشكل إحدى المعوقات الأساسية التي تعيق عجلة التنمية الاقتصادية و هذا ما يجعل الدول عاجزة عن تحقيق أهدافها و للحد من هذه الظاهرة و جب على الدولة تسخير الإمكانيات المادية و البشرية لازمة لمكافحة هذه الآفة بشتى طرق منها التشريعية و تنظيمية، و من بين أهم هذه الطرق نجد الرقابة الجبائية و التي هي من الاجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى محافظة على حقوق الخزينة و تخفيف من آثار التهرب الضريبي.

و على ضوء ما سبق يمكن طرح إشكالية الرئيسية التالية :

❖ كيف يمكن أن تؤثر الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟

الأسئلة الفرعية :

1. ماذا نقصد بالتهرب الضريبي و ماهي الرقابة الجبائية ؟
2. ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ؟
3. كيف تساهم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ؟

الفرضيات :

1. يعتبر التهرب الضريبي وسيلة يلجأ إليها المكلف لتخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً ، أما رقابة الجبائية فيمكننا القول بأنها هي عبارة عن مجموعة عمليات التي تهدف إلى مراقبة و تأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين؛
2. لا تتميز الرقابة الجبائية بالنقص في مكافحة التهرب الضريبي ؛ يكمن دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال مجموعة من إجراءات و أساليب المكافحة كتتنسيق بين الإدارات الجبائية و الإدارات الأخرى في تبادل المعلومات المالية و كذلك فرض جملة من غرامات و العقوبات التي من شأنها أن تقلل من حالات التهرب الضريبي.

3. للحد من ظاهرة التهرب الضريبي يتطلب تضامن وتضافرين الإدارة و المؤسسات العمومية الأخرى لأنه يلعب دوراً هاماً في تبادل المعلومات من حيث جمعها وتحليلها وهذا من شأنه تعزيز الاستراتيجيات للحد من التهرب الضريبي.

أهداف البحث :

- نسعى في هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من أهداف :
- محاولة الوصول إلى إجابة على إشكالية المطروحة؛
- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي واكتشاف أسبابها وإظهار الآثار المترتبة عليها؛
- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية وأهميتها وأهداف التي تسعى إليها؛
- دراسة طرق وإجراءات التي تتخذها إدارة جبائية لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي.

أهمية البحث:

تكمن الأهمية اختيار هذا الموضوع في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي وفي توضيح دور الكبير الذي تقوم به الرقابة جبائية في حد من تفشي هذه الظاهرة الخطيرة.

دوافع اختيار الموضوع:

ترجع أسباب اختيارنا لهذا الموضوع إلى:

- 1 - تعريف بظاهرة التهرب الضريبي ومدى خطورتها ؛
- 2 - الاهتمام المتزايد الذي حظيت به ظاهرة التهرب الضريبي و سبل علاجها في الآونة الأخيرة من قبل السلطات ؛
- 3 - موضوع ملموس في واقع المجتمع.

المنهج المتبع :

حتى نتمكن من إجابة على إشكالية الرئيسية وتؤكد من صحة الفرضيات السابقة اعتمدنا على المنهج الوصفي في جانب النظري وذلك بتطرق إلى مختلف مفاهيم أساسية سواء المتعلقة بالضريبة أو بالرقابة الجبائية أو التهرب الضريبي. إما الجانب التطبيقي فقمنا بدراسة حالة للبحث المتمثلة في دراسة واقع " دراسة حالة مركز الجوارى للضرائب "

حدود الدراسة :

تم اختصارها وفق الحدود الزمنية ومكانية تالية:

- حدود مكانية: يرتكز هذا البحث على دور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب ضريبي وكانت دراسة بمركز الجوارى للضرائب بسيدي علي (ولاية مستغانم) ؛
- حدود زمنية: تتعلق بالفترة الزمنية لمعالجة الإشكالية والتي تتمثل في فترة التريص من 06 مارس إلى 17 أفريل.

دراسات سابقة :

وقد استندنا في بحثنا هذا على عدة أعمال نذكر منها:

1. لكحل كمال ، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي ، دراسة حالة بمفتشية الضرائب سيدي عيسى ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم مالية و محاسبة ، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة بويرة ، 2019/2018 ؛
 - هدفت هذه الدراسة إلى تعرف على أشكال التملص الضريبي المتبعة من قبل المكلفين؛
 - النتائج متوصل إليها :تعتبر الرقابة الجبائية الأداة الردعية الوحيدة التي تسعى إلى تقليص دائرة الغش و التهرب الضريبي و من ناحية أخرى حماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الضريبية.
2. لياس قالب ذبيح ، مساهمة تدقيق محاسبي في دعم الرقابة الجبائية - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم بواقي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ، جامعة بسكرة، 2010/2011 ؛
 - هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي و واقعها في ظل نظام الضريبي الجزائري ؛
 - النتائج متوصل إليها : حرص على تطبيق حق الإطلاع و معاينة لتساعد أعوان المدققين على كشف الأخطاء و تجاوزات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد و هذا عن طريق القيام بالأبحاث الخارجية و التدخلات الميدانية مع طلب معلومات مع كل الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة مع المكلف بالضريبة
3. لشلح صافية، تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي،مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية و المالية ، جزائر، المجلد 2 ، العدد 2 ، ديسمبر 2018 ؛
 - هدفت هذه الدراسة إلى محاولة الوقوف على دور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

صعوبات الدراسة :

من أبرز صعوبات التي واجهتنا في إنجاز هذا البحث قلة المراجع خاصة الكتب في فصل الثاني التي كانت المتعلقة بالرقابة الجبائية.

تقسيمات البحث:

بغية إجابة عن إشكالية مطروحة و مدى صحة الفرضيات التي انطلقنا منها في دراستنا قمنا بالتقسيم موضوع البحث إلى ثلاث فصول و كل فصل إلى ثلاث مباحث، و قد سبق هذه الفصول مقدمة عامة.

الفصل الأول: تم تطرق فيه إلى مختلف الجوانب ذات صلة بالضريبة و التهرب الضريبي و قد قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث في مبحث الأول كان عبارة عن عموميات حول الضريبة و في مبحث الثاني إطار عام للتهرب الضريبي أما في مبحث الثالث الطرق والآثار مكافحة هذه الظاهرة .

الفصل الثاني: تم تطرق في هذا فصل إلى مختلف جوانب النظرية ذات صلة بالرقابة الجبائية .وقد قسمنا هذا فصل كذلك إلى ثلاث مباحث وهي:الإطار النظري لرقابة الجبائية في مبحث الأول ، الإطار القانوني

لعملية الرقابة الجبائية في مبحث الثاني ، أما إجراءات و غرامات و عقوبات الرقابة الجبائية فكانت في مبحث الثالث .

الفصل الثالث: يتعلق بالدراسة التطبيقية للمبحث (دراسة حالة) والتي كانت بالمركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي (ولاية مستغانم)

وفي الأخير ختمنا هذا البحث بخاتمة عامة تحتوي على أهم النتائج و الاستنتاجات المتوصل إليها من خلال دراسة و تحليل موضوع هذا البحث .

الفصل الأول:

الإطار العام للضريبة

والتهرب الضريبي

تمهيد:

يعتمد التطور الاقتصادي والتقدم في الدول الحديثة بشكل أساسي على الإيرادات الضريبية ، حيث يُنظر إليها على أنها إيرادات عامة لدفع نفقاتها وإدارة ميزانياتها للحفاظ على استقرارها السياسي والاجتماعي والاقتصادي ، حتى هناك دول التي تعتبر الإيرادات الضريبية مصدرها الرئيسي من الإيرادات العامة ، مثل الولايات المتحدة الأمريكية ، فهي قادرة على الازدهار والتقدم من خلال دفع الضرائب المفروضة عليه والمساهمة في إيرادات ولايتها. إلا أن الضرائب تواجه ظاهرة تمنعها من تحقيق أهدافها بالطريقة المسطرة، وتتجلى في التهرب الضريبي نتيجة عدم ثقة دافعي الضرائب بالنصوص القانونية التي تحكم الضرائب وكيفية القيام بها. التهرب الضريبي يجعل من الصعب السيطرة على هذه الظاهرة للحد منها ، خاصة بالنظر إلى أنه مع الاتجاه المتزايد للعولمة الاقتصادية ، دخلت هذه الظاهرة إلى المستوى الدولي.

لتشكيل صورة بسيطة لهذه الظاهرة ، سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة أقسام :

المبحث الأول :الإطار العام للضرائب

المبحث الثاني :الإطار العام للتهرب الضريبي .

المبحث الثالث : طرق التهرب الضريبي و أساليب مكافحته .

المبحث الأول : عموميات حول الضرائب

نظرا لأهمية الضرائب في اقتصاد كافة المجتمعات المتقدمة و النامية بحيث تعتبر من أكبر أحد المصادر الأساسية لإيرادات الدولة ليتم استخدامها في تحقيق التقدم في المجتمع. فمن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى مفهوم و خصائص الضريبة إلى جانب الأهداف و تصنيفاتها و في الأخير أهم القواعد الأساسية حول الضريبة .

المطلب الأول: مفهوم الضريبة و خصائصها.

❖ مفهوم الضريبة

للضريبة دور أساسي في مجال تنفيذ أهداف السياسة المالية للدولة، ومرت الضريبة بعدة تطورات عبر تطور الأفكار الاقتصادية، و تغيرت أهدافها و منافعها حسب السياسة المالية المرسومة من طرف السلطة لتكون موازية مع المصلحة الاقتصادية للدولة و المنفعة العامة للمجتمع. وهناك عدة تعاريف لضريبة يمكن أخذ أكثر التعاريف شيوعا الممثلة في :

التعريف الأول: يقوم دليل إحصائيات مالية الحكومة لسنة 2001 ، بتعريف الضرائب على أنها " تحويلات إجبارية يتلقاها قطاع الحكومة العامة . وتشتمل الضرائب على الرسوم التي لا تتناسب على الإطلاق بكل وضوح مع تكاليف تقديم الخدمة ، ولكن تستبعد المساهمات الاجتماعية والغرامات والجزاءات."¹

التعريف الثاني: "الضريبة هي اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة"²

التعريف الثالث: "الضريبة 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."³

التعريف الرابع: " وكذلك عرفه الفرنسي جيزو الذي يعتبر أول تعريف حديث للضريبة على أنها : استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة."⁴

¹ - عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، الطبعة الأولى ، عمان ، شارع الملك حسين ، دار جريد للنشر و التوزيع ، 2011 ، ص 21.

² - حميد بوزيدة ، جباية مؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005، ص 08

³ - قندوز صبرينة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية، جامعة البويرة، 2016 ، ص 3.

⁴ - هلايلي اسلام، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 3.

اتفقت هذه التعاريف على النقاط التالية :

- ❖ أن الدولة هي التي تقوم بفرض الضريبة ؛
- ❖ الاقتطاع يكون نقدا ؛
- ❖ تجمعها أو تحصلها الدولة إجباريا ؛
- ❖ تحقق منافع عامة لدولة ؛
- ❖ تغطي الضريبة جزء من النفقات لدولة.

بناء على التعريفات السابقة يمكن القوا أن الضريبة : اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل من طرف الدولة ، تفرض على المكلفين بها ، من أجل تغطية جزء من نفقاتها العامة .

❖ خصائص الضريبة:

من التعاريف التي مررنا بها يمكن تحديد خصائص الضريبة المتمثلة فيما يلي :

أ - الضريبة اقتطاع مالي ، إلا أنه في العصر الحديث تفرض الضريبة في شكل نقدي خلافا للنظم الضريبية السابقة ؛

ب - الضريبة تدفع بصفة إلزامية وإجبارية من قبل الأفراد وذلك لانفراد الدولة عن طريق القانون الجبائي بتحديد طرق الربط والتحصيل وإجراءات المتابعات والمنازعات ؛

ج - تدفع الضريبة بصفة نهائية، أي أنها غير قابلة للاسترداد فهي ليست أمانة أو وديعة يستردها صاحبها فيما بعد ؛

د - تدفع الضريبة بدون مقابل: أي أن دافع الضريبة لا يعرف مقدار، ولا طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة. وبهذا فلا مقابل خاص يعود على دافع الضريبة؛

هـ - تجبي الضريبة لتحقيق منفعة عامة ، فهي لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته ، بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة ، فمنفعتها عامة .

المطلب الثاني : أهداف الضريبة وتصنيفاتها :

❖ أهداف الضريبة:

تسعى الضريبة في أي دولة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها كالآتي:

● الهدف المالي :

يتمثل هذا الهدف في تغطية الأعباء والنفقات العامة للدولة و قدرتها على الوصول إلى تحقيق الموازنة بين الإيرادات والنفقات ، ويتجلى هذا الهدف المالي في الدول النامية التي مازالت تعتمد في مداخيلها بصورة كبيرة على ما تحصله من ضرائب ، فهذه الأخيرة تساهم في توفير الأموال لخزينة الدولة¹.

● الهدف الاجتماعي :

يتمثل الهدف الاجتماعي في "استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة المحدودة الدخل. أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل على السلع الاستهلاكية كالخبز والحليب، أو الحفاظ على الصحة العمومية بفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية – المشروبات الكحولية والتبغ -. سمحت هذه الإجراءات الضريبية من تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية ذلك بزيادة القدرة الشرائية للفئات المحدودة الدخل"².

● الهدف الاقتصادي :

يقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي ، غير مشوب بالتضخم أو بالانكماش وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

يمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي :

– تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كلياً أو جزئياً

¹ -خوصة العربي ، مساهمة التدقيق محاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة مستغانم ، 2015-2016 ، ص 4.

² - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2008، ص34.

- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب كلياً أو جزئياً .
- استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك ، وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من اجل تحقيق التشغيل الكامل

- تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من جل توسيع الاستثمار¹

• الهدف السياسي :

قد تفرض الضرائب بأسعار مرتفعة جدا بحيث تؤدي إلى منع دخول السلعة نهائيا إلى البلاد لتحقيق أهداف سياسية (وجود علاقات غير ودية مع هذه البلاد) ، كما تفرض ضرائب منخفضة على الدول الصديقة ، فينمو ويزدهر التبادل بين الدولتين . وهناك أهداف أخرى تكنولوجية ، ثقافية ، ورياضية "تعفى من الحقوق والرسوم ، التجهيزات والمعدات الرياضية التي تقتنيها الاندية المحترفة في كرة القدم المنظمة قانونيا تحت شكل شركة"²

❖ تصنيف الضرائب:

تتم عملية تصنيف الضرائب استنادا على المعايير التالية:

(1) حسب معيار وعاء الضريبة :

"الأخذ بنظام الضريبة الوحيدة (الموحدة) أو نظام الضريبة المتعددة من الأشياء التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة، فالدولة تبحث دائما عن النظام الذي يحقق لها أكبر قدر من الإيرادات ويلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة."³

❖ الضريبة الواحدة : المقصود بنظام الضريبة الواحدة اقتصار الأمر على فرض ضريبة واحدة

رئيسية أي "جمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من مداخيل مختلفة على أنها وعاء واحد."⁴

❖ الضرائب المتعددة : ويقصد بنظام الضرائب المتعددة إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من

الضرائب . حسب هذا النظام تعتمد الدولة على عدة أنواع متعددة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون و من ثم تتعدد وتختلف الأوعية الضريبية⁵

¹ - لعجال سهير ، مدى مساهمة، الضريبة الجزافية الوحيدة في ميزانية البلدية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة ، محاسبة و جباية معمقة ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2021 ، ص 07.

² - نفس المرجع، ص 08

³ - محمد عباس محرز، المدخل الى الجباية و الضرائب، دار النشر ITCIS ، الجزائر ، 2010 ، ص 54.

⁴ - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

⁵ - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

(2) معيار تحمل العبء الضريبي:

في هذا المعيار نميز: الضرائب المباشرة و غير المباشرة

■ **الضرائب المباشرة:**

- هي ضرائب يتحملها المكلف مباشرة .

او يمكن القول " 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 الضرائب ".¹

■ **الضرائب غير المباشرة :**

- " وهي ضرائب يمكن للمكلف نقل عبئها إلى الغير بمعنى انه يمكن ان يكون المكلف الفعلي بها غير المكلف القانوني"² .

أي : هي عكس الضريبة المباشرة ، كل ضريبة يدفعها المكلف ويستطيع نقل عبئ الضريبة إلى شخص آخر يكون بمثابة وسيط .

الجدول رقم(1-01-): الفرق بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة.

الجانب	الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة
الطريقة	تكون الضريبة مباشرة اذا كان تحصيلها بناء على جداول التسمية التي تبين اسم المكلف و الوعاء الضريبي و سعر الضريبة .	تكون الضريبة غير مباشرة اذا لم يكن تحصيلها بهذه الطريقة للتحصيل الضريبي و انما بمناسبة حدوث واقعة معينة.
مدى القدرة على العبء الضريبي	تكون الضريبة مباشرة اذا كان المكلف بها قانونيا و هو الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية .	تكون الضريبة غير المباشرة اذا كان المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر.
الاثبات و الاستقرار	تعتبر الضريبة مباشرة اذا ما كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات و الاستقرار النسبي.	تكون الضرائب غير مباشرة اذا كانت مفروضة على وقائع و تصرفات عرضية أي أنها تفرض بمثابة حدوث واقعة معينة .

المصدر: هلايلي اسلام، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 12.

¹ - عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 32.

² - نفس المرجع، ص 33.

(3) معيار معدل أو سعر الضريبة : حسب هذا المعيار نميز بين الأنواع التالية من الضرائب :

• الضريبة النسبية :

ويقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان المادة الخاضع للضريبة ، ومن أمثلة الضرائب النسبية ، الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل 30 % على قيمة أرباح الشركات ، والرسم على القيمة المضافة الذي يفرض بمعدل 7 % أو 17 % على رقم حجم الأعمال¹

• الضريبة التصاعدية:

تلك الضرائب التي يتم فيها تطبيق معدلات متصاعدة على الدخل أو الثروة كلما ارتفع حجم الدخل أو الثروة ، كما هو الحال بالنسبة للضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين في الجزائر²

(4) معيار الواقعة المنشئة للضريبة:

يقصد بالواقع المنشئة للضريبة بلظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة و وفقا لهذا المعيار نميز مايلي :

❖ **الضرائب على رأس المال:** التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال . ويقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية ، مجموع الأموال المنقولة (الأسهم ، السندات ، ...) ، والعقارية (المبينة ، وغير مبينة) التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة ، والقابلة للتقدير بالنقود ، سواء كانت تدر دخلا أم لا . ومن أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة لمناسبة تملك عقار مبنى أو غير مبنى وبمقابل .

❖ **الضرائب على الدخل:** والتي تتولد عن واقعة تحقق الدخل . ويفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها ، أو الخدمة التي يقدمها . وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي : كالعامل . رأس المال . العمل ورأس المال معا .

وللعامل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجور بينما عائد رأس المال، الفوائد تفرض عليها الضريبة على الدخل ، ويدر العمل ورأس المال معا ربحا تفرض عليه الضريبة على الأرباح .

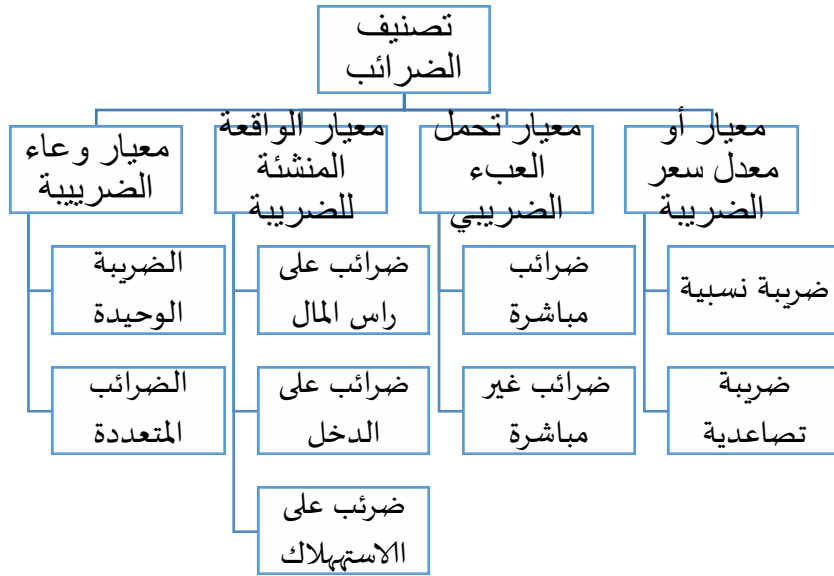
❖ **الضرائب على الاستهلاك:** هذه الضرائب هي نتاج واقعة الاستهلاك التي مفادها أن الالتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة . ويقصد بالضرائب على الاستهلاك ، تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل بالحصول على السلع الاستهلاكية وضرائب الاستهلاك قد تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع أي في صورة نوعية على الاستهلاك كالرسم

¹ - حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره، ص 25.

² - عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

الداخلي على الاستهلاك وقد تفرض . على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك كالرسم على القيمة المضافة¹

الشكل رقم (1-01):- تصنيفات الضرائب



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ما سبق.

المطلب الثالث: القواعد الأساسية حول الضريبة :

• قاعدة العدالة :

يقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته، أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد.

حديثا أخذت فكرة العدالة منحنى آخر في سن القوانين الضريبية ، ذا أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية ، وعليه فلتحقيق عدالة أكبر في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد ، أصبح يؤخذ كاستثناء عن عمومية الضريبة عند التنظيم الفني للضريبة لمقابلة اعتبارات يراها المشرع ضرورية ، فيلجأ لعملية الاختلاف في المعاملة الضريبية².

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 20-21.

² - نفس المرجع ، ص 9.

• قاعدة اليقين :

- يقصد بقاعدة اليقين " الابتعاد عن الغموض ، أي أن تكون الضريبة ، واضحة في مختلف الجوانب ، القيمة ، الوعاء ، زمن الدفع ، الجهة الإدارية المختصة بالتحصيل ، طرق الطعن الإداري والقضائي ، ولتحقيق قاعدة اليقين يجب الأخذ بعين الاعتبار كالاتي :
- أ . الوضوح في التشريع : بمعنى أن تكون النصوص خالية من الغموض والتعقيد ، والألفاظ سهلة ومتداولة .
- ب . أن تقوم السلطة الموكلة إليها فرض الضريبة ، أن تعمل الإدارة الضريبية عمل تعليمات ونماذج سهلة الفهم والتفسير ، بما يمكن عامة المكلفين بالضريبة ، من فهم القانون .
- ج . أن تكون النصوص القانونية والإيضاحية للقوانين الضريبية ، مفصلة بحيث لا تحتاج إلا الاجتهاد¹ .

• قاعدة الملائمة في الدفع :

قاعدة الملائمة في الدفع "تقتضي هذه القاعدة بان يكون موعد دفع الضريبة مناسباً للظروف المالية والمعشية للمكلف وللتخفيف قدر المستطاع من وقع ثقلها ودفعها ، كالتحصيل عند حصول المكلف على دخله أو بعده بقليل هذا من جهة ومن جهة أخرى ، لا بد من استخدام أساليب التحصيل الأنسب للمكلف حتى لا يشعر بثقل الضريبة"²

• قاعدة الاقتصاد في النفقات :

" ويقصد بهذه القاعدة إن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة ، خاصة إذا سادت إجراءات وتدابير إدارية في غاية التعقيد ، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها ؛ ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه "³

و عليه فقاعدة الاقتصاد في النفقات تعني أن أفضل الضرائب هي التي تتميز بانخفاض كلفة تحصيلها و ارتفاع حصيلتها .

¹ - شمسان علي محمد ثابت القطوي، دور الفحص الضريبي في تحقيق أهداف الضرائب، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، أكاديمية السودان العلوم المعرفية و المالية ، 2017، ص 17-18.

² - عوادى مصطفى، رجال ناصر، عيدة أنور، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 02، العدد 01، 2019، ص 72.

³ - محمد عباس محرزى، مدخل الى الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 26..

• قاعدة الثبات:

يقصد بها أن لا تتغير حصيلة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية ، وخصوصا في أوقات الكساد وذلك أن حصيلة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل والإنتاج ، بينما نجد أن حصيلة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات¹

• قاعدة المرونة:

يقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية وقدر الإمكان بتغير في الحصيلة الضريبية وفي نفس الاتجاه ، وبمعنى آخر ، فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لازدياد معدلاتها مع عدم انكماش وعائها ومن ثم إلى انخفاض حصيلتها²

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² - نفس المرجع، ص 11.

المبحث الثاني : الإطار النظري للتهرب الضريبي

تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها الدولة لتحقيق أغراضها ، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع التي تفرض فيه حيث تركز عليها الدولة لسد نفقاتها العامة ، غير أنه مع تعدد الأنشطة وتطور القطاع الصناعي والتجاري أدى إلى تعدد أنواع الضرائب المفروضة مما نتج و عنه التهرب الضريبي الذي أصبح يهدد اقتصاد الدولة فلهدا دراسة المبحث الأول تكون : المطلب الأول مفهوم التهرب الضريبي و المطلب الثاني أسباب لجوء المكلفين بالضريبة إليه و المطلب الثالث مجالات و أشكال التهرب الضريبي .

المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي .

لقد اختلف الباحثون في وضع تعريف محدد لظاهرة التهرب الضريبي بحيث ليس من السهل إعطاء مفهوم أو تعريف شامل و دقيق لهذه الظاهرة فمن بين هذه التعاريف نذكر مايلي :

التعريف الأول: يقصد بالتهرب الضريبي " فعل الشخصي الذي يقوم به المكلف و ذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير و تسمح له بالاختيار و ضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة"¹.

التعريف الثاني: " تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي ، أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية ، أو الحركات المادية ، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها ، و تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية"².

التعريف الثالث: أما ج.س. مارتينز J.C martinize فقد عرف التهرب الضريبي " بأنه فن تفادي الوقوع في جاذبية القانون الجبائي والاستفادة من الثغرات التي يشتملها"³.

¹ - عطاء تواتية ، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة ماستر في المالية و المحاسبة ، التدقيق المحاسبي و مراقبة تسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2018 ، ص 32.

² - حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره، ص 39

³ -Jean Claude Martinez, la fraude fiscal, Paris, 1984,p 13.

التعريف الرابع: هو " مجموع السلوكات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع . فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة فيدخل في إطار الأمثلية ؛ وإذا كان بوسائل غير مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي . وعليه يمكن اعتبار الغش الضريبي تهربا غير مشروع"¹

من كل هذا يمكن استخلاص العناصر المكونة للتهرب الضريبي :

- حرمان الخزينة العمومية من حصيلة الضرائب ؛
- إتباع الطرق المشروعة أو غير المشروعة في التهرب ؛
- محاولة المكلف بالضريبة عدم الدفع .

بناء على التعريفات التي سبق ذكرها يمكن القول أن التهرب الضريبي هو عبارة عن قيام المكلف بجميع المخالفات القانونية للتخلص من عبئه الضريبي ، باستغلال الفجوات القانونية بجميع الوسائل أو الطرق أو الأشكال التي تؤدي في الأخير إلى حرمان الخزينة من إيراداتها.

المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي .

إذا كان السبب الظاهر للتهرب الضريبي هو رغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة ، إلا أن دوافع المكلف تتوقف على مجموعة من الأسباب تتمثل في :

1. عامل نفسي وأخلاقي وظروف تاريخية :

"أيا كان التبرير لفرض الضريبة إلى أن الفرد محب لماله وحريص عليه وهذا يرجع لعامل نفسي مغروس في طبيعة الإنسان ، وزاد هذا الشعور أن الضرائب في العصور القديمة كانت تتصف بالظلم وأقصى وسائل الإكراه في تحصيلها مما دفع آدم سميث إلى قول (ليس أثقل على نفوس الناس من جابي الضرائب) ، فالظروف التاريخية التي صاحبت فرض الضرائب أثرت تأثيرا كبيرا في ترك الانطباع بالكراهية للضرائب من قبل الأفراد ، وأيضا بسبب نقص الوعي الضريبي وخاصة في دول العالم الثالث"²

2. أسباب تشريعية :

تعود إلى : "تعقد تشريعات الضرائب وعدم استقرار النظام الضريبي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية ومن أمثلة هذه التعقيدات كثرة المعدلات والإعفاءات والتخفيضات والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب . تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب

¹ - عبد المجيد قدي ، مرجع سبق ذكره، ص 216

² - أميمة بومعرافي، أثر تطبيق المحاسبة القضائية و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2020، ص20.

وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة . إن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما يزيد من نسبة التهرب

3. أسباب إدارية : تعود إلى

- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة
 - نقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية
 - ضآلة المرتبات وغياب المكافآت المحفزة مما يجعل الموظفين يتواطئون مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب مقابل رشاوي .
 - صعوبة تقدير الوعاء الضريبي واعتماد إدارة الضرائب على النظام الجزافي الذي يقدر قيمة الضريبة بأقل من القيمة الحقيقية ، أو أكثر من قيمتها.
4. **وفرة المداخل** : كنتيجة لعائدات الصادرات من المواد الأولية والخام وما توفره من إيرادات ضريبة على هذه المداخل كان السبب في اعتبار المداخل الضريبية ثانوية ، نتيجة لذلك فقد أهملت بعض الدول الإيرادات الضريبية ولم تسطر لها برامج فعالة للمراقبة والتأطير والتكوين الخاص بالإدارة الضريبية .
5. اعتبار فكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة مادامت شخص معنوي ، وهذا نتيجة نقص الوعي الضريبي .
6. عدم تحقيق الضريبة للعدالة الاجتماعية كنتيجة لعدم الرشادة في الإنفاق العام"¹

المطلب الثالث : أشكال وأنواع التهرب الضريبي .

للتهرب الضريبي عدة أشكال وأنواع سيتم تلخيصها كالتالي :

1. حسب المشروعية :

يعتمد هذا التصنيف على الإجراءات القانونية للتهرب من الضرائب، وهناك نوعين هما:

• التهرب المشروع (التجنب الضريبي):

يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية ، كإنتاج بعض السلع بموصفات مختلفة عن المنصوص عنها في القانون²

¹ - حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 43-44 .

² - نفس المرجع، ص 39.

من نماذج التهرب المشروع :¹

- تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة قانونيا وبترخيص من القانون التجاري.
 - رفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية.
 - تواطؤ المشرع مع بعض الشركاء بإعفاءات ضريبية.
 - تقديم الهبات، مثل توزيع المالك ثروته على كل الورثة الشرعيين وهو على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات.
 - زيادة النفقات عن طريق تضخيمها.
 - عطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية.
 - إعادة الاستثمار الأرباح غير موزعة مستفيدا من تخفيضات عليها، دون القيام فعلا بإعادة استثمارها.
 - تواطؤ المشرع مع بعض الشركاء بإعفاءات ضريبية.
- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):

هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه ، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله ، أو تقديم تصريح ناقص ، أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة²

يعد انتهاكا واضح ومباشر لقانون الضرائب بحيث " كتب أ. مارتينيز عن هذا الموضوع: "المصطلحات المالية يمكن أن تنقذ التعقيدات غير الضرورية من خلال تجنب إعطاء شروط دون فائدة قانونية أو عملية لكلمة احتيال". يرتكب دافع الضرائب خطأ صارخًا من خلال معارضة القانون عن عمد ، ويتم إدانة هذا الاحتيال بشدة. بين عملية احتيال وطنية وعملية احتيال دولية."³

و من التهرب غير المشروع مايلي :⁴

- بيع المكلف لممتلكاته بيعا صوريا، أو إنشاء عقود غير حقيقية.
- فتح اعتمادات بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج.

¹ - سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 27.

² - حميد ببوزيدة ، مرجع سبق ذكره، ص 40.

³ - Blaha Brahim, Le contrôle de la fraude et son apport au financement des recettes publiques de l'Etat, Mémoire de magistère en sciences de gestion, finance et contrôle, Université Djilali Liabes, Sidi Bel Abbes, 2016, p18.

⁴ - سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 28.

- تزوير الوثائق (إعداد سجلات وقيود مزيفة).
- تقديم تصريح ناقص أو كاذب.
- التهرب على الحدود تجنباً للحوافز الجمركية.
- استعمال النفوذ والمحابة واستغلال المناصب
- التواطؤ مع الغير في تدمير وحرق الملفات (مقر المؤسسة أو الضرائب) .

❖ أوجه التشابه : (بين التهرب المشروع و غير المشروع)

- كليهما يحرمان الخزينة العمومية من إيراداتها
 - كليهما سلوك الهدف منه تخلص المكلف من دفع الضريبة المستحقة عليه.
- ❖ أوجه الاختلاف:

الجدول رقم (1-02-): أوجه الاختلاف بين التهرب المشروع و غير المشروع

التهرب غير المشروع	التهرب المشروع
<ul style="list-style-type: none"> - طريقة غير شرعية - أساليب مخالفة للقانون - القانون يعاقب عليها - يعتمد على التحايل و التزوير - سهل الاكتشاف 	<ul style="list-style-type: none"> - طريقة شرعية - لا يخالف القانون و لا ينتهك الأحكام الجبائية - لا يعاقب القانون عليه - يعتمد على ثغرات قانونية - صعب الاكتشاف

المصدر: من إعداد الطالبتين انطلاقاً من ما سبق ذكره.

2. حسب حجم التهرب :

• التهرب الجزئي:

"التهرب الجزئي يتحقق عند تخلص المكلف بها من جزء، و لا يدفعه إلى خزينة الدولة فقط بدفع الجزء الباقي، أي يعمل على تخفيض من قيمة الضريبة المفروضة عليه دون أن يؤدي عمله إلى إعفاءه إعفاء كلياً إنما يكون إعفاء جزئياً"¹

¹- أسماء أبركان، صلاحيات مصالح الضرائب في قمع التهرب الضريبي، مذكرة ماستري الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2020، ص22.

• التهرب الكلي :

هو " التهرب الذي لا جرم فيه، حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، ذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون، و يقوم من خلاله المكلف باستغلال بعض الثغرات القانونية للتوصل إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة المترتبة عليه، ولتحقيق هذه الغاية يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة مستنديين في ذلك الى خلل أو ثغرات في التشريع الضريبي؛ والأمثلة الأكثر شيوعا عن التهرب الكلي، عندما يهب الشخص أمواله خلال حياته إلى وراثته تهربا من دفع الضريبة التراكمت بعد وفاته."¹

3. حسب الإقليم :

• التهرب المحلي :

" هو استعمال طرق و ممارسات غش من طرف المكلف و محاولة منه التخلص بصفة غير شرعية من التزامات جبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية، هو كل غش يتم داخل الدولة أي يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده."²

يعرف كذلك بـ " كل محاولة تهرب أو بالأحرى كل تهرب ضريبي يتم داخل حدود الدولة، و يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد."³

فبالتالي ، فإن التهرب الضريبي الوطني هو : "أي فعل أو امتناع عن سوء نية من قبل دافع الضرائب ، عن طريق القيام عمداً بمخالفات تهدف إلى تخفيض الضريبة أو التهرب من دفعها. وبحسب عبد المرقيز: "التهرب الضريبي يحدث داخل الحدود ، والأعمال الاحتيالية تحدث داخل حدود الإقليم ، ودافع الضرائب يواجه سلطات بلاده"⁴

• التهرب الدولي :

أصبح التهرب الضريبي ظاهرة دولية بعد ظهور عدة طرق للتخلف عن دفع الضريبة بحيث " يتمثل في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد و تحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية إن صح التعبير بغية

¹ - نفس المرجع، ص 21-22.

² - لصلع سيد احمد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم مالية ومحاسبية، جامعة عبد حميد ابن باديس، مستغانم، 2017، 2018، ص 24.

³ - هلايلي اسلام، مرجع سبق ذكره، ص 29.

⁴ - Balaha Brrahi; op.cit, P19.

التقليل من المبالغ المقتطعة، وهذا النوع من التهرب يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية و النشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال".¹

4. حسب الشكل: يكمن في نوعين هما البسيط والمعقد

• التهرب البسيط :

" يتمثل هذا النوع من التهرب في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل، وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة، أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائيا فهو اذا : كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة".²

• التهرب المعقد :

" يمكن تعريفه بأنه تهرب بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح الأثار التي قد تؤدي الى كشف مغالطاته ومنه التهرب المعقد يتوفر على العناصر التالية :

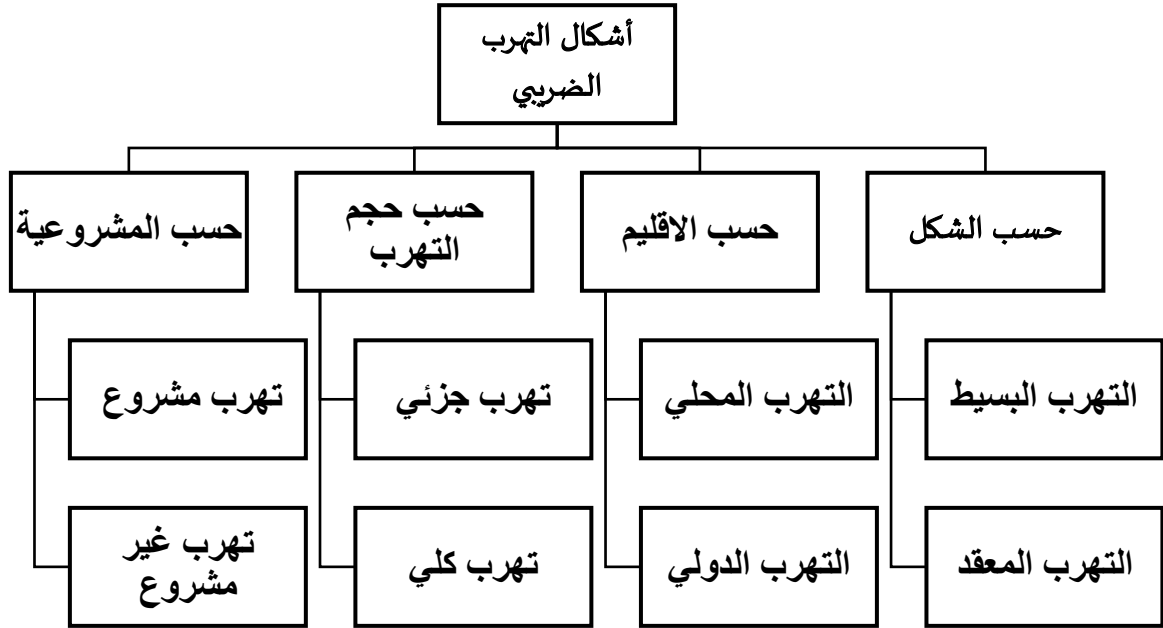
- عنصر النية : ويقصد به أن المكلف قاصد لذلك الفعل ؛
- العنصر المادي : والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة ؛
- عنصر التدليس : ويعني لجوء الكلف الى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة".³

¹ - هلايلي اسلام، مرجع سبق ذكره، ص 29.

² - نفس المرجع، ص 28.

³ - هلايلي اسلام، مرجع سبق ذكره . ص 28-29.

الشكل رقم (1-02-): أشكال التهرب الضريبي



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ما سبق.

المبحث الثالث : طرق التهرب الضريبي آثاره وأساليب مكافحته :

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة لها آثار سلبية و عديدة سواء على مجال اقتصادي أو المالي أو الإجتماعي وهذا يعود إلى تنوع الطرق التي يعتمد عليها المتهرب من الضريبة سواء عن طريق التحايل القانوني أو عن طريق التحايل في تقديم المعلومات الحقيقية، لذلك تسعى الدول جاهدة إلى الحد من هذه الظاهرة عن طريق جملة من أساليب سنوضحها أكثر في مايلي:

المطلب الأول : طرق التهرب الضريبي :

1. التهرب عن طريق تقديم معلومات محاسبية غير حقيقية

"ذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية ، بهدف التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات ، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من التهرب :

- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع .
- توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلا .
- التناسي المعتمد لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون تحرير فواتير ، ويتم التسديد نقدا .
- التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة .
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون.¹

فقد اختصرها Martinez في إحدى فقرات كتابه التهرب الضريبي : "أن ممارسة التهرب تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد بدون تصريح إلى إهمال تسجيل كل الإيرادات مروراً بتضخيم أرقام التكاليف القابلة للخصم."²

2. التهرب عن طريق العمليات المادية :

" يقصد بها العمليات التي تتعلق بالسلع المادية ، من بضائع ومواد وغيرها التهرب يكون عن طريق إخفاءها ، هذا النوع يعد من أخطر أشكال التهرب الضريبي لمساهمته في إرساء دعائم الاقتصاد السري - السوق السوداء – غير الشرعي البعيد عن كل رقابة ، وقد يكون بمبادرة وبجهود فردية يخفي صاحبها جزءا من أملاكه وبيعه بعد ذلك بطريقة غير شرعية . وعموما يمكن تقسيم هذا النوع من التهرب إلى نوعين :

1- اسمة نصيرة، بوئينة نصير، زليخة عبد الستار، كفاية آلية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، تدقيق محاسبي ، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي ، 2017، ص12.

² - Jean Claude Martine op.cit, P 74.

أ - الإخفاء الجزئي: يتجسد هذا الإخفاء في جزء من البضائع والسلع التي من المفروض أن تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك بطريقة غير شرعية ، ومن بين الصور التي يتجسد فيها الإخفاء الجزئي :

- عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون .

- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية .

ب - الإخفاء الكلي: يتجسد هذا الشكل في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الضريبية على علم بهذه ذلك إلى امتناع المكلف عن التصريح بها من جهة ونقص الرقابة من جهة أخرى . وذلك من خلال القيام بإنشاء وحدات ومصانع صغيرة في أماكن غير أهلة بالسكان ، وحتى في المناطق الريفية بحيث يصعب الوصول إليها من طرف المصالح الضريبية ، والإنتاج المحصل عليه من استغلال هذه الوحدات يتم بيعه في الخفاء أي بدون فواتير الشيء الذي يؤدي إلى إنشاء اقتصاد غير شرعي بعيد عن أي رقابة¹.

يعتمد هذا النوع من التهرب على الإخفاء المتعمدة لبعض الممتلكات مثل المخزونات ، وهذا الإخفاء قد يكون كلي أو جزئي ، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من طرق التهرب ما يلي :

3. التهرب عن طريق استغلال القانون: يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالاً وتنظيماً ، إذ يتم التهرب عن طريق ثغرات القانون من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف ، وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبيها ، و يمكن أن يأخذ هذا النوع من التهرب شكلين هما:

أ - " التهرب عن طريق عمليات وهمية: هذا النوع من التهرب قد يكون بمبادرة وجهود فردية يخفي صاحبها جزءاً من أملاكه من مخزون بضاعته أو أرباحه الخاضعة عادة للضريبة ، حيث يكون هذا التهرب مرتبطاً غالباً بحقوق الملكية أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من ممتلكاتهم الخاضعة للضريبة .

ب - التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية قد لا يكون التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملاً من عوامل التهرب الضريبي وتكييفها مع وضعية أخرى معفاة أو أقل خضوعاً للاقتطاع ، ويظهر ذلك جلياً في جباية حقوق التسجيل أين تمررها حالة البيع على أنها

1- مبروك نور الاسلام، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك مالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015، ص13.

هبة أو عملية التوزيع للأرباح التي تقوم بها الشركة على المساهمين في شكل رواتب لينخفض بذلك معدل الضريبة لكونه يتعلق بالرواتب والأجور.¹

المطلب الثاني : أثار التهرب الضريبي.

يترتب عن التهرب الضريبي عدة أثار تلحق أضرار كبيرة تم استخلاص هذه الأثار في مايلي:

الآثار المالية للتهرب الضريبي :

من أخطر الأضرار التي تنجر عن ظاهرة التهرب الضريبي الأثر المالي والذي بدوره يتجلى في:

" الإضرار بالخرينة العمومية للدولة التي توفر لها جزء كبير من الموارد المالية و ذلك يترتب عن التهرب فشل الدولة في تشغيل الإنفاق العام ، وبذلك تصبح دولة غير قادرة على أداء واجباتها تجاه مواطنيها ، وفي ظل العجز تُلزم الميزانية الدولة باللجوء إلى وسائل التمويل الأخرى كإصدار النقود واللجوء إلى الاقتراض. مع ذلك، قد يشكل هذا الاتجاه مخاطر تؤثر على الاستقرار الاقتصادي و المؤسسة المالية للدولة المعنية"²

الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي : من بين الأثار الاقتصادية الهامة الناتجة عن التهرب الضريبي :

كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب التي تقوم بواجباتها الضريبية، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال نجع الطرق لأنها تجد أن التهرب الضريبي من أنجح الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة. مثال على ذلك : المؤسسات الخاصة حيث نجد أنها تريد الاحتفاظ بأموالها الهائلة دون أن يمسه أي اقتطاع ضريبي.

يخل الغش والتهرب الضريبي من قاعدة حرية المنافسة وذلك لغايات الحماية الضريبية³.

إلى جانب " نقص الأموال في الخزينة العامة مما يؤدي إلى عدم قدرة الدولة على ذلك تنفيذ مشاريع مفيدة للمجتمع "⁴

الآثار الاجتماعية و النفسية للتهرب الضريبي :

بحيث من وجهة نظر اجتماعية، " يهدف التهرب الضريبي إلى تقليل احتياجات المواطنين، تصبح الدولة غير قادرة على الاستجابة لجميع الرغبات الاجتماعية و الثقافية و التعليمية"⁵

¹ - هلايلي اسلام، مرجع سبق ذكره ، ص34.

² - Kehane Sabrina, La gouvernance fiscale et son rôle de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, Mémoire de master en sciences financiers et commerciales, Spécialité comptabilité et finance, Ecole supérieure de commerce, Bouira, 2014, P 64.

³ - سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 35-36.

⁴ - Kehane Sabrina, op.cit , P 64

⁵ - Kehane Sabrina, op.cit, P65

"يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبئ الضريبة وهذا ما يؤدي بالدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة وبالتالي يزيد العبء على من لم يتهرب من الضريبة لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع".¹

- "تدهور عامل الصدق في المعاملات.

- تعميق الفوارق الاجتماعية.

- شعور غير القادرين على التهرب بعدم المساواة في دفع الضريبة مما يدفعه للتفكير بالتهرب مما يزيد من حدة عجز الميزانية وتدهور الحس الجبائي لدى المكلف".²

الآثار على فاعلية النظام الضريبي :

"يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فاعلية النظام الضريبي لذلك فإن انتشار التهرب الضريبي كدليل لعدم فاعلية النظام وبالتالي عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية والاجتماعية وبالتالي التقليل من أهمية الضرائب".³

المطلب الثالث : أساليب مكافحة التهرب الضريبي :

يجب الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الأساليب لا تمنع من التهرب وتقضي عليه بل قد تحد من انتشاره ومنها مايلي :

"حق الإطلاع : يجوز لموظفي الضرائب الإطلاع على الوثائق والملفات التي يحوز المكلف وذلك ضمن القانون مما يجعل المكلف أن يقدم معلومات صحيحة .

■ **تقديم اقرار مؤيد باليمين :** تلجأ بعض التشريعات إلى الطلب من المكلف حلف اليمين شأن صحة المعلومات التي يقدمها للدوائر الضريبية ، كما يحصل في فرنسا ، هذه الطريقة لا تصلح في جميع الدول لذا فإن استخدامها محدود .

■ **التبليغ بواسطة الغير :** تجيز بعض القوانين في بعض الأحوال لكل شخص أن يدلي إلى الدوائر المالية بمعلومات من شأنها أن تساعد على اكتشاف التهرب الضريبي .

¹- لشلح صافية، تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي ، مجلة المقرري للدراسات الاقتصادية والمالية ، المجلد 2 العدد 2 ، ديسمبر 2018 ، ص265_266.

²- سميررة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 37.

³- لشلح صافية، مرجع سبق ذكره، ص266.

- **عدم المبالغة في تعدد الضرائب:** يجب أن تفرض الضرائب بالسعر والعدد القابل للتطبيق وأن تتلائم مع الوضع الاقتصادي السائد وامكانيات المواطنين فليس من المنطق أن نكثر من الضرائب في الوقت الذي لا يستطيع المواطن تحمل أعبائه .
- **الجباية من المصدر:** تلجأ بعض الدول إلى جباية الضريبة من منبعها وذلك كي تضمن توريدها للخزانة وتقليل احتمالات التهرب كان تقتطع الضريبة على دخل الموظف من رب العمل قبل توزيعه على العاملين أو اقتطاع ضريبة الإنتاج من المصنع .
- **توقيع عقوبات على المتأخرين عن الدفع والمتهربين¹**

إضافة إلى أساليب مكافحة التهرب الضريبي السابقة يوجد سبل أخرى لمعالجة هذه الظاهرة -تختلف طرق مكافحة التهرب الضريبي أو على أقل تخفيف منه تبعاً لنظام الضريبي بشكل عام ولكل ضريبة بشكل خاص ، وهذا عن طريق اتخاذ أسلوبيين منع وقوعه ومعاقبة مرتكبيه وهما :

❖ الأسلوب الوقائي:

- "يتحقق ذلك بالدرجة الأولى إذا أمكن إزالة أو على الأقل التخفيف الأسباب الرئيسية المؤدية إلى التهرب الضريبي ، وتستخدم الدولة في هذا المجال الوسائل التالية:
- تبسيط النظام الضريبي يؤدي بإقناع المكلف وجوب دفع الضريبة و حملته على عدم التهرب منها .
 - زيادة الكفاءات الإدارية الضريبية تنظيمياً و أداء كي تتمكن من مباشرة الرقابة الجبائية بشكل أكثر فاعلية كإنشاء قاعدة بيانات و شبكة معلومات واسعة و دقيقة مع وضع برامج و تدخلات ميدانية.
 - تشديد الرقابة الجبائية على مكلفين مما يشعر هؤلاء بهذه الرقابة فيتخوفون من التهرب الضريبي.
 - تكريس حق الاطلاع على كل الدفاتر والمستندات التي لها علاقة بتحديد الوعاء الضريبي.
 - إشراك و تحميل محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين على مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية.
 - إنماء الوعي و الحس الضريبي عن طريق نشره بهدف تقوية الثقة المتبادلة بين الدولة و المكلفين.
 - تخفيض معدلات الضرائب تزامناً مع زيادة الأوعية الضريبية و زيادة عدد المكلفين بالضريبة.

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 53-55.

توسيع دائرة التعاون مع مختلف الهيئات لتنسيق برامج التدخل في الميدان ، ومع جهات القضائية و مصالح الأمن أو حتى التعاون الدولي خاصة للمستثمرين الأجانب و الشركات المتعددة الجنسيات¹.

❖ الأسلوب العقابي:

"إن كل الإجراءات الوقائية السابقة التي تهدف إلى منع حدوث التهرب الضريبي تبقى غير كافية ، مما تضطر الدول إلى فرض عقوبات صارمة على متهربين من الضريبة تؤدي إلى امتناع البعض عن التهرب أو على الأقل يجعلهم يترددون في الإقدام عليه ، في حين أن العقوبات هي الطريقة ردعية بشرط أن تطبق بصرامة ، وقد تكون هذه العقوبات مالية و جزائية لكون العقوبات المالية أكثر شيوعا و المتمثلة في الزيادات و الغرامات في حالة كشف تجاوزات و إغفالات يقصد من ورائها التهرب من الضريبة.

كما قد تلجأ بعض التشريعات إلى تقرير عقوبات جزائية في الحالات ذات الأبعاد الخطيرة و التي تصاحبها أعمال احتيالية كإخفاء بعض الأنشطة، أو تقديم وثائق مزورة تأييدا لقيوده أو عمد إلى القيام بمشتريات أو مبيعات بأسماء وهمية مع إثبات نية مبيتة على التهرب الضريبي مع نوع الجرم المقترف و تجدر الإشارة إلى أن الجهود التي يمكن ان تبذل ضمن مكافحة هذه الظاهرة لا يجب أن تكون في شكل حملات ظرفية و مؤقتة، بل يجب أن تكون تدخلات دائمة و غير منقطعة في إطار منظم طبعا².

¹ - حمومي وفاء ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في علوم الاقتصادية ، تخصص الاقتصاد نقدي و مالي ، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان ، 2016 ، ص52.

² - نفس المرجع، ص 53.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا وما تم تحليله في هذا الفصل يظهر لنا بأن الضريبة من مصادر مالية الرئيسة والذي تستمد منه حاجاتها المزايدة من موارد مالية إلا أن التهرب الضريبي قد ألحق ضرراً بها وجعلها عاجزة عن تغطية حاجياتها مالية وتوصلنا إلى الآتي:

- الضريبة هي عبارة عن أداة هامة في إنعاش الاقتصاد الوطني فالإخلال بهذا الواجب الضريبي من شأنه أن يؤثر على دور الذي تلعبه وهذا ما يترتب عليه تجاوزات وأثار سلبية تؤثر على خزينة عمومية خاصة وعلى الاقتصاد عامة:

التهرب الضريبي يشكل أكبر عائق أمام تحقيق الأهداف الأساسية للضريبة وتمثلة في تزويد خزينة العامة بالإيرادات ومداخيل تسمح لدولة من خلالها تغطية نفقاتها المتزايدة:

-يؤدي التهرب الضريبي إلى ضعف الادخار والاستثمار الذي يجعل الدول تقلل من نفقاتها وبالتالي حدوث ركود اقتصادي؛

-محاولة نشر الوعي الضريبي لدى لدى أوساط المكلفين بالضريبة ومجتمعات فكلما زاد الحس الضريبي كلما ساهم في نجاح دور عملية الرقابية.

فالتهرب الضريبي له أبعاد ، فهو يؤثر على الاقتصاد ولا يسمح للدول بتحقيق أهدافها التنموية ونظرا للآثار السلبية التي تترتب عليه فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مواجهته ومكافحته بشتى الوسائل المتاحة، ولعل أهمها الرقابة الجبائية والتي سنتطرق إليها في مضمون الفصل الثاني.

الفصل الثاني:

الإطار العام للرقابة الجبائية

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها لمحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة ظاهرة التهرب الضريبي.

فالرقابة تمثل وسيلة الأنسب للإدارة الجبائية لتأكد من صحة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين من خلال تأكد من مصداقية المداخل و رقم الأعمال المصرح به والعمل على تسوية وتحديد الصحيح للقاعدة الخضوع الضريبي

وكما أن لرقابة الجبائية أشكالاً وصوراً عديدة يستوجب استعمالها في الوقت المناسب وفي حدود تشريعات وتقنيات المنظمة لها.

سنتطرق بالتفصيل في مضمون هذا فصل من خلال تقسيمه إلى مايلي:

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة

المبحث الثالث: إجراءات و عقوبات الرقابة الجبائية .

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

للرقابة دور فعال في تحقيق أهداف المؤسسة وتعتبر جزءاً من عمل المؤسسة ، تتمثل في عملية تقييم و إعطاء نتائج التقييم لأعمالها . لا تختلف الرقابة المالية في المؤسسة عن الرقابة الجبائية ، بحيث أن عمل الرقابة المالية هو المحافظة على أموال المؤسسة أما الرقابة الجبائية يتمثل دورها في الحفاظ على أموال الخزينة و محاسبة من قام بالاختلاس .

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي جزء لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة لتحافظ على مصادرها التمويلية لخزنتها العمومية .

- الرقابة :

التعريف الأول: قام الاقتصادي " فايول " بتعريف الرقابة على أنها : "تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة ، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"¹

التعريف الثاني: وتعرف أيضاً بأنها : "متابعة الأعمال أولاً بأول للتعرف على مدى مطابقتها للخطة الموضوعية و العمل على تصحيح الانحرافات إن وجدت، و غالباً ما تتبع الإدارات ما يعرف بالرقابة السابقة و الرقابة اللاحقة ، يقوم بها وحدات متخصصة داخل التنظيم"²

- الرقابة الجبائية :

التعريف الأول: تعرف على أنها: "السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات و الوثائق المستعملة لتجديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة. من أجل اكتشاف النقائص و تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة"³

¹ - لياس قلاب فليح ، مساهمة تدقيق محاسبي في دعم الرقابة الجبائية- دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم بواقي-، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011، ص 18.

² - خديجة شرفي ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبيين ، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير ، تخصص مالية تأمينات و تسيير المخاطر، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، 2012، ص 02.

³ - لصلع سيد أحمد ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر أكاديمي ، تخصص تدقيق و مراقبة تسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، 2018، ص 38

التعريف الثاني: تعرف بأنها: "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين ، لغرض إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي بها إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها"¹

التعريف الثالث: تعرف ب: "تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى مصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون و من خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل و المضمون لمؤسسة ما ويتحقق من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلال النشاط ومن تلك العناصر الخارجية المشتريات ، المبيعات ، رصيد البنك ، الممتلكات الخ وهذا بهدف مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وكذا التحقق من وعاء مختلف الضرائب والرسوم خلال سنوات التحقيق لنشاط معين وإجراء التعديلات المصرح بها"².

التعريف الرابع: " الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي كالتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات كالتصريحات المقدمة"³

من خلال ما سبق يمكن القول أن الرقابة الجبائية هي عبارة عن وسيلة تسعى من خلالها الإدارة الجبائية لتأكد من صحة وسلامة المعلومات المالية المقدمة في التصريحات المكلفين بالضريبة والخاضعين لها و اكتشاف الأخطاء والانحرافات التي هي بمثابة عائق أمام تحقيق أهدافها.

المطلب الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

يمكن تلخيص أهداف الرقابة الجبائية في العناصر التالية :

• الهدف القانوني :

تمثل الهدف القانوني للرقابة الجبائية في "التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة ، وبناء على ذلك تقوم هذه الرقابة على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أية مخلفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم المالية"⁴

¹ - خديجة شرفي، مرجع سبق ذكره، ص 28.

² - لشلح صافية، مرجع سبق ذكره، ص 267.

³ - Ahmed hamani, l'audit comptable et financier – édition berti, algérie, 2001, p 172.

⁴ - منى مقلاتي، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي ، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الوطني تحت عنوان: الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 08 ماي 1945، قالة، 28-29 أكتوبر 2015، ص 02.

• الهدف المالي والاقتصادي:

"تهدف الرقابة الجبائية للمحافظة على الاموال العمومية من التهرب الضريبي و حمايتها لضمان اكبر للحصيلة الضريبية، التي تعكس على زيادة الانفاق العام و انعاش الاقتصاد الوطني و هذا نظرا للتناغم المتواصل و الكبير بين المجال الاقتصادي و تنميته بنظيره المجال الضريبي"¹.

• الهدف الاجتماعي: يتمثل في :

✓ "محاربة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل : السرقة والإهمال ، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع .

✓ تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة ، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة"²

• الهدف الاداري : الرقابة الجبائية تلعب دور اساسي و هام للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها الرقابة الجبائية . بحيث تساهم بشكل كبير في الرفع من فعالية الاداء و يتم تحديد الأهداف الإدارية للرقابة الجبائية في النقاط التالية :

✓ "تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية والنقائص الموجودة في

التشريعات المعمول بها ، مما يساعد الإدارة الضريبية على اتخاذ إجراءات تصحيحية وإيجاد حلول لهذه الثغرات والنقائص.

✓ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها ، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها مرة أخرى

✓ تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير التهرب الضريبي ، ومدى تأثيره على المؤشرات الاقتصادية الأخرى"³

¹ - لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره، ص 21.

² - مبروك نور الاسلام ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك و مالية ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، 2015، ص 39.

³ - هلايلي اسلام، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، تخصص فحص محاسبي ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص 58.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

وفقا للنظام الجبائي الجزائري تتميز الرقابة الجبائية بشكلين أساسيين وهما الرقابة العامة و الرقابة و الرقابة المعمقة سيتم التطرق لها كالاتي :

• الرقابة العامة (الشاملة):

تكون الرقابة العامة على المستوى الداخلي لإدارة الضرائب ، و تتميز بنوعين من الرقابة : الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق. هذا النوع من الرقابة ينجز من غير التنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب ، تتم هذه العملية بمكتب المراقبة على مستوى ملفات المكلفين بالضريبة تكون الرقابة على شكل فحص تمهيدي بمعنى اجراء مقارنة ما تم التصريح به و ما يجب التصريح به لأجل الكشف عن الاخطاء و النقائص المقصودة و غير المقصودة .

1. الرقابة الشكلية (C.Fo):

"تعتبر الرقابة الشكلية كأول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة الى مكتب الرقابة ، وتدرس أو تعنى من مدى صحة بكشف الأخطاء المادية التي يمكن أن توجد في تصريحات المكلفين ، وذلك دون التأكد الأرقام والمعلومات المقدمة لإدارة الضرائب ، بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات"¹

بحيث أن للرقابة الشكلية دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها . كتصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة في التصريحات و البحث والكشف عن المعلومات والعناصر و المغفولة عنها و يتم تصحيحها إلى جانب التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة .

- عيوب الرقابة الشكلية: فمن العيوب التي واجهت هذا النوع من الرقابة أنه "لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي يتم بها ملء هذه التصريحات وما تحتويه من معلومات تعريفية للمكلف 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"²

¹ - حداد زكرياء ، الرقابة الجبائية و مساهمتها في التحصيل الجبائي، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص مراجعة تدقيق، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، 2017 ص 12.

² - يحي باشا وهيبية، الرقابة الجبائية بمركز الضرائب، مذكرة ماستر أكاديمي في التدقيق المحاسبي و مراقبة تسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017، ص 32.

2. الرقابة على الوثائق(C.S.P):"

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق التي تحكم على مستوى مفتشيات الضرائب ، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين ، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية ،

انطلاقا من ملفاتهم الخاصة والتي تحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين"¹

"وفي حالة وجود بعض الغموض بإمكان الإدارة الجبائية طلب توضيحات أو معلومات من المكلف كما يلي :

- طلب المعلومات : يمكن للمحقق أن يطلب من المكلف بإمداده ببعض المعلومات سواء شفويا أو كتابيا فيما يخص الأمور التي تضمنها التصريح ، وذلك بمراسلته من أجل تقديم التوضيحات
- طلب التبريرات والتوضيحات : وفي حالة عدم رد المكلف أو رده بالرفض وعدم رغبته في تقديم المعلومات يقوم المحقق بإعادة المراسلة مرة أخرى مع إضفاء طابع الإلزامية على الطلب هذه المرة ، ويتعين على المكلف تقديم رده في أجل ثلاثين (30) يوما ، وفي حالة امتناعه يتم تقدير الضريبة بطريقة تلقائية ، وإذا وجد المحقق أن هذه الإجراءات غير كافية من أجل اكتشاف حالات الغش فإنه يقوم بتحويل الملف إلى الرقابة المعمقة وهذا ما يخوله له القانون"².

• الرقابة الجبائية المعمقة :

الرقابة المعمقة يمكن اعتبارها كرقابة خارجية لأنها تتطلب التنقل إلى أماكن مزاولة المكلفين لأنشطتهم ، إلا أنها لا تتم بصفة دورية بل تكون بطريقة مبرمجة تقوم بها أجهزة مختصة ، حيث يتدخل أعوان الضرائب بصفة مباشرة من أجل إجراء معاينة ميدانية بهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها وذلك عن طريق القيام بفحص شامل لمختلف دفاتر وسجلات ووثائق المعني بالضريبة . وتنقسم الرقابة المعمقة إلى ثلاثة أنواع :

1 - التحقيق في محاسبة المكلفون بالضريبة(V.C) :

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلي

¹- دانون محمد مين، الرقابة الجبائية في القانون الجزائري، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم القانونية، تخصص قانون الاعمال، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016، ص28.

²- حداد زكرياء، مرجع سابق ذكره، ص13.

الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانونيا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها¹

2 - التحقيق المصوب في المحاسبة (V.P.C) :

يعد التحقيق تحقيقا محاسبيا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة الغير المتقدمة أو جزء منها ، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية . ويتم كذلك التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفى المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية²

3 - تعريف التحقيق المععمق بمجمل الوضعية الجبائية الشاملة (V.A.S.F.E):

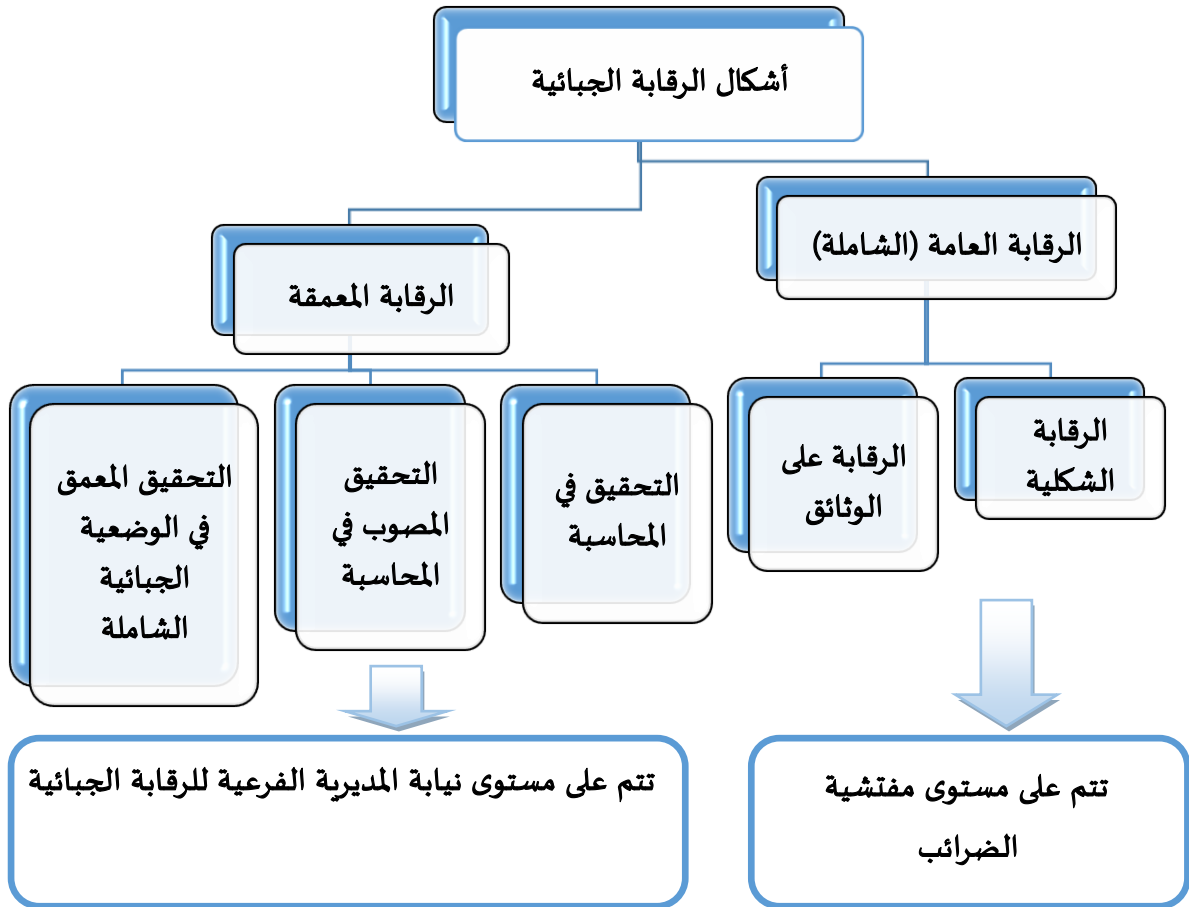
يقصد بال ت.م.م.و.ج مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به . أي بصفة عامة ، التأكد من تصريحات الدخل الإجمالي (المداخيل العقارية المحققة خارج الجزائر ، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبينة ... إلخ) . يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية المكلف بالضريبة المحقق معه ، الملكية أو الذمة المالية من جهة والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي ، من جهة أخرى³

¹ - المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، 2017 ، ص 8.

² - المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، 2017 ، ص 8.

³ - نفس المرجع ، ص 19.

الشكل (II-03-): أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على معلومات مقدمة من المركز الجوارى للضرائب .

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

يسمح القانون للإدارة الجبائية باستخدام وسائل قانونية تتمثل في حقوق وصلاحيات ، الى جانب ذلك قام بتحديد واجبات و ضمانات للمكلفين ، تمارس من خلالها التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها وهذا عن طريق مراقبة العناصر الخاضعة للضريبة وبالتالي تحديد ديون الضريبة مع ضمان تحصيلها .

المطلب الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية:

الإدارة الجبائية بصفة عامة تحتاج إلى مجموعة من الصلاحيات يتم من خلال هذه الأخيرة تحقق من صحة التصريحات ومدى صدقها ، لذلك قام المشرع بمنحها عدة صلاحيات :

1. الحق في الرقابة :

الحق في الرقابة هو من أهم صلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية بغرض التأكد من مصداقية المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه ، تمثل مجموعة العمليات المنجزة من قبل الأعوان المراقبين لغاية مراقبة التصريحات المقدمة بعناصر خارجية من أجل التحقيق في صحتها.

وهذا الحق نصت عليه المادة (01-18) من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث نصت : "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة . كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها ، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها"¹

"تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية ، خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها"².

تتم هذه الرقابة وفق طريقتين : "الطريقة الأولى تبدأ بطلب توضيحات وتبريرات من المكلف بالضريبة ، و تتم داخل المكتب. والطريقة الثانية : تتم خارج المكتب ، وتتمثل في التحقيق المحاسبي ، عليه نجد أن الرقابة تتلخص في جميع العمليات التي من شأنها التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية "³

¹ - المادة 01-18 من قانون "الإجراءات الجبائية"، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص.9.

² - نفس المرجع، نفس الصفحة.

³ - د.سامية العايب، الإطار القانوني للرقابة الجبائية وضوابط إثباتها، ورقة بحثية مقدمة في المنتدى الوطني بعنوان الرقابة الجبائية في الجزائر ، جامعة 08 ماي 1945 ، قامة ، 25-26 أكتوبر 2015 ، ص.8.

2. الحق في الاطلاع

تعتبر وسيلة تكميلية لمساعدة من يقوم بعملية الرقابة الجبائية باكمال تحقيقه على اكمل وجه بحيث أن قانون خول له حق الاطلاع على ملفات و مستندات المكلف الخاضع للضريبة ذلك بموجب المادة (45) من قانون الجراءات الجبائية التي تنص على "يسمح حق الاطلاع لأعوان الادارة الجبائية ، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها"¹

إلى جانب المادة (60) من نفس القانون "يمكن ممارسة مختلف حقوق الاطلاع على الوثائق المنصوص عليها لصالح الإدارات الجبائية من أجل مراقبة تطبيق التنظيم الخاص بالصرف"²

و بموجب المادتين (62-63) لا يمكن للمؤسسة الخاضعة لعملية الرقابة الجبائية رفض تقديم الوثائق و المعلومات ، حيث جاءت المادة -62-: "يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج ، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 الى 61 أعلاه، و التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم باتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الاجال المحددة لحفظها"³.

أما المادة 63 فجاءت كالآتي: "يترتب على هذه المخالفة ،زيادة على ذلك، تطبيق تلجأة مالية قدرها 100 دج ، كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لاثبات الرفض و ينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الادارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق"⁴

3. الحق في المعاينة و الحجز:

"من أجل ممارسة حقها في الرقابة و عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الضريبية أن تسمح للأعوان الذين لهم رتبة مفتش على الأقل و مؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر لتصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفعا لضريبة"⁵

¹ - المادة 45 من قانون "الاجراءات الجبائية"، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022 ،ص26.

² - المادة 60، نفس المرجع، ص 30.

³ - المادة 62 نفس المرجع، نفس الصفحة.

⁴ - المادة 63 نفس المرجع، نفس الصفحة.

⁵ - بلواضح الجيلالي، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة و إستراتيجية المكافحة، أطروحة دكتوراه تخصص علوم تجارية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة 2015 ، ص 195.

"تمت المعاينة و حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية ، تحت سلطة القاضي ورقابته. ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية"¹

4. الحق في الاستدراك والاسترجاع

"يتمثل حق استدراك الأخطاء في الإمكانية الممنوحة للإدارة الضريبية لإعادة النظر في فرض الضريبة، وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة، حيث يجوز استدراك لخطأ يترتب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب و الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول الإضافية، و حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربعة سنوات للقيام بتحصيل جداول الضرائب و الرسوم التي تقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب و الرسوم"².

" بمقتضى المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن استدراك الإعفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم ، وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب. 19 كما حدد قانون الإجراءات الجبائية الأجل الممنوح للإدارة بأربع (04) سنوات ، للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية"³

المطلب الثاني : حقوق و واجبات المكلف الخاضع للضريبة

أولاً : حقوق المكلف الخاضع للضريبة :

وفر المشرع جملة ضمانات لحماية أموال المكلف بالضريبة من تعسف إدارة الضرائب ، و ذلك بتوفير بعض المكنائزيمات التي من شأنها الحفاظ على حقوقه و حمايته"⁴

4 - الاعلام المسبق:"لا يمكن أن تجرى عملية الرقابة دون أن يكون المكلف على دراية و علم مسبق عن

طريق ارسال أو تسليم اشعار مقابل اشعار بالوصول"⁵

¹ - المادة 35 من قانون "الاجراءات الجبائية".وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022، المعدلة بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 2008، ص18.

² - بلواضح الجليلي ، مرجع سبق ذكره ، ص 194.

³ - قندوز صبرينة ، مرجع سبق ذكره ، ص 38.

⁴ - سامية العايب ، مرجع سبق ذكره، ص 09.

⁵ - يطو ضياء الدين ، دور الرقابة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في مالية و المحاسبة ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم، 2017 ، ص36.

"يسبق الت.م.م.و.ج بإشعار يحدد سنوات موضوع التحقيق إلى جانب الأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف بالضريبة المحقق معه لتسوية أموره وتهيئة نفسه ، والمحدد بخمسة عشر (15) يوماً ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار"¹

5 - الاستعانة بمستشار:

"يتمتع المكلف بالضريبة الخاضع ل.ت.م.م.و.ج بموجب أحكام المادة 21-3 من ق.ا.ج بحق الاستعانة بوكيل أو مستشار من اختياره ، وهذا طيلة سريان التحقيق . كما أنه يجب أن يشار صراحة في الإشعار بالتحقيق المرسل برسالة محفوظة أو المسلم مباشرة للمكلف بالضريبة المعني مع إشعار بالاستلام ، تحت طائلة بطلان الإجراء ، بأن للمكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار من اختياره"²

6 - محدودية فترة الرقابة في عين المكان:"لا يمكن ، تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر ، فيما يخص :

- 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 لا يتجاوز 2.000.000 دج ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها . يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى ، تسعة (09) أشهر"³

7 - عدم إعادة الرقابة:"المكلفين الذين خضعوا للتحقيق سابقا : إذا انتهى التحقيق في الوضعية الشخصية الخاص بمدة معينة ، بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي ، وفيما عدا الحالة التي استعمل فيها المكلف طرقا تدليسية أو أدلى بمعلومات خاطئة أثناء التحقيق أو غير كاملة ، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة (طبقا للمادة 21-6 من ق أ ج)"⁴

¹ - المديرية العامة للضرائب "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة" ، 2017 ، ص 20.

² - نفس المرجع ، نفس الصفحة.

³ - المادة 20-05 من قانون "الاجراءات الجبائية" ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2022 ، ص 11.

⁴ - المديرية العامة للضرائب "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة" ، 2017 ، ص 20.

8 - حق الطعن: "يمنح هذا الضمان للمكلف بالضريبة المحقق معه إمكانية الطلب في إجاباته التحكيم في الأسئلة المتعلقة بالوقائع بالقانون ، حسب الحالة من مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مصلحة البحث والمراجعات . وعليه ينبغي على العون المحقق ، تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق ، إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه في إطار إشعار إعادة التقويم ، بأن له حق الاستفادة من هذا الضمان الذي يخوله له القانون"¹

ثانيا: واجبات المكلف الخاضع للضريبة:

يخضع المكلف بالضريبة الى نوعين من الواجبات احدهما جبائية والأخرى محاسبية .

اولا : الواجبات الجبائية. يفرض المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية :

- "التصريحات الجبائية: هي عبارة عن وثيقة يستعملها المكلف من ادارة الضرائب من اجل التصريح فيها برقم اعماله او ارباحه او تكاليفه الخ ثم يقوم بارجاعها لمصلحة الضرائب لتكون كدليل اثبات تستعين به هذه الاخيرة ، لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف ، وهناك عدة انواع من التصريحات الجبائية .

- **التصريح بالوجود :** يخضع لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد ، و الذين يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة و الضريبة علي الدخل الاجمالي ، أو الضريبة علي ارباح الشركات .

يتم اکتتاب التصريح بالوجود في اجل اقصاه 30 يوما من بدء النشاط حيث يتم التصريح ادي مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط ويجب ان يتضمن المعلومات التالية : الاسم و اللقب ، العنوان سواء من نفس الوطن أو خارجه .

- **التصريح الشهري :** على كل شخص خاضع للضريبة سواء معنوي أو طبيعي أن يقدم تصريحا شهريا وقبل 20 يوم الأولى من كل شهر ، إلى (قابض الضرائب ، فمثلا يجب اکتتاب التصريح الشهري (سلسلة G50) ، يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة خلال الشهر السابق ، ومن جهة أخرى تفصيل بالعمليات الخاصة بالرسم النشاط المهني والتي تسديد في نفس الوقت مع تقديم هذا الكشف ، وفي حالة التوقف على النشاط نهائيا أو مؤقتا فإن الشركة ملزمة بتقديم تصريح في العشر أيام الأولى التي تلي التوقف إلى مكتب المفتش الذي يتلقى التصريح .

- **التصريح السنوي :** على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اکتتاب تصريح بمداخيله وذلك كل سنة ، وهذا من خلال نموذج " استمارة " تقدمه الإدارة الجبائية . وقد خصت

¹- "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص 21.

المادة 151 الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات " IBS " يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتتبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها ، تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة ، إذا سجلت المؤسسة عجزاً ، يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط الخ"¹

- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط المكلف خاضع للضريبة وجب عليه: " خلال شهر اكتوبر تصريح بذلك تعلم فيه عن تاريخ تنازلها أو توقفها، وكذا أسماء وألقاب وعناوين المتنازلين"²

ثانياً: الواجبات المحاسبية :

حسب المادة 64 من قانون الاجراءات الجبائية : " يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري و الوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية ، لا سيما فواتر الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والاطلاع والتحقيق ، لمدة عشر (10) سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري، وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية"³

" يجب على المكلفين احترام المبادئ المحاسبية والتقيد بها من خلال مسك محاسبة صحيحة ودقيقة طبقاً لنظام المحاسبة المالية محاسبة تماثلي و محتوى النظام المحاسبي المالي الساري العمل به . - مسك الدفاتر المحاسبية التي امر القانون التجاري بمسكها ، و على راسها دفتر اليومية العامة و دفتر الجرد ، و يجب ان يمسكان بالكيفية المنصوص عنها قانوناً (SCF) "⁴

¹ - غزة مبروك ، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهريب الضريبي ، مذكرة ماستر في علوم التسيير ، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2016 ، ص 47-48.

² - ، يطو ضياء الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 35.

³ - المادة 64 ، قانون "الاجراءات الجبائية"، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 31.

⁴ - غزة مبروك ، مرجع سبق ذكره، ص 49.

المطلب الثالث: الاشخاص المعنيين بالرقابة الجبائية

أولاً: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية: "وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة ، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي ، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة ، كما يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقاً للأسس القانونية ، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات التدقيق المحاسبي والجبائي. بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء و فرق التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة ، لتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليمياً"¹.
- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات :

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

- الأعوان المحققين :

"حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملي :

- رتبة مراقب ، وهذا التزاماً بالتشريع الجبائي ، فكل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية .
- بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفاتهم"³

¹- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،

2011، ص 31-32.

²- قندوز صبرينة ، مرجع سبق ذكره ، ص 44.

³- دانون محمد لمين ، مرجع سبق ذكره، ص 69.

"حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي: " لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل " ، كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين ، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين"¹

ثانيا: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية :

1 - المسؤولية المدنية :

" يتحمل عون الضرائب أو الإدارة، المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير. وهي نتيجة لخطأ، عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته أو قام بإتلاف أملاك تحت مسؤوليته ومما نتج عنه ضرر للغير"²

2 - المسؤولية الجنائية :

" يمكن اعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات ، ويلغى الإجراء الجبائي المتخذ اتجاه العون أليا الإجراء التأديبي."³
من بين الأعمال التي تعتبر جنائية و جنحة :

- التعسف في استعمال المنصب ؛
- استغلال النفوذ ؛
- الرشوة ؛
- اختلاس الأموال ؛
- تزوير الوثائق .

3 - المسؤولية التأديبية :

" يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب و المصنفة بأربعة (04) درجات مختلفة ، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ ، التوقف المؤقت عن العمل ، التنزيل من الدرجة ، النقل الجبر إلى غاية التسريح"⁴

¹- لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره، ص32.

²- المديرية العامة للضرائب ، " دليل أخلاقيات المهنة لموظفي الضرائب"، ص22.

³- نفس المرجع ، ص23.

⁴- لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص33.

المبحث الثالث : إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية

لضمان التحصيل المناسب للضرائب أوجب القانون على المكلف بالضريبة بعض الالتزامات اتجاه إدارة الضرائب هدفها تحقيق الفعالية الجبائية وبمجرد الطعن بهذه الالتزامات أو احدها ، يتعرض هذا المكلف للعقوبات المنصوص عليها جبائيا.

المطلب الأول :الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

أولا : "قصور الإمكانيات البشرية: ان عدم انتهاج الإدارة الجبائية لسياسة منتظمة ينتج عنها نقص في الجانب البشري يمكن استخلاصها في مايلي :

(1) " من الناحية الكمية :إن الإدارة الضريبية تعاني من نقص و قصور في أعوان و موظفي الإدارة

الجبائية ذلك من خلال :

- تضخم مهام الإدارة

- قلة أعوان الرقابة

(2) من ناحية الكفاءة :

ان الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة و المهارة و دورها الفعال مما ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي و الادارة الجبائية نفسها. فتعقد الملفات المعالجة و تشعبها إضافة إلى ضعف امكانيات الادارة من حيث الكفاءات و المهارات أورث الادارة رداءة في التسيير و يرجع ؛ هذا الضعف في التأهيل و الكفاءة الى غياب و عدم ادراك الأعوان الاداريين للمعارف المختلفة في المجال و الحسابات المعقدة و التشريعات الضريبية . الى جانب ضعف المدارس المختصة في تكوين الاطارات الكفوة .

و لأن الادارة الجبائية في أمس الحاجة الى الموظفين الأكفاء ، و الذين تتوفر فيهم النزاهة و التأهيل للقيام بدورهم خير أداء ، فهي في نفس الوقت في حاجة عاجلة الى عدد كبير من الموظفين على الأقل لسد الثغرات و تلبية حاجيات الإدارة على المدى القريب.¹

ثانيا : " قصور الإمكانيات المادية

ان نقص الإمكانيات المادية للإدارة الجبائية يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي ، ولعل من أمثلة ذلك في الواقع للإدارة ما يلي:

- القصور في المقرات و اعتبار بعضها الآخر في حاجة إلى ترميم و تجديد .

- نقص و انعدام في بعض الأماكن لأدنى التقنيات لمعالجة الإحصائيات .

¹ - عتاب التواتية ، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة ماستر في المالية و المحاسبة ، تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة تسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، 2018 ، ص25-

- نقص المطبوعات الإدارية مما يسبب في تعطيل الكثير من العمليات الجبائية . - انعدام المحفزات المالية والمشجعة على التفاني في العمل .
- إن إعطاء الأهمية للوسائل البشرية مع إغفال الوسائل المادية يعتبر عائقا أمام رفع مستوى فعالية الإدارة الجبائية التي تختلف نشاطاتها وتنوع أدوارها.¹

المطلب الثاني : الغرامات والعقوبات الجبائية

الرقابة الجبائية تتوقف فعاليتها على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة لكن المبالغة في العقوبات قد يكون له أثر سلبي و عكسي ، ففرض المشرع الضريبي عدة إجراءات عقابية كل من يخالف قانون لضمان التحصيل الجيد للضريبة وزيادة مردوديتها ، يوجد نوعين من العقوبات هما الغرامات الجبائية والغرامات الجنائية .

- **أولا : الغرامات الجبائية:** هذه تتمثل هذه الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على

المكلف المعني ، و يختلف حجم الزيادات حسب طبيعة المخالفة و يتضح ذلك كما يلي :

1. **الغرامات المتعلقة بالتصريح السنوي:** حسب المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم

المماثلة ، " فإنه تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم صاحبها التصريح السنوي ، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات ، و يضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%"²

و حسب المادة 194 من قانون من نفس القانون: " يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم التصريح بالوجود ، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جنائية محددة بـ 30.000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون"³

2. **غرامات التأخير في إيداع التصريح:**

في حالة "التأخير في إيداع التصريح الضريبي عن المواعيد المحددة قانونيا يتم فرض دفع غرامة مالية قيمتها تتغير حسب مدة التأخير وطبيعة الضريبة المستحقة فالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات تتم الغرامة المالية كما يلي :

- 10 % إذا لم تتعدى مدة التأخير شهر واحد ؛ و 20 % إذا لم تتعدى مدة التأخير شهرين ؛

و 40 % إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن أجل 30 يوم من التبليغ.

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة و حسب المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة المعدل حسب قانون المالية لسنة 2000 فإنه يترتب عن إيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق

¹ - عطاء التواتية ، مرجع سبق ذكره ، ص-26.

² - المادة 01-192 من "قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة" ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2022، ص.59.

³ - المادة 01-194 ، نفس المرجع ، ص.60.

- غرامة نسبتها 10 % و ترفع هذه الغرامة إلى 25 % بعد قيام الإدارة الجبائية بإنذار المدين بالضريبة ، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام بالتسوية في أجل شهر واحد"¹
3. **الغرامة بسبب نقص في التصريح حسب للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة**
فإن التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي إلى غرامة مالية قيمتها تختلف حسب حجم المبلغ المتلاعب بحيث يتضاعف مبلغ المنقوص كما يلي :
- " 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أقل من مبلغ 50.000 دج أو يساويه .
 - 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أقل من يفوق 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه .
 - 40 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج"²

4. **غرامات القيام بأعمال الغش**

" عند قيام المكلف بالضريبة بأعمال تدليسية أو الغش ، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة ، ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50 % . وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة بـ 100 % تطبق هذه النسبة كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملصة منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر"³

ثانيا : العقوبات الجنائية :

- تم فرض عقوبات جنائية عند توافر القصد والعناصر المادية في الغش والتحايل لإنقاص العبء الضريبي فبحسب المادة 303 : "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في قراروعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كلياً أو جزئياً، بما يأتي :
- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق الحقوق المتملص منها 100.000 دج
 - الحبس من شهرين (02) الى ستة أشهر (06) و غرامة مالية من 100.000 دج الى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج، ولا يتجاوز 1.000.000 دج .

¹- لكحل كمال ، لكحل اسماعيل، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة ن جامعة اكلي محند أولحاج ، البويرة ، 2019، ص47-48.

²- المادة 193، من قانون "الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة"، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص59-60.

³- لكحل كمال ، لكحل اسماعيل ، مرجع سبق ذكره ، ص 48.

- الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ، ولا يتجاوز 5.000.000 دج
- الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ، ولا يتجاوز 1.000.000 دج
- الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج¹

"القانون الضريبي الجزائري أقر أن ظاهرة الغش و التهرب الضريبيين تعد جنائية ، لذلك فقد نص القانون الضريبي على بعض الزيادات في المعدلات المطبقة على المرتكبين و تتمثل في : 2 - 100 % إذا كان المبلغ المتملص منه أقل أو يساوي 500.000 - 200 % إذا زاد هذا المبلغ 500.000 دج عن كل سنة . أما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة ، فقد يتعرض الذي يستعمل أساليب تدليسية إلى عقوبات كما نصت عليه المادة 117 بقولها أن كل من تملص أو حاول التملص بصفة جزئية أو كلية عن طريق استعمال طرق تدليسية ، يعاقب بغرامة مالية مبلغها يتراوح بين 50.000 دج و 3000.000 دج ، وبعقوبة السجن من سنة إلى عشر سنوات"².

ثالثا : العقوبات الإضافية: وسيتم التطرق إليها فيما يلي:

"العقوبات الإضافية هي التي يمكن لإدارة الجبائية تطبيقها ، وهي أيضا عبارة عن عقوبات تصحيحية فعندما تكون من مبلغ الضرائب التي يجب دفعها حالات الغش و العمليات التدليسية و الضرائب المدفوعة تفوق 10 دفعات فالعقوبة تكون على الشكل التالي :

- 200 % فيما يخص الرسم على القيمة المضافة TVA
- 100 % فيما يخص الرسم على النشاط المهني. TAP
- 100 % فيما يخص الضريبة على النشاط المهني. IRG
- 100 % فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات. IBS
- 100 % فيما يخص حقوق الطابع DROIT DE TIMBRE³

¹ - المادة 303- 01 من "قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة" ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2022 ، ص 93.

² - بلواضح الجليلي ، مرجع سبق ذكره ، ص 187.

³ - لكحل كمال ، لكحل اسماعيل ، مرجع سبق ذكره ، ص 49.

المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

تم وضع أدوات قانونية لتنظيم سير عملية الرقابة الجبائية تمثلت في مجموعة الإجراءات والوسائل التي يعتمد عليها المراقبون في مهامهم الرقابية ، بحيث تعتمد الرقابة الجبائية على ثلاث طرق أساسية هي :

- التحقيق المحاسبي والذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق ؛
- والتحقيق المصوب في المحاسبة ويهتم بمراقبة ضريبة معينة ؛
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تدعما للتحقيقين السابقين ويخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة .

وسيتم التطرق إليها بالتفصيل في ما يلي:

1. التحقيق المحاسبي :

التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي:

"يعتبر من بين أهم الطرق التي تستند إليها الرقابة الجبائية والأكثر فعالية للكشف عن التهرب الضريبي الناتج عن التلاعبات المحاسبية، بحيث أقر المشرع الجزائري هذا النوع من التحقيق بموجب الفقرة 1 من ق.ا.ج.ج، التي تنص على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التصريحات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي ومراقبتها بناءً على ذلك يقصد بهذا النوع من التحقيق على أنه مجمل العمليات التي تهدف إلى مراقبة والتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة و فحص محاسبتهم بغض النظر عن طريقة حفظها و التأكد من مطابقتها مع بعض المعطيات الجبائية لمعرفة مدى مصداقيتها لتحقيق الهدف الأساسي القمئل في مكافحة التهرب الضريبي"¹

أولاً: إنجاز عملية التحقيق

للإتمام عملية المحاسبية يتعين على الإدارة إتباع عدة خطوات وعي كالاتي:

"أ_العمليات التحضيرية لعملية التحقيق: ان الأول عملية تتم بقيام الأعوان المحققين ببعض الأعمال التمهيديّة في المكتب وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف المراقب من خلال مسك الملف الكامل لها الملف الشخصيين الملف الضريبي و المكون من تصريحاته الخاصة بكل أنواع الضرائب الخاضع لها و يجب الإشارة إلى أن المحقق يقيم ويمسك الدفاتر الضرورية المتمثلة في 31_E و 37_K_ لضمان السير الحسن لعملية التحقيق.

¹- نفس المرجع،ص50.

ب_ الإشعار بالتحقيق: يجب على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بعملية التحقيق وذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مع وصل تسليم مرفق بميثاق المكلف بالضريبة مع إعطاء المكلف مهلة 10 أيام لتحضير وثائق المحاسبية للتحقيق حيث يجب أن يحتوي التقرير على:

✓ الأجل أدنى 10 أيام لتحضير الوثائق المحاسبية

✓ اسم و عنوان المكلف و اسم المؤسسة

✓ تاريخ و ساعة بداية عملية التحقيق و تاريخ إرسال الإشعار

الوثائق التي يجب مراجعتها و كذلك الضرائب و رسوم

السنوات المعنية بالمراقبة و غالبا ما تكون 4 سنوات

✓ يجب أن تحمل الوثيقة عنوان و ختم المصلحة الضرائب و أن توقع من طرف المحققين و رئيس الفرقة مع ذكر أسمائهم و رتبهم¹

"ج_ سحب و دراسة الملف الضريبي للمكلف يقوم العون بفحص الملف المكلف قبل إجراء التحقيق

المحاسبية سواء من حيث كونه ملف ضريبي مفتوح بالاسم شركة أو بالاسم ملف شخصي كما يقوم العون

المحقق بالفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية السنوية

ت_ معاينة في عين مكان: تبدأ هذه المرحلة بالاتصالات بين المحققين و المكلف بالضريبة أو مدير الشركة أو ممثله فهذا اتصال مهم بالنسبة لعملية التحقيق

ث_ عملية جمع المعلومات

يقوم المحققون بمجرد كامل لمختلف المتعاملين مع مكلف ثم محاولة جمع المعلومات عن كامل التعاملات التي

تتم بين هذه الجهات و تسمح بمعرفة ما يلي:

✓ نشاط المؤسسة

✓ الزبائن و عملاء عددهم مخططهم جغرافي و طرق الدفع

✓ أسعار الشراء و البيع المستعملة و دوران المخزون و أسعار مقيدة في دفاتر

✓ عدد المستخدمين

✓ العلاقات مع المؤسسات الأخرى

✓ الوضعية الجبائية للمكلف

¹ - زيلاب نجية ، حميدي فلة ، دور الرقابة الجبائية في تحسين إيرادات الضريبة ، مذكرة ماستر في علوم مالية و محاسبة ، تخصص مالية مؤسسة جامعة بويرة ، 2018، ص 33، 34.

ثانيا: المراقبة الفعلية

أقر المشرع الجبائي انه يتم التحقيق في محاسبة المكلف بعين المكان ويكون طلب كتابيا وبعد موافقة عليه من طرف مصلحة الضرائب تبدأ فرقة التدقيق عملها

أ - فحص المحاسبة من حيث الشكل

- تتمثل في الاطلاع فرقة تدقيق على الوثائق المحاسبية المنصوص عليها في قانون التجاري ون أهم شروط التي يجب توفرها لكي تكون مقبولة:
- محاسبة كاملة ونظامية: تكون كاملة إذا الوثائق و دفاتر المنصوص عليها
 - محاسبة صحيحة ودقيقة: هذا الفحص يستلزم تأشير حسابيا لجميع أرصدة ومراقبة العمليات الترحيل وتأشير على سلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية
 - محاسبة مطابقة للواقع: وهذا يستلزم أن تكون بتبرير كل القيود المحاسبية في مبادئها وكميتها

ب - فحص المحاسبة من حيث المضمون

- يقوم المحقق بقراءة معمقة للحسابات التالية:
- **المشتريات:** يظهر هذا الحساب مجموعة من المخالفات يمكن تصنيفها إلى مجموعتين:-
 - التضخم في المشتريات: هدفه تخفيض الربح الإجمالي وبالتالي تخفيض الربح الصافي
 - التخفيض في المشتريات: هدفه إخفاء الإيرادات ناتجة عن المبيعات
 - **المخزونات:** يعتمد المحقق في فحصه للمخزونات على دفتر الجرد الذي يعتبر أهم وسيلة إثبات للمراقبة المخزونات
 - **المبيعات:** ان مراقبة المبيعات المحققة تسمح بالتحقق من رقم الأعمال كونه إرادا أساسيا للدولة
 - **التحقيق في حسابات الميزانية:** تتمثل عملية في تأكد من مطابقة المستندات التي تعتبر وسيلة إثبات لكل محاسبة ومنه معاينة حقيقة للمركز المالي للمكلف وهذا عن طريق: أصول ميزانية، خصوم ميزانية¹

ثالثاً- نتائج عمليات التحقيق المحاسبي

يؤدي تدخل في تحقيق في وضعية المكلف وما يتعلق بنشاطه إلى حالات تالية:

- أ - " قبول المحاسبة: حيث يجب على فرقة التدقيق إبلاغ الممول بنتائج التحقيق وتنقسم إلى:
- **قبول الصريح للمحاسبة:** اي ان تصريح مقنع وأن محاسبة منتظمة وصادقة وبالتالي فالإدارة ملزمة بإشعار المكلف بنتائج دون أية تقويمات من طرف إشعار بغياب التقويم و هذا حسب مادة 42 من ق. الإجراءات الجبائية

¹ - غزة مبروك، مرجع سبق ذكره، ص من 59 إلى 61.

- قبول نسبي للمحاسبة: أي أن هناك غموض و هذا من خلال تسجيل تجاوزات من قبل المكلف و في هذه حالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي
- ب - رفض المحاسبة : هناك حالات نص عليها قانون الإجراءات الجبائية التي يمكن أن ترفض فيها محاسبة المكلف وهي:
 - عندما يكون مسك دفاتر محاسبة غير مطابق لأحكام قانون تجاري و تشريعات معمول بها؛
 - عندما لا تحتوي المحاسبة على وثائق الثبوتية؛
 - تتضمن أخطاء و معلومات غير صحيحة و متكررة في عمليات محاسبية؛
 - تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائيا إثر رفض محاسبة؛
- ج - نهاية التحقيق : و هنا يقوم المحقق بضرورة إجراء بعض تعديلات على أسس الضريبة باتباع الإجراءات العادية للتقويم:
 - إجراء تقويم الثنائي : يطبق هذا الإجراء على مكلف بالضريبة الذي تقبل محاسبته نسبيا؛
 - إجراء التقويم الأحادي : هو إجراء تقوم به الإدارة الجبائية دون أي نقاش أو اتصال مع معني بالضريبة لأنه لم يوفي بواجبه المحاسبي¹

2. التحقيق المصوب في المحاسبة

يتم اعتماد التحقيق المحاسبي المصوب اذا " اقتصر تحقيق محاسبي على نوع أو عدة أنواع من ضرائب أو شمل كل الفترة الغير متقدمة أو جزء منها أو مجموعة من عمليات أو معطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن السنة الجبائية، التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس لأحكام المادة 22 من ق.م.ت لسنة 2008 و مقنن في مادة 20 مكرر من قانون إجراءات الجبائية و هو إجراء مراقبة مصوبة أقل شمولية أكثر سرعة و ذو نطاق من تحقيق المحاسبي هذا تحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية و محاسبة لبعض أنواع الضرائب و التي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبيا. هذا نوع من مراقبة لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق معمق لمحاسبة و رجوع إلى الفترة التي تمت فيها مراقبة مع أخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب طبقا لمادة 20 مكرر 6 من قانون الإجراءات الجبائية. يخضع التحقيق المصوب في محاسبة لنفس القواعد المطبقة في تحقيق محاسبي و مكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب و يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة لإطار التحقيق المحاسبي و مفصلة أدناه غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا نوع من تحقيق يوجب على أعوان المحققين توضيحه على إشعار بتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير طبقا لمادة 20_3 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

¹- زلاب نجية، حميدي فلة ، مرجع سبق ذكره ، ص 37,38.

وعليه نصت أحكام المادة 20_4 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن تحت طائلة بطلان إجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في دفاتر ووثائق أكثر من شهرين. بالإضافة إلى ذلك و بموجب الأحكام المادة 20_5 مكرر من قانون إجراءات الجبائية فيتمتع المكلف بالضريبة بأجل 30 يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقييم"¹

3. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

"تتعدد نشاطات وزيادة مداخيل وتنوعها جاءت المراقبة لمجمل الوضعية الجبائية التي تمثل في المجموعة العمليات التي تهدف إلى تأكد من الدخل العام حيث لا تتم هذه العملية الا من طرف الأعوان الإدارة التي لهم رتبة مفتش على أقل ، وكذلك بوجود المكلف بالضريبة وآخرون ولتسهيل عملية التحقيق حدد المشرع حدود لإدارة الجبائية وتمثل في إعطائه 15 يوم كأجل لتحضير نفسه لتحقيق"²

1 - "إعداد برنامج للتحقيق: يتم التحقيق في الوضعية الجبائية بدراسة الوثائق المحصلة لدى إدارة الضرائب حيث يفحص المحقق التصريحات المكلف من خلال هذه الدراسة يحدد ما يمكن المكلف قيام به:

أ - اختيار ملف: في نهاية كل سنة يقوم كل رؤساء المفتشيات بإعداد قائمة لأشخاص طبيعيين الذين تظهر فيه بعض الشكوك ، من خلال فحص شكلي لملفاتهم حيث ترسل هذه القائمة إلى مديرية الولائية للضرائب وبالتشاور مع هذه الأخيرة و المديرية الفرعية لرقابة الجبائية، تحدد القائمة و ترسل إلى مديرية الجهوية للضرائب للإعداد القائمة نهائية للأشخاص الذين سوف يخضعون للرقابة ويتم اختيار ملف انطلاقاً من المعايير التالية:

- ✓ ظهور عدم نزاهة التصريحات؛
- ✓ وجود نية استعمال طرق تدلسية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة للمادة 193؛
- ✓ وجود أموال غير مبررة بحوزة المكلف؛
- ✓ ملاحظة فروقات كبيرة بين مداخيل المصحح بها ورخاء و الثراء الذي يعيش فيه المكلف وكذلك إنفاقه.

¹ - غزة مبروك، مرجع سبق ذكره ، ص 63.

² - لكحل كمال، لكحل اسماعيل ، مرجع سبق ذكره ، ص 58

ب - فحص الملف : بعد إعداد القائمة النهائية للأشخاص الطبيعيين الذين سوف يخضعون للرقابة تقوم كل فرقة مكونة من شخصين تكون لهم رتبة مفتش كما نصت المادة 21-2 من قانون الإجراءات الجبائية بالتوجه إلى مفتشيات التي توجد فيها ملفات لأشخاص المحقق في وضعياتهم ، حيث يسحب الملف الجبائي الخاص بهم ويؤخذ إلى مكتب للفحص، وتسمح هذه النظرة بالتعرف على طبيعة المداخل ومصاريف المخصومة من مدخل إجمالي وكذلك الفحص ملف الضريبة على دخل إجمالي لمكلف و مستخدميه.

ج- جمع المعلومات من مصادر الخارجية

بعد انتهاء المحقق من الفحص الوثائق الإدارية الخاصة بمنزل ، يلجأ إلى أبحاث الخارجية بالاستعمال الحقوق التي منحها له المشرع ، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مباشرة بالمكلف لاجل الحصول على المعلومات توضيحية يعتمد عليها.

2 - سير عملية تحقيق

بعد الإنتهاء من إجراءات القانونية لعملية التحقيق و جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات المساعدة من خارج المنشأة المكلف وإن لم تكن تلك المعلومات كافية فيحق للمحقق و بقوة القانون الطلب تبريرات و توضيحات من المكلف و ذلك من أجل تأكد من مصداقية التصريحات

أ - طلب تبريرات : تلتمسها الإدارة من المكلف في حالات التالية:

- فيما يتعلق بالوضعية الجبائية.

- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي

ب - طلب توضيحات: تلمسها الإدارة لدفع الشك عن كل الغموض في التصريحات ، و تخص اي نقطة واردة في تصريح¹.

3 - نتائج التحقيق :

" عندما يتوصل المحقق إلى تشكيل النتائج فإنه يقوم بأحد اجرائين التاليين:

- إجراء التصحيح الحضورى : تطبق نفس التدابير العامة الواردة مسبقا حول تحقيق في المحاسبة السارية المفعول و لاسيما فيما يخص الاشعار بالنتائج التحقيق حتى في غياب إعادة التقويمات
- إجراء التصحيح التلقائي: هو إجراء استثنائي لا يمكن استعماله الا في ظروف المعبئة²

¹- زلاب نجية ، حميدي فلة ، مرجع سبق ذكره ، ص 41 ، 42.

²- لكحل كمال ، لكحل اسماعيل ، مرجع سبق ذكره ص 60.

خلاصة الفصل

بعد تطرقنا إلى مفهوم الرقابة الجبائية و مختلف جوانبها تم توصلنا إلى ما يلي:

- الرقابة الجبائية هي عبارة عن وسيلة القانونية في يد الإدارة الجبائية وكذا وسيلة الأنسب و الأمثل للمراقبة المكلفين بتأدية واجباتهم الضريبية من أجل محافظة على حقوق الخزينة ؛
- التحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المالية المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة و مطابقتها مع مداخيل حقيقية يعتبر دور من أدوار الرقابة ؛
- الرقابة الجبائية مجموعة من أهداف منها اقتصادية و مالية وكذا اجتماعية و إدارية . ولتحقيق هذه الأهداف على مشرع عمل على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة الجبائية ؛
- تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من أشكال وهذا لضمان دخول إيرادات وبالتالي زيادة الأموال المتاحة لإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ؛

وفي الأخير الرقابة الجبائية تعتبر من أحد أهم الإجراءات الوقائية التي تسعى الإدارة الجبائية من ورائها إلى الحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية ، وبالتالي فهي أسلوب فعال في اكتشاف و مكافحة التهرب الضريبي أو التقليل منه، وهذا ما سنحاول تفسيره في فصل الثالث من خلال دراسة حالة بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي.

الفصل الثالث:

دراسة حالة بالمركز الجواري

للضرائب سيدي علي

مستغانم

تمهيد:

بعد انتهاء من الشق النظري لهذا البحث و الذي كان يحمل في طياته مختلف الجوانب المتعلقة بالضريبة و بالإشكالية التهرب الضريبي و ذلك من خلال إبراز دور و أهمية الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة ، من خلال مجموعة من أدوات و طرق التي تتبعها الإدارة الجبائية بالاعتبارها وسيلة لمحاربة التهرب الضريبي.

فكان لا بدّ من ربط هذا الجانب النظري بالجانب التطبيقي و الذي تم على مستوى المركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي

قمنا بتقسيم هذا الفصل على نحو التالي:

- المبحث الأول: لمحة عامة عن المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم .
- المبحث الثاني طرق الرقابة الجبائية المتبعة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب في سيدي علي مستغانم .
- المبحث الثالث أثر الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي بالمركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي مستغانم لسنوات (2016-2019).

المبحث الأول: لمحة عامة عن المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم CP

سنتطرق في هذا الفصل بتقديم نظرة عامة عن المؤسسة التي قمنا فيها بدراستنا التطبيقية و متمثلة في المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي و الذي هو تابع لمديرية الضرائب لولاية مستغانم حيث سنقوم بتعريفها و شرح هيكلها و مختلف مهامها.

يعتبر المركز الجوّاري للضرائب من مصالح العملية لمديرية العامة للضرائب ، حيث يختص في تسيير الملفات الجبائية و تحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة و التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة ، حيث يهدف إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية لتسهيل عمل مكلفين.

المطلب الأول: التعريف بالمركز الجوّاري للضرائب.

يتواجد هذا المركز و الذي هو "المركز الجوّاري للضرائب بدائرة سيدي علي" ، و الذي هو تنظيم إداري حديث لإدارة الضرائب جاء ليحل محل المفتشية و القباضة من أجل الجمع بين المصلحتين. الهدف من إنشائه هو العصرية و تقريب الإدارة من المواطن، و زيادة حجم المردودية لفائدة الدولة و قد خصص المركز الجوّاري حصريا لتسيير الملفات الجبائية و تحصيل الضرائب المستحقة من الفئات التابعين أساسا للنظام الجزافي.

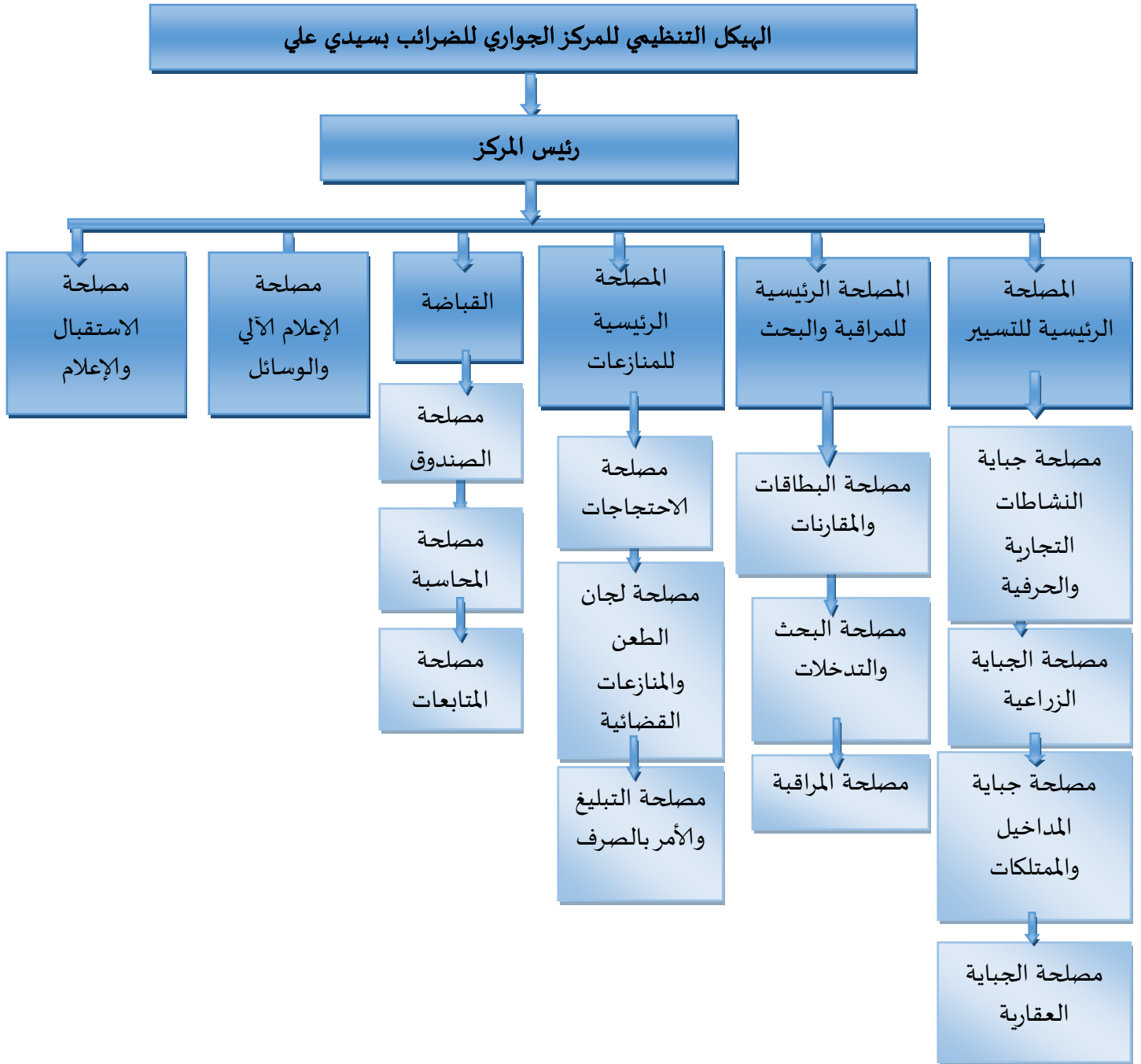
خصص هذا المركز لدائرة سيدي علي و بلدياتها المتمثلة في بلدية تازقايت ، بلدية أولاد مع الله و كذا دائرة سيدي لخضرو و بلدياتها المتمثلة في بلدية حجاج ، بن عبد مالك رمضان.

يحتوي المركز الجوّاري للضرائب على 52 عاملا موزعين على ثلاث مصالح رئيسية وهي: (المصلحة الرئيسية للتسيير ، المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث ، المصلحة الرئيسية للمنازعات) و ثلاث مصالح ثانوية وهي : (مصلحة الاستقبال و الإعلام ، مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل ، القباضة).

• الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب (سيدي علي) :

يضم المركز الجوّاري للضرائب في ثالث (03) مصالح رئيسة و قباضة و مصلحتين وذلك وفق ما يبينه (الشكل رقم-04)

الشكل رقم (III -04-): الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب.



المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على معطيات المركز الجوّاري للضرائب- سيدي علي - مستغانم.

المطلب الثاني : مصالح ومهام المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي .

يعتبر المركز الجوّاري للضرائب من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري ، يختص بتسيير ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية، ولأجل تسهيل العمل في المركز قد قسم إلى ثلاثة (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصححتين (02) للقيام بعمليات محددة

● مهام المركز الجوّاري للضرائب : تتمثل المهام فيما يلي:¹

تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي؛
تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمة المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية؛ الى جانب المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم؛
تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها؛
تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى؛
تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها؛
تراقب التصريحات وتنظم التدخلات الى جانب دراسة الشكاوى ومعالجتها؛
تتابع المنازعات الإدارية والقضائية الى جانب دراسة طلبات التخفيض الإداري ؛
تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل؛
تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المراكز الجوّارية للضرائب.

● مصالح المركز الجوّاري للضرائب :

1. المصلحة الرئيسية للتسيير: مكلفة بـ:

إحصاء الممتلكات والنشاطات وتسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب وكذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات؛
المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛
إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات.²

وتنقسم إلى أربع مصالح تقوم بتسييرها :

¹ - الوزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، <http://www.mfdgi.gov.dz>.

² - نفس المرجع .

- ✓ مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية
- ✓ مصلحة الجباية الزراعية
- ✓ مصلحة جباية المداخيل و الممتلكات
- ✓ مصلحة الجباية العقارية.

2. **المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:** مكلفة بضمان :

"تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات و بطاقيات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب و الممتلكات العقارية المتواجدة فيه
متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تقييم نشاطات المصالح المعنية"¹

و تنقسم إلى ثلاث مصالح تقوم بتسييرها :

- ✓ مصلحة البطاقات و المقارنات.
- ✓ مصلحة البحث و التدخلات.
- ✓ مصلحة المراقبة.

3. **المصلحة الرئيسية للمنازعات:** مكلفة بـ:

دراسة كل طعون نزاعية أو اعفائية موجهة للمركز الجوّاري للضرائب
التكفل بإجراء التبليغ و الأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة
متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية

و تنقسم إلى ثلاث مصالح تقوم بتسييرها :

- ✓ مصلحة الاحتجاجات و الشكاوي
- ✓ مصلحة لجان الطعن و المنازعات القضائية.
- ✓ مصلحة التبليغ و الأمر بالصرف.

4. **القباضة:**

"التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت أو بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل
تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة

¹- الوزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، <http://www.mfdgi.gov.dz>.

مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدّة إلى مجلس المحاسبة.¹

وتنقسم إلى ثلاث مصالح تقوم بتسييرها :

مصالحة الصندوق.

مصالحة المحاسبة.

مصالحة المتابعات

5. **مصالحة الاستقبال والإعلام:** مكلفة بـ

تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛

نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوّاري للضرائب.

6. **مصالحة الإعلام الآلي والوسائل:** مكلفة بـ

استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، وكذا تسيير التأهيلات وخص الدخول الموافقة لها

إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛

الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وأمن المحلات.

¹ - الوزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، <http://www.mfdgi.gov.dz>

المبحث الثاني : طرق الرقابة الجبائية المتبعة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب في سيدي علي .

في هذا المبحث سيتم التطرق لمختلف طرق الرقابة الجبائية المتبعة في المركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي والمتمثلة في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق ، التي تم شرحها في فصل سابق.

المطلب الأول : الرقابة الشكلية بالمركز الجوّاري للضرائب.

تعتمد الرقابة الشكلية بصفة عامة على مجموعة المعلومات التي تتوفر لدى المركز المتواجدة ضمن ملف المكلفين تصريح المكلف ومحضر المعاينة (أنظر الملحق رقم-1-). سيتم التطرق في هذا المطلب عرض ثلاث حالات للمكلفين حسب نشاطات ووضعيات مختلفة و مع جمع بيانات المكلفين في الجدول التوضيحي التالي:

الجدول رقم (III - 03 -): البطاقة الفنية للمكلفين بالضريبة الخاصة بسنة 2019.

رقم الأعمال المحتسب	تصريح المكلف حسب محضر المعاينة	تصريح المكلف حسب G12	معدل الضريبة	نوع النشاط	
700 000 دج	لا يوجد محضر معاينة	لا شيء	12%	نقل بضائع	المكلف الأول
لا توجد تسوية	3000	950000 دج	5%	بيع مواد بناء	المكلف الثاني
1 200 000 دج	4000 دج يوميا	600 000 دج	5%	حرفي صناعة الأواني المنزلية	المكلف الثالث

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات المركز الجوّاري للضرائب.

ملاحظة:

- رقم الأعمال المحتسب = تصريح المكلف حسب محضر المعاينة \times 300 يوم .
- المكلف الأول رقم الأعمال يتم فرضه تلقائيا حسب المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية لتوفر الشرطين الأساسيين : عدم مسك المكلف محاسبة قانونية إضافة إلى تعذر القيام بالمعاينة لنشاط المعني .
- المكلف الثاني لا تقوم المصلحة بتسوية وضعيته لأن رقم الأعمال المصرح به يتناسب مع نشاطه و تصريحاته لأعوان المعاينة.

التعليق و احتساب الضريبة :

على ضوء مما تم ذكره و اعتمادا على الإجراءات المنصوص عليها في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية ، قامت المصلحة المختصة بالمركز الجوّاري للضرائب بتحرير إشعار أولي بالتسوية C04 لكل مكلف كمايلي:

❖ المكلف الأول:

▪ حساب الحقوق :

الضريبة الجزافية الوحيدة : $700000 \times 12\% = 84000$ دج

▪ حساب الغرامات :

طبقا للمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المباشرة المماثلة تطبق زيادة بسبب عدم التصريح تقدر ب: 25% من الحقوق المتملص منها:

$84000 \times 25\% = 21000$ دج

▪ حساب المبلغ الإجمالي :

$84000 + 21000 = 105000$ دج

❖ المكلف الثالث :

▪ حساب الحقوق :

الضريبة الجزافية الوحيدة : $600000 - 1200000 = 600000 \times 5\% = 30000$ دج

▪ حساب الغرامات :

طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب نقص في التصريح تقدر ب: 10% من الحقوق المتملص منها :

$30000 \times 10\% = 3000$ دج

▪ حساب المبلغ الإجمالي :

$30000 + 3000 = 33000$ دج .

حسب المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية تقوم الإدارة بمنح المكلف 30 يوم للإجابة على الإشعار ابتداء من تاريخه استلامه من طرف المكلف، بعدها في حالة إجابته على الإشعار تقوم الإدارة بدراسة ملاحظاته ، و في حالة عدم الإجابة على الإشعار تقوم بتحرير إشعار نهائي بالحقوق المستردة إلى جانب تحرير دورى بمجموع المبالغ الواجب دفعها.

المطلب الثاني : الرقابة على الوثائق بالمركز الجوّاري للضرائب.

بعد ما تم تحديد القائمة الاسمية للمكلفين بالضريبة الذين سيخضعون للرقابة على الوثائق من طرف المركز الجوّاري للضرائب ترسل هذه القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب للاطلاع عليها و اعتمادها و يكون ذلك قبل سنة من تاريخ إجراء هذه الرقابة.

سيتم التطرق في ما يلي إلى حالة مكلف خضع للرقابة على الوثائق ، علما أن المعني بالأمر يقوم بنشاط بيع مواد غذائية.

و بعد الاطلاع على الملف الجبائي لهذا المكلف تبين لنا الآتي:

الجدول رقم (III-04-) : تصريحات رقم الأعمال للمكلف حسب السنوات .

السنوات المعنية بالرقابة	التصريح السنوي G12	نوع الوثيقة	رقم الأعمال المحتسب
2016	600000 دج	كشف تحري	1000000 دج
2017	300000 دج	محضر معاينة	1200000 دج
2018	500000 دج	حساب بنكي	1550000 دج
2019	عدم الإيداع بالتصريح	محضر معاينة	600000 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم.

ملاحظة:

- كشف التحري هو وثيقة إدارية تشمل جميع المعاملات المالية للمكلف مع المؤسسات والإدارات العمومية.

التعليق و احتساب الضرائب :

بعدها تم الاطلاع على المستندات تقوم الإدارة بإرسال وثيقة طلب معلومات C02 (أنظر الملحق رقم 3-) للمعني قصد تقديم وثائق و معلومات في غضون 10 أيام ، لإعلامه انه سيخضع للرقابة على الوثائق لمدة 04 سنوات كالتالي: 2016-2017-2018-2019.

على ضوء ما سبق ذكره و اعتمادا على الإجراءات المنصوص عليها في المادة 18 – 19 من قانون الإجراءات الجبائية تقوم المصالح المختصة بالمركز الجوّاري للضرائب بتحرير إشعار أولي بالتسوية C04 (أنظر الملحق رقم 4-) يتضمن ما يلي:

- توضيح للمعني بالأمر بان ملفه الجبائي تم إخضاعه للرقابة للسنوات السابقة ذكرها.
- إعلام المعني بالأمر بمصدر المعلومات التي سيتم إخضاعه لها .
- تذكير المعني بالأمر بأنه لم بتسديد الحقوق الواجبة.

و عليه تصبح وضعية المكلف كالآتي:

❖ بالنسبة للسنة 2016:

• حساب الحقوق :

$$\text{الضريبة الجزافية الوحيدة: } 1000000 - 600000 = 400000 \times 5\% = 20000 \text{ دج}$$

حساب الغرامات :

طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب نقص في

التصريح تقدر بـ: 10% من الحقوق المتملص منها :

$$20000 \times 10\% = 2000 \text{ دج}$$

• حساب المبلغ الاجمالي:

$$20000 + 2000 = 22000 \text{ دج}$$

❖ بالنسبة لسنة 2017:

• حساب الحقوق :

$$\text{الضريبة الجزافية الوحيدة: } 1200000 - 300000 = 900000 \times 5\% = 45000 \text{ دج}$$

• حساب الغرامات:

طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب نقص في

التصريح تقدر بـ: 10% من الحقوق المتملص منها :

$$45000 \times 10\% = 4500 \text{ دج}$$

حساب المبلغ الإجمالي :

$$45000 + 4500 = 49500 \text{ دج}$$

❖ بالنسبة للسنة 2018:

• حساب الحقوق :

$$\text{الضريبة الجزافية الوحيدة: } 1550000 - 500000 = 1050000 \times 5\% = 52500 \text{ دج}$$

• حساب الغرامات :

طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب نقص في

التصريح تقدر بـ: 15% من الحقوق المتملص منها :

$$52500 \times 15\% = 7875 \text{ دج}$$

• حساب المبلغ الإجمالي :

$$52500 + 7875 = 60375 \text{ دج}$$

❖ بالنسبة لسنة 2019:

• حساب الحقوق :

الضريبة الجزافية الوحيدة: $600000 \times 5\% = 30000$ دج

• حساب الغرامات:

طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب نقص في

التصريح تقدر بـ: 25% من الحقوق المتملص منها :

$30000 \times 25\% = 7500$ دج

• حساب المبلغ الإجمالي :

$30000 + 7500 = 37500$ دج

الإجراءات :

عند الانتهاء من تحرير الإشعار الأولي بالتسوية تقوم المصلحة بإرساله للمكلف مع إشعار بالتوصية (أنظر الملحق رقم 4) وانتظار المدة القانونية للرد والتي حددها المشرع الجبائي في قانون الإجراءات الجبائية بـ 30 يوم من تاريخ استلام المكلف للإشعار. بعد انقضاء المدة القانونية نميز ثلاث حالات :

- الحالة الأولى : رد المكلف بمبررات قانونية وفي هذه الحالة لا تتم التسوية .
- الحالة الثانية : رد المكلف يكون غير مبرر قانونيا ، يتم إرسال إشعار نهائي بالتسوية .
- الحالة الثالثة : عدم الرد يعتبر قبول ضمني من قبل المكلف بالتسوية المقترحة .

بعد انتظار المصلحة الأجال القانونية للرد ، لم يقم المكلف بالرد وعليه تم إشعاره بالتبليغ النهائي للتسوية وتحرير الجدول الفردي ويمضى ويسجل على مستوى المركز الجوّاري للضرائب ثم يرسل إلى قباضة الضرائب في نفس المركز ، والتي بدورها ترسله إلى المكلف قصد تحصيله .

المبحث الثالث : أثر الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم لسنوات (2016-2019).

سيتم دراسة أثر الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي من خلال تحليل و تقييم أثر أشكال الرقابة الجبائية المستخدمة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي بولاية مستغانم، حيث تم التركيز على الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق ذلك بصفتها أكثر فعالية لاكتشاف محاولات الغش و التهرب الضريبي، وكذا القيام بتصحيح الأغلط و الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات الجبائية و مقارنتها بالمعلومات المتوفرة لدى المركز.

المطلب الأول: أثر الرقابة الشكلية على التهرب الضريبي بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

الرقابة الشكلية تعد أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبه و تتمثل في تدخلات تهدف إلى عمل تصحيحات للأخطاء والنقائص المرتكبة أثناء كتابة أو تقديم المكلفين لتصريحاتهم . والغرض من هذه الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من محتويات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة كما لا تهدف إلى التأكد من صحة المعطيات والمعلومات التي تحملها ، وإنما تركز على ما جاء فيها من معطيات و معلومات .

و في هذا المطلب سيتم عرض الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الشكلية التي تمت بالمركز الجوّاري للضرائب على شكل جدول و نقوم بتحليل هذه الإحصائيات،

الجدول رقم(III-05-): نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

سنوات الرقابة	عدد الأشخاص الخاضعين للرقابة	التحصيل قبل الرقابة	حقوق مسترجعة من عملية الرقابة	التهرب الضريبي	نسبة التهرب الضريبي
2016	74	5439123	17846888	12407765	69.95%
2017	58	1634830	4030292	2395462	59.94%
2018	46	471425	1276144	804719	63.05%
2019	81	371000	7789780	7418780	95.23%

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوّاري للضرائب:

- من خلال الجدول سابق ر05-05- و الذي يمثل نتائج خاصة بالرقابة الشكلية نلاحظ أن عدد الملفات الأشخاص الخاضعين لعملية الرقابة قليلة سنوضح ذلك من خلال ما يلي:
- سنة 2016: تم دراسة 74 ملف ، حيث بلغت قيمة الحقوق المسترجعة عن عملية الرقابة حوالي ب 17.846888 دج.
 - أما مبلغ التهرب الضريبي فكان في هذه السنة يقدر ب 12.407765 دج و بمعدل 69,95% وهو مبلغ مرتفع مقارنة مع ما تم تحصيله قبل عملية الرقابة بحوالي 5.439123 دج
 - سنة 2017: تم برمجة 58 ملف حيث بلغت فيه مبالغ المسترجعة عن عملية الرقابة حوالي 4.030292 دج في حين أن مبالغ التهرب الضريبي شهدت ارتفاعاً فكانت تقدر ب 2.395462 دج و بمعدل 59.94% بمقارنة مع ما تم تحصيله قبل عملية الرقابة و التي كانت بمبلغ 1.634830 دج و هنا نجد أن نسبة التهرب الضريبي 59% منخفضة بمقارنة مع النسب في كل سنوات.
 - سنة 2018: في هذه السنة تم دراسة 46 ملف ، حيث لاحظنا أن حقوق المسترجعة من عملية الرقابة حوالي 1.276144 دج في حين كان مبلغ التهرب الضريبي يقدر ب 804719 دج أي أنه كان مرتفع نوعاً ما مقارنة مع ما تم تحصيله قبل الرقابة الذي وصل إلى 471425 دج و بالنسبة تهرب ضريبي قدرت ب 63,05%
 - سنة 2019: بلغ عدد ملفات المبرمجة للرقابة ب 81 ملف ، تم استرجاع منها حوالي أكثر من 7.789780 دج و بالرغم من هذا الرقم الكبير و المسترجع إلا أن مبلغ التهرب الضريبي كانت كذلك مرتفع بمبلغ 7.418780 دج بمقارنة مع ما تم تحصيله قبل الرقابة بمبلغ 371000 دج و بالنسبة تهرب ضريبي تقدر ب 95,23% في سنة 2019 وهي نسبة جد مرتفعة مقارنة بالسنوات السابقة.

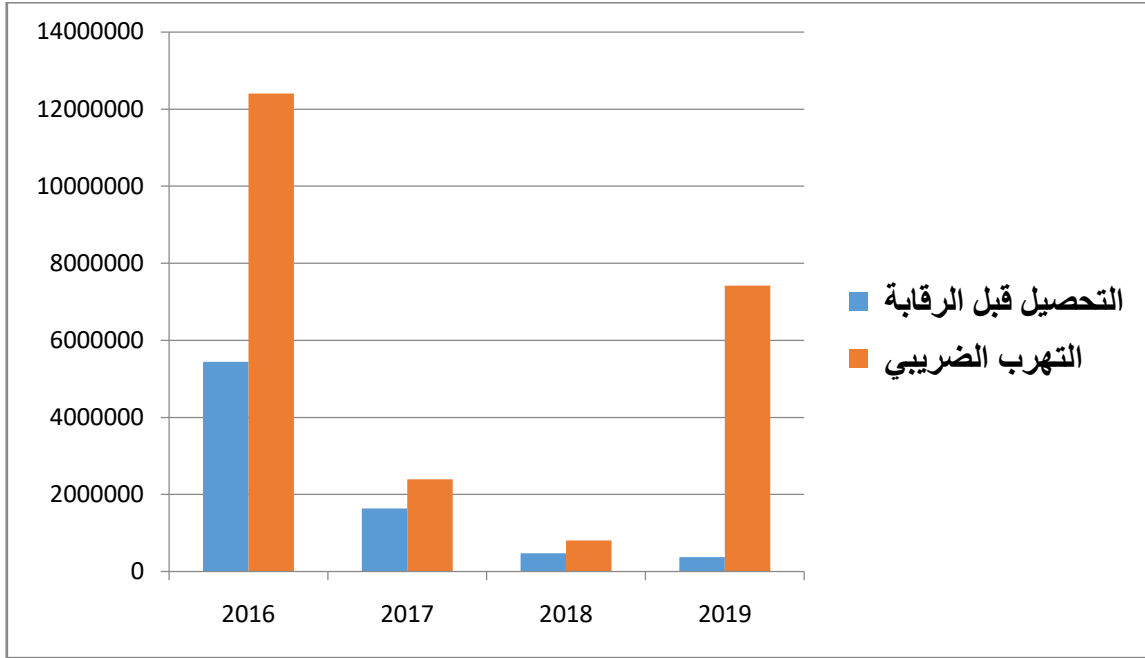
و من خلال هذه الإحصائيات توصلنا إلى ما يلي:

- ✓ يوجد علاقة طردية بين عدد الملفات المدروسة و حقوق المسترجعة من عملية الرقابة و هذا يدل على أهمية الرقابة في استرجاع حقوق متملص منها.
- ✓ نقص و خصوصية ملفات المقترحة لهذا نوع من تحقيق.
- ✓ نسبة الحقوق المسترجعة من عملية الرقابة أكثر مبلغ من تحصيل قبل الضريبة و كذلك أكبر من مبالغ التهرب الضريبي و هذا يعني دور الذي تقوم به الرقابة في محافظة على أموال الخزينة العمومية و مساهمة في الحد التهرب الضريبي.
- ✓ لاحظنا أن مبالغ التهرب الضريبي كانت أكبر من مبالغ المحصلة قبل عملية الرقابية هذا يدل مدى إنتشار هذه الظاهرة في أوساط المجتمع.
- ✓ استرجاع مبالغ مهمة للخزينة العمومية كانت محل التهرب الضريبي من خلال الرقابة الجبائية.

الفصل التطبيقي: دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

و الشكل البياني الموالي يوضح دراسة مقارنة بين المبالغ المحصلة قبل الرقابة و التهرب الضريبي .

الشكل رقم(III-05-): نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوّاري للضرائب.



المصدر: من إعداد الطالبتين انطلاقا من معطيات الجدول أعلاه

المطلب الثاني : أثر الرقابة على الوثائق على التهرب الضريبي بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

ثاني إجراء بعد الرقابة الشكلية هو الرقابة على الوثائق ويتمثل دورها في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى مصلحة الرقابة ، خلالها تقوم الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف ، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة ، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات والتي تكون في شكل كشوفات التحريات وسنقوم بعرض الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة على الوثائق والقيام بتحليلها.

الجدول رقم(III-06-): نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

سنوات الرقابة	عدد الأشخاص الخاضعين للرقابة	التحصيل قبل الرقابة	حقوق مسترجعة	التهرب الضريبي	نسبة التهرب الضريبي
2016	74	654450	14500663	13846213	%95.48
2017	58	1144415	8103546	6959131	%85.87
2018	46	3721421	12789477	9068056	%70.90
2019	81	13088123	18695851	5607728	%29.99

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز الجوّاري للضرائب

قبل التطرق إلى تحليل الجدول رقم (06) و خاص بنتائج الرقابة على الوثائق لابد من توضيح مايلي:
 إن عدد الملفات المبرمجة لهذا نوع من الرقابة يتم اختيارها وبرمجتها من طرف رئيس المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي ولاية مستغانم وذلك قبل سنة من السنوات التحقيق المدرجة أي في سنة 2015 ثم ترسل إلى مديرية الولاية للضرائب قصد المصادقة عليها ثم إعادة قاصد مباشرة عمليات التحقيق
 - سنة 2016: لاحظنا أن عدد الملفات المدروسة 74 ملف حيث بلغت فيه الحقوق المسترجعة من عملية الرقابية حوالي 14.500663 دينار جزائري ، أي أكثر من مبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة و التي قدرت ب 654450 دينار جزائري.
 أما التهرب الضريبي فقدر بمبلغ 13.846213 دينار جزائري كذلك نلاحظ هنا أنه أكبر من مبلغ المحصل قبل الرقابة و بنسبة تهرب تصل إلى 95,48% و هي نسبة جد مرتفعة.
 - سنة 2017: تم برمجة فيها 58 ملف ، وهنا نلاحظ أن حقوق المسترجعة من عملية الرقابية تراجمت ب 8103546 دينار جزائري بمقارنتها مع سنة سابقة ، على عكس المبالغ المحصلة قبل الرقابة شهدت ارتفاعاً حيث قدرت ب 1144415 دينار جزائري.
 أما التهرب الضريبي فقدر بمبلغ 6959131 دينار جزائري و بنسبة 85,87%.

الفصل التطبيقي: دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

- سنة 2018: تم دراسة فقط 46 ملف ، و برغم قلة عدد الملفات المدروسة في هذه السنة إلا أن حقوق المسترجعة شهدت ارتفاعاً نوعاً ما بالمقارنة مع سنة السابقة و قدرت بمبلغ 12.789477 دينار جزائري

كذلك المبالغ قبل الرقابة ارتفعت و قدرت بمبلغ 3.721421 دينار جزائري، أما التهرب الضريبي فقدر ب 906056 دينار جزائري و بنسبة 70,90%

- سنة 2019: بلغ عدد الملفات 81 ملف، تم إسترجاع الحقوق بمبلغ قياسي و قدر ب 18.695851 دينار جزائري.

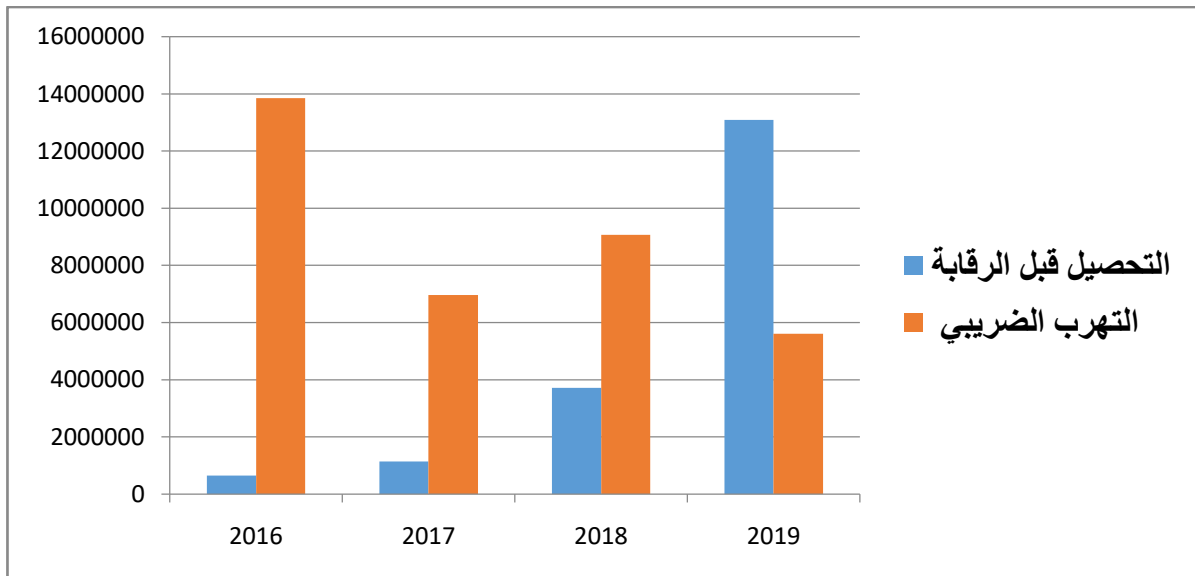
أما التهرب الضريبي فشهد انخفاضاً ملحوظاً بمبلغ 5.607728 دينار جزائري و هو مبلغ أقل في جميع السنوات و بمعدل 29,99%

لتسجل المبالغ المحصلة قبل العملية الرقابية ارتفاعاً قياسياً مقارنة بالسنوات السابقة حيث بلغت 13.088123 دينار جزائري.

ومن خلال هذه الإحصائيات توصلنا إلى مايلي :

- ✓ نقص كبير في عدد الملفات خاضعة للرقابة على الوثائق مقارنة مع إجمالي عدد الملفات.
 - ✓ الحقوق المسترجعة من عملية الرقابة على الوثائق سجلت ارتفاعاً نسبياً مقارنة مع الحقوق المسترجعة من الرقابة الشكلية ، ماعدا سنة 2016 شهدت انخفاضاً نوعاً ما.
 - ✓ التحصيل قبل الرقابة على الوثائق كان مرتفع على عكس تحصيل في الرقابة الشكلية وهنا نلاحظ أهمية الرقابة على الوثائق في إسترجاع الحقوق المتملص منها.
- و الشكل البياني الموالي يوضح دراسة مقارنة بين المبالغ المحصلة قبل الرقابة و التهرب الضريبي.

الشكل رقم (III-06-) : نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم.



المصدر: من اعداد الطالبتين انطلاقا من معطيات الجدول أعلاه

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا التطبيقية والتي كانت بالمركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي (ولاية مستغانم) تعرفنا فيها على موقع المركز ومختلف هياكله ومهامه وأشكال رقابة المعمول بها وتوصلنا إلى مايلي:

أنها مؤسسة تسعى إلى ضمان واحترام القانون الجبائي المعمول به؛

-تسهر على مدى صدق وصحة التصريجات الجبائية المقدمة وذلك من خلال الدور الكبير الذي تلعبه في مراقبتها لهذه التصريجات من خلال محاولتها لاكتشاف مختلف الأخطاء وحالات التهرب الضريبي من طرف المكلفين بالضريبة؛

يعتمد المركز الجوّاري للضرائب على نوعين من أنواع الرقابة هما الرقابة الشكلية وهي أول عملية تخضع لها التصريجات الجبائية من طرف المكلفين ثم تليها الرقابة على الوثائق التي تقوم بمراقبة التصريجات والاكتشاف الأخطاء وتصحيحها؛

-الدور الفعال للرقابة الجبائية في استرجاع الحقوق المتملص منها.

إذن تبين لنا من خلال هذه الدراسة أن الرقابة الجبائية تعتبر من أهم الوسائل المستخدمة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وبالتالي زيادة في الموارد المالية للخزينة العمومية.



خاتمة عامة

خاتمة عامة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع وتطرق إلى مختلف جوانبه يمكننا القول أن الرقابة الجبائية هي عبارة عن أداة قانونية من أدوات الإدارة الجبائية منحها القانون الحقوق وصلاحيات كونها وسيلة ردعية مناسبة لاسترجاع الأموال المنهوبة واكتشاف ممارسات التدليس التي يقوم بها المكلف من أجل التملص و تهرب من دفع الضريبة.

حيث اتضح لنا الدور الكبير الذي تلعبه في تعديل ومراجعة أسس الضريبة وهذا ما يبرز دورها في مكافحة التهرب الضريبي بالإضافة إلى دور الهام الذي تلعبه في تمويل الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة لإنفاق مما يؤدي إلى رفاهية وتطور المجتمعات.

وبرغم من ذلك فإن الرقابة الجبائية لا تمتاز بفعالية المطلقة في محاربة الظاهرة التهرب الضريبي، إلا أنها تمكنت من تصدي لبعض تجاوزات لكونها تعتبر أداة لحماية المال العام كما كان لها دور كبير في زيادة تحصيل الضريبي ومكافحة الفساد وتخفيف من الأخطاء ومخالفات المرتكبة وعمل على تصحيحها وتقويمها.

(1) نتائج الدراسة

بناءً على ضوء ما سبق تم توصلنا إلى نتائج التالية :

- تعتبر الضريبة عنصر أساسي و هام في تمويل خزينة العمومية، بحيث يدفعها الفرد جبرا الى الدولة أو الهيئات العامة مساهمة منه في تغطية التكاليف والأعباء؛
- يشكل التهرب الضريبي إحدى أهم التحديات وأكثر معوقات التي تقف أمام تحقيق الإدارة الجبائية لمختلف أهدافها السياسية و اقتصادية و مالية؛
- لتأكد من صحة المعلومات المحاسبية مدلي بها يتم التحقيق فيها لمعرفة مدى صحتها عن طريق الرقابة الجبائية؛
- للرقابة الجبائية دور فعال في اكتشاف التهرب الضريبي وذلك من خلال مجموعة من طرق و الإجراءات القانونية المتبعة ؛
- تضامن و تضافر بين الإدارات الجبائية و المؤسسات الأخرى يشكل دور مهم في مجابهة ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال جمع و تحليل و تبادل المعلومات.

(2) اختبار صحة الفرضيات:

- الفرضية الأولى: صحيحة ، يتعمد الكثير من المكلفين بالضريبة بالتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية ، بطرق وأساليب عدة، أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن حقيقة وضعيتهم المالية، حيث يتجه أغلب المكلفين نحو تقديم صورة عن مركزهم المالي أقل مما هي

في الواقع لتخفيض من مبلغ الضرائب والرسوم الواجب عليهم تسديدها وهذا ما يطلق عليه بالتهرب الضريبي، أما الرقابة الجبائية فهي مجموعة إجراءات و العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية من أجل تحقيق و مراجعة كل تصريح جبائي متعلق بالمكلف بالضريبة قصد التحقيق من مصداقية التصريحات المكتوبة و كل هذا من أجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي و تحقيق العدالة الضريبية

- الفرضية الثانية: خاطئة نسبياً، لا تتميز الرقابة الجبائية بفعالية مطلقة في مكافحة التهرب الضريبي فهي لا تساهم بشكل كلي إلا أنها تمكنت من كشف هذا التهرب و مكافحة الفساد الإداري.
- الفرضية الثالثة: صحيحة، تركز الرقابة الجبائية في أداء مهامها على مجموعة من الإدارات و المؤسسات يجب أن تكون متناسقة و منسجمة معا بعضها و متمثلة في المفتشية و مركز الضرائب و مديريات و أجهزة أخرى للحد من التهرب الضريبي.
- لإجابة الإشكالية التي تم التطرق لها: "كيف يمكن أن تؤثر الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟"
- تؤثر الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي وذلك على كافة الأصعدة و لهذا للرقابة الجبائية الدور البارز في تحصيل الضرائب و مراقبة المكلفين و تدقيق حساباتهم و من أجل هذا تقوم بتطبيق مجموعة من العمليات من قبل المصالح المختصة لإدارة الجبائية بصفة دورية و بشكل منظم و حسب أهمية و ضرورة التدخل للحد من تكاثر سلبيات هذه الظاهرة.

3) الاقتراحات و التوصيات:

بعد النتائج التي توصلت إليها في هذه الدراسة، نقترح ما يلي :

- يجب تحسين علاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة؛
- العمل على نشر الوعي الضريبي لدى أوساط المجتمع و المكلفين بالضريبة من شأنه مكافحة و تقليص من فساد الإداري؛
- إنشاء نظام عقوبات صارم على المكلفين بالضريبة المخالفين للقوانين الجبائية؛
- الاهتمام بموظفين الإدارة الجبائية و ذلك من خلال حمايتهم و تشجيعهم على التدريب و التكوين المستمر؛
- النظر في رواتب الأعوان الإدارة الجبائية و سعي في إبعادهم عن الإغراءات و ذلك بتحسين أوضاعهم مادياً و معنوياً؛
- محاولة تقليل من ضغط الضريبي و ذلك بتبسيط قواعد و قوانين و أنظمة الضريبية ؛

- توفير نظام رقابة قوي يتميز بسرعة ودقة في اكتشاف أخطاء و المخالفات مع فرض العقوبات المناسبة لضمان الانتظام سير عملية رقابية .

(4) آفاق الدراسة:

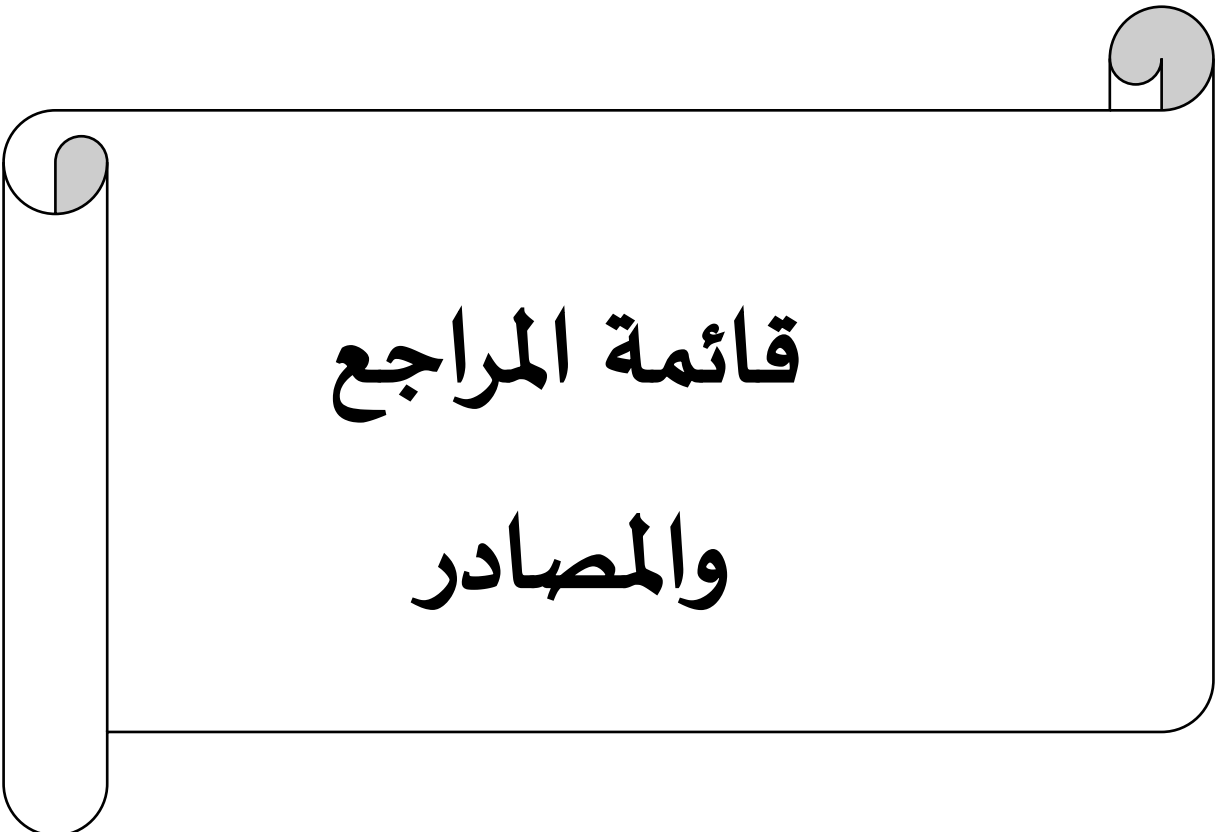
بعد دراستنا لهذا البحث نأمل أن يكون نقطة انطلاق لدراسات أو بحوث أخرى في المستقبل فعلى سبيل مثال:

✓ دور الرقابة الجبائية في تمويل الخزينة العمومية؛

✓ رقابة الجبائية و أثرها على تحصيل الضريبي؛

✓ أثر التهرب الضريبي على الخزينة العمومية.

في الأخير نرجو الله عز وجل أن نكون قد وفينا هذا الموضوع حقه ونشكره على توفيقه في انجاز هذا البحث



قائمة المراجع
والمصادر

المراجع باللغة العربية:

كتب:

- 1 - حميد بوزيدة ، جباية مؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005.
- 2 - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى ، عمان ، شارع الملك حسين ، دار جريز للنشر والتوزيع ، 2011.
- 3 - محمد عباس محرز، المدخل الى الجباية والضرائب، الطبعة الجزائرية البيان حي البيهة رقم 2 الجميلة ، دار النشر ITCIS، 2010.
- 4 - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2008.

مذكرات وأطروحات :

- 5 - أسماء أبركان، صلاحيات مصالح الضرائب في قمع التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2020.
- 6 - اسمة نصيرة، بوثينة نصير، زليخة عبد الستار، كفاية الية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة ، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2017.
- 7 - أميمة بومعرافي، أثر تطبيق المحاسبة القضائية و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2020.
- 8 - بلواضح الجيلالي، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجية المكافحة، أطروحة دكتوراه تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضباف، المسيلة، 2015.
- 9 - حداد زكرياء ، الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الجبائي، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص مراجعة تدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017.
- 10 - حمومي وفاء، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص الاقتصاد النقدي والمالي، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016.
- 11 - خديجة شرفي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، تخصص مالية تأمينات وتسيير المخاطر، جامعة الغربي بن مهيدي، أم البواقي، 2012.
- 12 - خوصة العربي ، مساهمة التدقيق محاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة مستغانم ، 2015-2016.

- 13- دانون محمد لمين، الرقابة الجبائية في القانون الجزائري، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم القانونية، تخصص قانون الأعمال، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016.
- 14- زيلاب نجية، حميدي فلة، دور الرقابة الجبائية في تحسين إيرادات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة، تخصص مالية مؤسسية، جامعة بويرة، 2018.
- 15- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
- 16- شمسان علي محمد ثابت القطوي، دور اللفحص الضريبي في تحقيق أهداف الضرائب، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، أكاديمية السودان للعلوم المعرفية والمالية، 2017.
- 17- عطاب التواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2018.
- 18- غزة مبروك، فعالية الرقابة كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.
- 19- قندوز صبرينة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة، مذكرة ماستر في العلوم المالية، جامعة البويرة، 2016.
- 20- لصلع سيد أحمد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2018.
- 21- لعجال سهير، مدى مساهمة الضريبة الجزافية الوحيدة في ميزانية البلدية-المسيلة-، مذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2021.
- 22- لكحل كمال، لكحل اسماعيل، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محند اولحاج، بويرة، 2019.
- 23- لياس قلاب ذبيح، مساهمة تدقيق محاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011.
- 24- مبروك نور الاسلام، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك مالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015.
- 25- هلايلي اسلام، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
- 26- يحيى باشا وهيبية، الرقابة الجبائية بمركز الضرائب، مذكرة ماستر أكاديمي في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017.
- 27- يطو ضياء الدين، دور الرقابة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017.

مقالات و مدخلات:

- 28 -د. سامية العايب، الإطار القانوني للرقابة الجبائية وضوابط إثباتها، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الوطني بعنوان الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 08 ماي 1945، قالمه، 25-26 أكتوبر 2015.
- 29 - عوادي مصطفى، رجال ناصر، عبدة أنور، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 2، العدد 1، 2019.
- 30 - لشلح صافية، تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقرزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 2، العدد 2، ديسمبر 2018.
- 31 - سمنى مقلاتي، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الوطني تحت عنوان: الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 08 ماي 1945، قالمه، 28-29 أكتوبر 2015.

القوانين و المواثيق :

- 32 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة".
- 33 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة".
- 34 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "قانون الاجراءات الجبائية".
- 35 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب".

المواقع الالكترونية:

36 - موقع المديرية العامة للضرائب: www.mfdgi.gov.dz

المراجع باللغة الأجنبية:

Ouvrages :

- 37- Ahmed Hamani, l'audit comptable et financier – édition Berti, Algérie, 2001.
- 38- Jean Claude Martinez: la fraude fiscal, Paris, 1984.

Les mémoires :

- 39- Blaha Brahim, Le contrôle de la fraude et son apport au financement des recettes publiques de l'Etat, Mémoire de magistère en sciences de gestion, finance et contrôle, Université Djilali Liabes, Sidi Bel Abbes, 2016.

- 40- Kehane Sabrina, La gouvernance fiscale et son rôle de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, Mémoire de master en sciences financiers et commerciales, Spécialité comptabilité et finance, Ecole supérieure de commerce, Bouira, 2014.

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ولتحديد هذا الأثر قمنا بدراسة ميدانية في المركز الجوارى للضرائب بسيدي علي -مستغانم- .

توصلنا إلى أن ظاهرة التهرب الضريبي وبكل أنواعها تعتبر ظاهرة خطيرة تنزف مال العام وتخلق اختلالات اقتصادية عميقة وتقف حائلا أمام تحقيق الأهداف السياسية الضريبية والنظام الضريبي ،وعليه سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية المتاحة للهيئات المكلفة ومنها الرقابة الجبائية و التي تمثل الوسيلة الأنسب لتأكد من صحة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين بالضريبة ، بهدف استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومجابهة هذا التهرب وهذا بالاعتماد على جملة من طرق وأساليب من أجل تجنبه أو تخفيف من حدة آثار المترتبة عنه عن طريق التقييم والمعالجة.

الكلمات المفتاحية :

الضريبة ، المكلف بالضريبة، الإدارة الجبائية، التهرب الضريبي ، الرقابة الجبائية.

Summary :

This study aimed to determine effect of fiscal control in the fight against tax evasion, and to determine this effect, we conducted a field study in the neighborhood tax center in Sidi Ali Mostaganem. Obstacle to the achievement of the objectives of the tax policy and the tax system, and accordingly the tax administration has harnessed all the legal and regulatory means available to the commissioned bodies, including the fiscal control, which represents the most appropriate means to ensure the correctness of the information given in the statements of taxpayers, with the aim of recovering the rights of the public treasury and confronting this evasion. And this is based on a number of ways and methods in order to avoid it or mitigate the effects of it through evaluation and treatment..

Key Words :

Tax, tax payer, tax administration, tax evasion, tax control.



الملاحق

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA

DE

INSPECTION DES IMPOTS

DE

CODE INSPECTION

Numéro d'Identification Fiscale (NIF) .

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

N° d'Article .

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

PROCES VERBAL DE CONSTAT

DE (1)

Articles 152, 224 - 3 et 304 du CIDTA.
Articles 59 et 73 de la loi de finances pour 2002.

L'an.....

et le à (2)

nous soussignés (3)

dûment assermentés et porteurs de nos commissions, nous nous sommes présentés chez (4)

Représenté (5)

A l'effet de procéder au constat susvisé.

Nous avons relevé ce qui suit

A l'issue de notre intervention, nous avons clôturé le présent procès verbal le jour et mois indiqués ci-dessus et

avons invité M à signer avec nous, lequel a accepté - refusé - (6)

et a déclaré ce qui suit

A la demande de l'intéressé, nous lui avons remis copie du présent procès verbal contre accusé de réception.

Signature des agents,

Signature de l'intéressé,

(1) L'objet du constat matériel,
(2) L'année, le jour, le mois et l'heure en toutes lettres.
(3) Nom, prénom et grade de l'agent.
(4) Nom, prénom ou raison sociale et adresse du contribuable.
(5) Nom, prénom et qualité du représentant.
(6) Barrer la mention inutile

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série G N°12

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE

المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية
مركز الضرائب الجوازي / مفتشية الضرائب ل:
قياسية الضرائب ل:
بلدية:

CPI/Inspection des Impôts de :
Recette des Impôts de :
Commune de :

- نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة -
التصريح التقديري برقم الأعمال أو الإيرادات المهنية لسنة :
- REGIME DE L'IMPOT FORFAITAIRE UNIQUE (IFU) -
DECLARATION PREVISIONNELLE DU CHIFFRE D'AFFAIRES OU DES RECETTES PROFESSIONNELLES DE L'ANNEE

تكتتب لدى قياضة الضرائب في أجل أقصاه 30 جوان للسنة 20.....
A souscrire auprès de la recette des impôts au plus tard le 30 juin de l'année 20.....

I - IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE

I - معلومات خاصة بالمكلف بالضريبة

- Nom, Prénoms/ Raison sociale :
- الاسم و اللقب/ البسم المؤسسة:
- Activité (s) exercée (s) :
- النشاط أو النشاطات الممارسة :
- Date du début d'activité :
- تاريخ بداية النشاط :
- Activité exonérée :
- نشاط معفى :

ANADE (Ex-ANSEJ) CNAC ANGEM Exonération des activités artisanales Autres exonérations
و.و.د.ت.م.م. ص.و.ت.اب و.و.ت.م.م. إعفاء الاشطة الحرفية إعفاءات أخرى

- Adresse du lieu d'exercice de l'activité :
- عنوان ممارسة النشاط :
- Adresse du domicile du contribuable :
- عنوان إقامة المكلف بالضريبة:
- Numéro d'Identification Fiscale (NIF) :
- رقم التعريف الجبائي :
- Numéro d'article d'imposition :
- رقم المادة :

II- CHIFFRE D'AFFAIRES/RECETTES PROFESSIONNELLES PREVISIONNELS EN (DA)

II - رقم الأعمال/ الإيرادات المهنية التقديرية بـ (دج)

طبيعة النشاط Nature de l'activité	معدل الضريبة Taux de l'IFU	رقم الأعمال/ الإيرادات المهنية التقديرية Chiffre d'affaires/Recettes professionnelles prévisionnels			الضريبة الجزائرية الوحيدة المستحقة IFU dû
		الإجمالي Global	خاضع Imposable	معفى Exonéré	
نشاطات الإنتاج أو بيع السلع Activités de production ou de vente de marchandises	5%				
خدمات أو نشاطات أخرى Prestations de services ou autres activités	12%				
المجموع Total					

(1) المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة حسب هامش الربح (1)
Contribuables relevant du régime de l'IFU suivant la marge bénéficiaire (1)

III- MARGE BENEFICIAIRE EN (DA)

III - هامش الربح بـ (دج)

طبيعة النشاط Nature de l'activité	معدل الضريبة Taux de l'IFU	رقم الأعمال التقديري Chiffre d'affaires prévisionnel			مبلغ هامش الربح التقديري الخاضع للضريبة Montant de la marge bénéficiaire prévisionnelle imposable	الضريبة الجزائرية الوحيدة المستحقة IFU dû
		الإجمالي Global	خاضع Imposable	معفى Exonéré		
نشاطات الإنتاج أو بيع السلع Activités de production ou de vente de marchandises	5%					

أشهد بصحة المعلومات الواردة في هذا التصريح.
J'atteste de l'exactitude des renseignements portés sur la présente déclaration.

بـ.....في.....
A le
ختم و إمضاء المكلف بالضريبة :
Cachet et signature du contribuable :

(1) إطار مخصص للمكلفين بالضريبة الذين يمارسون، بصفة حصرية، نشاطات بيع منتجات ذات هامش ربح محدد، يقل عن معدل الضريبة الجزائرية الوحيدة.
(1) Cadre réservé aux contribuables commercialisant exclusivement des produits dont la marge bénéficiaire réglementée est inférieure au taux de l'IFU.

PAIEMENT DE L'IFU تسديد الضريبة الجزائرية الوحيدة	
Identification du contribuable	
- Nom, Prénoms / Raison Sociale :	معلومات خاصة بالمكلف بالضريبة
- NIF :	- الإسم و اللقب / اسم المؤسسة :
- Numéro d'article d'imposition :	- رقم التعريف الجبائي :
	- رقم المادة :
MODALITES DE PAIEMENT DE L'IFU	
طرق تسديد الضريبة الجزائرية الوحيدة	
Paiement intégral de l'IFU التسديد الكلي للضريبة الجزائرية الوحيدة التسديد الكلي للحقوق المستحقة عند ايداع التصريح التقديري في أجل أقصاه 30 جوان للسنة 20..... Paiement total des droits dus lors du dépôt de la déclaration prévisionnelle au plus tard le 30 juin de l'année 20.....	
Montant total de l'IFU acquitté : En chiffres : DA En lettres : DA Quittance N° du Cachet et signature du Caissier :	المبلغ الإجمالي للضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة : بالأرقام : دج بالحروف : وصل الدفع رقم : في ختم و إمضاء أمين الصندوق :
Paiement fractionné de l'IFU التسديد بالتقسيم للضريبة الجزائرية الوحيدة تسديد القسط الأول المقرب ب 50% من الحقوق عند ايداع التصريح في أجل أقصاه 30 جوان للسنة 20..... Paiement de la 1^{ère} tranche de 50% des droits au dépôt de la déclaration au plus tard le 30 juin de l'année 20.....	
Montant de l'IFU acquitté : En chiffres : DA En lettres : DA Quittance N° du Cachet et signature du Caissier :	مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة : بالأرقام : دج بالحروف : وصل الدفع رقم : في ختم و إمضاء أمين الصندوق :
تسديد القسط الثاني المقرب ب 25% من الحقوق من أول إلى 15 سبتمبر لسنة 20..... Paiement de la 2^{ème} tranche de 25% des droits du 1^{er} au 15 Septembre de l'année 20.....	
Montant de l'IFU acquitté : En chiffres : DA En lettres : DA Quittance N° du Cachet et signature du Caissier :	مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة : بالأرقام : دج بالحروف : وصل الدفع رقم : في ختم و إمضاء أمين الصندوق :
تسديد القسط الثالث المقرب ب 25% من الحقوق من أول إلى 15 ديسمبر لسنة 20..... Paiement de la 3^{ème} tranche de 25% des droits du 1^{er} au 15 Décembre de l'année 20.....	
Montant de l'IFU acquitté : En chiffres : DA En lettres : DA Quittance N° du Cachet et signature du Caissier :	مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة : بالأرقام : دج بالحروف : وصل الدفع رقم : في ختم و إمضاء أمين الصندوق :
التسديد الكلي للحد الأدنى (10.000 دج) في أجل أقصاه 30 جوان للسنة 20..... Paiement intégral du minimum d'imposition (10.000 DA) au plus tard le 30 juin de l'année 20.....	
Montant du minimum d'imposition/IFU acquitté : 10.000 DA Quittance N° du Cachet et signature du Caissier :	مبلغ الحد الأدنى للضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة: 10.000 دج وصل الدفع رقم : في ختم و إمضاء أمين الصندوق :

DEMANDE	REPOSE
Veuillez agréer, M l'assurance de ma considération distinguée.	
Le chef d'Inspection	(signature)

Nature des impôts, droits et taxes à régulariser		Exercice(s) concerné(s)
IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL (IRG) :		
IRG - Bénéfices professionnels		
IRG - Revenus de la location des propriétés bâties et non bâties		
IRG - Revenus des Capitaux Mobiliers		
IRG - Traitement, salaires, pensions et rentes viagères		
IRG - Plus-values de cession à titre onéreux des immeubles bâtis ou non bâtis et des droits y afférents		
IRG - Revenus agricoles		
IRG - Retenue à la source entreprise étrangère non installée		
IRG - Autres retenues à la source		
IMPOT SUR LES BENEFICES DES SOCIETES (IBS)		
IBS - Régime général		
IBS - Retenue à la source sur les revenus des capitaux mobiliers		
IBS - Retenue à la source opérée sur les revenus des entreprises étrangères n'ayant pas d'installation permanente en Algérie		
TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE (TAP)		
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)		
IMPOT FORFAITAIRE UNIQUE (IFU)		
TAXES FONCIERES		
IMPOT SUR LE PATRIMOINE (ISP)		
AUTRES IMPOTS ET TAXES (à préciser) :		

Vous disposez d'un délai de trente (30) jours pour me faire parvenir votre acceptation ou vos observations aux redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai équivaut à une acceptation tacite (Article 19 du CPF).
Vous pouvez vous faire assister par un conseil de votre choix (Article 19 du CPF).
Veuillez agréer, Madame/ Monsieur l'expression de ma considération distinguée.

SIGNATURE DU RESPONSABLE

