

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



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: مالية ومحاسبة
التخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

دراسة حالة المركز الجواربي للضرائب عشاعشه - مستغانم-

CPI

تحت إشراف الأستاذ
بن شني عبد القادر

مقدمة من طرف الطالبين:
بن ناصر محمد أمين
يخلف بختة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن شني يوسف	أستاذ	جامعة مستغانم
مقررا	بن شني عبد القادر	أستاذ	جامعة مستغانم
مناقشا	بساتات كريمة	أستاذ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2023/2022

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



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة : مالية ومحاسبة
ومراقبة التسيير
التخصص : التدقيق

الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي
دراسة حالة المركز الجوارى للضرائب عشعاشة - مستغانم-
CPI

مقدمة من طرف الطالبين :
تحت إشراف الأستاذ :
بن ناصر محمد أمين
عبد القادر
يخلف بختة

بن شني

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن شني يوسف	أستاذ التعليم العالي	جامعة مستغانم
مقررا	بن شني عبد القادر	أستاذ التعليم العالي	جامعة مستغانم
مناقشا	بسدات كريمة	أستاذ التعليم العالي	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2023/2022

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



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: مالية ومحاسبة
التخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي
دراسة حالة المركز الجواربي للضرائب عشعاشة - مستغانم -
IPC

تحت إشراف الأستاذ:
بن شني عبد القادر

مقدمة من طرف الطالبين :
بن ناصر محمد أمين
يخلف بختة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا		أستاذ	جامعة مستغانم
مقررا		أستاذ	جامعة مستغانم
مناقشا		أستاذ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2023/2022

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



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: مالية ومحاسبة
التخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي
دراسة حالة المركز الجواربي للضرائب عشعاشة - مستغانم-
IPC

تحت إشراف الأستاذ:
د. بن شني عبد القادر

مقدمة من طرف الطالبين :
بن ناصر محمد أمين
يخلف بخته

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا		أستاذ	جامعة مستغانم
مقررا		أستاذ	جامعة مستغانم
مناقشا		أستاذ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

"وعسى ربك ألا تعبد إلا إياه وبالوالدين إحسانا"

أهدي هذا العمل إلى نبع العطف والحنان وإلى أجمل ابتسامة في حياتي

وإلى أروع امرأة "أمي الغالية"

حفظها الله وأطال في عمرها

إلى من علمني العمل والاجتهاد في طلب العلم و المعرفة "أبي العزيز"

وإلى جدتي الحنوننة حفظها الله ورعاها

إلى أصدقائي وأقربائي الذين شجعوني في إكمال مشواري الدراسي

وإلى كل من ساهم معي في إنجاز هذه المذكرة

إلى من تصفح مذكرتي من بعدي

وأقول لكم أحبكم في الله وشكرا

إهداء

اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إلى الذي ذهب قبل أن يرى نجاحي بعد طول انتظار

إلى روح أبي الطاهرة رحمة الله عليه وجعل مثواه الجنة

إلى أجمل امرأة في حياتي أُمي حفظها الله وأطال في عمرها

إلى إخوتي الأعزاء الذين شجعوني وكانوا سند لي في مواصلة هذا المشوار

إلى صديقاتي حفظهم الله ورعاهم خاصة صديقتي سهام ووقفتها معي في هذا العمل بارك الله فيها

إلى من يتصفح مذكرتي من بعدي

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد ولو بالجهد القليل والكلمة الطيبة

وأقول لكم أحبكم في الله وشكرا لكم

شكر وتقدير

"وما توفيقي إلا الله عليه توكلت وإليه أنيب " هود :88.

الشكر لله عز وجل وحمده على توفيقنا في هذا العمل ،وأعاننا على إتمام العمل المتواضع

لا يسعنا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير لأستاذ "بن شني عبد القادر"

كما نتقدم بالشكر الكبير للأستاذ "طاري عبد القادر" لمساعدته لنا وتقديمه لنصائح والتوجيه المستمر فنقول

لك من هذا المنبر شكرا جزيلا لك

كما نتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة

ونشكر كل من ساهم معنا في هذا العمل

وأخيرا نرجو من الله عز وجل أن يتقبل منا هذا العمل وأن يجعله خالصا لوجهه .

الفهرس

الصفحة	المحتوى
	شكرو تقدير
	الإهداء
II	فهرس المحتويات
II	فهرس الجداول
II	فهرس الأشكال
ب	مقدمة عامة
1	الفصل الأول: أساسيات حول التهرب الضريبي
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية الضريبة
3	المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها
4	المطلب الثاني: مبادئ الضريبة
5	المطلب الثالث: أنواع الضريبة وأهدافها
11	المبحث الثاني: التهرب الضريبي
11	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه
14	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
15	المطلب الثالث: الازدواج الضريبي
19	المبحث الثالث: طرق وأساليب مكافحة التهرب الضريبي
19	المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي
20	المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي
22	المطلب الثالث: أساليب مكافحة التهرب الضريبي
23	خلاصة الفصل
24	الفصل الثاني: أدبيات نظرية للرقابة الجبائية
25	تمهيد
26	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
26	المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها
29	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
35	المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية
36	المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية
36	المطلب الأول: الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية
43	المطلب الثاني: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية
44	المطلب الثالث: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

47	المبحث الثالث: إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية
47	المطلب الأول: العوامل المعيقة للرقابة الجبائية
48	المطلب الثاني: الغرامات والعقوبات الجبائية
51	المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
56	خلاصة الفصل
58	الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجوّاري لضرائب عشعاشة-مستغانم-
59	تمهيد
60	المبحث الأول: تقديم المركز الجوّاري لضرائب عشعاشة –مستغانم-
60	المطلب الأول: التعريف بالمركز الجوّاري لضرائب ونشأته عشعاشة –مستغانم-
62	المطلب الثاني: مهام المركز الجوّاري لضرائب وهيكله التنظيمي
68	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية المطبقة من طرف المفتشية
69	المبحث الثاني: آلية الرقابة الجبائية
69	المطلب الأول: تكوين الملف الجبائي
70	المطلب الثاني: إخضاع المكلف لنظام جبائي معين
72	المطلب الثالث: تحضير إشعار بالدفع وتحصيل الضرائب
74	المبحث الثالث: دراسة حالة الرقابة الجبائية على مستوى المركز الجوّاري للضرائب عشعاشة –مستغانم-
74	المطلب الأول: دراسة تطبيقية للرقابة الجبائية على مستوى عشعاشة -مستغانم -
77	المطلب الثاني: خطوات وإجراءات عملية التحقيق المحاسبي
85	المطلب الثالث: صعوبات الرقابة الجبائية والإجراءات الوقائية
88	خلاصة الفصل
89	خاتمة عامة
94	قائمة المراجع
100	المخصص

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
6	عيوب ومزايا الضريبة الوحيدة	1-1
7	مزاي وعيوب الضريبة المتعددة	2-1
7	مزاي وعيوب الضرائب المباشر وغير المباشرة	3-1
9	معدلات الضريبة على الدخل حسب الطبقات	4-1
9	معدلات الضريبة على الدخل حسب الشرائح	5-1
13	أوجه الاختلاف والتشابه بين التهرب الضريبي والغش الضريبي	6-1
33	ميزان الخزينة للمكلف	1-2
34	مقارنة بين مختلف أشكال الرقابة الجبائية	2-2
42	حالة وضعيات أشغال إنجاز مراكز الضرائب على مستوى مديرية الجهوية للضرائب ناحية الجزائر	3-2
50	الجرائم الجزائية في مادة الضرائب المنصوص عليها في جملة القوانين الضريبية	4-2
54	تحديد مدة التحقيق	5-2
70	تحصيل جبائي من سنة 2017 إلى سنة 2020 في المركز الجوارى للضرائب بالفصول	1-3
71	تطور التحصيل الجبائي 2017 إلى 2020 في المركز الجوارى للضرائب بالسنوات	2-3
71	مزاي وعيوب النظام الحقيقي والنظام الجزافي	3-3
73	جدول يبين دفع مبلغ الضرائب بالتقسيت	4-3
74	جدول يبين دفع الضرائب كاملا	5-3
76	جدول كشف العملاء	6-3
83	إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على العناصر الكمية خلال سنة واحدة	7-3
84	إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على رقم الإيرادات	8-3
85	إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الفوترة	9-3

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
5	مبادئ الضريبة	1-1
31	مخطط الرقابة على الوثائق	1-2
33	أشكال الرقابة الجبائية	2-2
37	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	3-2
39	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	4-2
41	الهيكل التنظيمي لمديريات كبريات المؤسسات	5-2
42	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	6-2
67	الهيكل التنظيمي للمركز الجوارى للضرائب	1-3



مقدمة عامة :

يعتبر النظام الضريبي جزء من النظام الاقتصادي للمجتمع ، حيث تعد الضرائب من أهم مصادر الحصول على الموارد المالية للدول خاصة الدول المتقدمة كما تساهم في الإنعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية.

مع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت التهرب الضريبي ، حيث أنها تشمل العديد من الممارسات التي تشكل جوانب البعض منها جريمة بالمعنى القانوني ، كالغش الضريبي الذي هو عبارة عن التديس والتزوير وخيانة الأمانة ، فالتهرب هو الإفلات من الضريبة بعدم دفعها كلياً أو بعضها أو من يتحمل عبئها وذلك في وقت واحد ، لدى سعت الدولة لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقاتها وإمكانياتها المادية والبشرية الممكنة ، وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية في الاقتصاد الوطني ، أصبحت ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز المشاكل المعيقة لخزينة الدولة وهو ما استوجب التصدي لها بإيجاد أجهزة متخصصة للحد منها ، وتأتي الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية وردعية للحد من التهرب الضريبي ، حيث تكتسي أهمية كبيرة في النظام الضريبي ، هذه الآلية تعد من الإجراءات الضرورية تسعى للتأكد من التصريحات الضريبية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والتي من خلالها يتم كشف الإغفالات والتجاوزات المتبعة من المكلفين ، ومن أجل القيام بعمليات الرقابة الجبائية وضع المشرع الجبائي مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية من أجل ضبط وكبح عمليات التهرب الضريبي ، وكذا المحافظة على الحقوق العامة للمجتمع .

فالرقابة الجبائية دور فعال في محاربة التهرب الضريبي بشتى الطرق والوسائل الضريبية ولها مساهمة كبيرة في القضاء أو الحد من التهرب الضريبي بكل أنواعه باستعمال مختلف الأساليب القانونية التي يمنحها المشرع الضريبي للإدارة الجبائية والمحافظة على الأموال العمومية .

رغم كل المحاولات الممنوحة في القضاء على التهرب الضريبي وكل الجهود المبذولة للقضاء عليه ، إلا أنه لا يزال مستمر ، ومن هنا يمكن أن نطرح الإشكالية التالية :

ما دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ؟

ومن خلال هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية :

- ✓ ما المقصود بالضريبة وما أهدافها ؟
- ✓ ما هو التهرب الضريبي ، وما هي طرقه ووسائل مكافحته ؟
- ✓ هل للرقابة الجبائية دور في مكافحة التهرب الضريبي ؟

مقدمة عامة :

فرضيات الدراسة :

- تعتبر الضريبة وسيلة أساسية من وسائل تمويل ميزانية الدولة .
- التهرب الضريبي ظاهرة متعددة الأنواع ومتسعة الطرق ترتبط أسبابه و آثاره بأبعاد اقتصادية واجتماعية وثقافية .
- للرقابة الجبائية دور في القضاء على التهرب الضريبي .

أهمية الدراسة :

- تتمثل أهمية الدراسة في الدور والأهمية التي تلعبها الرقابة الجبائية وكذلك المساهمة الفعالة للرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي .

أهداف الدراسة :

- نسعى من خلال البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :
- إبراز أهمية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي .
- تبيان الأجهزة المكلفة للقيام بالرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي .
- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر .
- إظهار الرقابة الجبائية كأداة لتحسين التحصيل الضريبي .

مبررات اختيار الموضوع :

- الانتشار الواسع لظاهرة التهرب الضريبي .
- البحث عن آليات الرقابة الجبائية التي لم تستطع لحد الساعة القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي .
- المساهمة في إثراء الدراسات الجبائية عموما والرقابة الجبائية خصوصا .
- العمل على فهم المصطلحات المتعلقة بالرقابة الجبائية والتهرب الضريبي .

مقدمة عامة :

المنهج المتبع في الدراسة :

إن الموضوع الذي بصدد دراسته فرض علينا إتباع منهج وصفي تحليلي، وذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية، سواء المتعلقة بالتهرب الضريبي أو تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية، ثم القيام بالدراسة التطبيقية للتحليل كما اعتمدنا في هذه الدراسة على قوانين متعلقة بالجبائية .

هيكل الدراسة :

تطرقنا من خلال هذه الدراسة إلى ثلاث فصول :

-الفصل الأول: بعنوان أساسيات حول التهرب الضريبي، حيث تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى ماهية الضريبة وكذلك التهرب الضريبي وأخيرا تطرقنا إلى طرق وأساليب مكافحة التهرب الضريبي .

-الفصل الثاني: بعنوان أدبيات نظرية للرقابة الجبائية، حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، وكذا الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية وأخر مبحث تطرقنا إلى إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية .

-الفصل الثالث: يتمثل في دراسة تطبيقية للمركز الجوّاري للضرائب لبلدية عشعاشة ولاية مستغانم، وهذا بإعطاء بطاقة تقنية للمركز الجوّاري للضرائب، والتطرق إلى دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي .

صعوبات الدراسة :

-نقص المراجع خاصة الكتب المتعلقة بالرقابة الجبائية .

-قلة المعلومات المقدمة من طرف مكان التبرص وذلك لأسباب سرية وغيرها .

-ضيق الوقت في إكمال المذكرة .

نموذج الدراسة :

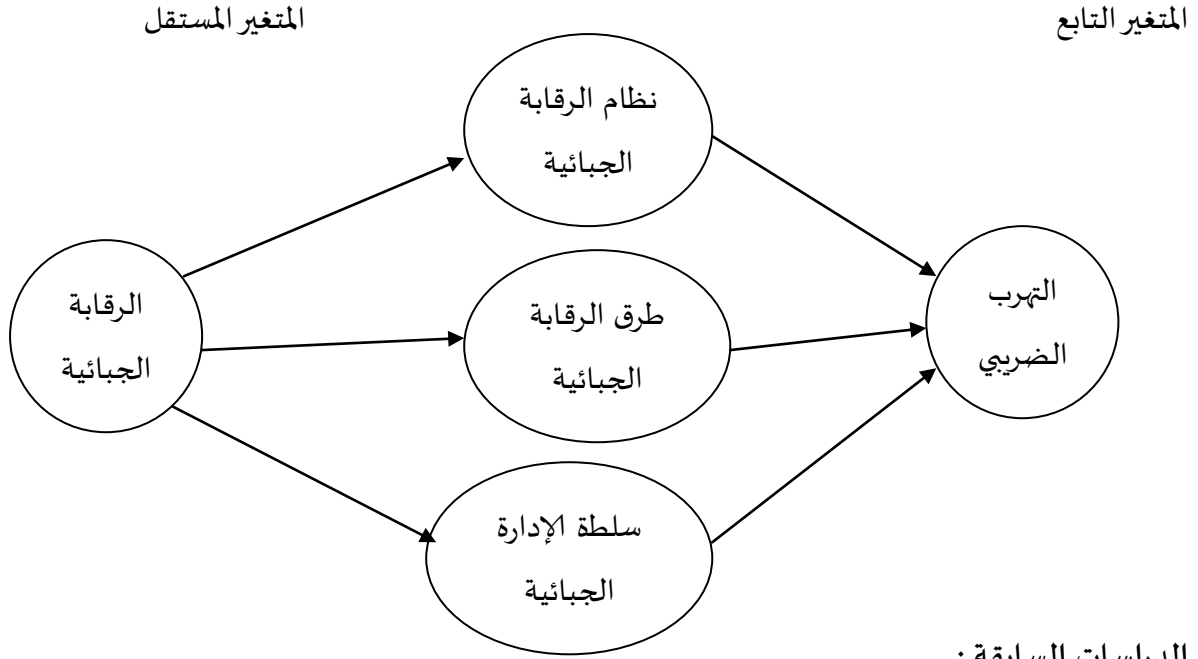
تتمثل متغيرات الدراسة :

✓ المتغير المستقل: ويتمثل في الرقابة الجبائية .

✓ المتغير التابع: ويتمثل في التهرب الضريبي .

مقدمة عامة :

ويتمثل توضيحا من خلال الشكل الموالي:



الدراسات السابقة :

1/ لياس قلاب ذبيح :مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ،دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي ، مذكرة كجزء من متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص :محاسبة 2011/2010.

تطرقت هذه الدراسة إلى الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري وقدرة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية في الجزائر وتم التوصل إلى مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية .

2/ بودرواز أيوب :أسامة شريقي ،الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص :محاسبة وجباية 2021/2020.

تطرقت هذه الدراسة إلى الرقابة الجبائية والتحصيل الجبائي في الجزائر وتم التوصل إلى طرق مكافحة التهرب والغش الضريبي .

3/ ترعي زكرياء :دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ،مذكرة مقدمة كجزء من نيل شهادة الماستر ،جامعة محمد خيضر 2019/2018.

تم التوصل في هذه الدراسة إلى دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي .

مقدمة عامة :

ما يميز دراستنا على الدراسات السابقة :

تشابهت دراستنا مع الدراسات السابقة في عدة عناصر معينة ، كما اختلفت عنها من جهة أخرى ، فمنها من عالجت موضوع جودة المعلومات المحاسبية ، التدقيق المحاسبي ، التحصيل الضريبي ، فعالية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة ، ومنها من تناولت نفس موضوعنا دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، ولكن هذه الأخيرة اختلفت مع دراستنا في الجانب التطبيقي ، حيث تحتوي دراستنا على مجموع من الإحصائيات المتعلقة بالضرائب المقدمة من طرف مصالح الضرائب ، كما تناولنا دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي .



الفصل الأول :

أساسيات حول التهرب الضريبي

تمهيد :

تعتبر الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، حيث شكلت خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الأعمال والدراسات العلمية المالية. وهذا الأمر ليس راجعا لكونها إحدى أبرز مصادر الإيرادات العامة فقط ولكن للأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية من جهة، وما تحدثه من إشكاليات تقنية واقتصادية متعلقة بغرضها أو بأثرها من جهة أخرى، إلا أن التهرب الضريبي قد ألحقا ضررا بهذه المصادر. إن الاتجاه المتزايد نحو العولمة وسقوط الحواجز التجارية وثروة الإصالات والمعلومات تعد من أبرز العوامل التي تكسب ظاهرة التهرب الضريبي خطورة متنامية .

لذا فإن من الطبيعي إن تتوقع من جانب المكلفين ردة فعل للدفاع عن مصالحهم وذلك إما تفادي الضريبة كليا أو جزئيا، من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليهم، لهذا تفتشت ظاهرة التهرب الضريبي و التي أصبحت في تزايد.

ومن هنا قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول: ماهية الضريبة .

المبحث الثاني: التهرب الضريبي .

المبحث الثالث: طرق وأساليب مكافحة التهرب الضريبي .

المبحث الأول : ماهية الضريبة .

لقد اختلفت وجهات النظر حول مفهوم الضرائب ، حيث تميزت الضريبة بعدة تعاريف نذكر منها :

المطلب الأول : تعريف الضريبة وخصائصها :

الفرع الأول :تعريف الضريبة

-الضريبة فريضة مالية وتحويل قسري غير عقابي للمصادر الاقتصادية من القطاع الخاص إلى القطاع العام بناء على أسس محددة سلفا وبدون مقابل ، محدد بقصد تغطية النفقات العامة وتنفيذا للسياسة العامة للدولة .

-الضريبة أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة.

-الضريبة فريضة نقدية تفرضها السلطة على المكلفين بصفة نهائية وبدون مقابل كأداة لتحقيق أهدافها الاقتصادية و المالية والاجتماعية¹.

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

أما عن أحدث تعريف للضريبة هو كتالي:فريضة 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.²

الفرع الثاني: خصائص الضريبة :

للضريبة العديد من الخصائص نذكر أهمها فيما يلي:

1-الضريبة اقتطاع نقدي:الضريبة كانت تدفع في القيم عينا مثل المحاصيل الزراعية (القمح، الشعير.....)كما أن الأمر يختلف كان بالإمكان دفعها عن طريق جهد عضلي كأن يقدم الشخص الخاضع للضريبة أيام عمل، إلا ب النسبة للاقتصاديات الحديثة التي تقوم على النقود ، بحيث كشفت الدراسات الحديثة عيوب السداد العيني للضريبة في المقابل كشفت عن محاسن وفوائد الدفع النقدي للضريبة .

¹ -د- حسام أبو علي الحجاوي ، "الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية" ،نشر بدعم من معهد الدراسات المصرفية ، عمان -الأردن ،2004، ص 17.

² -د- محمد عباس محرز ، "اقتصاديات الجباية و الضرائب" ، دار هومة ، للطباعة و النشر و التوزيع ،الجزائر ،2008، ص 13.

2_ الضريبة اقتطاع جبري: انطلاقاً من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على الأفراد فإن الضريبة تتركس سيادة الدولة على الأشخاص الموجودين في إقليمها، فتفرض عليهم الضرائب جبراً دون مشاورتهم في ذلك تنفرد وحدها في تحديد قيمة الضريبة ووعائها ومواعيد تحصيلها وفي حالة رفض المكلفين في دفع الضريبة أو تهريبهم قام حق الدولة في متابعتهم قضائياً .

3_ الضريبة اقتطاع دون مقابل: بدون شك أن المكلف يستفيد من حفظ النظام العام والأمن وفوائد أخرى تؤثر منها الدولة لكن ليس معنى ذلك أن الضرائب تدفع لقاء الاستفادة من هذه المزايا، فالضريبة لا تستلزم خدمة معينة تقابلها مباشرة وبذلك تختلف الضريبة على الرسم كون هذا الأخير يكون مقابل خدمة تؤديها الدولة .

4_ الضريبة اقتطاع نهائي: المقصود ب الضريبة اقتطاع نهائي أن الشخص الذي يدفع الضريبة إنما يدفعها للدولة نهائياً، ولا تلتزم الدولة برد قيمتها، ومنه القيم المدفوعة كضريبة، لا يمكن استردادها بأي شكل من الأشكال إلا في حالة الخطأ وهي بذلك عكس القرض، حيث ترد الدولة للمكاتبين رأس المال أي القيمة الاسمية للسندات وفوائد القرض.¹

المطلب الثاني : مبادئ الضريبة :

للضريبة العديد من المبادئ، نذكر منها ما يلي

(1)_ مبدأ العدالة والمساواة: equality: أي مساهمة الرعايا في النفقات الحكومية حسب مقدراتهم النسبية أي نسبة الدخل الذي يتمتعون به في حماية الدولة .

(2)_ مبدأ اليقين: certanty: أي أن الضريبة المفروضة على كل فرد مؤكدة لا تحكمية فوقت الوفاء وطريقته، ومقدار المبلغ ينبغي أن يكون واضحاً للمكلف، ولأبي شخص آخر.

(3)_ الاقتصاد = économe : أي ضرورة تنظيم الجباية بحيث لا تنتزع من المكلف إلا أقل ما يمكن، على أن أكثر المفكرين يرون رغم أهمية هذه القواعد أنها أصبحت غير كافية لما يجب أن تكون كافية عليه الضرائب، حيث أن الواقع يقول أن فرض الضريبة تتعلق بثلاث مصالح هي :

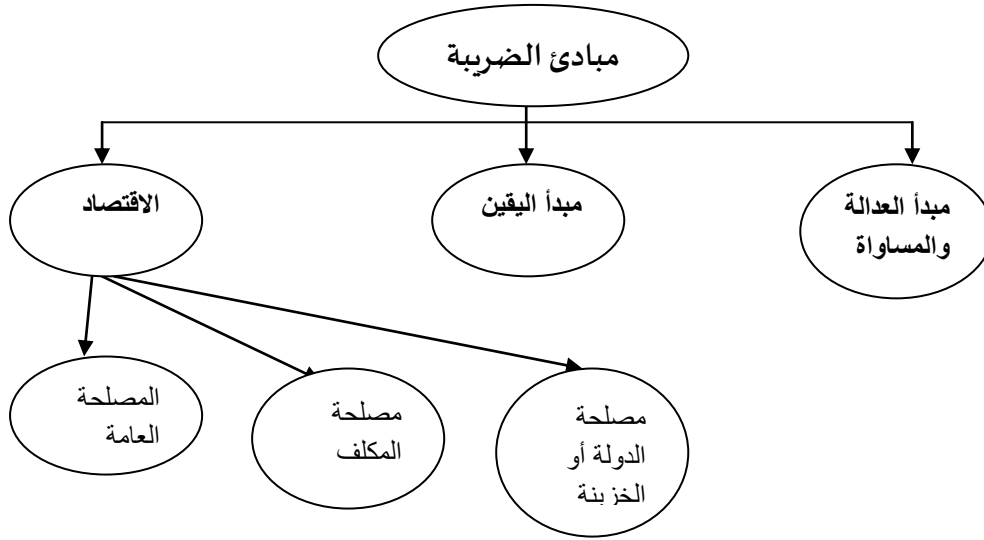
_ مصلحة الدولة أو الخزينة : أن هذه المصلحة تقضي أن تكون الجباية غزيرة ومرنة .

_ مصلحة المكلف: وهنا يهم المكلف أن يتحمل الأعباء بعدل، وأن لا تعتدي الضريبة على المبلغ الضروري لمعيشته.

_ المصلحة العامة: من المهم أن لا يقف الضريبة عائقاً في وجه التقدم الاقتصادي والاجتماعي .

¹ د. محفوظ برحمان، "التشريع الضريبي الجزائري"، يقسم القانون العام، كلية العلوم و الحقوق السياسية، دار الجامعة الجديدة، ص 44_45.

الشكل رقم 1-1 : يمثل مبادئ الضريبة



المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات السابقة .

المطلب الثالث : أنواع الضريبة وأهدافها -

الفرع الأول : أنواع الضريبة

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها باختلاف المكان والزمان

وفيما يلي سنتطرق إلى أهم تقسيمات الضرائب :

1_ الضرائب الشخصية والضرائب العينية:

_الضرائب الشخصية: وهي الضرائب التي تؤخذ بعين الاعتبار القدرة التكلفة للممول أخذ بعين الاعتبار حالته الشخصية وأعبائه العائلية، وهناك اليوم اتجاه عام في معظم دول العالم إلى شخصية الضرائب حتى تلك التي هي بطبيعتها عينية، كما هو الحال بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة، وذلك باعتماد معدلات متدرجة تبعاً لمدى كمالية السلعة مع إعفاء المواد الضرورية وذات الاستهلاك الواسع وأصبح ينظر إلى شخصية الضريبة لمرادف العدالة والديمقراطية .

_الضرائب العينية: هي تلك الضرائب التي تفرض على عنصر اقتصادي دون اعتبار عنصر الحالة الشخصية للمالك، مثل الضرائب العقارية، حقوق التسجيل ... إلخ

وتنسجم هذه الضريبة مع الفلسفة الليبرالية التي تقوم على احترام الحريات الفردية والابتعاد عن التدخل في الحياة الشخصية والخاصة بالمكلف بالضريبة والابتعاد عن أحواله وأوضاعه.¹

2_ الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة :

_الضرائب المتعددة: تعتمد على تخصيص لكل نشاط ضريبة خاصة به ونتيجة لهذا نجد أنواع مختلفة وتعدد النشاط .

_الضريبة الوحيدة: وهي تجميع كل الأنشطة مهما كانت نوعها: تجارية، صناعية، فلاحية، مالية... إلخ وإخضاعها إلى ضريبة وحيدة كالضريبة على الدخل الإجمالي مثلا²

جدول رقم 1-1 يبين: عيوب ومزايا الضريبة الوحيدة :

مزايا الضريبة الوحيدة	عيوب الضريبة الوحيدة
-لا تتطلب نفقات كبيرة في الإدارة و التحصيل . -سهولة تحصيلها .	-لا تصب إلا جزءا من الثروة أو مظهرا واحد من مظاهر نشاط اقتصادي .
-تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف ، وكذا مختلف أعبائه .	-الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين حيث تؤدي إلي إرهاق وعاء الضريبة وتجعل المكلفين يتهربون في دفعها .
-تمتاز بالبساطة و الوضوح .	-لا يمكنها أن تحقق العدالة الاجتماعية ، حيث لا يمكن أن تمس إلا جزءا من القدرات التساهمية للمكلف .
-نقص القيود ، المراقبات وسهولة التطبيق و التحصيل ... إلخ .	-كما لها معدلات كبيرة .

المصدر د- رضا خلاصي، "شذرات النظرية الجبائية"، مرجع سبق ذكره ص 127.

¹ عبد المجيد قدي ، "دراسات في علم الضرائب"، دار جرير للنشر والتوزيع الطبعة الأتلى 2011م-1432هـ ص33-34

² -خضراوي الهادي ، سعيداني محمد سعيد ،"الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي"، مجلة الدراسات القانونية و السياسية ، عدد 2 جوان 2015 ص 41.

جدول رقم 1-2 يبين : مزايا و عيوب الضريبة المتعددة :

عيوب نظام الضرائب المتعددة	مزايا نظام الضرائب المتعددة
- إن الإفراط في تعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي و إلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي وزيادة نفقات الجباية .	- يقلل من ظاهرة تهرب الضريبي حيث أنه إذا أفلح الممول من تهرب بالضريبة الوحيدة ولم يتحمل نصيبه من أعباء العامة ، فإنه في ظل هذا النظام يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب . - يقلل من عبء الضريبي على المكلفين إذ لا يؤدي إلى إرهاق الممول كما هو الشأن في ضريبة الوحيدة .

مصدر :د-رضا خلاصي مرجع "شذرات النظرية الجبائية"، دار هومة لطباعة والنشر والتوزيع الجزائر ص 129.

3- الضرائب المباشرة و الغير مباشرة :

-ضرائب المباشرة : وهي التي تعتبر كضرائب ذات مؤشر تمس الملكية المهن ، الدخل

-ضرائب غير المباشرة : وهي اقتطاعات تفرض على الاستهلاك من بينها تلك المتعلقة بضرائب على الإنفاق مثل الرسم على القيمة المضافة .

فالضريبة المباشرة هي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات ، والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية ، والتي تنتقل مباشرة من مكلف بالضريبة إلى خزينة عمومية .

أما ضريبة غير المباشرة فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤداة¹

جدول رقم 1-3 يبين : -مزايا و عيوب الضرائب المباشرة و غير المباشرة :

المساوي	المزايا	
_ طول مدة التحصيل .	_ سهولة التحصيل .	الضرائب المباشرة
_ مرونة اقتصادية ضعيفة .	_ ثابتة مردودية نسبية .	
_ مقبولة بشكل سيئ من طرف المكلف بالضريبة .	_ مرئية ومعروفة القيمة من طرف المكلف بالضريبة .	

¹د- محمد عباس محززي ، "اقتصاديات الجباية و الضرائب"، مرجع سبق ذكره ص 62.

	سهلة المراقبة نسبياً	
الضرائب غير المباشرة	مدفوعة بشكل سهل من طرف المكلف بالضريبة . جد منتجة . مرونة اقتصادية قوية . سريعة التحصيل .	ثقيلة المراقبة . غير مستقرة المردودية . تحصيل ناقص (الغش الضريبي).

المصدر خضراوي الهادي ، سعيداني محمد السعيد، "الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي
 "، مرجع سبق ذكره ص39

4- الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية :

-الضرائب النسبية: هو لما تفرض الضريبة بنسبة محددة و ثابتة ، مهما تغيرت قيمة الوعاء الخاضع لضريبة ، فمثلا تفرض الضريبة على الشركات بنسبة 25% من مجموع الأرباح مهما ازدادت هذه الأرباح ، ومن الواضح أن حصيلة الضريبة في هذه الحالة تتغير بتغير قيمة الوعاء الخاضع لهذه الضريبة .

-الضريبة التصاعدية : وتعني تلك الضرائب التي يزداد سعرها كلما زادت قيمة الوعاء الخاضع لها ، ومثال ذلك أن الشخص الذي يكون دخله 1000 دينار يدفع ما نسبته 10% من دخله كضريبة بينما الشخص الذي يكون دخله 2000 دينار ، يدفع ما نسبته 15 % من دخله كضريبة لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية عن طريق المساواة في التضحية .

وهذا النوع من تسعير الضريبة ، تستخدمه معظم التشريعات الضريبة الحديثة ، خاصة تلك التي تراعي جوانب عدالة الاجتماعية .

وينقسم إلى نوعين :

(أ) أسلوب تصاعد بطبقات : حسب هذه الطريقة يقسم هذا الوعاء الضريبي إلى عدد معين من الطبقات ، و يفرض على كل طبقة معدل ضريبي يتزايد مع طبقة الأخرى ، وكل مكلف ضريبي مجبر على دفع الضريبة بسعر الطبقة التي ينتهي إليها¹

¹ أ-الكفيف فاتح ، "أساليب ربط الضريبة و ضمان تحصيلها" ، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية ، جامعة بليدة 02، ص114 ص115 .

جدول رقم 1-4 يبين : معدلات الضريبة على دخل حسب الطبقات

الطبقة	الدخل	معدل الضريبة
الأولى	0 - 1000	معفى
الثانية	1001 - 2000	5 %
الثالثة	2001 - 3000	7 %
الرابعة	3001 - 4000	10 %
الخامسة	4000 فما فوق	15 %

المصدر : أ- الكفيف فاتح ، "أساليب ربط الضريبة و ضمانات تحصيلها" ، مرجع سبق ذكره ص 115.

ب) أسلوب التصاعد بالشرائح : في هذا الأسلوب يتم تقسيم نفس الوعاء الضريبي إلى شرائح ، ويطبق سعر ضريبي معين على كل شريحة يتزايد و يرتفع في شريحة الموائية لها ، أي على اختلاف الأسلوب السابق ، لا يفرض سعر ضريبي موحد على كل وعاء خاضع لضريبة بل أن كل مكلف ملزم بتقسيم دخله إلى شرائح ، وعليه فرض معدل مختلف لكل شريحة في دخله.¹

جدول رقم 1-5 يبين : - جدول رقم : يبين معدلات الضريبة على الدخل حسب الشرائح :

الشريحة	المبلغ	المعدل
الأولى	1000	5 %
الثانية	1000	7 %
الثالثة	1000	10 %
الرابعة	1000	12 %
الخامسة	1000	15 %

المصدر : أ- الكفيف فاتح ، "أساليب ربط الضريبة و ضمانات تحصيلها" ، مرجع سبق ذكره ص 116.

5 - الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية :

- الضرائب التوزيعية : يقصد بالضريبة التوزيعية تلك الضريبة التي يحدد النظام الضريبي حصيلتها الإجمالية من الأفراد مسبقا ، ويتم بعد ذلك توزيعها تبعا لقدرة كل منهم على الدفع ، و على هذا الأساس لا يعرف سعر الضريبة مسبقا ، ولا يكون ذلك إلا بمعرفة نصيب كل ممول منها ، و نسبة هذا النصيب إلى القيمة الإجمالية للمادة الخاضعة لضريبة .

¹ - أ- الكفيف فاتح ، "أساليب ربط الضريبة و ضمانات تحصيلها" ، مرجع سبق ذكره ، ص 116.

-الضريبة القياسية: وهي الضرائب التي تحدد على مستوى الممول عن طريق تحديد مقدار الضريبة واجبة التحصيل ، ففي هذا النوع من الضرائب لا تتحدد قيمة الحصيلة الواجب جبايتها ، وإنما يتم الاقتصار على تحديد السعر وهذا لا يعني أن الإدارة الضريبة لا تقوم بتقدير حصيلة الضرائب القياسية ولكن يبقى عملها تقديرا و احتمالات وليست أرقاما فعلية

الفرع الثاني: أهداف الضريبة :

تصبو الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها في الأتي :

(1)_الأهداف المالية :ويقصد ب ها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بلتزاماتها اتجاه الاتفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع أي تمويل الاتفاق على الخدمات العامة ، وكل استثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود والمستشفيات والجامعات ، وشق الطرق...إلخ)

(2)_الأهداف الاقتصادية:ويقصد ب ها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي ، غير مشوب بالتضخم أو بالانكماش، وأصبحت في إطار الدولة الحديثة ، أداة لتأثير في الأوقات الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي ويمكن إنجاز أهم الأهداف الاقتصادية في ما يلي :

_تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كليا أو جزئيا

_حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ، ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة في الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب كليا أو جزئيا

_استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية

_تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار

(3)الأهداف الاجتماعية :تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية و التي من أهمها¹:

تخفيف عدة التفاوت بين الدخل والثروات المرتفعة ، وذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة ، ويتم ذلك من خلال التصاعدية على الدخل .

¹ حميد بوزيدة ، " جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة .دراسة نظرية وتطبيقية) " ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية 5_2007 ص11_12_13.

جلب أكبر قدر ممكن من المساكن بهدف التخفيف من أزمة السكن، وذلك بإعفاء مداخيل الكراء من الضريبة أو منحها تخفيض.

4) الأهداف السياسية: أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول، وتخفيض علة منتجات أخرى يعتبر استعمالاً للضريبة لأهداف سياسة كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليان، والولايات المتحدة الأمريكية) ¹.

المبحث الثاني: التهرب الضريبي

_المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

فرع 1: تعريف التهرب الضريبي:

للتهرب الضريبي عدة تعاريف نذكر منها :

1_ التهرب الضريبي: هي ظاهرة لجوء الفرد إلى استعمال الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة، أو تقليل مبلغها ويجري ذلك إما بمحاولة إنكار وجود وعاء الضريبة، أو تقليل مبلغها ويجري ذلك إما بمحاولة إنكار وجود وعاء الضريبة أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء الضريبي، أو المبالغة في المصاريف لتقليل الدخل الخاضع

للضريبة ².

2_ التهرب الضريبي يقصد به 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 والتي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها، وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.

3_ وبصفة عامة يعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية ³.

¹ د. حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، مرجع سابق ص13

² د. طلال محمد علي الحجاوي، "هيثم علي محمد العنبليني،" المحاسبة والتحاسبات الضريبي"، دار الكتب موزعون ناشرون، العراق- كربلاء، جميع الحقوق محفوظة الطبعة الثانية 1435هـ 2014م ص44

³ حميدة بوزيدة، "جباية المؤسسات" مرجع سابق ص39

فرع ثاني: أنواع التهرب الضريبي:

للتهرب الضريبي عدة أنواع منها :

1_ التهرب المشروع: ويقصد به تخلص المكلف في 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، أو التهرب من ضريبة الشركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات .

2_ التهرب غير المشروع: "الغش الضريبي" هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفة الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدًا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه ، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بداخله ، أو تقديم تصريح ناقص ، أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة .

-ويعرف كذلك: الغش الضريبي هو عبارة عن التهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة ، أي مخالفة مباشرة للقانون الضريبي ، فهو تخلص من الضريبة ، وإعطاء عرض خاطئ للواقع ، أو تفسير مضل ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها .

وفي هذا المجال توجد عدة مظاهر للغش الضريبي تتمثل فيما يلي :

_عدم تقديم المكلف القانون تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة معتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه ، وفي هذه الحالة يكون التهرب كلي .

_إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية أي عدم التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها الضريبة الجمركية .

_تقديم المكلف بالضريبة تصريح ضريبي لدى إدارة الضرائب مخالف للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل مما يجب ، كأن يذكر في تصريحه دخلا أقل من دخله الحقيقي ، أو يذكر قيمة السلعة المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية .

_المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة ، مما يؤدي إلى تقليص الأرباح المفروضة عليها الضريبة وبالتالي تخفيض الضريبة بحيث يتعذر على إدارة الضرائب الحصول على مستحقاتهم اتجاهه .

هروب المكلف خارج البلاد، وبالتالي يصعب على إدارة الضرائب تحصيل الضريبة المترتبة عليه وحتى يعتبر أي سلوك كغش ضريبي يجب توفر عنصرين أساسيين هما العنصر المادي المتمثل في تخفيض الاقتطاع الضريبي بطرق غير مشروعة بالإضافة توفر النية السيئة لذلك السلوك.¹

الجدول رقم 1-6: يبين أوجه الاختلاف و التشابه بين التهرب الضريبي والغش الضريبي :

التهرب الضريبي	الغش الجبائي
أوجه التشابه	
-للظاهرتين تأثيرات على الخزينة العمومية بحرمانها من مبالغ هامة .	
-يمارس كل من التهرب الضريبي والغش الجبائي من طرف المكلف بالضريبة سواء كان المكلف شخص طبيعي أو شخص معنوي .	
-التهرب والغش الضريبي ظاهرتان اقتصاديتان كلاهما تهدفان إلى تخلص من دفع الواجب الضريبي جزئياً أو كلياً ، وبالتالي الإصرار بالاقتصاد الوطني من خلال التحايل على الإدارة والتشريعات الجبائية	
أوجه الاختلاف	
-لا يوجد إجراء مخالف للقانون الجبائي .	-عمل أو سلوكيات القصد من ورائها معارضة السلطة الجبائية أي رفض الضريبة .
-استعمال الثغرات والفجوات الموجودة في التشريع الجبائي .	-لا يكتسب الصفة الشرعية والقانونية .
-وجود الوعي الجبائي لدى المكلف .	-تواجد عنصر القصد والنية .
-الحرية الجبائية .	-غياب الوعي والثقافة الجبائية .
-الاقتصاد في الضريبة .	-السرقعة في الضريبة .
-لا يعاقب إلا في حالات خطأ أو سهو وبغرامات ذات تأثير مالي ضعيف (تابعيات جبائية) .	-يعاقب في الرفع من العقوبات والقمع الجنائي (لها تابعيات جبائية وجنائية)

¹ناصر مراد ،"فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق "، ديوان المطبوعة الجامعية 06-2011 ص ص 151-154 .

- هو تسيير جبائي وتحسين جبائي .
-هو اختلاس جبائي .
-غير مرتبطة بالتهرب الذي يعني رفض .
-غير مرتبطة بالتهرب يعني الرفض .

المصدر: رضا خلاصي ، "شذرات النظرية الجبائية" ، دار هومة لطباعة والنشر والتوزيع الجزائر ص 464-465.

3_التهرب الضريبي الدولي: يعتبر هذا النوع من التهرب من أخطر أشكال التهرب إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل و الإرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم (المنخفض).¹

المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي

أما أسباب التهرب الضريبي فيمكن أن تغزي ثلاث عوامل رئيسية هي :

العامل الأول :

عيوب التشريع الضريبي : ومنها تعقد التشريعات الضريبية مثل الإعفاءات والتخفيضات والإضافات في سعر الضريبة وينطوي تحت هذا العامل أيضا المقالات في تعدد الضرائب .

العامل الثاني :

عيوب الإدارة المالية : من حيث الصعوبة في تقدير الوعاء الضريبي . وعدم المساواة في التطبيق . إضافة إلى تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضرائب .

العامل الثالث :

العامل النفسي ، فكلما زاد الوعي المالي ضعف الباعث على التهرب الضريبي وبالعكس كلما ضعف الوعي المالي كان التهرب قويا وملموسا.²

¹ حميدة بوزيدة، "جباية المؤسسات"، مرجع سابق ص 39_40_41

² د. خالد أمين عبد الله ، د. حامد داوود الطحلة ، "النظم الضريبية" ، ضريبة الدخل ، الضرائب الجمركية ، ضريبة المبيعات "دراسة مقارنة" ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى 2015 ، ص 39 ص 40 .

المطلب الثالث: الازدواج الضريبي .

تعريف: يقصد بالازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعن نفس المال في المدة ذاتها، أي :

1- أن يكون المالك واحدا .

2- أن يكون المال الخاضع للضريبة واحدا.

3- أن تكون الضريبتان من نوع واحد ومتشابهة.

4- أن تكون المدة التي تدفع عنها الضريبة واحدة.

وقد يكون الازدواج داخليا أو خارجيا وقد يكون مقصودا أو غير مقصود ، فيكون الازدواج داخليا مقصودا بهدف الحصول على إيرادات أو تصحيح نظام الضرائب أو تسيير موارد مالية لدوائر حكومية معينة ، أو غير مقصود فهو سبب ممارسة أكثر من جهة فرض الضريبة كما يحصل في الحكومات الاتحادية أو المركزية .

أما الازدواج الخارجي فهو أن تفرض دولة ما ضريبة وفقا لحاجاتها ونظمها دون مراعاة للتشريعات الضريبية في الدول الأخرى .

ويمكن تلاقي الازدواج غير المقصود وكذا الازدواج الخارجي بواسطة التشريع الضريبي الداخلي.¹

الفرع الثاني: أركان وشروط الازدواج الضريبي :

الركن الأول: وحدة الضريبة المفروضة .

يشترط أن تدفع نفس الضريبة المفروضة أكثر من مرة من الشخص المالك ، وعن نفس المال وبعبارة أخرى أن يكون هناك ضريبتا أو أكثر من نوع واحد ، ويجمع بينهما وحدة التماثل ، والتشابه والتكرار ، على أنه يجب التنويه إلى أنه ليس كل التماثل أو التكرار يؤدي إلى الازدواجية في الضريبة.²

الركن الثاني: وحدة المادة الخاضعة للتكليف .

يقصد بوحدة المادة الخاضعة للضريبة في حالة الازدواج الضريبي، أن يكون المال الخاضع للضريبة هو نفسه في الضريبتين ، ومن ثم فاختلف المال الخاضع للضريبة يؤدي إلى انتقاء الازدواج الضريبي فلو فرضنا أن المالك

¹ عبد الناصر نور ، نائل حسن عدس ، "الضرائب ومحاسبتها" ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الطبعة الأولى 2003م 1424هـ ص326.

² غازي حسين عناية ، "النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي" مؤسسة الشباب الجامعة ، ص326.

دفع الضريبة من دخله إلى السلطة المركزية، ومن ثم قام بدفع الضريبة عن الدخل ذاته إلى هيئة محلية، فنقول بالازدواج الضريبي في هذه الحالة أما لو قام هذا المكلف بدفع ضريبة عن عقار يملكه ومرة أخرى عن دخله كموظف فنقول باختلاف المادة الخاضعة للضريبة، ومن ثم لا تكون أمام ازدواج ضريبي¹.

الركن الثالث: وحدة الشخص المكلف بالضريبة .

لابد لنشر ظاهرة التهرب الضريبي من كون الفرد المكلف بالضريبة أكثر من مرة هو الشخص ذاته، وهو شرط واضح لا يثير لبسا يبد أنه لا بد التميز في ظل هذا الشرط من الازدواج القانوني الذي يتطلب وحدة الشخصية القانونية للمكلف بدفع الضريبة أكثر من مرة، وبين الازدواج الاقتصادي الذي ينشأ بمجرد الوحدة الاقتصادية لدافع الضريبة، وخير مثال على ذلك حالة فرض ضريبة ما على أشخاص طبيعيين بعد فرضها على الشخص الاعتباري الذي يكون منهم، كأن تفرض ضريبة الأرباح التجارية، الصناعية على مجموع الأرباح التي حققتها شركة مساهمة لعام 1017 مثلا، ومن ثم تفرض ضريبة أرباح الأوراق المالية عن توزيعها على أرباح المساهمين على العام ذاته ضمن الناحية القانونية البحتة لا يمكن القول بوجود حالة ازدواج ضريبي لأن الضريبة الأولى فرضت على الشركة بوضعها شخصا معنويا مستقلا عن المساهمين فيها وبالتالي فأرباحها هي مجموع أرباحهم، لذا فإن الشريك المساهم هو من يتحمل عبئ الضريبتين المفروضتين على أرباح الشركة عند تحقيقها وكذلك عند توزيعها.²

الركن الرابع: وحدة المدة الزمنية أو وحدة الواقعة المنشأة للضريبة.

فاختلاف المدة التي فرضت عنها الضريبة ينفي واقعة الازدواج الضريبي وإن تحققت الشروط

السابقة، ففرض ضريبة الرواتب والأجور على موظف عام من راتبه المقبوض لشهر يناير للعام ذاته لا ينشئ واقعة الازدواج الضريبي، وذلك لاختلاف مدة التكليف في الحالتين .

وهناك جانب في الفقه ينفي صفة الاستغلال عن شرط وحدة المدة لأنه مرتبط بشرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة في شهر فبراير (وهي أجر الموظف في هذا الشهر) تختلف عن المادة الخاضعة للضريبة في شهر يناير (وهي أجرة عن شهر يناير)، فإذا تختلف معا ويؤدي ذلك رأي بعض الفقهاء الذين يميزون بين الدخل الذي يقتحم فيه ارتباط شرط وحدة الوعاء الضريبي وبين رأس المال الذي قد يستغل فيه شرط وحدة العمل تماما عن شرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة، كما يشترط في إطار غير المباشرة أن تكون الواقعة المنشأة للتكليف الضريبي

¹ فنوش مولود، "دور الاتفاقيات الدولية في تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر"، جامعة مدينة المحلية الجزائر للاقتصاد المالي العدد 05 (أفريل 2016) ص120.

² سامي محمود مراد، "دراسة تحليلية لإثبات تجنب الضريبي الدولي"، كلية بريدة الأهلية الأردن، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 03/العدد01(2018)ص97.

واحدة ، حتى تتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي ، وما ذكر سابقا عن الضرائب الجمركية التي تفرض من قبل سلطات عدة دول على بضاعة تمر عبر حدودها هو خير مثال على أن الواقعة المنشئة بكل ضريبة تختلف عن الأخرى ، وذلك باختلاف الحدود التي تعبرها البضاعة في كل مرة¹.

الفرع الثالث: أنواع الازدواج الضريبي.

هناك عدة معايير معتمدة في تقسيم أنواع الازدواج الضريبي من بينها معيار النطاق (داخلي ودولي) ، وعليه يقسم الازدواج الضريبي من حيث النطاق إلى :

1-الازدواج الضريبي الداخلي: يتحقق الازدواج الضريبي الداخلي إذا كان مجاله إقليم الدولة داخلي وتعود أسباب هذا الازدواج نتيجة لتعدد السلطات المالية (أو الضريبية) داخل حدود الدولة الواحدة سواء كانت موجودة من خلال إعطاء الحق لسلطة المركزية بفرض ضريبة من الضرائب ثم تفرض هذه الضريبة إحدى سلطات الحكم المحلي على الشخص نفسه ويظهر شكل أوضح في الدولة الاتحادية حيث توجد سلطة الاتحاد وسلطة الدولة الداخلة في الاتحاد إذ تقوم الحكومة الفيدرالية بفرض ضريبة من الضرائب ، وتقوم إحدى الولايات بفرض الضريبة نفسها على المال نفسه العائد لشخص مقيم فيها ، كما يحدث الازدواج الضريبي الداخلي نتيجة لطبيعة النظام الضريبي ، حيث تفرض السلطة المختصة فريضة عامة على الدخل ثم ضرائب نوعية على كل فرع من فروع الدخل فتحقق جميع عناصر الازدواج الضريبي ، ومن بين الحلول الممكنة لتلاقي هذا النوع من الازدواج الضريبي هو أن تعتمد السلطة المركزية على ضرائب معينة تنح السلطة المحلية أن تلجأ إليها أو تحدد السلطة المركزية السعر الأقصى للضرائب المحلية أن لا تتجاوز الضرائب المركزية ويكون الحل أصعب كلما زاد استقلال السلطات المحلية عن السلطات المركزية².

2-الازدواج الضريبي الدولي: ينشأ هذا الازدواج الضريبي الدولي إذا فرضت نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء ونفس المكلف وفي ذات المدة ، من قبل دولتين أو أكثر عندما تعمل الشركة على موزعة الإيرادات في بلد معين ويقوم مالك السهم ، أو السند في بلد آخر ، بفرض دول مصدر الإيرادات .

✓ الازدواج الضريبي المقصود: يكون الازدواج الضريبي مقصودا عندما يفرضه المشرع عن قصد لتحقيق أهدافه التي قد تكون إيرادية أو اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية ، فالازدواج الضريبي قد يكون وسيلة الدولة لزيادة إيراداتها لتغطية الإنفاق الحكومي العام المتزايد باستمرار ، أو لتأمين الإيرادات للجماعات المحلية ، فنفرض ضرائب إضافية علاوة على الضرائب الأصلية ، وقد يكون الازدواج الضريبي وسيلة لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية للدولة ، فنفرض ضرائب إضافية والمشروعات الكبيرة التي

¹ سامي محمود مراد ، "دراسة تحليلية للإثبات لتجنب الازدواج الضريبي الدولي" ، مرجع سبق ذكره ص98.

² قنوش مولود ، "دور الاتفاقيات الدولية في تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي" ، مرجع سبق ذكره ص121-ص122.

تتجاوز مبيعاتها حد معين من أجل تشجيع مشروعات الصغيرة التي ترغب الدولة في دعمها لتنمو، وتزدهر فتقضي بذلك على الاحتكار.¹

✓ الأزواج الضريبي غير المقصود: يكون الأزواج الضريبي غير مقصود نتيجة عدم وجود سلطا عليا للتشريعات المختلفة، أو قد يحدث الأزواج دون قصد مثل الأزواج الضريبي الاقتصادي، إذ يلاحظ علماء المالية أن الأزواج الضريبي غير المقصود، هو من النوع لا القانوني، ومثل هذا الأزواج الاقتصادي يتحقق مثلا عندما يتمكن احد المكلفين بضريبة من نقل عبئها ثاني، رغم أن المكلف الأخير قد سبق أن دفع الضريبة في دخله.²

الفرع الرابع: معالجة الأزواج الضريبي .

لقد شاركت الهيئات الدولية كعصبة الأمم، وهيئة الأمم المتحدة الدول في وضع الحلول النظرية والعملية الظاهرة الأزواج الضريبي ومن الحلول نجد ثلاث :

- تقسيم الضريبة بين دولتين، وموقع المال، إما بتقسيم خصائصها مناصفة أو بتوزيع اختصاص الضريبي، كأن نتناول ضريبة دولة الموطن الثروة العقارية وضريبة دول موقع المال الثروة المنقولة .
- تنازل إحدى الدولتين: دولة الموطن أو دولة موقع المال عن حقها في فرض الضريبة .
- توزيع الاختصاص النوعي في الفرضية الضريبية كأن تختص دولة الموطن بضرائب شخصية في حين تختص دولة موقع المال بضرائب العينة .
- عقد المعاهدات الدولية الثنائية أو الجماعية لتوزيع الاختصاص الضريبي بين الدول .
- ولعل أفضل الحلول في معالجو الأزواج الضريبي يكمن في عقد المعاهدات وخاصة الثنائية لتقرير معالجة لتلك المشكلة، وعلى ضوء مفاهيم التفاهم، وصيانة حقوق السيادة الضريبية للدول.³

¹ رضا خلاصي، "شذرات النظرية الجبائية"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2014 ص 416-417.

² عزوز مفتاح طالب دكتورا، "الأزواج الضريبي، المفهوم وآليات المعالجة"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية مجلد 11 العدد 02 جامعة البليدة الوافي علي 2018 ص 86.

³ غازي حسين عناية، "النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي"، مرجع سبق ذكره ص 332.

المبحث الثالث: طرق وأساليب مكافحة التهرب الضريبي .

المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي .

1-التهرب عن طريق تقديم معلومات محاسبية غير حقيقية :

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

-اصطناع أو تغيير فواتير للشراء والبيع ؛

- توزيع الأرباح على شركاء وهميين أو غير موجودين أصلا ؛

- التناسي المعتمد لبعض المبيعات التي تتم أي دون تحرير فواتير ويتم التسديد نقدا ؛

- التسجيل الوهمي لبعض المبيعات المسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة ؛

- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون ؛

2- التهرب عن طريق استغلال القانون :

ويتم ذلك باستغلال الامتيازات القانونية الممنوحة لبعض العمليات والنشاطات ، حيث يقوم بعض المكلفين بإدراج أنشطتهم ضمن الأنشطة المعققة أو التي لها إعفاء جزئي ، ومن الأمثلة عن ذلك :

-تسجيل عملية بيع الأصل من الأصول على أنها هبة ؛

- اعتبار عمليات توزيع الأرباح على المساهمين أنها رواتب وأجور ؛¹

¹ سليمان عتير ، " دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية " ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، مذكرة ماجستير ، محمد خيضر بسكرة 2011-2012 ص 79-80 .

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي.

للهرب الضريبي آثار سلبية، وذلك على كل المستويات وفي جميع الميادين :

(1) الآثار الاقتصادية :

من الآثار الاقتصادية للهرب الضريبي، هو أن هذه الظاهرة تحدث إغوجاجا بالنسبة للاقتصاد الوطني وتمثل فيما يلي :

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها .
- إعاقة المنافسة الاقتصادية .
- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي .
- إعاقة التقدم الاقتصادي .
- ظهور أزمة رؤوس الأموال.
- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها: تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص من الإيرادات وبالإضافة في عدد الضرائب وارتفاع معدلاتها فإن التهرب سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي، ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية .
- إعاقة المناقشة الاقتصادية: إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع ضرائب بصفة منتظمة فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضرائب، فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح، وإنما تقوم بالتهرب الضريبي للحصول على موارد لتمويل، وبذلك تباع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق وذلك للحاق بالمستوى العالي الذي يتميز نظيراتها أي المؤسسات أخرى، والتي تسعى إلى تحسين وضعيتها الاقتصادية والمالية، عن طريق الزيادة في الإنتاجية أو تحسين مستوى الإنتاج .
- إعاقة التقدم الاقتصادي: إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والتي يترتب عليها التهرب الضريبي، يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم الاقتصادي .

-التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي: قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني لها، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلف ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح سببا في الركود الاقتصادي والتخلف .

-ظهور أزمة رؤوس الأموال: إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية، وتتم هذه العملية، إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية، أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن، وتهرب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة، وإضعاف الموجودات الاقتصادية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الادخارات العمومية وبالتالي إضعاف الاستثمار والتقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل التعمير، بناء مساكن، مدارس... إلخ .

(2) الأثار المالية: تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكسد من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك على مستوى الدخل الفردي، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك سبب اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية .

(3) الأثار الاجتماعية: بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية، بالإضافة إلى ذلك، فإن التهرب الضريبي يحل بإعادة توزيع المداخيل بين طبقات المجتمع، ويزيد الفوارق الطبقيية بينها، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي، وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية.¹

¹ حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، مرجع سبق ذكره ص ص 49-53.

المطلب الثالث: أساليب مكافحة التهرب الضريبي .

نظرا لخطورة ظاهرة التهرب الضريبي على المجتمع وكمحاولة منا لإعطاء بعض الحلول لتخفيف من هذه الظاهرة¹:

- تحقيق مبادئ الحكم الراشد والشفافية التامة في عرض النظام الضريبي والأوعية الضريبية بشكل دوري ونشر ذلك في تقارير يسهل الاطلاع عليها من قبل أفراد المجتمع ؛
- التأكيد من مبدأ العدالة الضريبية ؛
- زيادة وصلات الربط المعلوماتية بين كافة الأجهزة الإرادية للدولة وتواصلها بشكل دائم لتبادل المعلومات ؛
- إنشاء محاكم ضريبية خاصة بالمتابعة القضائية للتهرب الضريبي والحد منه ؛
- تبسيط النظام الضريبي ووضوح قواعده وسهولتها ؛
- زيادة الكفاءات والإطارات القادرة علميا وتقنيا على مباشرة الرقابة الضريبية بشكل فعال؛
- زيادة دور منظمات المجتمع المدني في التنويه بأهمية أداء الواجب الضريبي لتغطية الخدمات التي تؤديها الدولة ؛
- تقوية أواصر الثقة بين المكلف بدفع الضرائب والإدارة الضريبية ؛
- زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بها بتنظيم اللقاءات والندوات العامة ؛
- تفادي الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي كالازدواج الضريبي ، التمييز في فرض الضريبة ، الإجراءات الضريبية المبالغ فيها .

¹ د.حساني بن عودة ، د.بن دبية يمينة ، د.عبد الرحمان عبد القادر ، " جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية "، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال ، جامعة تيارت ، وجامعة أحمد دارية أدرار ، مجلد 03 عدد 02 (ديسمبر 2019) ص 60-61.

خلاصة :

لقد تطرقنا في بحثنا هذا إلى مفهومي كل من الضريبة والتهرب الضريبي ، حيث تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة ، ومن خلال بحثنا تبين أنه لا يمكن إعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي ، وذلك راجع إلى اختلاف وجهات النظر ، وباعتبارها ظاهرة خطيرة سواء على المستوى المحلي أو المستوى الدولي ، ومن شأنه أن يعيق سير العملية الجبائية كما كان مسطر لها وكان عرقلة تحقيق الأهداف الضريبية .

فالمشكل لا يكمن في وجود التهرب الضريبي نفسه ، بل في إمكانية معرفة المدى الذي يبلغه لاتخاذ كل السبل المتاحة ، وهذا لا يمنع اتخاذ إجراءات اللازمة لحصره مادام من المستحيل القضاء عليه ، فالرقابة الجبائية دور فعال في محاربة ومكافحة التهرب الضريبي وهذا الذي سوف نتطرق إليه في الفصل الموالي .

الفصل الثاني : أدبيات نظرية للرقابة الجبائية

تمهيد :

تهدف الدراسة إلى إبراز أهمية الرقابة الجبائية باعتبارها أهم آليات مكافحة التهرب الضريبي، وركيزة من ركائز الحوكمة الضريبية، حيث تعد من أهم أدوات التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها في إطار السياسة الجبائية المتبعة وأهم الإجراءات المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي، وتكتسي أهمية بالغة نظراً لأن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخله من تلقاء نفسه .

ومن هنا قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث وهي :

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية .

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية .

المبحث الثالث: عقوبات وإجراءات الرقابة الجبائية .

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية .

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها .

قبل التطرق إلى تعريف الرقابة الجبائية ، سنعرف كل من الرقابة والجبائية .

الفرع الأول: مفهوم الرقابة .

يمكننا أن نورد التعريفات التالية لمفهوم الرقابة .

(1) عرف هنري فايول: وظيفة الرقابة في كتابه المشهور الإدارة العامة والصناعية الذي نشره عام 1916 بقوله: تقوم الرقابة في المشروع على التحقيق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة الموضوعية وللتعليمات الموجهة وبالاستناد إلى القواعد المقررة ، وأما موضوعها فهو بيان نقاط الضعف والأخطاء من أجل تقويمها ومنع تكرارها ، وهي تنفيذ في كل شيء ، سواء كانت أشياء أو تصرفات .

(2) وعرفها ميخائيل جمعان: الرقابة هي الوسيلة التي تمكن المشرف من معرفة ما تم إنجازه وما يجري إنجازه ، وما يتوقع إنجازه في المستقبل¹ .

(3) وتعرف الرقابة : على أنها مجهود منظم تقوم به الجهة المسؤولة يشمل الملاحظة المستمرة للأداء وقياس النتائج الفعلية بمقارنتها بالمعايير الموضوعية مقدما لتحديد الانحرافات عن هذه المعايير أو توقع حدوث الانحرافات ومعرفة أسبابها ثم تحديد أنسب التصرفات العلاجية أو التصحيحية التي تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتنظيم لتحقيق أهدافه .

(4) من خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة على أنها: عملية منتظمة (تصرفات أو تدابير) تتخذها الإدارة أو المجلس أو جهات أخرى ، حسب نوع وحجم المؤسسات والقطاع الذي تنتهي إليه ، للتأكد من تنفيذ النشاطات المختلفة وفقا للاستراتيجيات المحددة ، والخطط الموضوعية والمصادق عليها ، ومقارنتها بالمعايير والمقاييس (الكمية والنوعية) لقياس الأداء ومقارنته بالمعايير ، ثم تحليل المؤشرات لمعرفة الانحرافات وتصحيحها والفجوات وردمها إن وجدت في الوقت المناسب ، كما تعتبر وسيلة لتحسين الأداء² .

¹ مهدي فكري العلي ، "الرقابة الحكومية على البنوك التجارية" جميع الحقوق محفوظة للناشر ، الطبعة 2018 ص18 .

² هوان بوعبدالله " دور الرقابة والتدقيق في تحسين أداء منشآت القطاع السياحي " ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم - كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه 2021-2022 ص29 .

الفرع الثاني: مفهوم الجبائية .

- 1) يعرف القاموس LAROUSSE الجبائية كنظام لتحصيل الضرائب وهي مجموعة القوانين التي ينص عليها والوسائل التي تصل إليها ، أما فرع القانون العمومي يعرفها بأنها تتكون من مجموعة القواعد القانونية المتعلقة بالضرائب والتي تنظم المشاركة في المواضع القانونية ، وكذا الأشخاص الطبيعيين و المعنويين في تمويل الدولة .
- 2) وتعرف الجبائية هي مجموعة من القواعد القانونية والإدارية التي تنظم مختلف الضرائب والرسوم والتي تحيي لصالح الدولة والجماعات المحلية . وهي أيضا بمثابة وسيلة ضرورية للسياسة الاقتصادية والاجتماعية.¹

الفرع الثالث: تعريف الرقابة الجبائية .

لقد مرت الرقابة الجبائية بعدة تعاريف ، ومن التعريفات نذكر:

- 1- الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين ، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها .²
- 2- الرقابة الجبائية: هي ضرورة قانونية وسياسية في الوقت نفسه ، وهي أيضا ضرورة اقتصادية كقاعدة لازمة لضمان مساواة الكل أمام الضريبة .³
- 3- الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة .⁴
- 4- تعتبر الرقابة الجبائية هي الأداة التي تحول للإدارة الجبائية التحقق من أن المكلفين بالضريبة ملتزمين في أداء واجباتهم ، وتسمح لها باستدراك الأخطاء الملائمة .⁵

¹ رضا خلاصي "شذرات النظرية الجبائية" مرجع سبق ذكره ص 243-244.

² حمد أتو صالح "دراسة أثر التكامل بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية على نجاعة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية" مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية ، المجلد 6_ العدد: 02(2022) ص 437.

³ أحمد فنيديس "الرقابة الجبائية في الجزائر" ، جامعة 8 ماي 1945 ، قلمة ، الجزائر ، دار الجامعة الجديدة 2018 ص 16.

⁴ عبود ميلود ، برباوي كمال "الرقابة الجبائية في الجزائر الإطار العام ، الأهداف ، الطرق ، العوامل المعيقة وسبل التفعيل" ، مجلة المقار للدراسات الاقتصادية المركز الجامعي تندوف ، مجلة علمية دولية محكمة مخصصة في الميدان الاقتصادي ، العدد 02/ جوان 2018 ص 312.

⁵ بن أحمد يونس ، بلحاج فراحي "الرقابة الجبائية الفعالة ودورها في تحسين الإيرادات الضريبة" جامعة طاهري بشار ، الجزائر ، المجلد السابع العدد 02 (أوت 2021) ص 199.

5- ومما سبق يمكن أن نعرف الرقابة الجبائية على أنها: فحص التصريحات وكل السجلات ، الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كانت شخصيتهم الجبائية ، وذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ومقارنة كل من المعلومات والتصريحات المحصل عليها مع مصادر أخرى ومع الوضعية المالية والمعيشة للمكلف¹.

الفرع الرابع: أهداف الرقابة الجبائية .

تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيق الأهداف التالية:

1-الهدف القانوني: يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسيرة المكلفين للقوانين والأنظمة الجبائية ، وترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية حيث أي مخالفة أو انحراف عن دفع المستحقات الجبائية ينتج عنه معاقبة المكلف بأداء الضريبة .

2-الهدف الإداري:تسمح عملية الرقابة من تقديم خدمات ومعلومات من شأنها أن تساهم في زيادة الفعالية والأداء من خلال :

✓ اتخاذ الإجراءات التصحيحية فيما يخص النقائص في التشريعات المعمول بها ؛

✓ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة من معرفة الأسباب وتقييم الآثار ؛

✓ تساعد في إعداد الإحصائيات والمؤشرات والنسب والغش والتهرب الضريبي؛

3-الهدف المالي والاقتصادي:تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما في المحافظة على أموال الخزينة العمومية من خلال محاربة الغش والتهرب الضريبي وكذا على الممارسات التدليسية التي تؤدي إلى ضياعها وبالتالي ضمان دخول صحيح للموارد الجبائية ، الذي يؤدي إلى زيادة إيرادات الخزينة منه زيادة الإنفاق العام وبالتالي زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية .

4-الهدف الاجتماعي:يبرز هذا الهدف من خلال تجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة ، حيث يفرض هذا الأخير تقاسم التكاليف الجبائية بين جميع المكلفين وهنا يبرز دور الدولة في التحقق من أن كل المكلفين قامو بتسديد التزاماتهم الجبائية المفروضة من منظور ردي أكثر منه عقابي².

¹ رضا خلاصي "شذرات النظرية الجبائية" مرجع سبق ذكره ص214.

² فروج شهباز ، طوبلب مجد "الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية" مجلة المؤسسة ، المجلد 10/العدد:01(2021)الجزائر ص 299-300.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية .

للرقابة الجبائية نوعين :رقابة جبائية داخلية ورقابة جبائية خارجية .

1)الرقابة الجبائية الداخلية (الشاملة):تتم على مستوى مفتشية الضرائب ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق .

-الرقابة الشكلية:تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وهي تهدف إلى :

- ✓ التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة ؛
- ✓ التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات ؛
- ✓ محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات¹؛

-الرقابة على الوثائق :يهتم هذا النوع من الرقابة بمراقبة التصريحات السنوية على وجه الخصوص وبأكثر دقة ، حيث يقوم العون المكلف بفحص هذه التصريحات ومقارنتها بالمعلومات المتوفرة لدى مصلحة الضرائب،ومنصوص على هذا النوع من الرقابة في قانون الإجراءات الجبائية ، إذ تراقب الإدارة الجبائية التصريحات لتحديد مبلغ كل ضريبة أو حق أو رسم أو إثارة أين يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها ، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها².

وقد أكد المشرع الجزائري على هذه الرقابة في نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية التي أفرت بضرورة مراقبة التصريحات طلب توضيحات وتبريرات كتابية ، وفي حالة خاصة قد يتم استدعاء المكلف المعني وطلب توضيحات شفوية ، لكن إذا رفض تقديم هذه التوضيحات ، لان هذا الطلب كتابي هو الدليل على عدم مخالفة المفتش لهذا الإجراء في حالة نشوب نزاع في المستقبل ، وتمنح للمكلف مدة لا تقل عن 30 يوما لتقديم تبريراته وملاحظاته³.

¹ بن عثمان عائشة ،ولهي بوعلام "تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء" مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ،العدد17/2017ص148.

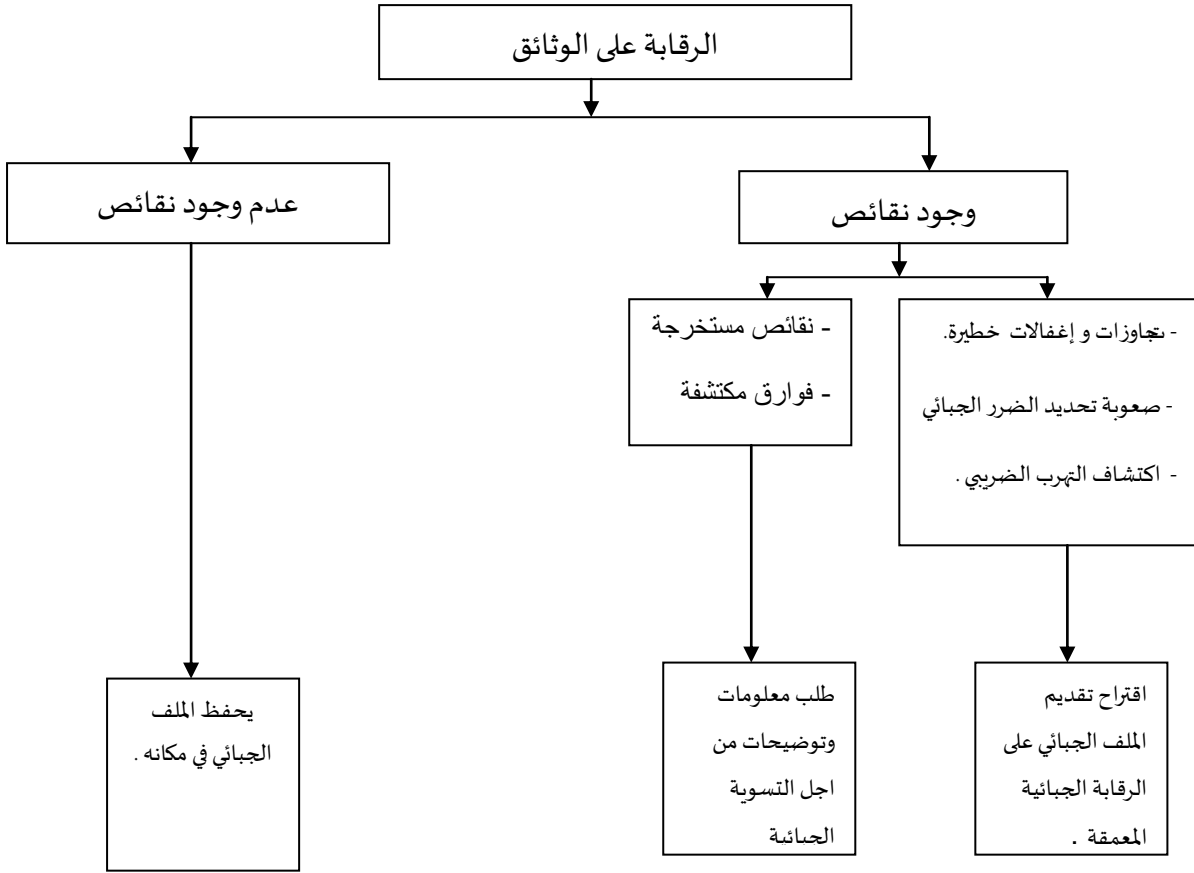
²العقون رشيد ، بوسماحة محمد "دراسة تحليلية لدور مؤشرات المنازعات الجبائية في تقييم أداء الرقابة في المحاسبة" مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة ،بشار الجزائر ،المجلد 07/العدد:01(2022)ص303.

³محمد قلي ،فهيمة بلول "الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة" مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية ،المجلد 07العدد:06(2018)ص154.

- 1_ طلب المعلومات: بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداد ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب فإنه لا يلزم إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة.
- 2_ طلب التوضيحات: عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب يمثل الرفض عن كل جزء من النقاط المطلوب تقديمها، يتعين على المفتش أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضي طابع الإلزامية أكثر ليبين بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات اللازمة بتقديم أدلة على صحة التصريحات المقدمة خلال 30 يوم من الطلب.¹

¹ لياس قلاب ذبيح "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية" جامعة محمد خيضر بسكرة، مذكرة جزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير 2010 ص23.

الشكل رقم 1-2: مخطط الرقابة على الوثائق



المصدر: بن صفي أحلام "الرقابة الجبائية" مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه جامعة الجزائر 01 السنة: (2013-2014) كلية الحقوق ص 16.

2) الرقابة الجبائية المعمقة (الرقابة الخارجية): تمارس مديرية الضرائب الرقابة الجبائية المعمقة في إطار دورها الجبائي الرقابي ، وفي إطار دورها الجبائي الرقابي ثلاثة أنواع من الرقابة الجبائية هي: التحقيق في المحاسبة ، التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :
-التحقيق في المحاسبة: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها .

إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات إلزامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة. يجب أن يتم التحقيق في التقارير والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة يتم إقرارها قانون من طرف المصلحة.¹

-التحقيق المصوب في المحاسبة: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

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

أثناء هذا التحقيق، يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم وثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم و الأتاوي المتعلقة بالتحقيق، لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.²

-التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توافر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخل مملصة من الضريبة.

¹ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية 2021 ص 8.

² المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية 2021 ص 9.

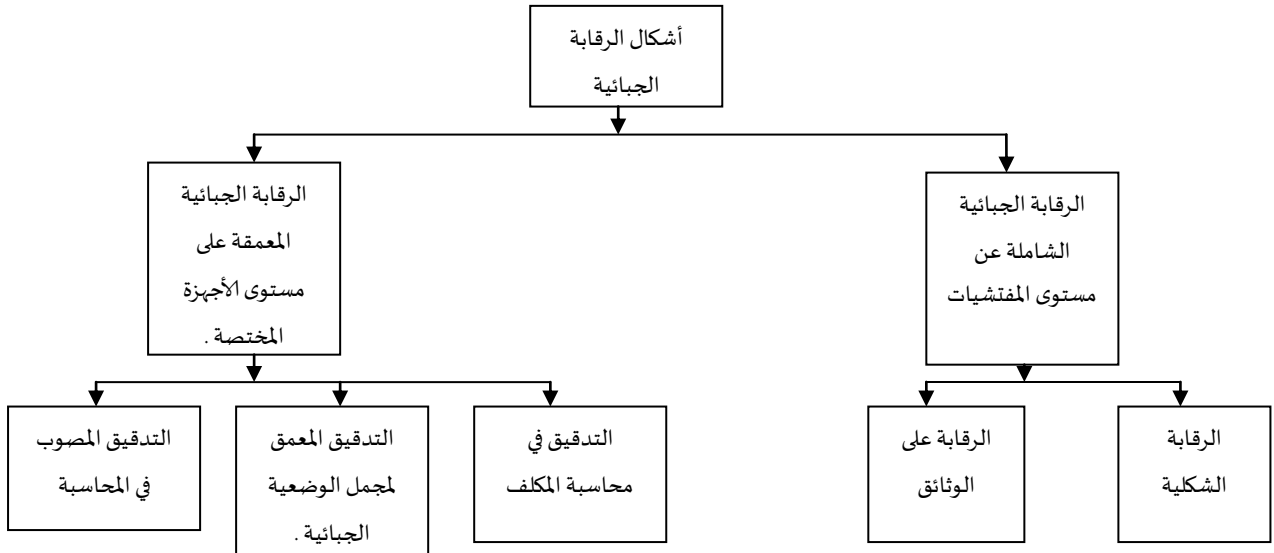
لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل¹.

جدول رقم 2-1: يبين ميزان الخزينة للمكلف .

الإيرادات	النفقات
1_ أرباح رأس المال	1_ مصاريف عامة
2_ عمليات تخص العقار (بيع أراضي ، شقق)	-مصاريف الغذاء
3_ سحب في الحسابات البنكية	-مصاريف الترفيه
4_ مداخيل مقبوضة (أجرة ، علاوات ، مداخيل عقارية)	مصاريف الألبسة
5_ السيولة في بداية الدورة	-مصاريف مختلفة (ممتلكات)
6_ أرباح استثنائية (هبات ، مسابقات ، الإرث... إلخ)	2_ حصص نقدية
	3_ السيولة في نهاية السنة
المجموع	المجموع

المصدر: رضا خلاصي "شذرات النظرية الجبائية"، مرجع سبق ذكره ص 224.

الشكل رقم 2-2: يبين أشكال الرقابة الجبائية :



المصدر: لياس قلاب ذبيح "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية" مرجع سبق ذكره ص 21.

¹ المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية 2021 ص 11.

جدول رقم 2-2: يبين مقارنة بين مختلف أشكال الرقابة الجبائية .

التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .	التحقيق المصوب .	التحقيق في المحاسبة .	مراقبة التصريحات
تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب البحث والمراجعات).	تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وعلى مستوى مركز الضرائب (حسب الحالة)	تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وعلى مستوى مراكز الضرائب (حسب الحالة).	الرقابة على مستوى المفتشية أو المركز الجواري للضرائب أو مركز الضرائب (حسب الحالة).
رقابة مكتبية تتم على مستوى إدارة الضرائب يتم فيها تبادل الوثائق والمعلومات .	رقابة خارجية تتم في عين المكان .	رقابة خارجية تتم في عين المكان .	رقابة داخلية .
الاستدراك من التهرب الضريبي .	الاستدراك من التهرب الضريبي .	الاستدراك من التهرب الضريبي.	اكتشاف المكلفين غير النزهاء .
استمرار للرقابة على الوثائق .	استمرار للرقابة على الوثائق .	استمرار للرقابة على الوثائق .	إعداد قائمة المقترحين للارقابة المعمقة .
مراقبة التصريحات التي تخص الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلفين الطبيعيين .	يمكن لأعوان الرقابة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها .	يمكن لأعوان الرقابة الجبائية إجراء التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.	مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر مع المعلومات لدى مفتشية الضرائب .
الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة هو البحث عن أسباب ثراء المكلف بالضريبة	الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي وإبراز كل الأخطار و الإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء	الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي	الهدف الأساسي يكمن في مراقبة التصريحات السنوية ومقارنتها مع التصريحات الشهرية .

مختلف الضرائب و الرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة .	والتدقيق في مجمل مصادر دخله .		
مدتها 4 أربع سنوات إذا كانت الرقابة تركز على ضريبة واحدة أو سنة واحدة إذا ارتكزت العملية على مجموعة من الضرائب والرسوم .	مدتها سنة جبائية واحدة ، مع إمكانية الرجوع إلى سنوات سابقة من أجل التأكد من مختلف المعاملات التي قام بها الشخص الطبيعي .	مدتها 4 أربع سنوات غير متقدمة .	تكون بصفة دورية بين المكلف بالضريبة والمفتشية .

المصدر: خولة حموش ، بزارية امجد ، "فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي" مجلة الاقتصاد الجديد ، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة ، الجزائر ، المجلد 12/ العدد 01: (2021) ص 366.

المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية .

هناك سبب رئيسين للقيام بالرقابة الجبائية هما :

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية :

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي ، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض ويصرح بها للإدارة الجبائية ، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها ، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية .

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير مشروعة ، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها ، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين ؛ والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي¹.

¹ عوادي مصطفى ، رحال نصر ، عيدة أنور ، "الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي" ، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة ، جامعة الوادي ، الجزائر ، المجلد 02: العدد 01: (2019) ص 76.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية .

المطلب الأول: الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية .

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونا للقيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه وتمارسها بطريقة منتظمة وفعالة كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية مختصة في مجال الرقابة الجبائية، منها من يمارسها حاليا ومن يدخل ضمن إعادة هيكل مصالح الإدارة الجبائية التي بواسطتها تنفذ البرامج المسطرة من الإدارة الجبائية .

الفرع الأول: أجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية :

1) مديرية البحث والمراجعات: أنشأت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13/07/1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطاءها، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتنحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذي يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله .

كما تستند مديرية الأبحاث والمراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية يتوفر شروط مستوى رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم أعمال 10.000.000 دج سنويا للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع إستراتيجية عمل لذلك :

_ الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي، مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة .

_ جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العامة من جهة، وحقوق المكلفين من جهة أخرى .

_ إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق في أفضل مستوى .

_ الالتزام والعمل بجدية وكفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم في تقلص حجم المنازعات الجبائية .

في حين الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات التابعة لمديرية العامة للضرائب يحتوي على أربع

(04) مديريات فرعية على المستوى المركزي وثلاثة مصالح خارجية على المستوى الجهوي .

_التعريف بالعمليات الواجب تدقيقها من أجل تجميع واستغلال ومراقبة استعمال المعلومات المتوفرة .

_البرمجة المضبوطة على المستوى الوطني لكل مراجعة أو بحث متعلق بمختلف التحقيقات الجبائية .

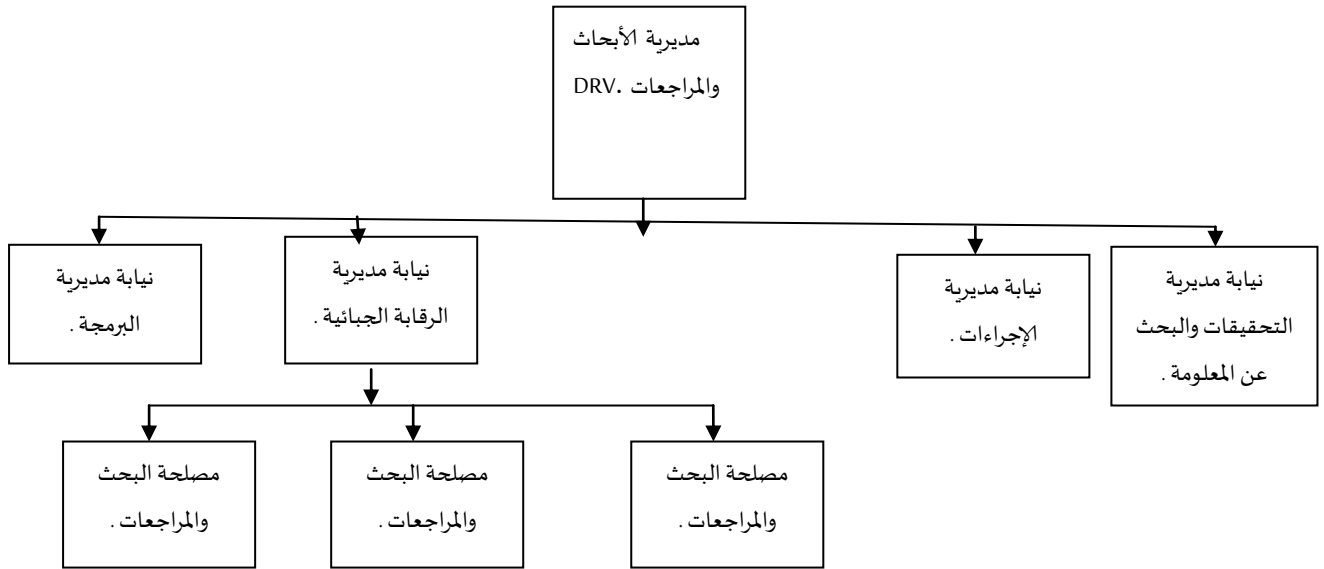
أما العمل الميداني لهذا الجهاز ينحصر في المصالح الجهوية التابعة لها والمكلفة بعدة منها :

-تنفيذ برامج المراجعات مع مراقبة ومتابعة دورية للأنشطة التي تضبط من المديرية المركزية .

-يضمن تسيير وتنظيم وسائل تدخل فرق التدقيق الجبائي المختلف عبر كامل التراب الوطني .

-تنفيذ كل عملية تدقيق يأمر به وزير المالية أو المدير العام للضرائب أو كل السلطات المختصة بالاتصال مع مختلف الهيئات ، كما تطبق حق الاطلاع من الملفات التي تخضع لاختصاصها¹.

الشكل رقم 2-3:الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات .



المصدر:أهمية فاتح ، دويس رجاء ، "احترام حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية لآلية الحد من المنازعات الجبائية "، جامعة محمد الصديق بت يحي جيجل ، مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال ، المجلد :07/العدد:02(2022)ص565.

¹لياس قلاب ذبيح ، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"مرجع سبق ذكره ص 26-27.

2) المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF):

باعتبار أن مديرية الأبحاث والمراجعة مسؤولة على المستوى المركزي فإن المديرية الولائية للضرائب تمارس رقابة جبائية محلية على المستوى المحلي بتكفل المديرية الفرعية الولائية بهذا المجال، إذا تعد الهيئة المختصة عبر إقليمها ومن ابرز المهام المكلفة بها:

- إعداد بطاقات لمختلف الإداريات والهيئات التي لديها معلومات عند تشكيل الوعاء الضريبي.
 - برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتحقيق والفرع المختلطة (ضرائب أو تجزئة أو جمارك) من أجل التحري عن المادة الخاضعة للضريبة وجمع المعلومات لإعداد البطاقات ومقارنة المعلومات.
 - تقديم كل الاقتراحات والآراء اللازمة إلزامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستعمالها مع مراقبة استعمالها.
 - برمجة القضايا التي تخضع للمراجعة السنوية ومتابعة مسيرة لانجاز البرامج في الآجال المحددة.
 - الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة ومتابعتها باستمرار.
 - الحرص على مراقبة عمل أعوان التحقيق والسهرة على تنفيذ تدخلاتهم كما هو موضح في القانون¹.
- وتتكون المديرية من أربع مكاتب لكل منها دور تقوم به تتطرق إليها فيما يلي:
- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية (BRIF): الذي يعمل في شكل فرع، وتتمثل في:
 - تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛
 - تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح المعنية؛
- _مكتب البطاقات والمقارنات (BFR) وتتمثل مهامه في:

-تكوين وتسير مختلف البطاقيات المسوكة؛

-التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛

¹ بودرواز أيوب، أسامة سريحي، "الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريبيج 2020/2021 ص13.

-مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب ؛

-مكتب الأبحاث والمراجعات (BRV):وتتمثل مهامه في :

-متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة ؛

-تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة ؛

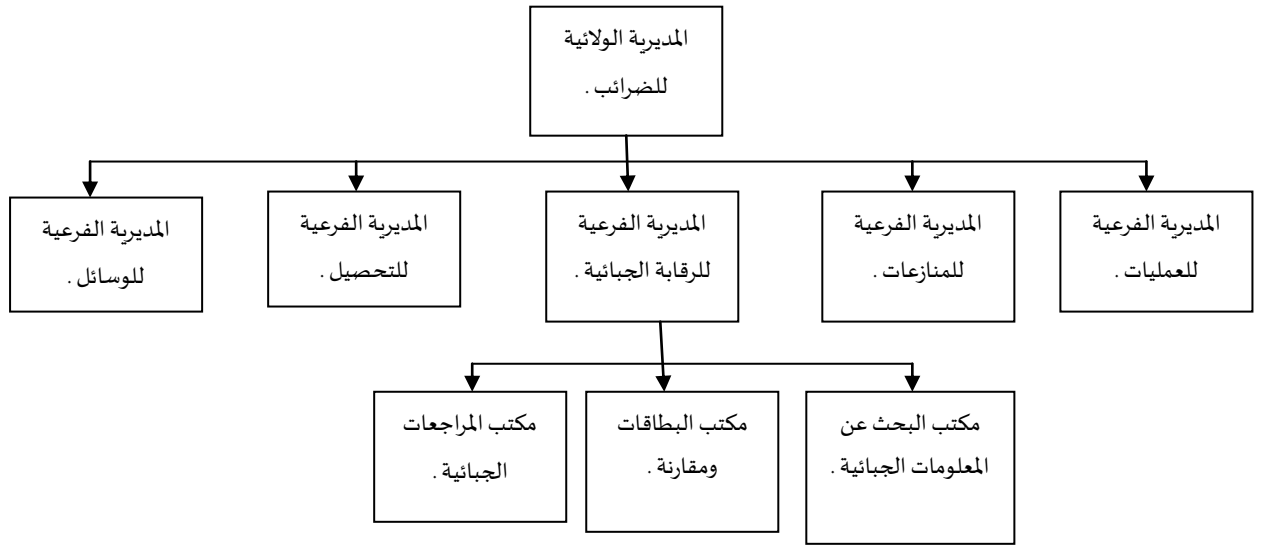
-إعداد الوضعيات والإحصائيات والتقارير الدورية التقييمية ؛

-مكتب التقييمات (BCE):وتتمثل مهامه في :

-استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً ؛

-متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية ؛¹

الشكل رقم 2-4:الهيكل التنظيمي لمديرية الولائية للضرائب



المصدر:أهمية فاتح ،دويس رجاء ،"احترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية لألية للحد من المنازعات الجبائية"، مرجع سبق ذكره ص 567.

¹ ذبيح محمد أمين ،"أثر متطلبات الرقابة الجبائية في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه ،جامعة فرحات عباس سطيف ،2020/2021ص30.

(3) مفتشيات الضرائب :

تم إنشاء هذه المفتشيات لتسير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين بالضريبة وكشف ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، ذلك لتمتعها بسلطات واسعة تجعلها قادرة على مواجهة هذه الظاهرة باعتبارها الأقرب من المكلف بالضريبة.

ففي هذا الإطار نصت المادة 12 من المرسوم التنفيذي 91-06 على أنه تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية، واستقلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.¹

الفرع الثاني الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية :

(1) مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

تم تأسيسها بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 جويلية 2005، المحدد لتنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات وقد بدأت في العمل ابتداءا من سنة 2006، وتتكون هذه المديرية من خمسة مديريات فرعية وهي: (المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية لتسيير، المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل)، وسوف تركز على المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية بصفتها المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي، حيث أنها مكلفة بما يلي:

-تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها .

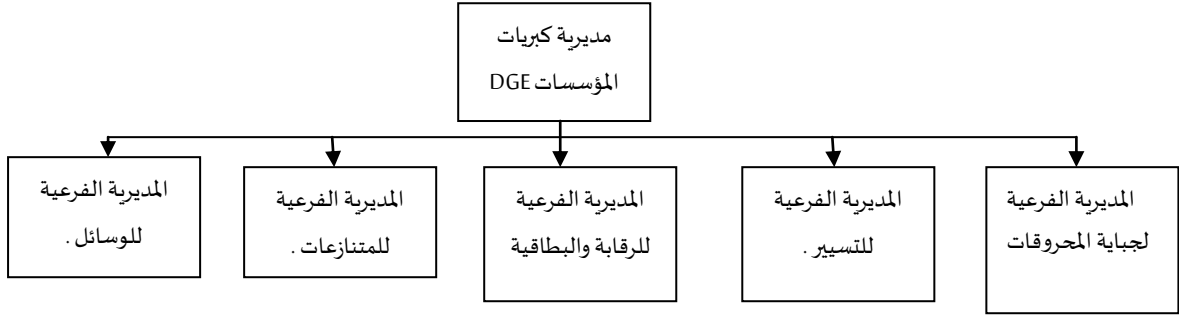
-اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة .

-البحث عن المعلومات الجبائية واستغلالها في إنجاز التحقيقات والتحريرات.²

¹ ترعي زكرياء، "دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الهرب الضريبي"، مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة 2019/2018 ص30.

² بلوضاح الجيلاني، سعدي يحي، "فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي"، العدد: 2014/12 مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ص38.

الشكل رقم 2-5: مديريات كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الطالبين تبعاً للمعطيات السابقة .

2) مركز الضرائب :

تبعاً لاستحداث مديرية كبريات المؤسسات في سنة 2006، استحدثت المديرية العامة للضرائب بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 هيكل جديد للضرائب وهو مركز الضرائب وهو مصلحة خارجية عملياتية ملحقة لمديرية الضرائب لولاية التي تعتبر وصية على المصالح الضريبية على المستوى الولائي، من أهدافه ومهامه :

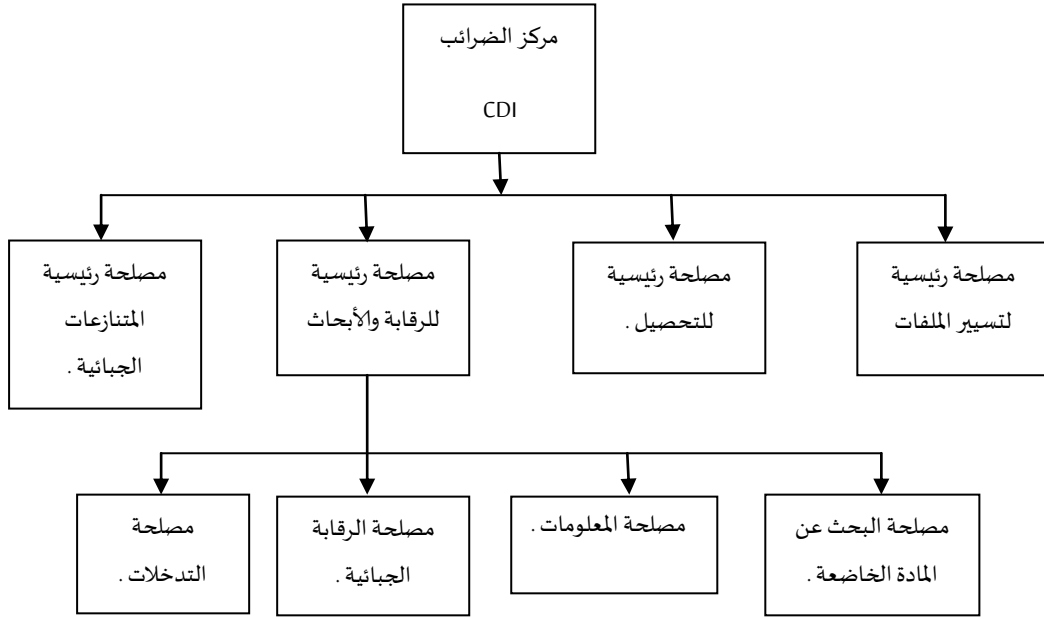
-تحسين التسيير والرقابة لملفات المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، وكذلك أصحاب المهن الحرة مهما كان نظامهم الضريبي.

-تحديد الإطار الضريبي الموحد لجميع المكلفين التابعين لمركز الضرائب وجميع الضرائب والرسوم الخاضعين لها .
-تخفيض عدد المصالح الأساسية الحالية، وذلك بإنشاء مركز الضرائب عوضاً من مفتتيشيات وقباضات الضرائب .

-تحسين وعصرنة الإجراءات المتعلقة بالضريبة.¹

¹ بلوضاح الجيلاني "التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة" أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة 2014/2015 ص229-230.

الشكل رقم 2-6: يبين مركز الضرائب .



المصدر: لياس قلاب ذبيح "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية" مرجع سبق ذكره ص 31.

الجدول رقم 2-3: يبين حالة وضعيات أشغال إنجاز مراكز الضرائب على المستوى المديرية الجهوية للضرائب ناحية الجزائر .

مكان المركز	نوع مركز الضرائب	الأراضي المخصصة للبناء .	حالة تقدم أشغال الإنجاز .	سير العملية
الروبية	مركز ضرائب من نوع (01) مركز ضرائب من نوع (02).	متوفرة غير متوفرة .	في طور الإنجاز الدراسة التقنية لم تباشر	المديرية العامة للضرائب .
الحراش .	مركز ضرائب من نوع (02).	متوفرة	في طور الانجاز .	المديرية العامة للضرائب .
سيدي أحمد	مركز ضرائب القبة مركز ضرائب نموذجي .	متوفرة غير متوفرة	انتهاء الإنجاز الدراسة التقنية لم تباشر .	المديرية العامة للضرائب .
الجزائر مركز	مركز ضرائب من نوع (01).	غير متوفرة	الدراسة التقنية لم تباشر .	المديرية العامة للضرائب .
الشراقة	مركز ضرائب من	متوفرة	في طور الانجاز .	المديرية العامة

للضرائب .	الدراسة التقنية لم تباشر .	غير متوفرة	نوع (01) مركز ضرائب من نوع (01).	
المديرية العامة للضرائب .	في طور الانجاز .	متوفرة	مركز ضرائب من نوع (01).	بئر مراد رايس

المصدر: بلوضاح جيلاني ، "التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجية المكافحة" مرجع سبق ذكره ص 231-232.

المطلب الثاني: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية .

القيام بعملية الرقابة الجبائية و كافة مراحل التحقيق يتطلب أن يكون الأشخاص الذين يقومون بهذه المهام أكفاء وذوي خبرة عالية تمكنهم من اكتشاف حالات التدليس الموجودة وكذا أن يتمتعوا بسلوك حضاري و أن يكونوا ذوي أقدمية على الأقل ثلاث سنوات في الميدان وهذا من أجل تسهيل عملية الرقابة ككل وستتناول هؤلاء الأشخاص في هذا المطلب :

1-نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية: يعتبر نائب المدير هو الشخص المكلف بصفة مباشرة بإعداد برنامج المراجعات التي تقوم بها المصلحة كما يتولى مهمة مراقبة فرق التدقيق وكيفية قيامهم بعملهم ، إلى جانب حرصه على سير عملية التدقيق بصفة قانونية منظمة ، بالإضافة إلى أنه بإمكانه استقبال المكلفين الخاضعين للضريبة إذا تطلب الأمر ذلك ، وكذا السهر على تطبيق ضمانات المكلفين وحقوقهم ، كما أن نائب المدير يعني كذلك بالاجتماع برؤساء فرق التدقيق قصد دراسة الأعمال المنجزة مع تقديم الاقتراحات اللازمة بالإضافة إلى تحويل التقارير المتوصل إليها للمديريات الجهوية للضرائب التابعة لها .

2-رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات: إن رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات يشترط أن يكون له على الأقل رتبة مفتش وذو خبرة لا تقل عن ست سنوات كمدقق جبائي ، وباستلامه هذه المهام رسميا فإنه يصبح تحت سلطته كل فرق التدقيق باعتباره المسؤول عن النظام العام لها ، وكذا يحرص على حضور ومواظبة الأعوان المدققين وكذا التكفل بالقضايا المبرمجة وتنفيذها ، كما يمكنه التدخل من أجل مناقشة النتائج المتوصل إليها مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان¹.

¹ مجدول محمد نجيب ، يوسف إسلام "الرقابة الجبائية وأثرها على التحصيل الضريبي" مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة ألكلي أو الحاج البويرة 2018-2019 ص 29-30.

3-الأعوان المحققين: حتى تستند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملي مفتش ضرائب وهذا التزاما بالتشريع الجزائري، لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذي لهم رتبة مفتش على الأقل، وكما يستند 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 المحققين.¹

المطلب الثالث: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية .

1) حق الاطلاع: ويعني هذا الحق أنه يجوز لموظفي إدارة الاطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة، لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التملص من الضريبة، وهذا ما أكدته المواد 309-316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ولكن تم إلغاء هذه المواد بعد تعديل 2015، أما بالرجوع لقانون الإجراءات لقانون الإجراءات الجبائية نجده قد نص وأكد على هذا الحق وأتاح لأعوان الإدارة الجبائية حق الاطلاع.²

تمارس الإدارة الجبائية على بعض المعلومات لدى الغير لفحص صحة التصريحات المكلفين بالضريبة، ويمكنها أيضا استكمالها التي تلزم بعض الهيئات، وهو الذي يسمح لأعوان إدارة الضرائب من التعرف بالوثائق المسوكة إما من طرف المكلف بالضريبة نفسه وإما من الغير .

وفي ما يخص الغير، فإنه يمكن التمييز بين ثلاث فئات للأشخاص :

-بعض الهيئات (الهيئات القضائية، وهيئات الضمان الاجتماعي) هي ملزمة بأن تطلع مصالح الرقابة تلقائيا بعض المعلومات، فالسلطة القضائية يجب عليها أن تطلع مصالح الضرائب بكل المعلومات التي تخص وجود غش ضريبي، وصناديق الضمان الاجتماعي تزود كل سنة مصالح الضرائب بالكشوف المختصرة لأوراق العلاج المودعة من طرف المؤمنين الاجتماعيين المرتبة فرديا لكل طبيب أو شبه طبيب يعطي علاجاً للتعويض .

¹ لياس قلاب ذبيح، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية" مرجع سبق ذكره ص32.

² مونة مقلاتي، توفيق بوليفة، "دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي"، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد

04/العدد:01(2021)ص259-260.

-فئات من الأشخاص يخضعون لحق الاطلاع ويمكنهم التملص منه دون التعرض لجزاءات ضريبية في حالة رفض الاطلاع إلى جزاءات جزائية لمعارضة إنجاز أعوان إدارة الضرائب لمهامه ويعني بهذا الإجراء الموردون والمؤسسات الزبونية (ولكن ليس الزبائن الأفراد) البنوك، الغرف الجارية، المصانع والغرف الفلاحية .
-وهناك الغير غير الخاضع لحق الاطلاع وهم الزبائن الأفراد لأنه لا توجد جزاءات تخصهم لم يمتثلوا إلى طلب مصلحة الضرائب للاطلاع.¹

يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها.²

ويخضع لحق الاطلاع كل من :

_الإدارة العمومية: "تخضع لهذا الحق كل إدارات الدولة بما فيها الولايات والبلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة"، حيث نصت المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لرقابة السلطة الإدارية التي تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطالبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها .

_السلطة القضائية: حيث نصت المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية "تجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية الجزائية أن تقدم النيابة العامة باطلاع إدارة الضرائب المباشرة على الملفات .

_المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين: نصت المادة 51 من قانون إجراءات الجبائية 2021 على أنه: " يجب على كل المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف العمولات أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسل إشعارا خاصا للإدارة الجبائية ".

_المؤسسات الخاصة: نصت المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية "يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها 5000 د.ج إلى 50000 د.ج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها.³

¹ أحمد فنيديس، "الرقابة الجبائية في الجزائر" مرجع سبق ذكره ص 43-44.

² المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية 2017 ص 23.

³ شافعي عبدو، سلطاني سمير، "فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان الجزائر، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05/العدد: 01 ماي 2022 ص 307.

2) حق الرقابة :

لا تكتفي الرقابة الجبائية بالاطلاع، بل تقوم بمجموعة من الإجراءات والعمليات من شأنها إثبات صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وإجراء مقارنتها بعناصر وبيانات أخرى، وتكون في شكل صورتين هما :

- يطلب تبريرات وتوضيحات من المكلف بالضريبة. وتبدأ هذه العملية داخل مكتب مصالح الضرائب المادة 18 و19 من قانون الإجراءات الجبائية .

-تقوم بإجراءات التحقيق المحاسبي و الجبائي طبقا لنص المادة 20 و21 من نفس القانون، وتتم هذه العملية خارج مكتب مصالح الرقابة الجبائية.¹

3) حق المعاينة :

من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونيا القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفن الضريبة .

لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير.²

4) حق استدراك الخطأ :

حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة في تأسيس الضرائب المعنية وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد.

¹ عبود ميلود، برباوي كمال، "الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف، الطرق، العوامل المعيقة وسبل التفعيل"، مرجع سبق ذكره ص315.

² المادتين 34-35 من قانون الإجراءات الجبائية 2017 ص17.

وذلك وفقا لنص المادة التالي: "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب في نوع الضريبة، أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى¹.

المبحث الثالث: عقوبات وإجراءات الرقابة الجبائية .

المطلب الأول: العوامل المعيقة للرقابة الجبائية .

1-العوامل المعيقة على المستوى المحلي :

أهم عوائق الرقابة الجبائية على المستوى المحلي ما يلي :

-ارتفاع عدد الملفات القابلة للرقابة يقابله نقص في عدد الأعوان الموجهين للرقابة الجبائية، وهذا يعني أن عدد الملفات المخصصة لكل مراقب مرتفع جدا .

-نقص في التكفل المادي والاجتماعي المتعلق بأعوان الرقابة الضريبية .

-ضعف لعمليات التكوين والتدريب المستمر لأعوان الرقابة.

-اتساع السوق الموازي عبر إقليم الولاية .

-ضعف التنسيق بين مختلف المصالح المحلية المختصة في الرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة).

2-العوامل المعيقة على المستوى المركزي :

-بالرغم من تطبيق النظام المحاسبي المالي 2010، غير أن المصالح الرقابية لم تعتمد على دليل جديد للتحقيق المحاسبي .

-لا يزال الأعوان الرقابة يعتمدون على الوسائل اليدوية في إعداد وتنفيذ برنامج الرقابة .

-عدم الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في مجال الرقابة الضريبية على المستوى التشريعي .

-قلة الإطارات الفنية المختصة في المجال المحاسبي و الجبائي .

¹ آسيا قاسمي، فهيمة حدادو، "الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها"، جامعة البويرة، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد: 03/العدد: 01/ديسمبر 2019ص158.

-ضعف الآليات القانونية لحماية أعوان الرقابة الضريبية .

-تتميز السوق التجارية في الجزائر بضعف ونقص التعامل بالفاتورة بين المتعاملين ، وهذا ما بين خرق وانتهاك المكلفين الخاضعين للقانون الخاص بالفاتورة .

-عدم المتابعة الدقيقة لتطبيق الإجراءات والعقوبات على المكلفين المتهربين ضريبيا¹.

المطلب الثاني: الغرامات والعقوبات الجبائية .

الفرع الأول:العقوبات الجبائية .

تختلف العقوبات الجبائية حسب المخالفة التي يرتكبها المكلف ، لكن قبل التطرق لهذه العقوبات تجدر بنا الإشارة إلى طبيعة الغرامات الجبائية ، فقد اختلفت الاتجاهات حول هذا الموضوع .

هناك رأي ذهب إلى أنها جزاءات إدارية من أجل السير الحسن للمصالح الإدارية ، لكن يحكم بها القاضي حتى لا تكون إدارة الضرائب الخصم والحكم في نفس الوقت لكن يعاب على هذا الرأي أنه يخلط بين الجزاءات الإدارية والمالية ، فالجزاء الإداري هو عقوبة توقع على من لهم صفة المرافق العمومية أما الجزاءات المالية توقع على الأفراد .

أما الرأي الثاني اعتبر الغرامة الجبائية ذات طبيعة جبائية خالصة وهي عقوبة تكميلية تضاف إلى العقوبة الأصلية وأنها جزاء تفرضه الدولة بما لها من سلطة السيادة ضمانا لتنفيذ القواعد القانونية المتعلقة بالمصلحة الضريبية وليس لها أي صفة من صفات التعويض عن الضرر .

لكن لا يمكن القول بهذا الرأي مادام أن المشرع الجبائي الجزائري نص على مبلغ للتعويض بجانب الغرامة الجزائية .

وجاء رأي آخر اعتبر الغرامة الجبائية ذات طبيعة مزدوجة تجمع بين الجزاء والتعويض وهذا الرأي الراجح بين أغلبية الفقهاء ، بحيث أكبر المبالغ التي يقضي بها كتعويض من جرائم التهرب ذات الطبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض في نفس الوقت ، فهي عقوبة توقع من مرتكب الجريمة وفي نفس الوقت تعويض للخزينة العمومية .

¹ بلوضاح الجيلاني ، سعدي يحي ، "فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي "، مرجع سبق ذكره ص 42.

لقد أخذ القضاء الجزائري بهذا الرأي في قرار المحكمة العليا بشأن المخالفات الضريبية بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجناح والمخالفات القسم الثالث في القضية رقم 136291، نقصت فيه قرار من مجلس قضاء تلمسان الذي وصف فيه دعوى الضرائب بأنها دعوى مدنية، واعتبر الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تؤدي إلى إدارة الضرائب، وانتهت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها العقوبة وأن خالطها التعويض ومن ثمة لا يجوز الحكم إلا بناء على طلب إدارة الضرائب.¹

الفرع الثاني: العقوبات الجزائية .

إن المكلف بالضريبة ذو الأفق الضيق، سوف يجتهد ويبدل قصارى جهده لأجل إخفاء مصادر دخله، وما تدر عليه من أرباح، الأمر الذي يدفع المشرع إلى مقابلة هذا السلوك غير المسؤول بوسائل ردع تحول بين هذا النوع من المكلفين بالضريبة وبين ما ينوون التوصل إليه فيلجأ إلى أدواته الفعالة، فيحرم بعض الأفعال التي يأتها المكلف بالضريبة، ويقرر العقاب لكل تسول له نفسه اقترافها .

وقد يبدو أن للوهلة الأولى شدة العقوبات وهي تطبق ليس فق على المكلفين بالضريبة وعلى وكلائهم بل وعلى موظفي إدارة الضرائب أنفسهم، ولكن يحقق جسامه هذه العقوبات هو أنه نادر ما يلجأ إليها، ويرجع السبب في ذلك إلى تعدد الإجراءات التي يجب أن يتخذ قبل تحريك الدعوى العمومية.²

العقوبات الأصلية: نصت عليها النصوص الجبائية صراحة تتراوح بين الحبس والغرامة إلا أن القانون 11/02 في المادة 28 المعدلة لنص المادة 303 من ق، ض، م، ر، م، عدلت في العقوبات، حيث أصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته جزئيا أو كليا كما يلي: تتنوع العقوبة ما بين الحبس من ستة أشهر إلى 10 سنوات وغرامة مالية تتراوح من 50.000 د.ج إلى 10.000.000 د.ج حسب مبلغ الحقوق المتملص منها لكن تجدر الإشارة إلى أن العقوبة السالبة للحرية وإن كانت ذات طابع ردي إلا أن المصلحة الواجب حمايتها هي الضريبة كإقتطاع مالي يغذي الخزينة .

العقوبات التكميلية: هي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية من خلال نص المادة 03/303 من ق، ض، م، والمادة 130 من ق، ر، ر، ا، والمادة 03/546 من ق، ض، غ، م، بنصها: "...دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في النصوص الأخرى مثل: (المنع من ممارسة مهنة العزل عن الوظيفة، غلق المدارس... إلخ)" أما فيما يخص النصوص التي تناولت العقوبات التكميلية في القوانين الجبائية لاسيما المادة 03/306 من ق، ض، م، والمادة

¹ بن صفي أحلام "الرقابة الجبائية"، مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 01، (2013/2014) ص 72-73.

² أحمد فنيديس، "الرقابة الجبائية في الجزائر" مرجع سبق ذكره ص 387.

544 من ق، ض، غ، م، والمادة 128 من ق، ر، ر، ا، بخصوص العود بالنسبة لرجال الأعمال والخبراء والمحاسبين تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات المنع عن مزاولة المهنة أو المنع من ممارسة نشاط تجاري .

العقوبات التهديدية :تفرض هذه العقوبة على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين عليها تقديمها وفقا لتشريع ،أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظها ، غرامة يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 د.ج تطبق عليها تلجئة مالية قدرها 100 د.ج كحد أدنى من كل يوم تأخير.

العقوبة المهنية :وقع المشرع الجزائري بالإضافة إلى العقوبات التهديدية عقوبات مهنية على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي ،وهي ذات طابع خاص منصوص عليها في قانون المالية لسنة 1997 ،والتي يهدف من ورائها حماية تفوق الخزينة العامة ،ورددع المكلفين للقيام بالتزاماتهم الضريبية¹.

جدول رقم :2-4 يبين الجرائم الجزائية في مادة الضرائب المنصوص عليها في جملة القوانين الضريبية الآتية

المواد	القوانين الجبائية
308-303 و 407-408	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
128-117	قانون الرسم على القيمة المضافة .
538-530 و 542-544	قانون الضرائب غير المباشرة .
121-119	قانون التسجيل .
34-33	قانون الطابع .
104-104-101-36 مكرر .	قانون الإجراءات الجبائية .

المصدر: أحمد فنيديس "الرقابة الجبائية في الجزائر" مرجع سبق ذكره ص 393-394.

¹ صلعة سمية ،بوخذوني وهيبة ،"فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي"، المركز الجامعي نور البشير البيض الجزائر ، جامعة البليدة 02لونيسى علي الجزائر ،مجلة دراسات جبائية ،المجلد:09/العدد:01(2020)ص 77-78.

المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي .

1) التحقيق المحاسبي :

يجب أن يتحقق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.¹

-انجاز عملية التحقيق :لإنتمام عملية المراقبة المحاسبية يتعين على الإدارة الجبائية إتباع عدة خطوات كالآتي :

-إن أول خطوة تتم بقيام الأعوان المحققين ببعض الأعمال التمهيديّة في المكتب ، وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف المراقب من خلال مسك الملف الكامل لها ، والإشارة إلى أن المحقق يقيم ويمسك الدفاتر الضرورية ، والمتمثلة في E-31 وK-37، لضمان السير الحسن لهذا التحقيق.²

-الإشعار بالتحقيق: وذلك عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في المحاسبة .ويجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق تاريخ وساعة أول تدخل ، ومدة إجراء التحقيق والفترة المعنية بالتحقيق ، والحقوق والضرائب والرسوم المعنية ، والوثائق الواجب الإطلاع عليها ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته خمس عشر (15) و10 أيام فيما يتعلق بالتحقيق المصوب والتحقيق في المحاسبة.³

-سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف :يقوم العون المحقق قبل القيام بأي تحقيق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف ، كما يتضمن كل التصريحات والاتصالات والمراسلات الموجهة إليه ، مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخص طبيعي أو معنوي .

كما يقوم العون كذلك بفحص التصريحات السنوية للمكلف من حيث ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات السنوية للمكلف من حيث ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات ، سواء كونها تصريحات مودعة قانونا وبطريقة منتظمة ، وفي تاريخها المحدد ، أو مؤجلة قانونا وبطريقة غير منتظمة ، أو حتى لم تودع أصلا.⁴

¹ المادة 20 الفقرة (01) من قانون الإجراءات الجبائية 2017 ص10.

² ترعي زكرياء "دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي" ، مرجع سبق ذكره ص87.

³ آسيا قاسي ، فهيمه حدادو ، "الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل التفعيل" ، مرجع سبق ذكره ص162.

⁴ بن صفي أحلام ، "الرقابة الجبائية" مرجع سبق ذكره ص33.

-المعاينة في عين المكان: والمقصود بذلك:¹

-لا يمكن أن تمتد مراقبة المحاسبة بعد آجال محددة قانونا بحسب النشاطات الممارسة ورقم الأعمال المصرح به.

-لا يمكن أن يتجاوز التحقيق المحاسبي في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من أربع أشهر فيما يخص مؤسسة مؤيدي الخدمات وكل المؤسسات الأخرى .

-ولا يمكن أن يتجاوز التحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية سنة واحدة ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق، إلا أنه يمكن تجاوز آجال التحقيق المحددة قانونا في حال وجود أعمال تدلسية كالإدلاء بمعلومات ناقصة أو غير صحيحة أو لم يرد المكلف على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانونا .

-عملية جمع المعلومات :

يقوم المحققون بجرد مختلف المتعاملين مع المكلف ومن ثم جميع كافة المعلومات، وتسمح هذه العملية :

-نشاط المؤسسة والهدف منه وعدد فروعها .

-الزبائن والعملاء :عددهم ، مخططهم الجغرافي وطرق الدفع ومخطط النظام التجاري من توزيع وشراء .

-أسعار الشراء والبيع المستعملة حاليا وكذلك دوران المخزون ، والأسعار التي يقيد بها في الدفاتر .

-المستخدمون :عدددهم (إطارات ، موظفين ، عمال ، مسؤولين وممثلين).

-العلاقات مع المؤسسات الأخرى .

-الوضعية الجبائية للمكلف .

-محاسبة المكلف وطرق تسجيل العمليات ونظام الاتصالات داخل المنشأة.²

¹ وفاء شيعاوي، "الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة" كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01 بحوث العدد 11 الجزء الثاني ص 292.

² ترعي زكرياء، "دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي"، مرجع سبق ذكره ص 89.

-الرقابة الشكلية للمحاسبة :

تهدف هذه العملية إلى مدى مطابقة السجلات المحاسبية لأحكام القوانين والتشريعات السارية المفعول وحتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل ، يجب أن تكون كاملة ومنتظمة ، وأن تكون متسلسلة وصحيحة وأخير يجب أن تكون مقنعة.¹

-فحص المحاسبة من حيث المضمون :

1-مراقبة المشتريات :عند مراقبة العون المحقق للمشتريات يمكن أن يكتشف نوعين من المخالفات ويتمثل النوع الأول في تضخيم المشتريات بهدف المكلف من خلاله ، إلى تخفيض الربح الخام للضريبة ، وبصفة عامة فإن تضخيم المشتريات يظهر خاصة على المكلفين الذين لا يمكنهم إخفاء رقم أعمالهم ،كمقاولي الأشغال العمومية العاملين بصفة خاصة لحساب الدولة أو أحد ممثليها.²

2-مراقبة المخزونات :وتتمثل من مقارنة الجرد الفعلي مع الجرد المحاسبي من قبل العون المحاسبي ،وكذا دراسة عملية دوران المخزون والتأكد من قيمتها نقدا وكما .

3-المبيعات :وتتم هذه العملية من خلال حسابات البنك والصندوق الخاصة بالمكلف حيث تسمح هذه العملية بالتحقيق من رقم الأعمال والذي يعتبر الركن الأساسي من عملية التحقيق .

4-التحقيق في حسابات الميزانية :وتتم هذه العملية من خلال دراسة المركز المالي من خلال أصولها وخصومها.³

-نتائج عملية التحقيق المحاسبي :وينتج عدد الحالات التالية :

1-قبول المحاسبة :

_قبول صريح للمحاسبة :إذا حدد العون المحقق أن فرض الضريبة على إثر التحقيق في المحاسبة ، فإنه يجب على الإدارة تبليغ نتائج للمكلفين بالضريبة ، وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم.⁴

¹ بن صفي أحلام ،"الرقابة الجبائية" ،مرجع سبق ذكره ص 35.

² بن صفي أحلام ،"الرقابة الجبائية" ،مرجع سبق ذكره ص 38.

³ ترعي زكرياء ،"دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي" ،مرجع سبق ذكره ص 90.

⁴ المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية 2017 ص 21.

_قبول نسبي للمحاسبة: يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقييم الثاني وهذا في حال وجود غموض وارتياب من خلال تسجيل بعض التجاوزات من قبل المكلف، أي أن يتم الاتصال بين المكلف والمحقق لتقديم ملاحظات والتفسيرات حول هذه الانحرافات.¹

2-رفض المحاسبة: لا يمكن رفض المحاسبة عند التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما:

-يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وللنظام المحاسبي المالي وغيرها في التشريعات والتنظيمات المعمول بها.

-تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة من عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.²

-نهاية التحقيق: عند الانتهاء من عملية التحقيق والتي مست أربع سنوات متقدمة في محاسبة المكلف بالضريبة يقوم هذا الأخير بإبلاغ المكلف بنتائج المراقبة، وفي نهاية تحقيقه، حيث يرسل إشعار بتبليغ النتائج في رسالة موصى عليها مع الإشعار باستلام أو يسلم له إشعار الاستلام وهو بمثابة تبليغ أولي.³

جدول رقم 2-5: يبين تحديد مدة التحقيق:

نوع المؤسسة	03 أشهر	06 أشهر	09 أشهر
تأدية خدمات	إذا لم تتجاوز رقم أعمالها 1000.000 د.ج.	إذا لم تتجاوز رقم أعمالها 2000.000 د.ج.	إذا لم يتجاوز رقم أعمالها 2000.000 د.ج.
باقي المؤسسات	إذا لم يتجاوز رقم أعمالها 5000.000 د.ج.	إذا لم يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000 د.ج.	إذا لم يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000 د.ج.

المصدر: فروج شهبيناز، طويلب محمد، "الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة

الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره ص 301.

¹ ترعي زكرياء، "دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي"، مرجع سبق ذكره ص 91.

² المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية 2017 ص 22.

³ بن معتوق خالد، ميلي محمد أمين، "إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية"، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، مشروع مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستري (أكاديمي) العلوم التجارية 2016-2017 ص 29.

(2) التحقيق الصوب في المحاسبة :

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة للنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن السنة. ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية .

أثناء هذا التحقيق يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم و الأتاوي المتعلقة بالتحقيق، لا يمكن أن ينتج هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.¹

(3) التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا ، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة .

وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة ، وهذا حسب المادتين 98 و 6 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة .

ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا ، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة.²

¹ المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية 2017 ص 12.

² المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية 2017 ص 14.

يمر هذا التحقيق بمجموعة من المراحل والتي تبرز دوره في مكافحة التهرب الضريبي :

-اختيار الملف :

في نهاية كل سنة يقوم رؤساء المفتشات بإعداد قائمة للأشخاص الطبيعيين التي تظهر فيهم بعض الشكوك من خلال الفحص الشكلي لملفاتهم حيث ترسل القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب ، وبعد التشاور يتم اختيار الملفات التي سوف تخضع للرقابة .

-فحص الملف :

بعد إعداد القائمة النهائية للأشخاص الطبيعيين الذين سوف يخضعون للرقابة ، تقوم كل فرقة المكونة من شخصين الذين لديهم رتبة مفتش وهذا ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية في المادة 21-2 بالتوجه إلى مفتشة التي يتواجد بها ملف المكلف المعني بالتحقيق .

-سير عملية التحقيق :

عند انتهاء المحقق من جميع الإجراءات القانونية المتخذة من قبل المكلف وقيامه بجمع كافة المعلومات اللازمة من مصادر خارجية ، وفي حال كون تلك المعلومات غير كافية يحق للمحقق وبقوة القانون طلب توضيحات وتبريرات من المكلف للتأكد من مصداقية التصريحات .

-نتائج التحقيق المعمق :

بعد انتهاء المراقب من عملية التحقيق والمقارنة يتوصل إلى نتيجتين ، ، أما قبول لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف ، ومن ثم إشعار هذا الأخير بغياب التقويم ، أو رفضها إذا علم أن ما هو مصرح به كمدخل هي ليست حقيقية وغير مطابقة للواقع¹.

¹ترعي زكرياء ، "دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي" ، مرجع سبق ذكره ص ص 93-95.

خلاصة :

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل مراقبة التصريحات المكلفين بالضريبة واكتشاف الأخطاء و المخالفات المسجلة لتصحيحها .

ولتسهيل عملية الرقابة الجبائية عمل المشرع الجزائري على تقسيمها إلى قسمين :رقابة داخلية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف ،ورقابة خارجية والتي تنقسم بدورها إلى :التحقيق المحاسبي يفحص محاسبة المكلفين المعنويين ،والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة المتمثل في التحقيق في الوضعية المالية الإجمالية للمكلفين الطبيعيين ،كما يوجد نوع آخر يدعى التحقيق المصوب في المحاسبة .

ومن أجل سير الحسن لهذه العملية الرقابية عمل المشرع على تنظيم كافة مراحل وأدواره في هذا المجال ،وهذا من أجل السير الحسن للعملية وتحقيق أقصى درجة من الفعالية .

الفصل الثالث :

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
دراسة حالة المركز الجوازي للضرائب عشعشة مستغانم

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجوي للضرائب عشعاشة- مستغانم -

تمهيد :

بعد التطرق في الجانب النظري إلى دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، حيث تطرقنا من خلاله إلى مختلف الجوانب المتعلقة بإشكالية التهرب الضريبي ومساهمة الرقابة الجبائية في الحد منه وذلك من خلال جملة من الأدوات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية ، ومن أجل توضيح أكثر لهذا الموضوع قمنا بإسقاط هذا الجانب على أرض الواقع وذلك من خلال دراسة تطبيقية للمركز الجوي للضرائب عشعاشة ولاية -مستغانم-.

حيث تطرقنا في هذا الجانب إلى ثلاث مباحث هما :

المبحث الأول: تقديم المركز الجوي للضرائب لبلدية عشعاشة ولاية مستغانم محل الدراسة .

المبحث الثاني: آلية الرقابة الجبائية .

المبحث الثالث: دراسة تطبيقية للرقابة الجبائية على مستوى عشعاشة -مستغانم- .

المبحث الأول: تقديم المركز الجوي للضرائب لبلدية عشعاشة -ولاية مستغانم :

في إطار سعي الإدارة الجبائية لتقريب المسافة مع المكلف بالضريبة ، فإن فتح المركز الجوي للضرائب من بين الهياكل المستحدثة أنشأ قصد عصنة الهياكل القديمة لإدارة الضرائب ، واستجابة إلى ضرورة تحسين عملية التسيير والمراقبة للمكلفين ، وعليه سوف نقوم من خلال هذا المبحث بتقديم مركز الجوي لبلدية عشعاشة - ولاية مستغانم - وإبراز أهم المهام التي يقوم بها إضافة إلى هيكله التنظيمي .

المطلب الأول التعريف ونشأة المركز الجوي للضرائب لبلدية عشعاشة -ولاية مستغانم - :

الفرع الأول: التعريف بالمركز الجوي للضرائب.

يقوم المركز الجوي للضرائب بتسيير المكلفين بالضريبة غير التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب، إذ يعتبر المحاور الجبائي الوحيد لهم .

إن المركز الجوي للضرائب هو مركز ذو اختصاص وبنية موحدة يسمح للمكلفين بالضريبة التابعين له لإتمام واجباتهم الجبائية و المتمثلين في :

-المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزائي ؛

-الأشخاص الذين يحققون مداخيل مهنية (الضريبة على الدخل الإجمالي التابعة لمكان وجود مسكنه)؛

-الأشخاص الذين يحققون مداخيل عقارية ؛

الفرع الثاني: نشأت المركز الجوي للضرائب :تم إنشاء المراكز الجوية للضرائب بمقتضى المرسوم التنفيذي

رقم 06-327 مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006م يحدد تنظيم الصالح الخارجية

للإدارة الجبائية وصلاحياتها ...

وتم التجسيد الفعلي وإدخاله حيز التنفيذ لعشعاشة بتاريخ 2022/01/06.

المركز الجوي للضرائب مكلف ب:

- تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائي ؛
- تسيير المستثمرات الفلاحية ؛

- تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمة المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية ؛
- تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة ، أو أي جزء آخر من نشاطاتهم الخاضع للرسم ؛
- تسيير المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب ، برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها؛
- تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها ؛
- تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها ؛
- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى ؛
- تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود ؛
- تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم ؛
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها ؛
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات ؛
- تدرس الشكاوى وتعالجها ؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية ؛
- تدرس 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 المركز الجواربي للضرائب ؛

المطلب الثاني : مهام المركز الجوّاري للضرائب وهيكله التنظيمي :

الفرع الأول : مهام المركز الجوّاري للضرائب :

ينشط المركز الجوّاري للضرائب لبلدية عشعاشة ولاية مستغانم في المجالات التالية :

1- في مجال الوعاء :

- إحصاء الممتلكات والنشاطات وتسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب وكذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات.

- المصادقة على الجداول و سندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها ، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب .

- إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة من مختلف المراقبات .

2- في مجال التحصيل :

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان الدفعات 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 الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة

- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس الإدارة .

3- في مجال الرقابة والبحث :

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات و بطاقيات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب والممتلكات العقارية المتواجدة فيه .

- متابعة برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقديم نشاطات المصالح المعنية .

4- في مجال المنازعات :

-دراسة كل طعون نزاعية أو إعفائية موجهة للمركز الجوّاري للضرائب .

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجوي للضرائب عشعاشة- مستغانم-

-التكفل بإجراء التبليغ والأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقرر .

-متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية .

5-في مجال الاستقبال والإعلام :

-تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم .

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

6-في مجال الإعلام الآلي والوسائل :

-استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها ،وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.

-إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات .

-الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وأمن المحلات .

• مصالح المركز الجوي للضرائب عشعاشة –مستغانم.-

يتكون المركز الجوي للضرائب من ثلاث (03)مصالح رئيسية و قباضة ومصالحتين :

1)المصلحة الرئيسية للتسيير:وتكلف ب:

✓ 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 .

تعمل على تسيير :

أ)مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية وتكلف ب:

-التكفل بالملفات الجبائية واستلام التصريحات التي يحررها المكلفين بالضريبة المتابعون حسب نظام الضريبة

الجزافية الوحيدة ،وكذا إعداد العقود المتصلة بها ؛

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجواربي للضرائب

عشعاشة- مستغانم -

-المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح ملفات المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات .

(ب)مصلحة الجبائية الزراعية :وتكلف ب:

-التكفل بالملفات الجبائية للمزارعين والمربين وكذا استقبال واستغلال التصريحات ومراقبتها الشكلية واقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات .

(ج)مصلحة جباية المداخيل والممتلكات :وتكلف ب:

-التكفل بالملفات الجبائية لأشخاص الطبيعيين بعنوان الضريبة على الدخل مقر السكن أو الضريبة على الممتلكات أو الأشخاص المعنويين الذين يمارسون نشاطات غير ربحية بعنوان الضريبة على الدخل الإجمال/أجور أو أي جزء من نشاطاتهم يمكن فرض الضريبة عليه ؛

-المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح التسجيل ، حسب الحالة في برنامج المراقبة على أساس المستندات و/أو المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة .

(د)مصلحة الجبائية العقارية :وتكلف ب:

-التكفل بالملفات الجبائية واستغلال تصريحات الأشخاص بعنوان الضرائب أو الرسوم المفروضة على الممتلكات العقارية ؛

-المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة لبرنامج المراقبة على أساس المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة .

(2)المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث :وتكلف ب:

-ضمان تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات و بطاقيات الكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجواربي للضرائب و الممتلكات العقارية المتواجدة فيه ؛

-متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية .

تعمل على تسيير :

(أ)مصلحة البطاقيات والمقارنات :وتكلف ب:

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجوي للضرائب

عشعاشة- مستغانم -

-تشكيل قاعدة المعطيات ومختلف البطاقات المسوكة والتي تخص الوعاء والمراقبة والتحصيل الضريبي وتسييرها ؛

-متابعة استعمال المعلومات المستردة وإعداد الوضعيات الإحصائية الدورية وكذا تقييم نشاطات المصلحة، لاسيما التي ترتبط مع مؤشرات التسيير .

(ب) مصلحة البحث والتدخلات التي تعمل على شكل فرق :وتكلف ب:

-تشكيل وتسيير مصادر المعلومات التي تخص وعاء الضريبة مع مراقبة الضريبة وتحصيلها ؛

-تنفيذ البرامج الدورية للبحث عن المعلومات الجبائية بعنوان حق الاطلاع ؛

-اقتراح تسجيل أشخاص طبيعيين في برنامج مراقبة المداخل .

(ج) مصلحة المراقبة :وتكلف ب:

-تنفيذ البرامج المقررة بعنوان المراقبة على أساس المستندات للتصريحات ؛

-اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة في برنامج مراقبة المداخل .

(3) المصلحة الرئيسية للمنازعات :وتكلف ب:

-دراسة كل الطعون نزاعية أو اعفائية موجهة للمركز الجوي للضرائب ؛

-التكفل بإجراء التبليغ والأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة ؛

-متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية .

تعمل على تسيير :

(أ) مصلحة الاحتجاجات :وتكلف ب:

-دراسة الطعون المسبقة المتعلقة بوعاء الحقوق والضرائب والرسوم المتنازع عليها ؛

-دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال الملاحقات أو الإجراءات المتصلة بها أو إلى المطالبة بأشياء تم حجزها .

(ب) مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية :وتكلف ب:

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجوّاري للضرائب عشعاشة- مستغانم-

-دراسة الطعون الخاضعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولجان الطعن الإعفائي ؛

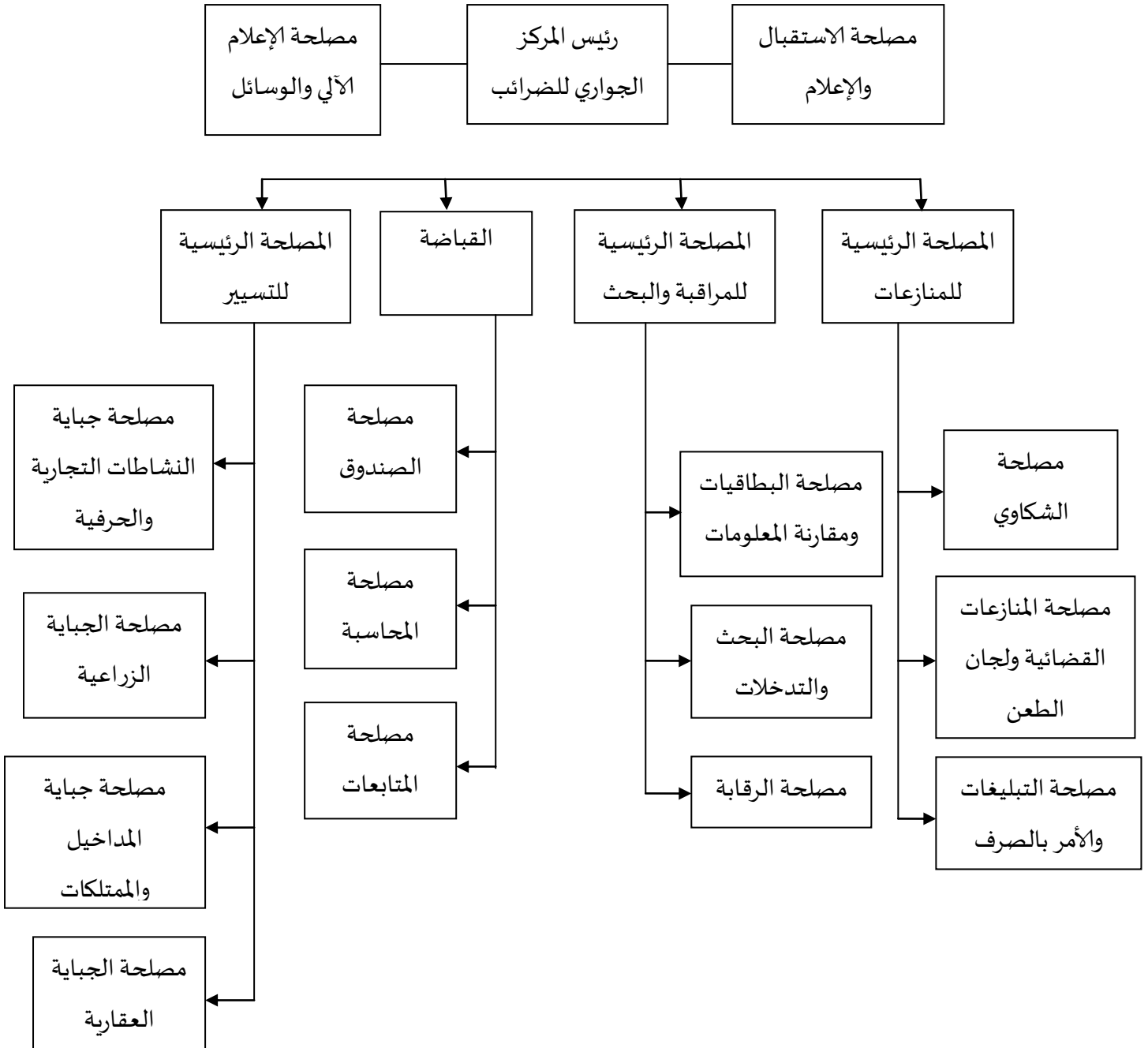
-متابعة الطعون والشكاوى التي تقدم أمام الهيئات القضائية.¹

- تنظم المصالح الرئيسية و القباضة في مصالح يحدد تنظيمها وصلاحياتها بقرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية .
 - وظيفة رئيس المركز الجوّاري لضرائب منصب عالي ، ويعين رئيس المركز الجوّاري للضرائب بقرار من الوزير المكلف بالضريبة .
 - يمكن إنشاء مركز جوّاري للضرائب أو أكثر على مستوى كل ولاية .
 - يحدد الاختصاص ا إقليمي للمراكز الجوّارية للضرائب بقرار من وزير المالية.²
- الفرع الثاني :الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب عشعاشة –مستغانم-
من خلال الشكل التالي سوف نظهر الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري عشعاشة ولاية مستغانم .

¹معلومات مقدمة من المركز الجوّاري للضرائب .

²الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية 24 سبتمبر 2006.

الشكل 1-3: الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب .



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية المطبقة من طرف المفتشية .

تنقسم الرقابة الجبائية إلى شكلين :

الشكل الأول: الرقابة العامة والتي بدورها تنقسم إلى رقابة شكلية ورقابة على الوثائق وتكون على مستوى مفتشية الضرائب .

الشكل الثاني: الرقابة المعمقة وتتمثل في التحقيق في المحاسبة ، والتحقق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ، وتتم على مستوى المديرية الولائية للضرائب .

الفرع الثاني: طرق الرقابة الجبائية المطبقة من طرف مفتشية الضرائب .

تمارس مفتشيات الضرائب نوعين من أنواع الرقابة الجبائية وهما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة ، ويتم القيام بهذين النوعين بدون الانتقال إلى مقر نشاط المكلف ، ولا يتم بأبحاث عامة وخاصة حوله .

-الرقابة الشكلية: تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف ، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات .

يتم هذا النوع عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في إدارة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة ، ويتم قيام ذلك كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى .

-الرقابة على الوثائق: تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشيات الضرائب ، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر .

الفرع الثالث: طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المديرية الولائية للضرائب .

-التحقيق في المحاسبة: يراقب المفتش التصريحات وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً ، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة .

-التحقيق المصوب في المحاسبة: هذا النوع يخص فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب ، والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية ،

-التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشعروا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل . وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان

المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصريح بها من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى .

المبحث الثاني: آلية الرقابة الجبائية

قبل التطرق إلى عملية سير الرقابة الجبائية ،لابد على الملف أن يكون على استعداد وقابلية للدفع ،ويجب كذلك أن يصرح بنشاط تجاري يخضعه للضريبة وذلك بامثاله للقواعد والقوانين التي يسير مجالات الضريبة وتتولى مفتشية ضرائب هذه المهام .

المطلب الأول: تكوين الملف الجبائي .

يقوم أشخاص مهتما كانت صفتهم سواء طبيعيين أو معنويين بتكوين ملف جبائي يودع لدى مفتشية الضرائب التابعة للمنطقة التي سوف يزاولون فيها نشاطهم ويضمن ما يلي :

✓ بالنسبة للأشخاص الطبيعيين :

- شهادة الميلاد الأصلية .
- شهادة الإقامة .
- نسخة من الكراء أو الملكية .
- طلب خطي للوضعية الجبائية .
- تقرير المحضر القضائي .

✓ بالنسبة للأشخاص المعنويين (المؤسسات):

- شهادة الميلاد الأصلية للمسير وشركاءه .
- هيكل المؤسسة .
- عقود الكراء أو الملكية .
- شهادة الإقامة للمسير وشركاءه .
- طلب خطي للوضعية الجبائية .

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجوي للضرائب
عشعاشة- مستغانم -

- تقرير المحضر القضائي .

ملاحظة :إذا بدأ المكلف نشاط تجاري دون التصريح بالوجود لمدة شهر ،فتمتلك مصالح مفتشيات الضرائب الحرية المطلقة في تحديد مبلغ الغرامة المالية حتى تحديد سنوات النشاط .

المطلب الثاني :إخضاع المكلف لنظام جبائي معين :

هناك نوعين من الأنظمة في الجزائر وهما النظام الحقيقي والنظام الجزافي ،يتم اختيار النظام المناسب للمكلف حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها :

(1)النشاط التجاري :إذا تعدى رقم الأعمال المحقق .

فإن المكلف سوف يخضع للنظام الحقيقي وفي حالة عدم تحقيق ذلك الرقم سوف يخضع للنظام الجزافي .

(2)النشاط الصناعي :إذا تعدى رقم الأعمال المحقق .

سوف يفرض عليه النظام الحقيقي ،أما إذا كان أدنى من ذلك سيخضع مباشرة للنظام الجزافي .

جدول رقم 3-1:يبين تحصيل جبائي من سنة 2017- إلى غاية2020 في المركز الجوي للضرائب بالفصول .

2020	2019	2018	2017	
189.050.000	213.000.000	198.300.000	180.000.000 د.ج	بداية السنة
183.700.000	231.974.000	237.800.000	192.000.000 د.ج	فصل T1 و T2
172.840.000	225.700.000	224.000.000	185.800.000 د.ج	T3
168.900.000	226.790.000	231.760.000	183.700.000 د.ج	T4
714.490.000	897.464.000	891.860.000	741.500.000 د.ج	المجموع

المصدر :بيانات المركز الجوي للضرائب .

من خلال ملاحظة الجدول الجبائي للمركز الجوي (CPI) نلاحظ في سنة 2017 كان مجموع التحصيل يبلغ 741.500.000 د.ج ليستمر في الارتفاع لسنتي 2018 و2019 على التوالي فهذا يدل على تحسين التصريحات الجبائية ،أما في سنة 2020 فنلاحظ أنه كان مرتفع ثم انخفض وهذا راجع إلى إقبال ضعيف للمكلفين بالضرائب

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجوارى للضرائب
عشعاشة- مستغانم -

جدول رقم 2-3: يبين تطور التحصيل الجبائي من سنة 2017 إلى سنة 2020 في المركز الجوارى للضرائب
بالسنوات .

السنوات	2017	2018	2019	2020
مبلغ الضريبة الجزافية IFU	741.500.000 د.ج	891.860.000 د.ج	897.464.000 د.ج	714.490.000 د.ج

المصدر: المركز الجوارى لضرائب .

من ملاحظة الجدول المشار أعلاه كان مبلغ التحصيل في سنة 2017 يساوي 741.500.000 د.ج من خلال نوعية
المكلفين بالضريبة أصبح إقبال أكثر للقيام بعملية التصريح بالسلسلة ج12 التي ساهمت بشكل كبير في تسهيل
الدفع لترتفع في سنتين 2018 و2019 ولكن ما نلاحظه أنه في سنة 2020 كان هناك انخفاض كبير وحاد في عملية
التحصيل وهذا راجع إلى عدم إقبال المكلفين على أداء مستحقاتهم الضريبي بسبب الظروف الصحية التي كانت
تشهدها لبلاد لتفشي جائحة كورونا .

جدول رقم 3-3: مزايا وعيوب النظام الحقيقي والنظام الجزافي

مزايا النظام الحقيقي	عيوب النظام الحقيقي
-استرجاع مجموع الرسم على القيمة المضافة TVA -إمكانية التعامل مع المؤسسات الكبيرة -ربح الزبائن	-يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة -صعوبة تقدير رقم الأعمال الحقيقي -الدفع يكون شهريا
مزايا النظام الجزافي	عيوب النظام الجزافي
-لا يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة والدفع يكون فصليا	-رقم الأعمال مفتوح إداريا بالتنسيق مع المكلف -في مجمل الأحيان لا يطابق رقم الأعمال المحقق -مجموع الرسم على القيمة المضافة غير مسترجع -ربح الزبائن

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصالح المركز الجوارى للضرائب .

المطلب الثالث: تحضير إشعار بالدفع وتحصيل الضرائب .

تقوم المفتشية بتحضير وإرسال الإشعار بالدفع للمكلف ثم يقوم بتوجيهه إلى القباضة بعد حصوله على هذا ويكون سنويا ، ويخص الضريبة على الدخل IRG والضريبة على أرباح الشركات الإجمالي IBS .

-الإشعار الخاص بال IBS او IRG:

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنويا ، في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من طرف المكلف الذي يقوم بملأ هذه الوثيقة التي تسمى G01 وإعادته قبل 04/01 من السنة التي تتم فيها تحقق الدخل .

وإذا تأخر المكلف من التسديد في الأجل القانوني تفرض عليه غرامة قدرها 10% إذا كان التأخر بشهر يمكن أن يصل مبلغ الغرامة إلى أقصى 25% بعد الشهر الأول ومهما طالت مدة التأخر .

وبعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى prématrice ، مدون عليها الاسم واللقب والرقم الجبائي ، مبلغ الدخل ، الغرامة ، العنوان ، تبعث المفتشية وثيقة G01 إلى المركز الميكانيوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه وحساب الضريبة على أرباح الشركات ، ثم يقوم بنقلها على وثيقة أخرى تسمى إشعار بالدفع .

عند وصول الإشعار بالدفع نتيجة المكلف إلى قباضة الضرائب وتقوم بتقديم هذا الإشعار إلى أمين الصندوق الموجود في مصلحة الدفع أين يكون دفع مبلغ الضريبة بمختلف طرق الدفع التي يمكن للمكلف الدفع به .

1-الدفع نقدا :

مقابل عملية دفع مبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى وصل الاستلام Quittance وتكون مختومة بطابع القباضة والتي تثبت الدفع المادي للمكلف وتضمن هذه الوثيقة البيانات التالية :

- ✓ الرقم الجبائي .
- ✓ مبلغ غرامة التأخير .
- ✓ نوع الضريبة المدفوعة .

2- الدفع عن طريق الشيك أو صك بريدي .

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجواربي للضرائب
عشعاشة- مستغانم -

عندما تكون طريقة الدفع بشيك بنكي بمبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وصل الاستلام، يثبت استلام أمين الصندوق لمبلغ الضريبة، هذا الوصل يكون مختوم بطابع القباضة ويأخذ الوصل من كتاب يتعامل به أمين الصندوق مع المكلفين في حالة تسديدهم عن طريق شيك أو وصل بريدي (H2)، ثم يقوم بإرسال الشيكات إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمى (H10)، ثم يقوم بتحويلها إلى البنك المركزي .

أما بالإصلاح المتعلق بالمادة 51 سوف نتطرق إليه في المثال التالي :

مثال :لدينا التاجر محمد والذي تقدم إلى مصلحة قباضة الضرائب للمركز الجواربي من أجل معرفة وضعيته الجبائية من أجل الاستفادة من هذه المادة التي تنص على أنه إذا تم دفع جميع ما كل الخاضع من ديون فإنه سوف يعفى من غرامة التأخير وكانت وضعيته كالآتي :

الحالة الأولى :

جدول رقم 3-4: يبين عند دفع مبلغ الضرائب بالتقسيط .

السنوات	المبلغ الأصلي	الغرامة 25	المجموع	طبيعة الضريبة
2017	90 000.00	22 500.00	112 500.00	IFI
2018	85 000.00	21 250.00	106 250.00	IFI
2019	95 000.00	23 750.00	118 750.00	IFI
2020	100 000.00	25 000.00	125 000.00	IFI
المجموع	370 000.00	92 500.00	462 500.00	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مراجع مختلفة .

نقوم بحساب غرامة التأخير ب25 من المبلغ الأصلي كحد أقصى في الحالة الأولى

من خلال ملاحظتنا للجدول أن المبلغ الأصلي لهذا التاجر أو المكلف بالضريبة كان يقدر 370.000 د.ج وبإضافة غرامات التأخير المطبقة يصبح 462.500 د.ج فالمكلف بالضريبة لا يستفيد من أية تخفيضات أو إعفاءات ومبلغ ضريبة التأخير يقدر 92.500 د.ج.

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجواربي للضرائب
عشعاشة- مستغانم -

الحالة الثانية :

الجدول رقم 3-5: عند دفع مبلغ الضرائب كاملا.

المبلغ الأصلي	الغرامة	المجموع	تاريخ الدفع
90 000.00	-	90 000.00	01/01/2021
85 000.00	-	85 000.00	01/01/2021
95 000.00	-	95 000.00	01/01/2021
100 000.00	-	100 000.00	01/01/2021
370 000.00	-	370 000.00	

المصدر: من إعداد الطالبين

من خلال ملاحظتنا للجدول نلاحظ أن المبلغ الأصلي لهذا التاجر أو المكلف بالضريبة كان يقدر 370000 د.ج ولكنه قام بدفع المبلغ كاملا ليستفيد من المادة 51 وبالتالي يدفع مبلغ 370000 د.ج يستفيد من إعفاءات ضريبية ومن مبلغ غرامة مالية قدرها 92500 د.ج. وقد تم الاستغناء عن هذه المادة 51 في القانون المالية وأصبحت لا تطبق ابتداء من 2022/01/01.

المبحث الثالث: دراسة حالة الرقابة الجبائية على مستوى المركز الجواربي للضرائب .

تم التطرق من خلال هذا البحث إلى الرقابة الجبائية والمتمثلة في كل من الرقابة على الوثائق كشكل من أشكال الرقابة العامة والرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كشكل من أشكال الرقابة المعمقة في المطلب الأول، ثم دراسة إجراءات التحقيق في الملف الجبائي في المطلب الثاني، وأخيرا تطرقنا إلى صعوبات الرقابة الجبائية والإجراءات الوقائية .

المطلب الأول: دراسة تطبيقية للرقابة الجبائية على مستوى عشعاشة - مستغانم.

فيما يأتي سنتناول حالتين من حالات الرقابة الجبائية وهي: الرقابة على الوثائق والرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة .

الفرع الأول: دراسة حالة تطبيقية من خلال الرقابة على الوثائق .

إن الهدف من هذا النوع من الرقابة هو كشف الأخطاء والنقائص الموجودة بملفات المكلفين والتي هي بحوزة الإدارة الضريبية .

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجواربي للضرائب
عشعاشة- مستغانم -

أولاً: المرحلة التحضيرية :

الإجراءات التحضيرية وهي أول المراحل التي يقوم به العون المراقب وتتمثل في جلب الملف الجبائي ومراقبته .

-التعريف بهوية المكلف .

تمت على مستوى المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث بمركز الضرائب عشعاشة مستغانم ،دراسة ملف المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة (EURL)الكائن مقرها بعشعاشة ولاية مستغانم .تم إنشاء وجعلها حيز التنفيذ المؤسسة بتاريخ 2022/01/06.

-تحت شهادة الوجود رقم xxxxxx

- الرقم الجبائي xxxxxx

-الرقم الإحصائي xxxxxx

- شهادة التصريح بالوجود رقم xxxxxx

- السجل التجاري رقم xxxxxx مؤرخ في xxxxxx

تخضع الشركة للنظام الضريبي الحقيقي وتسديد الضرائب التالية :

-الرسم على القيمة المضاف (TVA)17%.

-الرسم على النشاط المهن (TAP) 2%.

-الضريبة على أرباح الشركات (IBS) 25%.

-الإجراءات التمهيدية:

بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف كالأتي :

-فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي تضمنها الملف الجبائي (شهادة الوجود ،نسخة من السجل

التجاري ،البطاقة الجبائية ،عقد الكراء أو الملكية ،شهادة الإقامة)

-فحص وثيقة مراقبة التصريحات المملوءة من طرف المفتشية والتي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات الشهرية

G50المقدمة من طرف المكلف .

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجواربي للمضرائب

عشعاشة- مستغانم -

ثانيا :إجراء التحقيق في الملف الجبائي .

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

-التصريحات الشهرية لنفس السنة لاشيء .

- جدول حركة المخزون لاشيء مع مشتريات السنة لاشيء .

وبعد التدقيق في الملف الجبائي تبين هناك وصول كشوف المعلومات من بعض العملاء تؤكد أن الشركة قامت

بشراء بضائع من عدة موردين توضحها في الجدول التالي :

الجدول رقم 3-6: جدول كشف العملاء .

العميل	رقم المبلغ المصرح به
وحدة إنتاج الأدوات الكهرومنزلية بقسنطينة	10,413.896,10 د.ج
الشركة ذات المسؤولية المحدودة بن ناصر بوهران	905.702,41 د.ج
شركة الأسهم موستا في مستغانم	472.435,22 د.ج
شركة التضامن بومدين وإخوته سيدي بلعباس	708.755,02 د.ج
	160.686,00 د.ج
	9.844.374,00 د.ج
مجموع المشتريات الغير مصرح بها	16.505.848,75 د.ج

المصدر :وثائق من المفتشية الخاصة بالملف الجبائي للمكلف المعني بالدراسة .

الفرع الثاني :دراسة حالة تطبيقية من خلال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية .

إن الهدف من التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE)هو مقارنة الأرباح المصرح بها من طرف

المكلف بالضريبة وحقيقة المعيشة الخاصة به ،وهذا تحقيق ضئيل مقارنة بالتحقيق الحاسبي ،كما أنها تخص

فقط الأشخاص الطبيعيين وبالتالي الضريبة الوحيدة محل التحقيق هي الضريبة الوحيدة محل التحقيق هي

الضريبة على الدخل الإجمالي ،وقد سمحت لنا بالزيارة الميدانية التي قمنا بها على المستوى المركز الجواربي

للمضرائب بعشعاشة -مستغانم- بالإطلاع على مهام هذه المصلحة والإجراءات التي تقوم بها من أجل محاربة

التهرب الضريبي .حيث تمت دراسة إحدى الحالات كما يلي :

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجواربي للضرائب عشعاشة- مستغانم -

أولاً: التحضير للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

في هذه المرحلة التحضيرية يتم اقتراح مجموعة من المكلفين من طرف مفتشية الضرائب التي قامت بإعداد قائمة تمهيدية للمكلفين المرشحين للرقابة المعمقة (بعد دراسة كاملة لكل ملفات المكلفين) .

ثانياً: أعمال التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .

بعد انتهاء مرحلة التحضير تأتي مرحلة انطلاق أعمال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كما يلي :

-قام المحقق بتحرير وثيقة بداية أعمال التحقيق والمصادق عليها وإرسالها إلى نائب المدير المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .

- تم إرسال إشعار بالتحقيق .

المطلب الثاني: خطوات وإجراءات عملية التحقيق المحاسبي .

أسندت عملية التحقيق إلى فرقة التحقيق والتي على رأسها رئيس فرقة المحققين ، حيث تمت دراسة الملف الضريبي للمكلف الذي تم برمجته للخضوع للتحقيق المحاسبي .

أولاً:الأعمال الأولية والإجراءات الميدانية للتحقيق المحاسبي في المؤسسة .

الفرع الأول:الأعمال الأولية للتحقيق المحاسبي .

تعتبر هذه الأعمال بمثابة تحضير الأرضية المناسبة للتحقيق وهي كالتالي :

-معايير اختيار ملفات التحقيق :

إن اختيار ملفات التحقيق تعتمد على أسس ومعايير عقلانية ووظيفية حتى تكون هناك بين المكلفين

بالضريبة في فرض التحقيق المحاسبي عليهم ،وتتمثل هذه المعايير فيما يلي :

-أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنوات الأربع الأخيرة أو السنتين الأخيرتين ؛

-ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في نشاط مماثل ،وهذا ما يدل على الزيادة الغير عادية في المواد المستهلك ؛

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجواربي للضرائب عشعاشة- مستغانم -

- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط وما هي عليه المنشآت المماثلة ؛
 - وجود زيادة في المصاريف وبالتالي التأثير على النتيجة الصافية ؛
 - تكرار نتائج الخسارة أو الربح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط الممارس ورقم الأعمال المصرح به ؛
 - تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال وفي النتائج المصرحة بها في مدة الأربع سنوات الأخيرة ؛
 - ملاحظة استعمال الطرق التدليسية واكتشاف المخالفات ذات الطابع الاقتصادي ؛
 - الزيادة الكبيرة والمذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة ؛
 - دخول مبالغ هامة إلى الحساب البنكي دون تبرير ؛
 - القيام بعمليات شراء العقارات بمبالغ هامة ؛
- فالإدارة الجبائية تقوم بالتحقيق في محاسبة المؤسسات المهمة التي لم يسبق لها أن خضعت للرقابة الجبائية ، كما أنه يجب مراعاة التغطية العادية لكافة التراب الوطني وأن يشمل التحقيق الجبائي مختلف النشاطات .
- إعداد برنامج التحقيق المحاسبي :
- تقوم المفتيشيات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بوضع برنامج التحقيق المحاسبي وذلك باقتراح المكلفين فيهم عملية الرقابة الجبائية ، ثم تقوم بإرساله إلى المديرية المركزية للضرائب للفصل فيه سواء بقبوله أو زيادة الملفات المقترحة أو إنقاصها .
- وبعد ذلك تقوم المديرية المركزية بالمصادقة على البرنامج النهائي للتحقيق الجبائي وترسله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به ، فالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي المسؤولة عن إعداد وتنفيذ التحقيق المحاسبي بالإضافة إلى الأسعار والتقويمات العقارية .
- دراسة الملفات وتكليف المحققين بالقضايا :
- بعد المصادقة من المديرية على البرنامج تكلف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتنفيذه ، حيث يقوم المدير الفرعي للرقابة الجبائية ورئيس مكتب التحقيقات الجبائية بالإضافة إلى رئيس فرقة التحقيقات باجتماع يتم من خلاله إعداد للأوامر للمحققين ، مع مراعاة صلة القرابة بين المحقق والمكلف الخاضع للتحقيق للأوامر بالمهمة

بالتحقيق ممضاة من طرف المدير الفرعي تتضمن اسم المكلف ونشاطه وعنوانه و المفتيشية التابع لها إقليميا ، يقوم المحققين بسحب الملف الجبائي من مفتيشية الضرائب المسيرة لهذا الملف ، وقبل عملية السحب يتم فحص الملف ومختلف الوثائق اللازمة فيه ، وذلك لإخلاء أي مسؤولية في حالة عدم وجود أي وثيقة . وتتم هذه الأعمال دون تضييع الوقت ، وذلك لكون عدد الملفات والقضايا التي يحققون فيها سنويا هو عادة من 05 إلى 07 قضايا ، منها الهامة جدا والتي تتطلب عناية وتركيز كبيرين .

الفرع الثاني : الإجراءات الميدانية للتحقيق المحاسبي .

بعد الانتهاء من الأعمال التمهيدية خاصة دراسة الملف الجبائي ، ينتقل المحققون إلى الأعمال الميدانية للتحقيق المحاسبي وهي كالتالي :

-الإشعار بالتحقيق :

لا يمكن البدء من إجراءات التحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة وهي وثيقة ملخصة جيدة وموضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية ، وكذا حقوق وواجبات المكلفين ، على أن يستفيد للتحضير مدة 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار ، ذلك من أجل منح المكلف مدة لتحضير محاسبته وهذا تحت طائلة البطلان .

-التدخل بعين المكان :

تعد مرحلة التدخل في عين المكان نقطة بداية التحقيق والتي بموجبها تبدأ دراسة الملفات والفحص المحاسبي بنوعيه ، وهذا النوع للتنسيق بين الرقابة المحاسبية على مستوى المكاتب ، والرقابة المادية المنجزة بعين المكان ، وذلك بزيادة ورشات الإنتاج ، ومستودعات التخزين للمؤسسة ، وهذا لمقارنة مدى مطابقة التصريحات المقدمة وواقع المؤسسة ، وتبدأ هذه المرحلة بالاتصال مع مسيري المؤسسات ، زيارة المكان ، جمع بعض المعلومات الأولية .

ثانيا : مجريات التحقيق المحاسبي في المؤسسة :

بعد انتهاء آجال التحضير تبدأ عملية التحقيق من خلال قيام عون المحقق بالتدخل في عين المكان بدءا بأول لقاء مع المكلف ، من أجل خلق نوعية من الثقة المتبادلة والسماح بإقامة فكرة حول المكلف وتقديم العديد من الملاحظات .

الفرع الأول :فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون .

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

-يجب أن تكون كاملة ومنتظمة :تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إذا كانت تحتوي على مجمل السجلات والوثائق اللازمة المنصوص عليها في المادة 09 إلى 11 من القانون التجاري وممسوكة وفق للقانون المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بطرق تنفيذه .وتتكون من :

1-السجلات المحاسبية :نقصد به سجل اليومية العامة وسجل الجرد ، حيث أن سجل اليومية العامة تسجل فيه عمليات المؤسسة يوماً بيوم ، أما سجل الجرد فتسجل فيه الميزانيات وجدول حسابات النتائج وجرّد المخزونات وجرّد الاستثمارات .

2-الوثائق التبريرية :ونقصد بها كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية والمصاريف التي قام بها المكلف إلى نسخ من فواتير البيع وتقديم الخدمات ...وغيرها .

-يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة :يجب على العون المحقق التحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة متساوية في المدين والدائن وصحيحة في دفتر اليومية ،فضلا على التحقق من أن مجاميع هذه الأخيرة متساوية لمجموع جانبي المدين والدائن لدفتر الأستاذ بناء على التحقيق من الأرصدة الدائنة والمدينة لميزان المراجعة قبل الجرد وبعده . وفي هذا الصدد ،إذا لوحظ عدم صحة الميزانيات فعلى المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملابسات عدم الصحة ،وإذا ما تم الإقرار بوجود ممارسات تدليسية فسوف يتم رفض المحاسبة .

-يجب أن تكون مقنعة :تكون المعلومات المحاسبية مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بمستندات ووثائق الثبوتية ،حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن ،وهذا شرط لصحة المعلومات المحاسبية .

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

1-مراقبة المعطيات والبنائيات المحاسبية :

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

2-مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير:

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

✓ مراقبة حسابات الميزانية :يقوم العون المحقق بفحص حسابات الميزانية التي تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة في فترة زمنية محدودة ، وذلك بفحص أصول وخصوم الميزانية :

-فحص أصول الميزانية :الأصول هي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة (مثل المباني والبضاعة والنقديات والمحل التجاري).

-فحص خصوم الميزانية :هي جميع مصادر الأموال المستحضرة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة سواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل ، وأنها موجهة لتمويل المؤسسة .

✓ مراقبة حسابات التسيير والنتائج :بعد انتهاء المراقب من التحقيق والتأكد من صحة حسابات الميزانية فإنه ينتقل إلى المراقبة والتأكد من صحة وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير وتمثل حسابات التسيير مجموع الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحميلها .
➤ حسابات التسيير :

-التكاليف :تتحمل المؤسسة خلال نشاطها تكاليف ونفقات بحسب طبيعة وأهمية مستوى النشاط ورقم الأعمال المحقق ، وعلى العون المحقق أن يراقب التكاليف من أجل الكشف عن الأخطاء والنقائص .

-حسابات الإيرادات :وتشمل كل المبالغ المستلمة أو التي سوف تستلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها .

➤ حسابات النتائج :يصل العون المحقق إلى مراقبة حسابات النتائج والتي ترتبط بصحتها بحسابات التكاليف والإيرادات إذ يهدف المحقق من خلالها إلى معرفة القيمة المضافة وهامش الربح الخاص بالمؤسسة .

الفرع الثاني :تقييم المحاسبة وإجراءات التعديلات .

بعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق المحاسبي المتعلقة بالفحص الشكلي والضميني لنشاط المكلف يتمكن المحقق من استخلاص نتيجة الرفض أو قبول المحاسبة وفي تلك الحالات فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من

هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيما التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها .

1-تقييم محاسبة المكلف: بالاعتماد على النصوص التشريعية والتنظيمية يعطي العون تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية .

-قبول المحاسبة: يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المالي المحاسبي وصحيحة من حيث المضمون حيث يميز نوعين من القبول هما: قبول صريح وقبول نسبي .

-رفض المحاسبة: لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة مراقبة تصريح جبائي أو محاسبي إلا في الحالات التالية :

✓ عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابقة لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وشروط و كفاءات تطبيق المحاسبة .

✓ عندما لا تحتوي المحاسبة على أي قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية .

✓ عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة وتكرر في عمليات المحاسبة .

2-إجراءات التعديلات :

-الإجراءات الاعتراضية: وهي تتعلق بالمكلفين اللذين يحترمون الالتزامات الجبائية والمحاسبية ،وقد تجري معاداة اعتراضية بين المكلف والإدارة حول النتائج المبلغة ، والتبليغ يجب أن يوجه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار استلام ، وتسلم للمكلف شخصيا ، بحيث يجب أن يكون مفصلا حتى يتمكن المكلف من إرسال قبوله أو تقديم ملاحظاته ، وعندما يرفض المحقق هذه الملاحظات يجب أن يبلغه عن طريق مراسلة أيضا .

-الإجراءات التلقائية: يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية :

✓ رفض المكلف بالضريبة بعمليات الرقابة الجبائية ، التحقيقات والمعابنة سواء من قبله أو من تدخل أو من حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم .

✓ عندما لا يصرح في الآجال المحددة قانونا بالمدخيل (الربح الصناعي التجاري وغير التجاري) ،

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجواربي للضرائب

عشعاشة- مستغانم -

والتصريحات الخاصة بالضرائب على ربح الشركات أو تصريحات متعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد 76-77 من قانون الرسم على رقم الأعمال بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته .

✓ لم تقدم الدفاتر الحسابية أو رفض هذه الأخيرة لأسباب محددة قانونا .

الفرع الثالث :إعادة تأسيس فرض الضريبة وتبليغ النتائج .

تختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع النشاط المؤسسة ، حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة .

أولا :إعداد تأسيس فرض الضريبة .

1-إعداد التأسيس بناء على العناصر الكمية (المواد).

يلجأ المراقب عادة إلى هذه الطريقة لبساطتها ، إضافة إلى كون معظم النشاطات تتكيف بسهولة مع هذه الطريقة مثل المهن الحرة ومقاولات الأشغال العمومية والمؤسسات التجارية والإنتاجية بشكل عام ، ويتم الاعتماد فيها على العناصر الكمية كالمخزونات والمشتريات والاستهلاكات وتختلف عملية إعادة تشكيل رقم الأعمال في هذه الحالة حسب نوع النشاط .

يتم تأسيس حساب المواد بالنسبة للمؤسسة خلال سنة واحدة كما يلي :

جدول رقم 3-7: إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على العناصر الكمية خلال سنة واحدة

بالنسبة لمؤسسة تجارية	بالنسبة لمؤسسة إنتاجية
مخزون أول مدة (+) المشتريات (-) مخزون آخر مدة	المخزون الأولي للمواد الأولية (+) مشتريات المواد الأولية (-) المخزون النهائي للمواد الأولية
(=) الإستهلاكات المقدره	(=) الاستهلاكات الخام للمواد الأولية
	(-) الضياع (النسبة المئوية) (=) الاستهلاكات الصافية للمواد الأول
(-) الاستهلاكات المصرح بها	(+) المخزون الأولي للمنتجات التامة المحولة إلى مواد

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجواربي للضرائب

عشعاشة- مستغانم -

أولية	
(=) الاستهلاكات المؤسسة للمواد الأولية	
(-) الاستهلاكات المصرح بها	(=) الفرق (خسارة أو إخفاء)
(=) الفرق أو إغفال	

المصدر: عبد الجليل خذاري ، "الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي" ، مذكرة كجزء من نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص: فحص محاسبي 2013/2014 ص 97.

-إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات والفوترة :

1- بناء على الإيرادات :

بالنسبة لإعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الإيرادات ، فمن أجل تحديد الإيرادات المحققة من طرف المؤسسة التي هي موضع التحقيق لتعيين حساب المالي ، والذي يشمل الأرصدة المدينة للصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار التسبيقات العملاء وأرصدة بداية ونهاية السنة .

يتم إعادة تأسيس بناء على الإيرادات كما يلي :

جدول رقم 3-8: إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على رقم الإيرادات

الصندوق (مجموع الطرف المدين)
(+) الحسابات البنكية (مجموع المدين لمجموع لحساب المؤسسة أو مجموع الدائن عند البنك)
(=) مجموع تحصيلات الدورة
(+) تسبيقات العملاء في 01 جانفي
(-) تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر
(-) رصيد ح/ عملاء في 01 جانفي
(+) رصيد ح/ عملاء في 31 ديسمبر
(=) رقم الأعمال المؤسسة

المصدر : عبد الجليل خذاري ، مرجع سبق ذكره ص 98.

بمقارنة رقم الأعمال المقدر مع رقم الأعمال المصرح به ، يمكن معرفة قيمة المبلغ الذي قام المكل بإخفائه .

2-إعادة التأسيس بناء على الفوترة: تشكل الفوترة أساسا لفرض الضريبة في بعض الأنشطة الاقتصادية وخاصة في مجال الأشغال العمومية من خلال الفواتير المصرح بها ويتم إعادة تشكيل رقم الأعمال وهذه الحالة في الجدول التالي :

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجوي للضرائب
عشعاشة- مستغانم -

جدول رقم 3-9: إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الفوترة .

المقبوضات المصرح بها
(-) رصيد ح/الزبائن في 01/01
(+) تسبيقات الزبائن في 12/31
(+) رصيد الزبائن في 12/31
(-) تسبيقات الزبائن في 12/31
(=) الفوترة المقدرة
(-) الفوترة المصرح بها
(=) الفرق الناتج

المصدر: عبد الجليل الخذاري ، مرجع سبق ذكره ص 98.

-إعداد التأسيس بناء على تكاليف الإنتاج :

يمكن للمحقق أن يقوم بناء على بعض التكاليف بإعادة تأسيس رقم الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق ،ومن بين هذه التكاليف الأجور المدفوعة للعمال ، حيث تعتبر وسيلة فعالة لتحديد رقم الأعمال المحقق .

ثانيا :تبليغ النتائج .

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي ،هو إبراز كل الأخطاء و الإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المؤسسة وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف ،بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق ،وانتهاء يتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة .

المطلب الثالث صعوبات الرقابة الجبائية والإجراءات الوقائية .

لا تخلو أي مهنة من صعوبات ،وفي هذا المطلب سنقوم بعرض الصعوبات التي تعترض الرقابة الجبائية ومحاولة إعطاء إجراءات الوقائية لتحسينها .

الفرع الأول :صعوبات الرقابة الجبائية .

-نقص الوعي الضريبي من طرف المكلف بالضريبة وذلك من خلال عدم تعاونه مع الإدارة الجبائية بتقديم المعلومات والتصريحات اللازمة .

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجواربي للضرائب

عشعاشة- مستغانم -

- عدم وجود مقر ثابت لبعض المكلفين بالضريبة وبالتالي يصعب معاينة الممتلكات .
 - نقص الإمكانيات والوسائل المادية حيث تعاني الإدارة الجبائية من ضعف الإمكانيات والوسائل التي تساعدهم في أداء وظائفهم.
 - عدم وجود إطرار مؤهلة للرقابة ، إضافة إلى قلة الرواتب ونقص الحوافز المادية من أجل تشجيعهم على بذل مجهودات أكثر .
 - اتساع رفعة الاقتصاد غير الرسمي وذلك بوجود أنشطة التي تتم في الخفاء بعيدا عن أعين الحكومات وأيضا المعاملات التجارية بدون فواتير والتعامل نقدا بدون شيكات .
 - عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى بحجة السر المهني .
- الفرع الثاني : إجراءات الوقائية لتحسين الرقابة الجبائية .
- نشر وتعميم ثقافة جبائية سواء بالاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة كالصحف والمنشورات أو وسائل الإعلام السمعية والبصرية ، لأطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات الخاصة بالنظام الجبائي .
 - الحرص على صياغة قوانين وتوفير إجراءات ضريبية على نحو سليم وبطريقة محكمة لا تترك للمكلف الاستفادة من بعض الثغرات التي يتضمنها التشريع الضريبي .
 - يجب إدخال المرونة قواعد القانون الضريبي حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة.
 - يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التنظيم والتطبيق من خلال التحسين النوعي والكمي لإمكانيات المادية والبشرية .
 - تسهيل إجراءات العمل على نحو يكفل لها بالوقوف على أحدث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحقل الضريبي .
 - خلق تعاون بينهما وبين الإيرادات والهيئات المحلية الأخرى وهذا بالتنسيق فيما بينهما بتبادل المعلومات .
 - توقيع اتفاقيات جبائية بين دول ثنائية أو متعددة الأطراف تتم بتنظيم وتبادل المعلومات عن الممولين الذين يقيمون في بلدنا تتم الأصلية أو لهم نشاطات من الخارج وذا سعيا وراء تحديد مراكزهم المالية ، وتحصيل الضريبة منهم .

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة المركز الجوي للضرائب
عشعاشة- مستغانم-

-تأطير العمال وجلب الكفاءات وزيادة أجورهم ومنح تحفيزات لهم .

خلاصة :

تم التطرق في الفصل التطبيقي إلى دراسة حالة ميدانية بالمركز الجوارى لضرائب عشعاشة - مستغانم- حيث تم تقديم المركز الجوارى لضرائب عشعاشة ولاية مستغانم والتعرف على هيكله التنظيمي والمهام الضرورية التي يقوم بها ، كما تطرقنا إلى أشكال الرقابة الجبائية المطبقة من طرف المفتشية .

ويتجسد عمل الرقابة الجبائية في تكوين ملف جبائي للمكلف ، وإخضاع المكلف لنظام جبائي

معين ، ومن ثم إلزام المكلف بتحضير إشعار بالدفع وتحصيل الضرائب وذلك باستعمال ودراسة حالات ميدانية خاصة فيما يتعلق بتنفيذ الرقابة الجبائية ، والتي قد تأخذ شكل الرقابة الداخلية كالرقابة على الوثائق الذي استخلصنا من خلال دراستنا إلى الأهمية الكبيرة التي يأخذها هذا النوع من الرقابة من اكتشاف واسترجاع أموال معتبرة من التهرب الضريبي ، كما درسنا شكل رقابة خارجية وهو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كتحقيق يتعلق بالأشخاص الطبيعيين بغرض اكتشاف موطن التهرب الضريبي ومحاربتها له كما درسنا أيضا شكل آخر من الرقابة الجبائية وهو التحقيق الحاسي وبيننا خطوات والإجراءات التي يقوم عليها وضرورته وأهميته في مكافحة التهرب الضريبي .

في نهاية الفصل وضحنا الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية ، والإجراءات الوقائية المهمة في مزاولة الرقابة الجبائية .

خاتمة عامه

عند دراسة التهرب الضريبي طول هذا البحث ، اتضح لنا أن هذه الظاهرة أصبحت من المواضيع التي تشغل جميع مكونات المجتمع من سلطات عامة ومجتمع مدني ، تم تبيان أهم الطرق المعالجة لها في الجزائر وتتمثل في الرقابة الجبائية فتم التطرق في دراستنا هذه إلى الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي ، اتضح أن للرقابة الجبائية دور فعال في مواكبة لأهم التطورات والأساليب التي ينتجها المتهربين وذلك من خلال استحداث أجهزة رقابية . وهي وسيلة هامة في يد الإدارة الضريبية تستعملها للتأكد من مدى التزام الكلفين بالخضوع للضرائب المحددة قانونا

تعتبر الرقابة الجبائية في الجزائر الوسيلة الأولى في مكافحة التهرب الضريبي والمحافظة على الأموال العمومية ،

تتخذ الرقابة عدة أشكال تنقسم إلى الرقابة العامة أو الشاملة والرقابة المعمقة وأنواع أخرى كالرقابة على المعاملات العقارية ...، ومن خلال كل هذا تبين أنه يمكن للرقابة الجبائية أن تؤدي دورا فعالا وهاما في الكشف عن موطن التهرب الضريبي ، إلا أن هذا يحتاج الكثير من الدعم للتحقيق الفعالية المطلوبة والإمكانات المادية والبشرية اللازمة .

من خلال ما تم التطرق إليه في هذه الدراسة العلمية السابقة قمنا بدراسة تطبيقية ميدانية على مستوى المركز الجوّاري للضرائب عشعاشة - مستغانم- للوقوف عند النتائج التي تمكننا من اختيار صحة الفرضيات المذكورة سابقا .

-اختيار صحة الفرضيات :

من خلال المقدمة العامة تم طرح مجموعة من الفرضيات سيتم التأكد صحتها من عدمها من خلال ما يلي :
الفرضية الأولى :تعتبر الضريبة وسيلة أساسية من وسائل تمويل ميزانية الدولة ، من خلال الدراسة النظرية للضريبة في الفصل الأول المبحث الأول وذلك عن طريق توضيح خصائصها ومبادئها وأهدافها تبين أن للضريبة وسيلة مهمة في تمويل ميزانية الدولة ، وهذا ما يقرب ويعزز الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة ، ومن هنا نستنتج صحة الفرضية .

الفرضية الثانية :التهرب الضريبي ظاهرة متعددة الأنواع ومنتسعة الطرق ترتبط أسبابه وأثاره بأبعاد اقتصادية واجتماعية وثقافية من خلال الدراسة للتهرب الضريبي تبين لنا أن هذه الظاهرة متعددة ومتطورة في كل الجوانب ويستحيل القضاء عليها ، فالفرضية صحيحة .

خاتمة عامة

الفرضية الثالثة: للرقابة الجبائية دور في القضاء على التهرب الضريبي، وما يثبت صحة هذه الفرضية وذلك من خلال الإجراءات الرقابية الجبائية المتحصل عليها التي تمس إجراءات التحقيق في الملف الجبائي وغيرها، وهذا ما يثبت دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي بالفرضية صحيحة .

-نتائج البحث :

من خلال دراستنا هذه تم التوصل إلى مجموعة من النتائج فيما يتعلق بالجانب النظري والجانب التطبيقي .

✓ الجانب النظري :

-تسمح الثغرات القانونية في انتشار التهرب الضريبي .

-السعي أكثر لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية .

-ارتفاع مستوى التهرب الضريبي على المستوى المحلي والمركزي .

-من أهم الوسائل المخصصة في مكافحة التهرب الضريبي هي الرقابة الجبائية .

-بلغت مستويات التهرب الضريبي في الجزائر مستويات قياسية .

✓ الجانب التطبيقي :

-نقص الوسائل التكنولوجية الحديثة في الإدارة الضريبية يصعب من مهام مفتشية الضرائب نظرا لحجم وكثرة الملفات .

-التحقيقات التي تتم على مستوى المفتشية هي أول خطوة وأكثر نجاعة .

-تعتبر الرقابة على الوثائق أكبر مردودية نظرا لسهولة تطبيقها .

-يتم إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة قبل إجراء التحقيق وهذا من الضمانات الممنوحة .

-أن التحقيق المحاسبي والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية يعدان شكلا من أشكال الرقابة الجبائية للكشف أي حالة تهرب ضريبي .

-التوصيات والاقتراحات :

-تحسين صياغة النصوص الجبائية بشكل يضمن وضوحها لتفادي التهرب الضريبي من هذه الثغرة .

خاتمة عامة

- استحداث نوع رقابي خاص بالفئة التابعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة .

- ضرورة تدعيم إدارة الضرائب .

- تعزيز وسائل الحماية القانونية لأعوان الرقابة الجبائية .

- العمل على تبسيط واستقرار التشريع الضريبي مع وضوح القواعد .

- إنشاء بطاقة ضريبية باعتبارها أحد الوسائل للحد من التهرب الضريبي .

-أفاق الدراسة :

-ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الوقاية من التهرب الضريبي .

- دور التحقيقات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي .

- دراسة سلوك المكلف اتجاه الإدارة الضريبية والنظام الضريبي .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب .

- 1/ أحمد فنيديس ، الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8ماي 1945، الجزائر ، دار الجامعة الجديدة 2018.
- 2/ حسام أبو علي الحجاوي ، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية ، نشر من معهد الدراسات المصرفية عمان ،الأردن 2004.
- 3/ حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة ، الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية)، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية 5-2007.
- 4/ خالد أمين عبد الله ، حامد داوود الطحله ، النظم الضريبية (ضريبة الدخل، ضريبة الجمركية ، ضريبة مبيعات ،دراسة مقارنة)، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى 2015.
- 5/ رضا خلاصي ، شذرات النظرية الجبائية ، دار هومة لطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر .
- 6/ طلال محمد علي الحجاوي ، هيثم محمد العنكي ، المحاسبة والتحاسب الضريبي ، دار الكتب موزعون ، ناشرون ،العراق ، كربلاء ، جميع الحقوق محفوظة ، الطبعة الثانية 1435هـ-2014م.
- 7/ عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، دار جرير للنشر والتوزيع الطبعة الأولى 2011م-1432هـ.
- 8/ عبد الناصر نور ، نائل حسن عدس ، الضرائب ومحاسبتها ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الطبعة الأولى 2003م-1424هـ.
- 9/ غازي حسن عناية ، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي ، مؤسسة الشباب ، الجامعة 2003.
- 10/ محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر 2008.
- 11/ محفوظ برحمان ، التشريع الضريبي الجزائري ، بقسم القانون العام ، كلية الحقوق السياسية ، دار الجامعة الجديدة .
- 12/ مهدي فكري العلي ، الرقابة الحكومية على البنوك التجارية ، جميع الحقوق محفوظة للناشر ، الطبعة 2018.
- 13/ ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، ديوان المطبوعة الجامعية 06-2011.

قائمة المراجع

ثانيا: الرسائل والمذكرات :

- 1/بودرواز أيوب، أسامة سويقي، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعروويج 2020-2021.
- 2/بلوضاح الجيلاني، التمهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة 2014-2015.
- 3/بن معتوق خالد، ميلي محمد أمين، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مشروع مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر (أكاديمي) العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2016-2017.
- 4/بن صفي أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير في إطار الدكتوراه، جامعة الجزائر 01:2013-2014.
- 5/ترعي زكرياء، دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التمهرب الضريبي، مذكرة مقدمة كجزء من نيل شهادة ماستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018-2019.
- 6/ذبيح محمد أمين، أثر متطلبات الرقابة الجبائية في تحسين فعالية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 2020-2021.
- 7/سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2011-2012.
- 8/لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، جامعة محمد خيضر بسكرة، مذكرة جزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير 2010.
- 9/مجدول محمد نجيب، يوسف إسلام، الرقابة الجبائية وأثرها على التحصيل الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستير، جامعة ألكلي أو الحاج البويرة 1018-2019.
- 10/هوان بوعبدالله، دور الرقابة والتدقيق في تحسين أداء منشآت القطاع السياحي، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية، الجارية وعلوم التسيير، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه 2021-2022.

ثالثا: المجالات .

قائمة المراجع

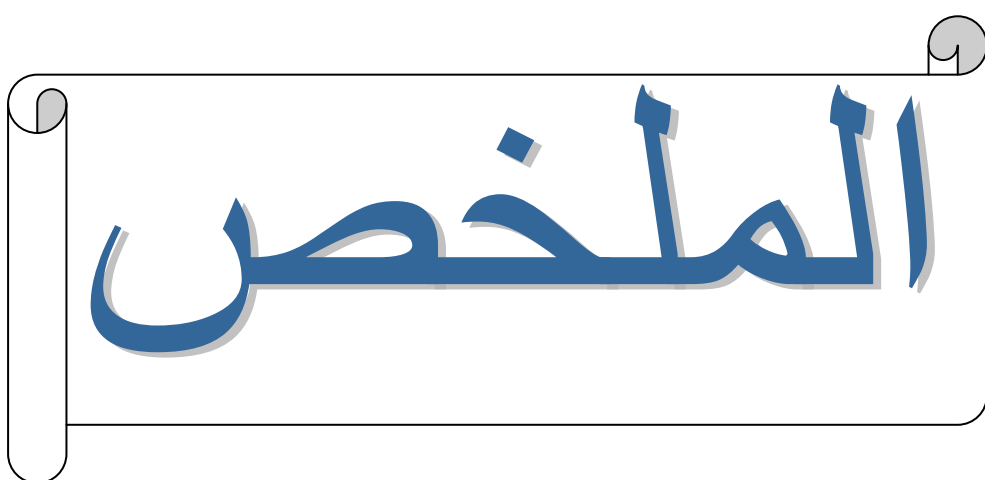
- 1/ أحمد يونس ، بلحاج فراحي ، الرقابة الجبائية الفعالة في تحسين الإيرادات الضريبية ، جامعة طاهري بشار ، الجزائر ، المجلد السابع العدد 02 (أوت 2021).
- 2/ أحمية فاتح ، درويس رجاء ، احترام حقوق ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية لآلية الحد من المنازعات الجبائية ، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل ، مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال ، المجلد 07/العدد :02(2022).
- 3/ آسيا قاسمي ، فهيمة حدادو ، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل التفعيل ، جامعة البويرة ، مجلة أوراق اقتصادية ، المجلد 03/العدد:01(ديسمبر 2019).
- 4/ بلوضاح الجيلاني ، سعدي يحي ، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي ، العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، العدد/12(2014).
- 5/ بن عثمان عائشة ، ولبي بوعلام ، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية العدد 17(2017).
- 6/ حساني بن عودة ، بن ديبة يمينة ، عبد الرحمان عبد القادر ، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية ، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال جامعة تيارت ، وجامعة أحمد دارية أدرار ، المجلد 03العدد02(ديسمبر 2018)
- 7/ حميد أتو صالح ، دراسة أثر التكامل بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية على نجاعة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية ، المجلد 06العدد:02(2022).
- 8/ خولة حموش ، بزرارية احمد ، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، مجلة الاقتصاد الجديد ، جامعة الجيلالي بونعامة خمس مليانة ، الجزائر ، المجلد 12/العدد01(2021).
- 9/ خضراوي الهادي ، سعيداني محمد السعيد ، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي ، مجلة الدراسات القانونية والسياسية عدد :02(جوان 2015).
- 10/ سامي محمود مراد ، دراسة تحليلية لإثبات تجنب الازدواج الضريبي الدولي ، كلية بريدة الأهلية الأردن ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة ، المجلد 03/العدد 01(2018).
- 11/ شافعي عبود ، سلطاني سمير ، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان ، الجزائر ، مجلة المنهل الاقتصادي ، المجلد 05/العدد:01(ماي 2022).

قائمة المراجع

- 12/صلعة سمية ،بوخذوني وهيبية ،فعالية الرقابة في مكافحة التهرب الضريبي ،المركز الجامعي نور البشير ،البيضاء ،الجزائر ،جامعة البليدة 02لونسي علي الجزائر ،مجلة دراسات جبائية ،المجلد :09/العدد:01(2022).
- 13/عوادي مصطفى ،رحال نصر ،عيدة أنور ،الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي ،مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة ،جامعة الوادي ،الجزائر ،المجلد :02/العدد :01(2019).
- 14/عقون رشيد ،بوسماحة محمد ،دراسة تحليلية لدور مؤشرات المنازعات الجبائية في تقييم أداء الرقابة في المحاسبة ،مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة ،بشار ،الجزائر ،المجلد 07العدد:01(2022).
- 15/عبود ميلود ،درداوي كمال ،الرقابة الجبائية في الجزائر،الإطار العام،الأهداف ،الطرق ،العوامل المعيقة وسبل التفعيل ،مجلة المقار للدراسات الاقتصادية ،المركز الجامعي تندوف ،مجلة علمية دولية محكمة مخصصة في الميدان الاقتصادي ،العدد 02/جوان 2018.
- 16/عزوز مفتاح طالب دكتورا ،الازدواج الضريبي المفهوم وآليات المعالجة ،مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية مجلد11العدد 02جامعة لوفي علي 2018.
- 17/فروج شهيناز ،طويلب محمد ،الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ،مجلة المؤسسة المجلد :10العدد/01(أوت 2021)
- 18/قنوش مولود ،دور الاتفاقيات الدولية في تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر ،جامعة مدية المحلية الجزائر للاقتصاد المالي ،العدد 05(أفريل 2016) .
- 19/كفيف فاتح ،أساليب ربط الضريبة وضمنان تحصيلها ،مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية جامعة بليدة 02.
- 20/مونة مقلاتي ،توفيق بوليفة ،دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي ،مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية ،المجلد 04/العدد:01(2021).
- 21/محمد قلي ،فهيمة بلول ،الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة ،مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية المجلد 07العدد :06(2018).
- 22/وفاء شيعاوي ،الرقابة الجبائية وضمنانات المكلف بالضريبة ،كلية الحقوق ،جامعة الجزائر 01بحوث العدد11الجزء الثاني .
- رابعا:القوانين الجبائية .

قائمة المراجع

- 1/المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية 2021.
- 2/المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية 2021.
- 3/المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية 2021.
- 4/المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية 2021.
- 5/المادتين 34-35 من قانون الإجراءات الجبائية 2017.
- 6/المادة 20 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية 2017.
- 7/المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية 2017.
- 8/المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية 2017.
- 9/المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية 2017.
- 10/المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية 2017.



الملخص :

عالجت هذه المذكرة إلى تبيان دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، حيث تعتبر هذه الظاهر أحد أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية ، فالجزائر كغيرها من الدول تعاني من هذه الظاهرة لقد حاولت القضاء عليها عن طريق فرض عقوبات جبائية على المكلفين ، وسعيها من المشرع الجبائي للحد من هذه الظاهرة خول الإدارة جملة من الأجهزة والهيكل وقام بوضع جملة من القوانين لمكافحتها ، فمعظم الدول يضعن الرقابة الجبائية كأسلوب للمكافحة باستعمال أدواتها وأجهزتها للحد منها ، إلا أنها لم تستطيع القضاء عليها بشكل نهائي فعلى الدولة القيام بإجراءات وأساليب أخرى تمنع انتشارها.

الكلمات المفتاحية :

- الرقابة الجبائية .
- التهرب الضريبي.
- المشرع الجبائي .

Abstract :

This note addresses the role of fiscal control in combating tax evasion fiscal policy, where this phenomenon is one of the most important challenges facing tax policy ,Algeria like other States, is suffering from this phenomenon ,It has tried to eradicate it by imposing punitive penalties on mandate holders ;In an effort to reduce this phenomenon ,the fiscal legislature empowered the administration with a variety of organs and structures and drafted a number of laws to combat it, most states establish fiscal control as a method of combating the use of their instruments and devices to reduce them however, it has not been able to reduce them however, it has not been able to eliminate them once and for all, the state must undertake other action and spread .

Keywords

- Fiscal censorship.
- Tax evasion.
- Fetal legislature .