



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



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

بعنوان

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

- دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية مستغانم -

تحت إشراف الأستاذ:

د. عمروش صبرينة

من إعداد الطالبتين:

بخضرة شيماء

بن سعدة أحلام

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	مؤسسة الانتماء	الصفة
د. شنين قادة	أستاذ مساعد ب	جامعة مستغانم	رئيسا
د. عمروش صبرينة	أستاذ مساعد ب	جامعة مستغانم	مشرفا رئيسا
د. دراغو اسمهان	أستاذ مساعد ب	جامعة مستغانم	مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الشكر والتقدير

من لم يشكر الناس لم يشكره الله ومن أهدي
إليكم معروفه كافتوه فإن لم تستطيعوا فادعوا
الله

وعملا بهذا الحديث واعترافه بالجميل

نحمد الله عز وجل على أن وفقنا في إتمام هذا

البحث وألمنا الصحة والعافية والعزيمة

كما نتوجه بجزيل الشكر والعرفان الى الأستاذة

عمروش صبرينة التي رافقتنا طيلة هذا العمل

وأمدتنا بالمعلومات جزاها الله خيرا

وكل العاملين الذين كانوا سببا في نجاحنا خصوصا

CDI كل موظفي مركز الضرائب لولاية مستغانم

ونخص بالذكر السيد الحاج والسيد فتاديرو السيد

بوشاشي رئيس المركز اللذين ساعدونا كثيرا في

إتمام هذا البحث بنجاح جزاهم الله خيرا

كما نتوجه بالشكر الى أعضاء لجنة المناقشة الذين

تفضلوا بقراءة هذا البحث ومناقشته

كما أتوجه بالشكر الى كل من ساعدنا من قريب

أو من بعيد



إهداء

الى صاحب السيرة العطرة، والفكر المستنير،

فلقد كان له الفضل الأول في بلوغي التعليم،

العالى (والدي الحبيب) أطال الله في عمره

الى من وضعني على طريق الحياة وجعلتني

رابطة الجأش، وراحتني حتى صرت كبيرة أمي

الغالية حفظها الله ورعاها

الى أخي من كان له بالغ الأثر في كثير من

العقبات والصعاب

شيماء

إهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي الي:

من قال في شأنهما الله عز وجل

"وقضى ربك إلا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"

الي من أنار دربي وكان نعم الناصح أبي أطل الله في

عمره

الي الإنسانية التي ربنتني في صغري، الي أغلني من

عريفها قلبي، بكل الحب أهديها كلمة شكر

أمي حفظها الله

الي أخواتي وأصدقائي

الي كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي

أحلام

ملخص:

عالجت هذه الدراسة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي، حيث قمنا بهذه الدراسة بمركز الضرائب لولاية مستغانم من أجل تبين هذا الدور ومعرفة مختلف الإجراءات المتبعة هناك. حيث قمنا بدراسة ملفين جبائيين أحدهما خاضع للرقابة الشكلية والآخر خضع للرقابة على الوثائق، وتعرفنا على الأساليب المتبعة من قبل المكلفين قصد التهرب من دفع الحقوق الجبائية.

ووفقا لدراستنا الميدانية على نواتج الرقابة الجبائية خلال فترة الدراسة تم التوصل الى أن للرقابة الجبائية دور فعال ومهم جدا في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي مما يؤدي ذلك الى زيادة فعالية التحصيل الضريبي، بحيث ينعكس إيجابيا على الخزينة العمومية.

الكلمات المفتاحية :

الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي ، الحقوق الجبائية.

Abstract

Abstract :

This study addressed the issue of fiscal control and its role in combating tax evasion, we conducted this study in the tax center of the state of Mostaganem in order to clarify this role and learn about the various procedures followed there. We studied two tax files, one of which was subject to formal control and the other was subject to document control, and we learned about the methods used, by taxpayers with the intention of evading payment of tax duties.

According to our applied study on the outcomes of tax control during the study period, it was concluded that tax has an effective and very important role in combating the phenomenon of tax evasion, which leads to an increase in the effectiveness of tax collection, with a positive impact on the public treasury.

Key words:

Tax control, tax evasion, tax rights.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات :

الصفحة	المحتويات
	البسمة
	الشكر والعرفان
	الإهداء
I	الملخص
II	Abstract
III	جدول المحتويات
VI	قائمة الاشكال
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الملاحق
IX	قائمة المختصرات
أ	مقدمة عامة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية	
01	تمهيد
02	المبحث الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية
02	المطلب الأول: مفهوم الضريبة
02	الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية
04	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
06	الفرع الثالث: أهمية الرقابة الجبائية
07	المطلب الثاني: مبادئ وأشكال الرقابة الجبائية
07	الفرع الأول: مبادئ الرقابة الجبائية
09	الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
18	الفرع الثالث: أسباب إجراء الرقابة الداخلية
21	المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
21	المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية
22	الفرع الأول: حق الاطلاع
25	الفرع الثاني: حق الرقابة

قائمة المحتويات

26	الفرع الثالث: حق استدراك الأخطاء وحق المعاينة
27	المطلب الثاني: أجهزة الرقابة الجبائية
27	الفرع الأول: مديرية كبريات المؤسسات
29	الفرع الثاني: مصالح الرقابة الجبائية الجهوية
36	الفرع الثالث: مصالح الرقابة الجبائية محليا
44	خلاصة
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي	
46	تمهيد
47	المبحث الأول: عموميات حول الضريبة
47	المطلب الأول: مفهوم الضريبة
47	الفرع الأول: تعريف الضريبة
48	الفرع الثاني: خصائص الضريبة
51	الفرع الثالث: أهداف الضريبة
55	المطلب الثاني: أنواع الضرائب
56	الفرع الأول: معيار وعاء الضريبة
59	الفرع الثاني: معيار تحمل العبء الضريبي
63	الفرع الثالث: معيار الواقعة المنشئة للضريبة
64	المبحث الثاني: التهرب الضريبي
65	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
65	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
66	الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي
70	الفرع الثالث: أنواع التهرب الضريبي
73	المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته
73	الفرع الأول: اثار التهرب الضريبي
76	الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي
80	الفرع الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي
88	خلاصة
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية مستغانم	
90	تمهيد

قائمة المحتويات

91	المبحث الأول: نظرة عامة لمركز الضرائب لولاية مستغانم
91	المطلب الأول : التعرف بمركز الضرائب لولاية مستغانم
91	الفرع الأول: مفهوم مركز الضرائب لولاية مستغانم
91	الفرع الثاني: مهام مركز الضرائب لولاية مستغانم
93	الفرع الثالث: هيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم
96	المطلب الثاني: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
96	الفرع الأول: التقييم العام للمحاسبة المكلف
96	الفرع الثاني: إجراءات التعديلات
97	الفرع الثالث: إعادة تكوين أسس الضريبة وتبليغ النتائج
104	المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى مركز الضرائب لولاية مستغانم
104	المطلب الأول: إجراءات الرقابة الداخلية على مستوى مركز الضرائب لولاية مستغانم
104	الفرع الأول: إجراءات الرقابة الشكلية
105	الفرع الثاني: إجراءات الرقابة على الوثائق
106	المطلب الثاني: دراسة حالة ميدانية
107	الفرع الأول: دراسة ملف جبائي خاضع للرقابة الشكلية
111	الفرع الثاني: دراسة حالة ملف جبائي خاضع للرقابة في الوثائق
120	خلاصة
122	الخاتمة
127	قائمة المراجع
135	قائمة الملاحق

قائمة الأشكال

قائمة الاشكال:

الصفحة	بيان الشكل	رقم الشكل
10	أشكال الرقابة الجبائية	(1-1)
28	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	(2-1)
30	الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات	(3-1)
33	الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام والوثائق	(4-1)
35	الهيكل التنظيمي العام المديرية الجهوية للضرائب	(5-1)
37	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	(6-1)
93	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	(1-3)

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الصفحة	بيان الجدول	رقم الجدول
98	تأسيس أسس فرض الضريبة	(1-3)
109	التسوية للحقوق والغرامات	(2-3)
110	التسوية النهائية للحقوق والغرامات	(3-3)
114	تسوية حقوق الرسم على النشاط المهني TAP	(4-3)
115	تسوية الرسم على القيمة المضافة	(5-3)
116	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور	(6-3)
117	تسوية الرسم على القيمة المضافة للمشتريات	(7-3)

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الصفحة	بيان الملحق	رقم الملحق
139	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	01
140	إشعار التعديل بعد التدقيق المحاسبي	02
141	التصريح الجبائي G50	03
143	نموذج C4 (الإخطار بالتعديلات)	04
144	نموذج C2	05
145	وثيقة موجهة للإدارة	06

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات:

معنى المصطلح باللغة الأجنبية	الاختصار	معنى المصطلح باللغة العربية
L'impôt Sur Le Revenu Global	I.R.G	الضريبة على الدخل الإجمالي
Direction Des Impôts De Wilaya	D.I.W	المديرية الولائية للضرائب
L'impôt Sur Les Bénéfices Des Sociétés	I.B.S	الضريبة على أرباح الشركات
Taxe Sur La Valeur Ajoutée	T.V.A	الرسم على القيمة المضافة
Taxe Sur L'activité Professionnel	T.A.P	الرسم على النشاط المهني
Déclaration Fiscale	G50	التصريح الجبائي

المقدمة

تعد الضريبة مصدرا هاما لتمويل خزينة الدولة، ولها أهمية بالغة كونها تساهم في المحافظة على الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي وتحقيق الرفاهية وتقديم المجتمع، بالشكل الذي يؤدي الى دفع عجلة التنمية للدول النامية.

ونظرا لهذه الأهمية فإن الدولة تفرضها جبرا وبالتساوي على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، وبصورة تتناسب مع مقدرتهم المالية، ذلك تكريسا لمبدأ العدل والمساواة في فرض الضريبة التي أقرها المشرع الجزائري في نص المادة 64 من دستور 1996، لضمان تقبلها من طرف المكلفين بالضريبة دون الإحساس بتعسفها والظلم في تحصيلها.

وعليه قد نجد أن الدولة الجزائرية تولي اهتماما كبيرا للضرائب في القوانين المالية، خاصة بعد انهيار أسعار البترول و بروز أزمة اقتصادية أثرت على المداخيل المالية للدولة وأوقعت ميزانيتها في عجز دائم نتيجة فقدانها لمبالغ ضخمة، لذلك استدعت الضرورة لتفعيل الجباية العادية واعتبارها أهم مورد لتمويل الخزينة العمومية. حيث يمنح النظام الضريبي الجزائري حرية نسبية للمكلفين بالضريبة وذلك عبر تقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبة بشكل يوافق مداخيلهم ونشاطاتهم الحقيقية بأنفسهم ولمواكبة ذلك لكون النظام الضريبي الجزائري تصريحي. لذا قام المشرع الجبائي بمنح كل المكلفين بالضريبة حقوق وواجبات كما منح للإدارة الجبائية وسائل تنظيمية وقانونية تسمح لها بمراقبة وفحص التصريحات، لأن هذه التصريحات تكون في العادة خاطئة وغير دقيقة وهذا ما ينتج عنه ما يسمى بالتهرب الضريبي.

حيث تمثل الرقابة الجبائية الوجه المغاير للنظام التصريحي، وتلعب دورا هاما في تقليل من نسب التهرب الضريبي، الذي أصبح يهدد اقتصاديات مختلف الدول، حيث أن المكلفين بالضريبة يستعملون طرق للتحايل على الإدارة الجبائية، وذلك باستخدام أساليب بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي)، أو بطرق غير مشروعة (غش ضريبي)، ومن أجل

المقدمة

محاربة والقضاء على هذه الظاهرة التي تقوم بإفساد وإضعاف اقتصاد للدولة، قامت الجزائر بتوفير إمكانيات مادية وبشرية للرقابة الجبائية التي يتم من خلالها الكشف عن الاختلالات والمخالفات التي يقوم بها المكلف، ومعرفة الأسباب التي أدت انعكاسات شكل سيء على الاقتصاد الوطني.

إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية على شكل سؤال رئيسي كما يلي:

- كيف تساهم الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؟

ومن هذه الإشكالية الرئيسية يمكن أن تتفرع الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما المقصود بالرقابة الجبائية، وما هي إجراءاتها؟
2. كيف تتم ممارسة التهرب الضريبي، وما هي أشكاله؟
3. هل الرقابة الجبائية تؤدي دورها في مكافحة التهرب الضريبي؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة وعلى إشكالية البحث، قمنا بصياغة الفرضيات

التالية:

1. تعد الرقابة الجبائية الأداة الأساسية التي تهدف الى كشف مختلف الانحرافات في التصريحات المقدمة من طرق المكلفين بالضريبة.
2. التهرب الضريبي هو إيجاد طرف ووسائل لعدم تسديد الضرائب جزئيا أو كليا أو البقاء خارج الاقتصاد المنظم.
3. تعتبر الرقابة الجبائية من أنجح الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي والحفاظ على موارد الخزينة العمومية.

أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، فنقول أن الضرائب أصبحت أحد البدائل التي تساعد الدولة في تحقيق التنمية الاقتصادية بخلاف الإيرادات البترولية التي قد ترتبط بمتغيرات خارجية لا يمكن التحكم فيها كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة، مما يستدعي مجابهة هذه الظاهرة من خلال الرقابة الجبائية التي ترغب في الحد أو التخفيف من هذه المشكلة ذات الأبعاد الخطيرة.

أهداف الدراسة:

- توضيح خطورة التهرب الضريبي في إعاقة التنمية الاقتصادية.
- إبراز دور الرقابة الجبائية القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة لذلك للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في المكافحة.
- الكشف عن الطرق المتبعة للتهرب الضريبي.

دراسات سابقة:

1. ولهي بوعلام، "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، والتي هدفت الى إبراز أثر ظاهرة التهرب الضريبي على اقتصاد الدولة، وتبيان دور المراجعة الجبائية في فحص الشامل لوضعية المكلف ومراقبة مدى احترامه للقوانين الجبائية وقد تم التوصل الى الجوانب التقنية لأساليب المراجعة الجبائية بالإضافة الى مدى فعاليتها من حيث آثار المردود العام من خلال أرقام وإحصائيات قام بتقديمها للباحث.
2. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، 2010-2011 والتي هدفت الى إبراز دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وقد

- تم التوصل الى مجموعة من النتائج أهمها أن المكلفين بالضريبة يتهربون من دفعها عن طريق التلاعب في إعداد وتقديم معلوماتهم المحاسبية التي تعكس وضعيتهم المالية.
3. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه)، الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015، والتي هدفت الى اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي.
- توصلت الدراسة الى وجود إيجابي للتدقيق الجبائي في تحقيق الفعالية الجبائية وبالتالي زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي.
4. مراد ناصر، تحمل عنوان أسباب التهرب الضريبي واثاره على الاقتصاد الوطني والمنشورة في مجلة دراسات اقتصادية المجلد 10، العدد 10 لسنة 2010، والتي هدفت الى ابراز عوامل ظهور التهرب الضريبي ومختلف اثارها على الاقتصاد الوطني. وقد أظهرت الدراسة أن التهرب الضريبي هو ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر بالاقتصاد الوطني ولا يسمح للدول بتنفيذ سياساتها المالية لأهدافها التنموية، وهو أيضا نتيجة لعدم استقرار وفعالية النظام الضريبي.
5. مونة مقلاتي وتوفيق بوليفة، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة قلمة الجزائر، المجلد 04، العدد 01، لسنة 2011، والتي هدفت الى ابراز الالتزامات الجبائية الملقاة على عاتق المكلفين بالضريبة لأهميتها البالغة في اتخاذ القرار وتحليل الوضعية الجبائية للمكلفين.
- وقد أظهرت الدراسة على فعالية الرقابة الجبائية وما تحققة من مصلحة مزدوجة، تعود على الخزينة العمومية من جهة، وردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم.
6. آسيا قاسيمي وفهيمه حدادو، الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها، جامعة البويرة، الجزائر، مجلة أوراق اقتصادية المجلد 03، العدد 01، ديسمبر 2019، والتي هدفت الى إبراز

أهمية الرقابة الجبائية باعتبارها أهم اليات مكافحة التهرب الضريبي، وركيزة من ركائز الحوكمة الضريبية.

ولقد توصلت هذه الدراسة الى أنه بالرغم من الحقوق الممنوحة للإدارة الضريبية في الجزائر لمباشرة إجراءات الرقابة الجبائية إلا أن النتائج أظهرت ضعف الرقابة الجبائية ويعود هذا لعدة عوامل تعيق الدور الرقابي للإدارة الضريبية في استرجاع حقوق الخزينة العامة.

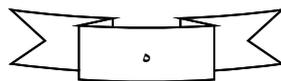
7. أيوب نجار وسلمة شيخي، الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية المالية العامة، المجلد 12، العدد 01 لسنة 2022، والتي هدفت الى تبيان دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

وقد توصلت الدراسة الى أهمية الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي، حيث يقوم أعوان الضرائب بالامتثال بجملة من الإجراءات للتحقق من التزام المكلفين بالضريبة.

ركزت جل الدراسات على التهرب الضريبي من حيث أشكاله وأسبابه لمعالجة هذه الظاهرة، كما كان في بعض جوانبها تحديد وتحليل الرقابة الجبائية وكيفية تفعيلها وتحسينها لتخفيض والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

منهج الدراسة:

قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، حيث قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي في الإطار النظري المتعلق بالرقابة الجبائية وكذا التهرب الضريبي، أما المنهج التحليلي فقد قمنا بالاعتماد عليه في الجانب التطبيقي، حيث قمنا بدراسة ملفين جبائيين أحدهما خاضع للرقابة الشكلية والآخر خضع للرقابة على الوثائق المتعلقة بالرقابة الجبائية، والمقدمة من طرف الإدارة الجبائية بمركز الضرائب لولاية مستغانم خلال السنوات: 2016، 2017، 2018 و2019.



حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: مركز الضرائب لولاية مستغانم .
- الحدود الزمانية: تمت هذه الدراسة في: 2024/03/27 الى 2024/04/28.

خطة البحث:

قصد الإمام بالموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة، قسمنا بحثنا إلى 3فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي:

الفصل الأول: تم التطرق فيه الى مختلف الجوانب النظرية للرقابة الجبائية الذي ينقسم بدوره الى مبحثين وهما: الإطار العام للرقابة الجبائية، الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

الفصل الثاني: تتعلق بالجزء الثاني للبحث وهو التهرب الضريبي وذلك من خلال مبحثين، حيث جاء في المبحث الأول: عموميات حول الضريبة، أما المبحث الثاني: التهرب الضريبي.

الفصل الثالث: قمنا بدراسة حالة ميدانية بمركز الضرائب لولاية مستغانم، من خلال تقديم عام لمركز الضرائب في المبحث الأول، أما المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للرقابة

الجبائية

تمهيد:

إن رهانات الدولة في عملية تحصيل أموال دافعي الضرائب التي يمكن أن تكون تمويل مثاليا للخزينة العمومية وبسط سيادتها، تكمن في مدى فعالية الرقابة الجبائية في تطبيق القوانين والتزامها بمتابعة ملفات المكلفين بالضريبة وإجراء عملية البحث والتتبع للوقوف على كل حالة على حدى لذا وجب معرفة المفاهيم العامة للرقابة الجبائية وكيفية محاربة آفة التهرب الضريبي، ومدى تطبيق التشريعات الجبائية من التسجيل الى التحصيل.

كل هذا سيتم التطرق إليه في هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين :

المبحث الاول: الإطار العام للرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

المبحث الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة من أدوات الإدارة الجبائية منحها القانون حقوق وصلاحيات وتوسع الإدارة الضريبية من خلالها الى مراقبة التصريحات المكلفين والعمل على اكتشاف التهرب الضريبي، ضمن إطار واضح وطبقا لمواد ونصوص قانونية.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

قبل التطرق لمفهوم الرقابة الجبائية تجدر بنا الإشارة الى المفهوم العام للرقابة، وتعددت التعاريف المقدمة للرقابة بتعدد المفكرين، وفيما يلي نعرض أهم التعاريف للرقابة هي الجانب الآخر من العملية.

التعريف الأول: " الرقابة هي الجانب الأخير من العملية الإدارية حيث تكمل بوضع نظام رقابي فعال يضمن تحقيق مستوى مستمر ومرضي من الأداء، وتتمثل هذه الوظيفة ما تم تنفيذه بالخطط الموضوعة واتخاذ الاجراءات التصحيحية عندما ذلك عندما ينحرف اداء الفعلي على الاداء المخطط، ولهذا يمكن اعتبار الرقابة على انها ذلك الجزء من وظيفة المدير التي تختص بمراجعة المصار المختلفة، والتحقق مما تم تنفيذه مقارنة بما يجب تنفيذه واتخاذ اللازم من حالة اختلاف مسار الاثنين".⁽¹⁾

التعريف الثاني: «الرقابة في أي مشروع تتكون من مراجعة الأعمال التي تمت والتأكد من أنها توافق الخطط الموضوعة والتعليمات المصدرة والمبادئ المحددة»⁽²⁾

التعريف الثالث: "تتطوي الرقابة على التحقق عما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة، والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة، وأن غرضها هو الإشارة الى نقاط الضعف

(1) محمد فريد الصحن وسعيد محمد الاصري، إدارة الاعمال، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 1998، ص305.

(2) حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص15.

والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها وهي تطبق على كل شيء، الأشياء، الناس والأفعال".(1)

من خلال التعاريف نستنتج ان الرقابة هي عملية قياس وتحديد الانحرافات وتصحيحها، للتأكد من ان الأهداف والخطط التي صممت للوصول إليها قد تحققت.

أما عن التعاريف المقدمة للرقابة الجبائية نلخصها فيما يلي:

التعريف الأول: هي تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة و مصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل او المضمون ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل و المضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات و ارصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية و مقارنتها بعناصر استغلال النشاط من تلك العناصر الخارجية المشتريات، المبيعات، رصيد البنك، الممتلكات... وهذا بهدف مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف مكلفين بالضريبة و كذا التحقق من وعاء مختلف الضرائب و الرسوم من خلال سنوات التحقيق لنشاط معين، و اجراء التعديلات المصرح بها.(2)

التعريف الثاني: تعد الرقابة الجبائية من اهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش او التخفيض من حدته فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين وإرساء مبدا أساسي للاقتطاعات.(3)

التعريف الثالث: تعرف بانها فحص للتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها: سواء كانوا ذو شخصية طبيعية او معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة

(1) عبد الرحمان صباح، مبادئ الرقابة الإدارية -المعايير -التقييم -التصحيح، دار زهوان للنشر والتوزيع ن الأردن 1997، ص17.

(2) بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص12، 13

(3) أحمد لدرم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في المجتمع الجزائري، جامعة لونييسي على جامعة البلدية 2، الجزائر، مجلة التنمية وإدارة الموارد البشرية، العدد 8، الجزائر، 02-2017، ص81.

المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية⁽¹⁾، إضافة الى ذلك تعرف حسب A.Hamini بانها تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الاثباتات والتصريحات المقدمة.⁽²⁾

أما المشرع الجزائري لم يعرفها بمفهومها النظري غير أنه حدد لها ضوابطها فنص المشرع في المادة 1-18 من قانون الإجراءات الجبائية على مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقوله: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لغرض كل ضريبة او خطأ ورسم أو أتاوة، كما يمكنها أيضا أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو إتاوبا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها . ثم بين صورة موجزة كيفية القيام بهذه المهمة بنص في الفقرة الثانية من المادة نفسها: "تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها⁽³⁾."

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية:

تختص الإدارة الجبائية بتطبيق الرقابة الجبائية بصفتها الجهاز الذي تخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها سعيا لتحقيق أهداف الرقابة الجبائية المتمثلة فيما يلي:

❖ **الهدف المالي والاقتصادي:** حيث تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب كالسرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي الى

(1) عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، ط1، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1972، ص233.

(2) عثمان ولهي، بوعاشة بن عثمان، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء، جامعة محمد بوضياف، المسيلة الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، 2017، ص147.

(3) المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017، للمديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2017، ص11.

زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذا إن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.

❖ **الهدف الإداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما في الإدارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها من خلال النقاط التالية: (1)

- تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية والنقص الموجود في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتفادي ذلك النقص وإيجاد حلول له.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بأعداد الاحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير التهرب الضريبي ومدى تأثيره على المؤشرات الاقتصادية الأخرى.

❖ **الهدف القانوني:** تتمثل الأهداف القانونية فيما يلي:

- التحقق والبحث في مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر مكلفين وتطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.
- التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقا لتشريع الجبائي.
- مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم الجبائية وضمان الحقوق التي يستفيدون منها.

❖ **الهدف الاجتماعي:** ويتمثل في:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والاهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته الجبائية من خلال تطبيق الغرامات أو فرض العقوبات.

(1) نوي نجاه «فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر»، رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر سنة 2003/2004، ص 36

الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثلة في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
- كما تعمل الرقابة الجبائية على: (1)
- زيادة فعالية وأداء الضريبة من خلال مساعدتها على اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة، الإلمام بأسباب الانحرافات والأخطاء مع تقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل الناجمة عنها.
- عصنة اساليب عمل الإدارة الجبائية.
- المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة وحمايتها من كل اشكال الضياع.
- زيادة الاموال المتاحة لإنفاق العامة بضمان دخول الإيرادات على الخزينة العمومية.
- ضمان الاحترام والتطبيق السليم للقانون الجبائي عن طريق الفحص المعمق لتصريحات المكلفين بالضريبة.

الفرع الثالث: أهمية الرقابة الجبائية

تتجلى أهمية الرقابة الجبائية من خلال النظم الجبائية المنتهجة في أي دولة، فهي أداة قانونية تعين السلطة المختصة بالوقوف على الأخطاء وتقويمها، وأجل تنظيم إيرادات الضريبة. تلجأ الدولة لوضع نظام ضريبي مدعم بتشريعات وقوانين يسير وفقها المكلف بالضريبة وتأتي الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية وردعية في آن واحد للتخفيف عن حدة التهرب الضريبي وضمان توزيع عامل للعبء الضريبي.

كما تكتسي الرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الضريبي. كونها يمنح الحرية التامة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمجمل مداخيلهم وممتلكاتهم. من تلقاء أنفسهم من خلال فرض الرقابة على هذه التصريحات ضمن هذا الاطار منح المشرع للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية

(1) عبد الرحيم لواج، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل، الجزائر، مذكرة ماجستير جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2016، ص ص: 11، 12.

والتنظيمية اللازم، بهدف مراقبة تلك التصريحات على أساس أنها في الغالب تكون غير صحيحة، وغير صادقة سواء عند حسن نية أو عن سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة.⁽¹⁾

كما تهدف الى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنبا الى جنب بالإضافة الى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له. وتقليل حالات التهرب الضريبي وأشكاله، وزيادة حصيلة الضريبة، وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية.⁽²⁾ وبالتالي يمكن القول أن الرقابة الجبائية تعتبر من أحد أهم الإجراءات الوقائية والعقابية التي تسعى الإدارة الجبائية من ورائها الى الحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية، نظرا لكون النظام الجبائي في الجزائر نظام تصريحي تسعى الإدارة الجبائية من خلاله الى تحسين إيرادات خزينة الدولة بتوظيف جميع الوسائل والآليات المتاحة لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: مبادئ وأشكال الرقابة الجبائية

سوف يتم التطرق فيما يلي الى كل من مبادئ وأشكال الرقابة الجبائية، بالإضافة الى أسباب إجراء الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: مبادئ الرقابة الجبائية

إن أساليب الرقابة الجبائية مهما كانت تتميز بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى، تبقى في أمس الحاجة الى إرساء مبادئ وأطر أساسية التي يمكن من خلالها أن تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان، وذلك من خلال العمل على تغيير الجبائية وتوعية المكلفين بالشكل الذي يغير ذهنياتهم ، ويمكن تصنيف هذه المبادئ الى ما يلي: ⁽³⁾

(1) مونة مقالاتي وتوفيق بوليفة، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مجلد الدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة قالمة الجزائر، المجلد 04 ، العدد 01 2021 ، ص 254

(2) قمشوش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة تصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية علوم اقتصادية، جامعة ورقلة، 2011/2012 ص ص 21-22

(3) مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودور في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي د. يحي فارس، المدية الجزائر 2008 ص 109.

أولاً: إقامة نظام ضريبي محكم

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية لمراقبة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، لذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال وهذا من خلال: (1)

1. تبسيط وتحسين صياغة التشريع الضريبي: يتحقق ذلك من خلال التبسيط في الصياغة حتى يتسنى للمكلفين فهمها، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة الى ادراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة وسهلة لتكون في متناول عامة المكلفين بالضريبة واقناعهم بها مما يؤدي بهم الى الالتزام بواجباتهم الضريبية وعدم الهرب منها.
2. تحقيق العدالة الضريبية: إعادة التوزيع العادل للمداخيل والثروات على أفراد المجتمع، لذلك يصعب قياسها ويبقى تقديرها مرتبط بمبدئ تقبل وإقناع افراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه.

ثانياً: ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

يجب أن تتوفر الإدارة الجبائية على مستوى عالي من الكفاءة وكذلك الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة التي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة وحدها لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان، لذلك من الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين اطارات متخصصين في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، إضافة الى اجراء تربص لموظفي واعوان الادارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي ، كما تتمثل الامكانيات المادية في توفير اجهزة الاعلام الالي ووسائل

(1) عبد الغاني بوشيري، فعالية الرقابة الجبائية وأثارها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان الجزائر 2011 ص ص: 92، 93.

الاتصال الحديثة وايضا ينبغي تحفيز موظفي الادارة الجبائية من خلال رفع اجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.(1)

ثالثا: ارسال الفحص الجبائي لدى المكلف بالضريبة

ويتم ذلك من خلال تقديم الادارة يد المساعدة للمكلفين ومؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للجبائية ووضع تحت تصرفهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات وتغييرات التشريع الجبائي وشرح الإجراءات الجبائية، كمواقيت التصريح والدفع، وكيفيات ملء مختلف الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات، إضافة الى الوثائق والمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة، وذلك من خلال انتهاج جملة من السياسات الإعلامية توجز أهم عناصرها فيما يلي :

1. إعلام المكلفين. بالضريبة.

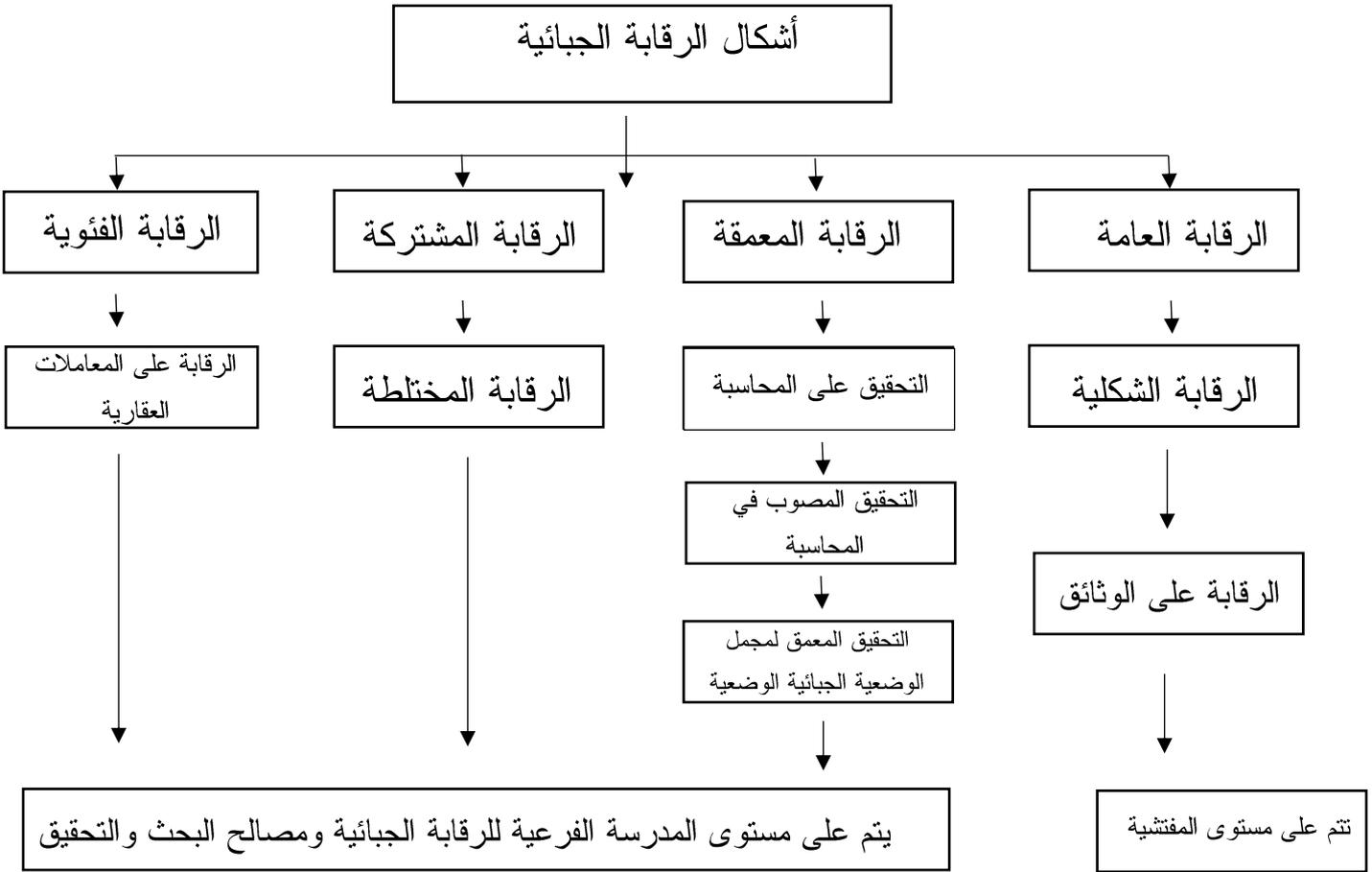
2. تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة. (2)

الفرع الثاني: اشكال الرقابة الجبائية:

تأخذ الرقابة أشكال وصورا عديدة يستوجب استعمالها في الوقت المناسب حسب أهميتها في تحديد ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها حيث تأخذ عدة أشكال فيمكن أن تباشر بصفة عامة أو معمقة ويمكن أن تكون رقابة مختلطة أو رقابة فنؤية (خاصة) كما يبرزه الشكل:

(1) نجبية جرتلي، فعالية الرقابة الجبائية على التحميل الضريبي، دراسة حالة في مركز الضرائب ام البواقي، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، ام البواقي، 2017/2018، ص44
(2) محمد ناصر بوحجام، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص فحص حسابي، 2015، جامعة محمد خيضر بسكرة 2015/2016 ص ص: 4، 5.

الشكل رقم (1_1) اشكال الرقابة الجبائية



المصدر: ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة -

حالة الجزائر، مداخلة في الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية

والحكومة العالمية، جامعة سطيف، 20_21 أكتوبر 2009، ص144

1. الرقابة العامة:

تتم على مفتشيات الضرائب ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية مراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب وتتم المراقبة هي شكل فحص تمهيدي وهو ينجز من غير شغل او اجراء اباحث خاصة.(1)

❖ الرقابة الشكلية: Le contrôle formel

تتم هذه الرقابة على مستوى مباشرة الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وهي تهدف الى ما يلي :

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة
- التأكد من عدم وجود اخطاء مادية على التصريحات
- محاولة حصر المعلومات المهمة الي يتم اكتشافها من خلال التصريح

وفي الواقع ان هذا النوع من الرقابة احيانا ينجز وأحيانا كثيرة لا ينجز وهذا يعود الى الاسباب التالية:

- عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة
- التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من ان هذا لا يتطلب مستوى عالي من الكفاءة

وعندما تنتهي الكفاءة الجبائية من مرحلة الرقابة التشكيلية تنتقل الى المرحلة التي تلعبها والتي تتمثل في الرقابة على الوثائق:

(1) عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2004، ص57.

❖ الرقابة على الوثائق: Le contrôle sur pièces

يتم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة، حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض ان تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية بتفحص هذه التصريحات ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب.

وما يمكن ابرازه حول هذا النوع من الرقابة انه جاء منصوص عليها في قانون الاجراءات الجبائية حيث تراقب الادارة الجبائية التصريحات والاعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة او حق او رسم او اتاوة، حيث يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية ان تقدم الادارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها (1)، ان هذا النوع من الرقابة يهدف الى:

- اكتشاف الاخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح
- معرفة الوضعية المالية المكلفة كل سنة
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب
- اعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة

غير ان اهم ما يتعرض فعالية هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة اعوان الادارة الجبائية المكلفين هذا النوع من الرقابة من جهة، وكثرة تعدد التصريحات الواجب فحصها من جهة اخرى. إضافة غياب المتابعة الدقيقة للسلطات الوصية

2. الرقابة المعمقة :

يجب التمييز بين نوعين من الرقابة، التحقيق في المحاسبة، والتحقق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية المكلف، وان الهدف الاساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك التهرب الضريبي، وهو استمرار للرقابة على الوثائق، وهذا النوع تقوم مديرية البحث والمراجعات على

(1) المادة 18_1 من قانون الاجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، ص11.

الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة بناء على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها، ويتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناء على عدة مؤشرات أهمها: (1)

- ان تكون المؤسسة محترمة التزاماتها الجبائية والمحاسبية
- اهمية الارباح والمدخل المصرح بها مقارنة مع ارقام الاعمال المحققة
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل او المسير او الشركاء
- العجز المتكرر
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري
- التعديلات المتكررة للقوانين الاساسية اي ان الرقابة المعمقة هي استمرار للرقابة على الوثائق
- غرضها اكتشاف التهرب الضريبي بدراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة ومقارنتها مع العناصر الخارجية لكل مكلف. (2)

1.2. التحقيق في المحاسبة : la vérification de la comptabilités

ان التحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف من الضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. (3)

وتتمثل هذه الرقابة في اتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد واسس علمية عاكسة باعتبار أن المحاسبة هي المرآة الحاكمة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية

ولهذا اشترط الشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم اجراء التحقيق المحاسبي وقد كان نص المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية صريحا حتى جاء فيه يمكن

(1) ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص144

(2) بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص22

(3) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، 2006، ص13

الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها .

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء والاعفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة.

وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجرى تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءا من الأشعار الأولى للتحقيق وانتهاء بتتبع النتائج النهائية المكلف بالضريبة⁽¹⁾ وفي إطار ذلك سوف نتطرق الى بعض الإجراءات التي يراعيها المحقق الجبائي في إطار التحقيق المحاسبي:

- يجب ان يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية في عين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة او في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة
- لا يمكن اجراء التحقيقات في المحاسبة الا من طرف أعوان الإدارة الجبائية اللذين لهم رتبة مفتش على الأقل
- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات بحيث اذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الاعلام الالي يمكن ان تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة او غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية او الجبائية كما يمكن ان تتم عملية التحقيق اما في عين المكان باستعمال تجهيزات الاعلام الالي ملك المكلف بالضريبة او على مستوى المصلحة بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة

2_2 التحقيق المصوب في المحاسبة: ونصت عليه المادة 20 من قانون الاجراءات

الجبائية، حيث يعتبر تحقيقا محاسبيا مصوبا اذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع او عدة انواع من الضرائب .

(1) أنظر المادة 20 الفقرات من 2 الى 9 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، ص11.

او شمل كل الفترة غير المتقدمة او جزء منها، او مجموعة من العمليات او المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية

2-3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

Vérification Approfondie de la situation Fiscale d'ensemble (U.A.S.F.E):

وهو عبارة عن مجموع المعطيات الخاصة بالبحث و التقصي من أجل الكشف عن الفروقات ما بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف (شخص طبيعي) وما بين المداخل المحققة فعلا وهي تهدف الى تحقيق ما يلي:

- التحقق من صحة المداخل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل .
- مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة، عناصر الثراء الخارجية وأعباء أعضاء السكن العائلي. إن معايير اختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة تتمثل في الآتي :

• الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي (I.R.G) وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة والجلية التي قاموا بها.
• الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.

• الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخل هامة مخفية مع العلم ان هذه المعايير ليست هي الوحيدة فالإدارة لها حق في اختيار الأشخاص تبعا لمعايير تراها مناسبة وما يمكن طرحه كجملة أسباب بنسبة تقف دون فعالية هذا النوع من التحقيق :

- ارتباطه بالجانب الشخصي المكلفين يصعب في مهمة فرق التحقيق.
- وجود السوق الموازية .
- قلة تعامل الهيئات الإدارية الأخرى مثل مصالح ترقيم السيارات والضمان الاجتماعي .

- قلة تعاون المصالح الجبائية فيما بينها خاصة إذا تعلق الأمر بطلب معلومات من خارج الولاية محل السكن الرئيسي المكلف.

- أنه غير مفسر وغير مشروح بما يكفي بالدلائل والمنشورات .

3. الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب - جمارك - تجارة)

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أبريل 1996 وتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 97/290 المؤرخ في 1997/07/27⁽¹⁾ ومن خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جملة بسبب النقائص مما أدى الى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 بالتدخل لدى المكلفين من اجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء.

إن تقييم نشاط الفرق المختلطة يستوقف عند النقائص التالية :

- عدم المتابعة الدقيقة لأنشطة هذه الفرق من قبل المصالح المركزية.

- عدم فعالية التنسيق المشترك بين الهيئات الثلاثة المشكلة للفرق.

- عدم التأطير الجيد لهذه الفرق.

4. الرقابة الفتوية (الرقابة على المعاملات العقارية) :

إن الرقابة على المعاملات العقارية تهتم بمراجعة أثمان المعاملات العقارية التالية :

العقارات المبنية، والعقارات غير المبنية، ومراقبة المداخل العقارية ، وتعتمد مراجعة هذه

الأثمان على قيمة العقار في السوق، والذي يؤخذ بعين الاعتبار المؤشرات التالية :

- العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار .

- المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار .

لذلك يتطلب الأمر متابعة دقيقة ومستمرة لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات

المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار بالإضافة الى

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 97 - 50 المؤرخ في: 12 فبراير سنة 1997، العدد 10.

الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

كل السبل التي تعطي الحق للإدارة الضريبية في القيام بالرقابة، يمكن لأعاونها الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص (1) وتعتبر التلبس الجبائي إجراء رقابة غير مستقل، حيث أنه ينفذ في إطار حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الاطلاع أو الرقابة حتى تستطيع الإدارة الضريبية التدخل لوضع حد أجنحة الغش الضريبي الجاري وذلك حالما تتوفر المؤشرات الكافية حتى قبل انقضاء لحل الالتزامات التصريحية، وتندرج ضمن التلبس الجبائي الحالات التالية: (2)

- عدم استعمال الفواتير في عملية بيع وشراء البضائع، وهذا مهما كان مكان امتلاكها وتخزينها وإيداعها.
- عدم التطابق بين الفواتير الصادرة وسندات التسليم واي وثيقة مع البضائع او الخدمات المستلمة فعلا.
- ممارسة نشاط دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية.

يسمح إجراء التلبس الجبائي بمواجهة الشركات القصيرة المدى التي تأسست بهدف التهرب الضريبي، وذلك بمراقبة فترة الخضوع للضريبة غير مكتملة، كما يمنح هذا الاجراء للإدارة الضريبية المجال التصدي في الوقت المناسب لكل محاولة غش منظمة قبل المكلف بالضريبة. وبالتالي يعطي مجال لتعزيز تحصيل الديون الجبائية المستقبلية عن طريق التصدي لعملية تنظيم الإعسار من طرف المكلفين بالضريبة الغشاشين بإعداد محضر تلبس جبائي مع امكانية تنفيذ الحجز التحفظي للأموال الا انه لا يمكن تطبيق اجراء التلبس الجبائي الا بعد موافقة الادارة المركزية وبالتحديد مديرية الابحاث والمراجعات.

(1) الامر رقم 01_10 المؤرخ 19 اوت 2010 المتضمن قانون المالية التكميلي 2010، الجريدة الرسمية العدد 48، المادة 18

(2) اسيا قاسمي وفهيمه حدادو، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، جامعة البويرة الجزائر، مجلة اوراق اقتصادية،

المجلد 03، العدد 01، ديسمبر، 2019، ص 161

تتم الرقابة الجبائية الداخلية وفق مسار وخطوات منهجية في سبيل تحقيق رقابة فعالة والتزام الدقة في اختيار مختلف التصريحات والمعلومات التي يحتويها الملف الجبائي.

تمر عملية تسوية وتصحيح وضعية المكلف من خلال مرحلتين اساسيتين، مرحلة طلب المعلومات والتبريرات وتليها مرحلة اقتراح التسوية ومن ثم مرحلة اعلام المكلف بالتسوية النهائية لملف جبائي.

1. المرحلة الاولى: "مرحلة فحص الملف الجبائي": على العون المكلف بالرقابة على الملف، تحيينه وتنظيمه مما يساعده على وضع كل الاوراق في المكان المخصص لها، فمثلا، وضع المعلومات الدائمة والمتعلقة بالمكلف، نسخة من المدخل التجاري، عقد شركة ان وجد، عقد كراء محل النشاط، شهادة الاقامة وغيرها في ملف واحد، ايضا تجميع كل التصريحات الشهرية لكل سنة مع تصريح السنوي الخاص بها ، تنظيم المعلومات الواردة للمصلحة الخاصة بالمكلف وملف...إلخ.

في حال نقص أي معلومات أو تصريحات جبائية من الملف يستدعي المكلف لإتمام ملف من خلال إرسال إقرار Mise en demeure لمحل نشاطه وإمهاله 30 يوم وفي حال عدم الامتثال، يخضع المكلف لتسوية تلقائية لوضعيته الجبائية، فالمكلف الذي يخضع للنظام الحقيقي ، ملزم باكتساب تصريحات شهرية وكذا ايداع ميزانية سنوية، والتي تعد أهم الوثائق التي تعتمد عليها في الرقابة الجبائية، من خلال فحص انتقادي لكل الحسابات ومقارنتها مع الجداول الملحقة، مع التصريحات الشهرية (1).

1.1. مرحلة الرقابة السطحية أو الشكلية: تعتبر الرقابة الشكلية أو عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف، وتتم الرقابة على مستوى مكاتب الإدارة الجبائية (المفتشيات أو مراكز الضرائب) وفق الملفات الجبائية للمكلفين المتوفرة

(1) بولحبال اسماء، أهمية الرقابة الجبائية الداخلية في النظام الجبائي الجزائري، مداخلة في ملتقى حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة البليدة 2، 28 و 29 أكتوبر 2015، ص8.

لديها دون الخروج الى الميدان، فهي رقابة تهدف الى اكتشاف الأخطاء الشكلية أو المادية المرتكبة عند اكتتاب المكلفين لتصريحاتهم المقدمة الإدارة الجبائية أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أية مقارنة بين ما تضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة. البحث عن الأخطاء المحاسبية إن وجدت كمطابقة رقم الأعمال المصرح به في الميزانية السنوية مع ذلك المصرح به في التصريحات الشهرية، التأكد من نسبة الإعفاء الضريبي المطبق. بالإضافة لدى التزام المكلف بالالتزامات الأخرى (مثلا التصريح بقائمة الاجراء G29 وضع قوائم الزبائن E104...) وكذا التأكد من تصنيفيتها .

وفي حالة تقديم تصريحات جبائية شهرية أو سنوية تحمل عبارة "لا شيء" لا يمكن للمفتش طلب توضيحات كتابية أو شفوية، أو القيام بتدخل ميداني وتحرير محضر معاينة أو محضر سماح للوقوف على مستوى النشاط والتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من عدمها. فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق . كما يقوم المفتش بتجميع المعلومات في الجداول المخصصة لها ، مما يسهل عملية مقارنتها مع المعلومات الواردة للمصلحة وخاصة كشوفات المشتريات أو كشوفات التحصيل إذن تسمح الرقابة الشكلية/السطحية باكتشاف الأخطاء والنقائص في تصريحات المكلف وهي مرحلة تحضيرية لعملية الرقابة التالية: (1)

2.1. مرحلة الرقابة المستندية: تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق، ولا يمكن أن تتم الرقابة المستندية على كل الوثائق المحاسبية لنشاط المكلف، لكنها تتم على أساس أهم الوثائق طبيعة نشاط المكلف هي التي تحدد الوثائق التي تتم على أساسها الرقابة. يقوم المفتش بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المكتتبه، ومقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي بحوزة الإدارة الضريبية، انطلاقا من ملفات المكلفين، وكذا مجمل

(1) بولحبال اسماء، مرجع سابق، ص9.

المعلومات التي يمكن الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بمعاملات تمت بين المكلف وهذه الإدارات بالاعتماد على أدلة وإثباتات تتحصل عليها من المصادر المختلفة التي تتعامل مباشرة مع المكلف (البنوك، الموردون، الجمارك، مديرية النقل...) وهذا بمقتضى حق الاطلاع المخول للإدارة الجبائية من طرف المشرع الجبائي، وذلك بغية إجراء مقارنة للوثائق المصرح بها وما ورد فيها من معلومات مع ما هو مدون لدى الإدارة الجبائية من أدلة من عناصر المكونة للدخل ووعائه الضريبي التي تخص المكلف بالضريبة .

في هذه المرحلة يتم اختيار التبريرات المقدمة والوثائق المحاسبية التي أحضرها المكلف عن طلب التوضيح C2، إن وجدت. في حالة عدم إجابة المكلف أو تقديم مبررات غير كافية أو غير مقنعة ، تلجأ المصلحة لاقتراح تسوية لوضعية الجبائية من خلال إرسال مطبوعة يتم Notification de Redressement تحوي كل التسويات المقترحة والإجابة عليها يمنح المكلف مهلة 8 أيام، لتقديم الإجابة، التبريرات والوثائق اللازمة.

2. المرحلة الثانية: مرحلة اقتراح التسوية : ففي هذه المرحلة يتم اقتراح تسوية لوضعية المكلف حسب إجابته المقدمة على طلب المعلومات (في حالة إرسالها المكلف إذا استدعى الأمر) استنادا على النصوص والمواد القانونية الداعمة لخطوات التسوية، كما يجب تضمين اقتراح التسوية أسس فرض الضريبة وتوضيح أسس التسويات المقترحة، ويجب تحرير هذه تسوية بلغة سلسة، مفهومة وبطريقة منظمة.

يتم إرسال هذه التسوية المكلف عبر البريد المضمون، مع منحه مهلة 30 يوم لإبداء رأيه حول التسوية المقترحة، وتقديم ملاحظاته أو تبريرات مدعمة بالوثائق والحجج اللازمة، حسب ما جاءت به المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية ، يمكن للمفتش تصحيح التصريحات تحت شعار بطلان التسوية، عليه أن يقوم بإعلام المكلف من خلال إرسال اقتراح تسوية...⁽¹⁾

3. المرحلة الثالثة: مرحلة إعلام المكلف بالتسوية النهائية: في هذه المرحلة يتم إعلام المكلف بالتسوية النهائية لوضعيته الجبائية عن طريق تحرير الورد. RÔLE وهذا طبعا بعد انقضاء

(1) المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية، ص10.

المهلة القانونية (30 يوم الممنوحة للمكلف للإجابة عن اقتراح التسوية)، حيث تواجه الإدارة الجبائية حالتين :

3.1. حالة امتناع المكلف عن الإجابة عن التسوية المقترحة: فهذا الامتناع يعتبر قبولاً ضمناً للتسوية المقترحة .

3.2. وفي حالة امتثال المكلف وتقديم اجابته، هنا تواجه الإدارة الجبائية حالتين:

• في حالة تقديم الإجابة الكاملة والوافية عن اقتراح التسوية في الآجال القانونية، مدعمة بالوثائق والتبريرات فيتم التخلي عن التسوية، ويتم إعلام المكلف بتخلي الإدارة الجبائية عن تسوية وضعيته

• في حالة تقديم إجابة غير مقنعة أو غير كافية، فتلجأ الإدارة لتسوية وضعية المكلف، إما تسوية كاملة حسب ما نصت عليه اقتراح التسوية الأولي، وإما تسوية جزئية حسب النقاط التي قام المكلف بتبريرها واقناع الإدارة بها. (1)

المبحث الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية:

تعددت الأطارات القانونية للرقابة الجبائية التي تسمح لها بالقيام بوظائفها من خلال النصوص القانونية، التي حددتها الهيئات المخولة لإجراء عملية الرقابة الجبائية والتزامات المكلفين وصعوبات تطبيقها.

المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية

يحق لإدارة الضرائب جمع البيانات لإجراء رقابتها مع تأمين ضمانات المكلف بالضريبة: ولها حق الاطلاع على كل الوثائق التي تسمح لها بحسن إدارة التدقيق، كما يمكنها البحث عن المعلومات التي تسمح لها بمراقبة مكلفين بالضريبة آخرين ومن بين هذه الحقوق التي تتمتع بها إدارة الضرائب حق الاطلاع، حق الرقابة وحق استدراك الأخطاء وحق المعاينة. (2)

(1) بولحبال اسماء، مرجع سابق، ص ص: 10، 11.

(2) محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.

الفرع الأول : حق الاطلاع:

1. مفهوم حق الاطلاع:

حق الاطلاع يشمل العديد من الضرائب مثل الضريبة على دخل الافراد وعلى ارباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، حقوق التسجيل الخ ...

ويعني حق الاطلاع: "أن المكلف بالضريبة ملتزم بالإجابة على طلب الادارة في الاتصال بها واطلاعها على بعض الوثائق والمستندات"

وهذا الحق في معناه التقني هو حق إدارة الضرائب في الزام المكلف بالضريبة أو الغير بتقديم وثائق تسمح بمراقبة وضعيته الضريبية، فهو يتعلق إذا بحق يهدف الى الحصول بطريقة احادية على معلومات ضرورية لتأسيس الضريبة كما أكده أحد محافظي الحكومة الفرنسية.

وهذا يعني حق التعرف على الوثائق المتعلقة ببعض المكلفين بالضريبة، سواء اتجاه هؤلاء المكلفين أو اتجاه الغير، وحق الاطلاع المعترف به لإدارة الضرائب لا يتطلب شكليات خاصة.(1)

2. مجال تطبيق حق الاطلاع :

مجال تطبيق حق الاطلاع واسع، فإضافة الى الإدارات والمحاكم، يستعمل اتجاه الاشخاص الطبيعية أو المعنوية التي لها صفة التاجر، والمؤسسات الصناعية، والتجارية، والمستثمرين الفلاحين، والمهن غير التجارية، وهو لا يستعمل فقط على الدفاتر التي يلزم القانون التجاري بإمساکها، ولكنه يمتد للدفاتر والوثائق الملحقة، وايضا للمراسلات واوراق الايرادات والنفقات، كل هذه الوثائق، تسمح للإدارة الضريبة بكشف هوية الزبائن، وخاصة بالنسبة للأشياء مرتفعة الأسعار (مجوهرات، سيارات فخمة...الخ).(2)

(1) أحمد فنيديس ، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2018، ص41.

(2) أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص47.

كما أنه يحق لإدارة الضرائب طلب فحص وثائق لا يكون إمساكها إلزامي أو التي لا يتطلب الاحتفاظ بها لأجل مدته 10 سنوات والمنصوص عليه بالمادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية .

وعليه، وفي الأصل يجب على إدارة الضرائب تقديم طلب بهدف الحصول على معلومات تخص المكلف بالضريبة، وفي بعض الحالات تقدم لها المعلومات دون طلب منها، وهذا يعني أن حق الاطلاع يمكن أن يكون تلقائيا أو بناء على طلب من الإدارة. (1)

أولا :حق الاطلاع التلقائي:

إن القانون هو الذي يبين الأشخاص الذين يخضعون لهذا الالتزام والمتمثل في تقديم المعلومات للإدارة الضريبية دون طلب منها، والقائمة طويلة ولكن يمكن أن نشير إلى أهم حالات الاطلاع التلقائي. (2)

1. حق الاطلاع لدى هيئات الضمان الاجتماعي:

تتمتع ادارة الضرائب بحق الاطلاع التلقائي اتجاه هيئات الضمان الاجتماعي، والتي يتعين عليها ان توافي ادارة الضرائب سنويا بكشف فردي عن كل طبيب او طبيب اسنان او قابلة او مساعد طبي يعين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الاتعاب والمبلغ الاجمالي لها.

2. حق الاطلاع لدى السلطة القضائية:

يمكن أن تحصل إدارة الضرائب من خلال الاطلاع على ملفات السلطة القضائية على معلومات مهمة عن الوضعية الضريبية للمحاكمين، وقد منح المشرع الضريبي حق الاطلاع تبعا لثلاثة صور:

(1) المادة 46 فقرة 03 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص48.

(2) أحمد فنيدس نفس المرجع السابق ص48 .

- الصورة الأولى وتتمثل في الحق في الاطلاع الاختياري، والذي يمكن أن يتم دون انتظار انتهاء الاجراءات، حيث يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية التي تمنح النيابة العامة حق الاطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية⁽¹⁾ ويلاحظ أن هذا الحق جوازي وليس وجوبيا نظرا لأن الدعوى قد تكون سرية فلا يجوز لمصلحة الضرائب الاطلاع عليها والنيابة العامة وحدها هي صاحبة الحق في تقدير هذه الأحوال، ومن الملاحظ أيضا أن اختصاص النيابة العامة يقتصر على الدعاوي الجنائية، ومع ذلك منحها المشروع حق الإذن بالنسبة للدعاوي المدنية، والسبب في ذلك يرجع الى وضعها الخاص بالنسبة الى تمثيلها للمجتمع.
- الصورة الثانية هي إلزامية أين تتمتع إدارة الضرائب بحق الاطلاع التلقائي لدى السلطة⁽²⁾ القضائية، حيث يجب على هذه الأخيرة أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحمل وعليها والتي من شأنها أن تسمح باقتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية حتى وإن افضى الحكم الى انتفاء وجه الدعوى.⁽³⁾
- الصورة الثالثة في امكانية استعمال حق الاطلاع من قبل إدارة الضرائب خلال الخامسة عشر يوما الموالية للنطق بأي قرار من طرف الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية، أين تبقى الوثائق مودعة لدى كتابة الضبط تحت تصرف إدارة الضرائب، وتخضع منه المدة الى عشرة أيام فيما يخص الجنايات.

3. حق الاطلاع لدى شركات المؤلفين و الناشرين وشركات التركيب والتوزيع :

تمارس إدارة الضرائب حق الاطلاع التلقائي أيضا لدى شركات المؤلفين والناشرين وشركات التركيب والتوزيع، حيث يجب عليها أن تطلع إدارة الضرائب على كل الوثائق المتعلقة

(1) المادة 47 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره ص48.

(2) محمد حامد عطاء، الفحص الضريبي علما وعملا، مطبعة دار الطباعة الحرة الاسكندرية مصر 1997، ص48.

(3) المادة47 فقرة02 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سبق ذكره، ص 49

بجميع الحقوق والمداخل وكل المؤشرات المتحصل عليها من التدقيقات التي تقوم بها هذه الشركات.(1)

ثانيا: حق الاطلاع بناء على طلب الإدارة: يمكن أن يمارس اتجاه الإدارات والمؤسسات العمومية، وأيضا اتجاه المؤسسات الخاصة.

1) الاطلاع لدى الادارات المؤسسات العمومية :

يخضع لهذا الحق كل إدارات الدولة بما فيها البلديات والولايات وكل الشركات الخاضعة لرقابة الدولة، والمؤسسات العمومية والهيئات المختلفة الموجودة تحت رقابة السلطة الادارية، والتي يجب عليها أن تطلع إدارة الضرائب بناء على طلبها على الوثائق المتعلقة بها دون تعارض مع السر المهني .

2) حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة واسع جدا لأنه يشمل كل الدفاتر التي يكون إمساكها إلزامي، وكل مستندات الإيرادات والنفقات وكل الوثائق الملحقة، أي مجمل المحاسبة.(2)

الفرع الثاني : حق الرقابة

حق الرقابة يتمثل في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية، ويمكن التمييز بين شكلين للرقابة هما:

- التحقيق في المحاسبة ومعاينة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتهما لعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة.

(1) احمد فنديس نفس مرجع سابق ص 49

(2) المادة 46من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سبق ذكره ص50.

- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية قصد التأكد من مدى صحة المداخل المصرحة، وذلك بمقارنتها بالوضعية الجبائية للمكلف.(1)

الفرع الثالث: حق استدراك الأخطاء وحق المعاينة

1. حق استدراك الأخطاء: يتمثل حق استدراك الأخطاء في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية إعادة النظر في فرض الضريبة وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة وطبقا للمادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه يجوز استدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأن كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول (المادة 327 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، 2021). (2)

الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة الجبائية حدد بالأربعة سنوات الأخيرة، حيث يعرف هذا الحق على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو نقائص أو الاغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبة، وانقضاء هذا الأجل لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد الى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بهذا الحق.(3)

2. حق المعاينة :

نص قانون الاجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة، ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الادارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش، حيث يمكن للإدارة الجبائية في إطار ممارستها لحق الرقابة، وبترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا بناء على طلب مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، وعند توفر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا، القيام بإجراءات

(1) شافعي عبدو، سلطاني سمير فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر مخبر Mfm جامعة ابوبكر بلقايد تلمسان، الجزائر 2022، ص307.

(2) شافعي عبدو، سلطاني سمير، المرجع نفسه، ص308.

(3) نوي نجاة، نفس المرجع السابق، ص50-51.

المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.

تنص المادة 35 من قانون الاجراءات الجبائية على: "لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة الأمن رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو من يفرضه هذا من الأخير".

المطلب الثاني : أجهزة الرقابة الجبائية

هناك عدة أجهزة نذكر منها:

مديرية كبريات المؤسسات، مصالح الرقابة الجبائية الجهوية ومصالح الرقابة الجبائية محليا.

الفرع الأول : مديرية كبريات المؤسسات

أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02/303 المؤرخ في 28/09/2002 والمعدل المتمم بالمرسوم التنفيذي 02/494 المؤرخ في 26/12/2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء الى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات، أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز الحديث موضح في الشكل الموالي⁽¹⁾.

أما المكلفين بالضريبة والخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات و الشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم الأعمال 100.000.000 دج، ومن أهداف انشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والمتمثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70% من الايرادات الجبائية مع متابعتها المستمرة والدقيقة كونها تملك خبرة الاطارات والاعوان من اجل ضمان حصيلة اكبر والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.

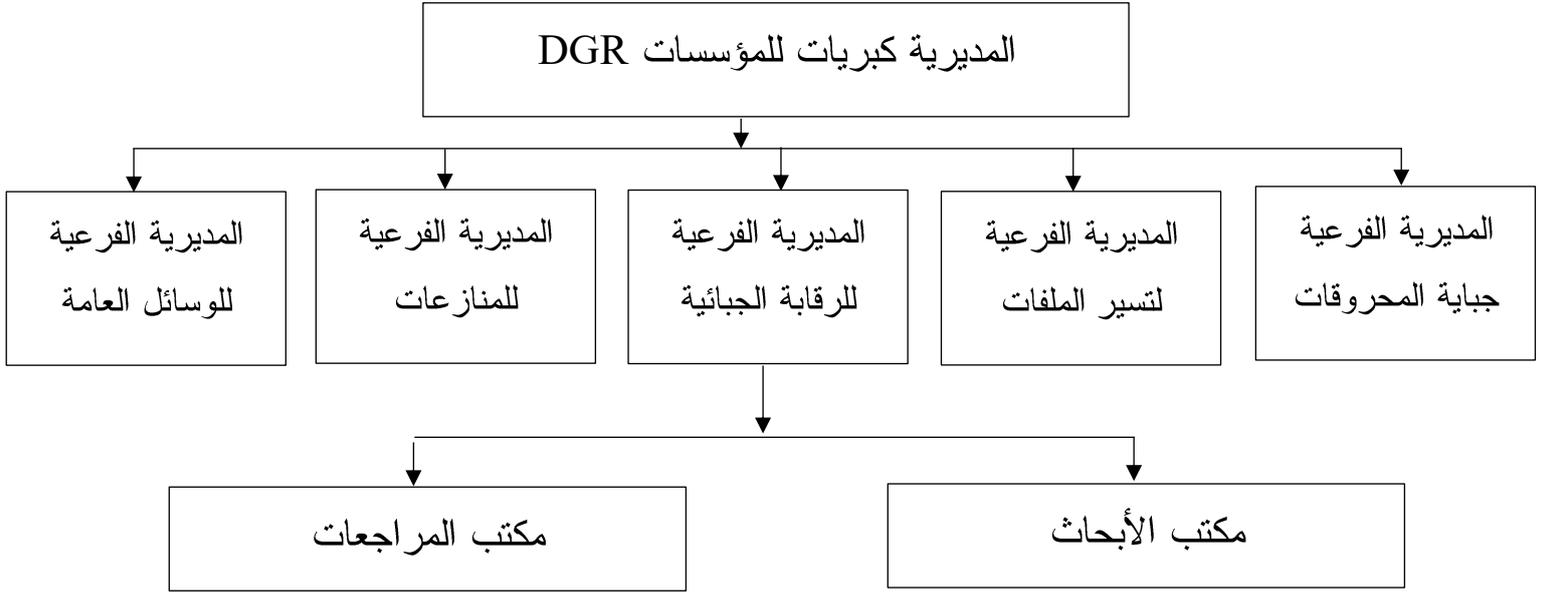
(1) المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07/06/2005 الذي يحدد تنظيم المديرية الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات، الجريدة الرسمية العدد 43 الصادرة بتاريخ 22/06/2005، ص20.

أما المهام المستندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال اختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية بحوزتها نجدتها عديدة ونذكر منها بإيجاز:

- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها.
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل.
- التحقيق في التظلمات والشكاوي معالجتها ضمن متابعة المنازعات الادارية منها والقضائية.
- إعداد وانجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج.(1)
- الشركات المقيمة في الجزائر العضوية في التجمعات الاجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة في الجزائر.

(1) لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2010، ص29.

الشكل رقم (2_1) يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 327_06 مؤرخ في 18/09/2006 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد المؤرخة في 24/09/2006، ص10.

الفرع الثاني : مصالح الرقابة الجبائية الجهوية

1. المصالح الجهوية الابحاث والمراجعات

لتعزيز فعالية الرقابة الجبائية على المستوى الوطني، تنتشر ثلاث مصالح جهوية الابحاث والمراجعات ،وفي ما يلي سنتناول التعريف بهذا النوع من المصالح الجبائية وبمهامها وهيكلها التنظيمي.

أ. التعريف بالمصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات:

من الهيكل التنظيمي السابق لمديرية الابحاث والمراجعات السابق، يتضح انه يوجد ثلاث (3) مصالح جهوية الابحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الجهوي، وهي تتواجد على مستوى المناطق التالية: الجزائر، وهران، قسنطينة، وكل مصلحة من تلك المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات ينبع لها عدد معين من المديريات الولائية للضرائب.(1)

ب. مهام المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات:

تكلف المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات على الخصوص القيام بالمهام التالية :

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الاحصائيات المتعلقة بها .
- تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.
- تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الاشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري .
- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية .
- تطبيق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديرتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.(2)

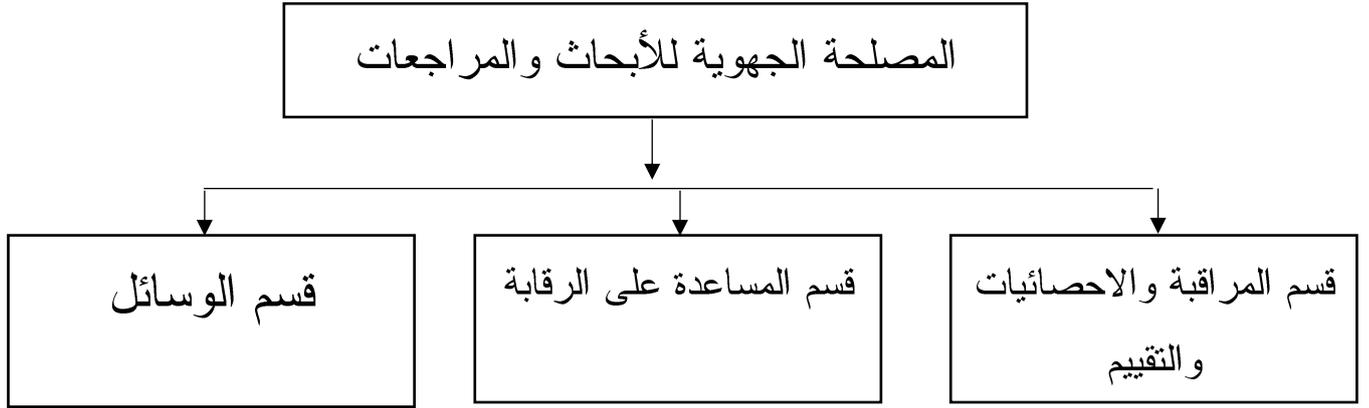
ت. الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات:

تقسم كل مصلحة جهوية الأبحاث و المراجعات، من المصالح الثلاث (الجزائر، وهران، قسنطينة) السابقة الذكر، الى ثلاث أقسام كما يلي :

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 327_06، المؤرخ بتاريخ 18/09/2006، الجريدة الرسمية، 2006، العدد 54، ص 7.

(2) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 327_06 المؤرخ بتاريخ 18/09/2006 نفس المرجع السابق ص 9.

الشكل رقم (3_1) الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد المراجع: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية

الشعبية، المواد : من:42:9:45 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21/02/2009

2. المراكز الجهوية للإعلام والوثائق:

من المصالح الجبائية والمساعدة على تنفيذ الرقابة الجبائية على أرض الواقع ولو بشكل غير مباشر، المراكز الجهوية للإعلام والوثائق، وهذه المراكز المنتشرة عبر الوطن ذات اختصاص إقليمي جهوي .

أ. التعريف بالمراكز الجهوية للإعلام والوثائق:

من الإدارات الجبائية التي لها صلاحيات جبائية جهوية، المراكز الجهوية للإعلام والوثائق، حيث تنتشر عبر الوطن في أربع (4) مراكز جهوية، توجد في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، ورقلة وكل مركز جهوي للإعلام والوثائق يتبع له عدد من المديريات الولائية للضرائب.

ب. مهام المراكز الجهوية للإعلام والوثائق

تكفل المراكز الجهوية للإعلام والوثائق بالمهام التالية: (1)

- تنسق برامج وتجمع وتعالج المعلومة الاقتصادية المالية المحلية.
- تستغل السجلات الاصلية وتنشر الجداول العامة للرسم العقاري و رسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وتنتشر الإنذارات الموافقة لها والسجلات الاولية للسنة المالية الموالية .
- تقدم أوراق النتائج التي تعطي، بالنسبة للجداول العامة بالنسبة لبلدية بكاملها وولاية، وتراجع عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة واسس العناصر الخاضعة للضريبة والنتائج الاجمالي لكل ضريبة او رسم والحصة التي تعود لكل جماعة عمومية و الغرف الحرفية .
- تصدر سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديريات الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا.
- تعد الكشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة "المفقودين" والحصص الكبيرة وبالأرصدة السلبية.
- تقدم كل الوثائق الاحصائية الاخرى التي تسمح لمديرية الاعلام والوثائق بقياس أثر الاحكام الجبائية الجديدة.
- تعرض مؤشرات المحيط المترتبة عن معالجة المراجع الاقتصادية والاجتماعية المحلية وذلك في إطار مسعى التسيير حسب الأهداف (تشخيص، مخطط عمل).

ت. الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي الاعلام والوثائق:

- ينقسم المركز الجهوي للإعلام والوثائق الى ثلاث (3) مديريات فرعية، وفي مكاتب لا يتجاوز عددها اربعة(4) في كل مديرية فرعية، كما يلي :

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة:13 من المرسوم التنفيذي رقم 06_327 المؤرخ بتاريخ 18/09/2006، مرجع سبق ذكره ص9.

الشكل رقم (1_4): الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام والوثائق



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرجع: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من: 46 الى 58 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ 21/02/2009.

3. المديرية الجهوية للضرائب

تلعب المديرية الجهوية للضرائب دورا أساسيا ومباشرا في مجال الرقابة الجبائية من خلال العلاقة المباشرة التي تربطها بمديريات الضرائب الولائية التي تتبعها، كما أن عددها يفوق عدد المصالح الجبائية الجهوية السابقة الذكر.⁽¹⁾

أ. التعريف بالمديريات الجهوية للضرائب:

تضمن المديرية الجهوية للضرائب تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي، حيث تسهر على تنفيذ البرامج و تطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الادارة المركزية، كما تضمن العلاقة الوظيفية بين الادارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب، وفي هذا الإطار تتولى المديرية الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقويمه ومراقبته.

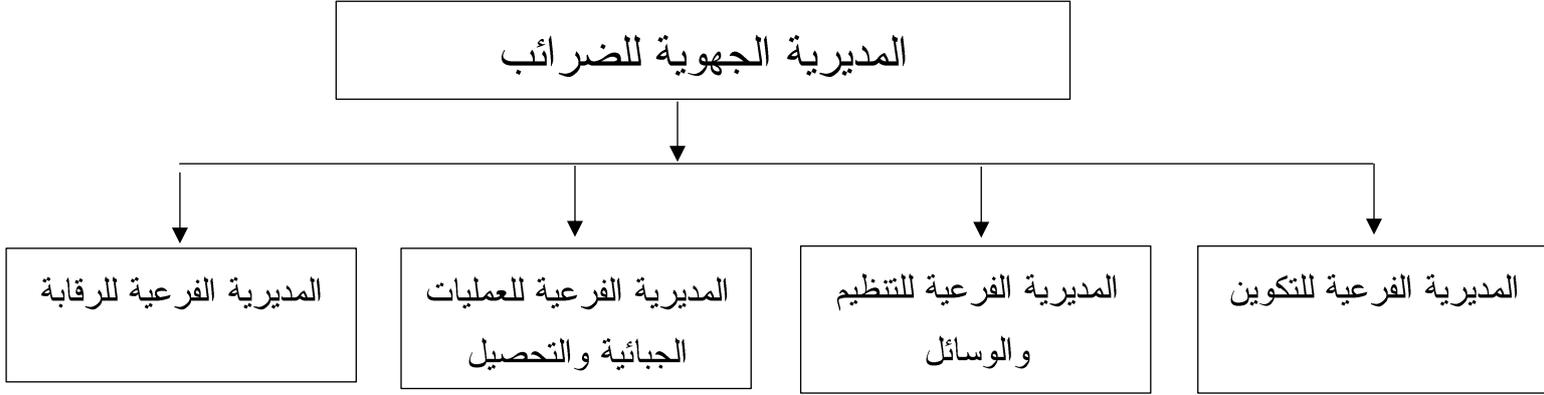
على المستوى الوطني توجد تسعة (9) مديريات جهوية للضرائب، وكل مديرية جهوية للضرائب يتبع لها عدد معين من المديريات الولائية للضرائب.

ب. الهيكل التنظيمي العام للمديرية الجهوية للضرائب:

يأخذ الهيكل التنظيمي العام لكل مديرية جهوية للضرائب الشكل التالي :

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 06_327 المؤرخ بتاريخ 18/09/2006، مرجع سبق ذكره، ص 8.

الشكل (5_1): الهيكل التنظيمي العام المديرية الجهوية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرجع: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من: 25 الى: 41 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21/02/2009

ت. مهام المديرية الجهوية للضرائب:

تتولى المديرية العامة للضرائب المهام التالية: (1)

- تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته.
- تعد بصفة دوريا حصائل وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية .
- تقدم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي.
- تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم .
- تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من 25 الى 41 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21/02/2009.

الفرع الثالث: مصالح الرقابة الجبائية محليا

سنتناول في ما يلي المصالح المحلية للرقابة الجبائية، أي المصالح الموجودة على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن :

1. المديرية الولائية للضرائب

من هذه المصالح المحلية للرقابة الجبائية نجد المديرية الولائية للضرائب، والتي تعد أعلى المصالح الجبائية على مستوى كل ولاية من حيث السلم الإداري، كما أن البعض من طرق الرقابة الجبائية المتبعة لا تتم إلا فيها كل سوف نرى.

أ. التعريف بالمديرية الولائية للضرائب:

تلعب المديرية الولائية للضرائب (DIW) على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن، دورا رئيسيا في مجال الرقابة الجبائية، وتتولى القيام بهذه المهمة مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية، وفي هذا الإطار تضم المديرية الولائية للضرائب خمسة (5) مديريات فرعية هي: (1)

(1) المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

(2) المديرية الفرعية للتحصيل.

(3) المديرية الفرعية للمنازعات.

(4) المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

(5) المديرية الفرعية للوسائل .

ولأن البحث يركز ويسلط الضوء على دور الرقابة الجبائية بالتحديد، سوف نتعرض لتنظيم

سير عمل ومهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فقط بشيء من التفصيل فيما سيأتي:

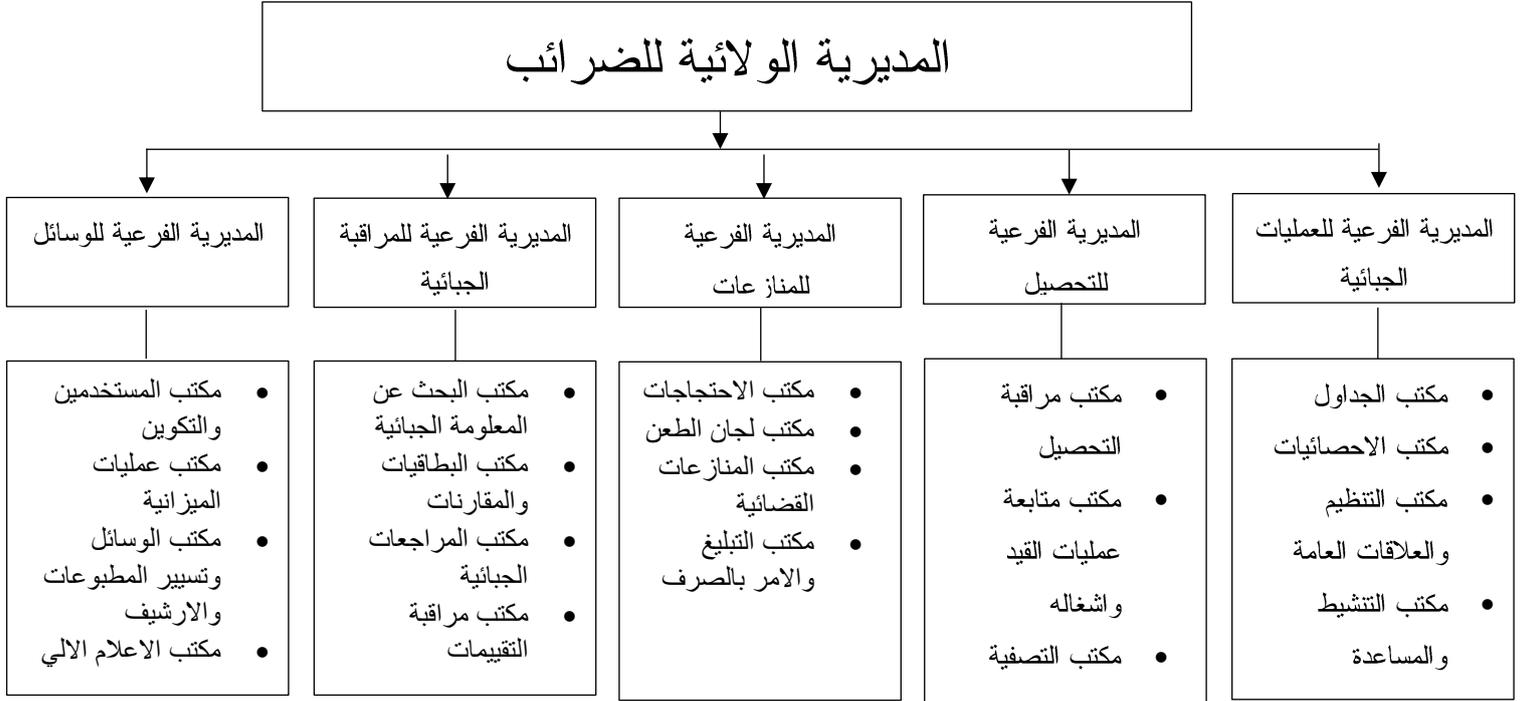
(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 39 من القرار المؤرخ في 12/07/1998، الجريدة الرسمية، 1998،

ب. الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب :

الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب وفقا للمديريات الفرعية المذكورة سابقا

يأخذ الشكل التالي :

الشكل رقم (1_6) : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية،

دراسة حالة مديرية الضرائب للوطنية للوادي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة

الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الوادي الجزائر سنة 2011_2012،

ت. دور المديرية الولائية للضرائب في مجال الرقابة الجبائية :

ان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والمراجعات، وهذه الاخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى اما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد وكلت اليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم اعمالها من 4.000.000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم اعمالها باقل من 10.000.000 دج.

وفي هذا الاطار فان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي (1)

- 1) البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والابحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي
- 2) دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة
- 3) السهر على التحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في احسن الظروف
- 4) تنفيذ الاعمال ذات الفائدة الجبائية
- 5) البحث وتحليل اسباب التهرب والغش الضريبي وايجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الاشكال
- 6) تقييم نتائج التحقيقات
- 7) تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية

2. مراكز الضرائب:

تعتبر مراكز الضرائب هي الاخرى من الهياكل الجديدة المستحدثة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327_06، غير انه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني.

(1) نوي نجاة، مرجع سابق، ص ص: 45، 46.

الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

واقْتصار وجودها على بعض المناطق فقط، وفي انتظار تعميمها تواصل مفتشيات وقبضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار اندماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب او مراكز الجوارية للضرائب (1)

وقد عرفتة المديرية العامة للضرائب بانه مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي، مرتبطة مباشرة فيما يتعلق بمركز الاحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية والاعمال التنازعية التي تتجاوز سلطة رئيسها

كما تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديريةية كبريات المؤسسات بالإضافة الى مجموعة المهن الحرة، وتختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة و منازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عائق هذه الفئة المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية

أ. مجال اختصاص مراكز الضرائب:

تختص مراكز الضرائب بمراقبة الاشخاص التابعين لمجال اختصاصها وهم: (2)

▪ المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي رقم اعمالها السنوي يفوق 30.000.000 دينار جزائري.

▪ الشركات غير الخاضعة لنظام الجزافي والتي تختار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي كما تختص مراكز الضرائب بتسيير الوعاء والتحصيل ومراقبة الضرائب والرسوم التالية:

○ الضريبة على الدخل الاجمالي لفئة الارباح المهنية

○ الضريبة على ارباح الشركات

(1) المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 06_327 المؤرخ في 18/09/2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر، عدد 59 مؤرخة في 24/06/2006

(2) المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 06_327 المؤرخ في 18/09/2006، نفس المرجع السابق.

- الرسم على القيمة المضافة
- الرسم الداخل على الاستهلاك
- الرسم المرور على الكحول
- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على الاجور والمرتبات و المكافآت
- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على توزيع ارباح السهم على الشركات
- حقوق الطابع

ب. مهام مراكز الضرائب:

يمارس مركز الضرائب المهام الآتية:

- يمسك ويسير الملفات للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات وكذا الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الارباح المهنية
 - تحصيل الضرائب والرسوم الأتوى
 - البحث عن المعلومات الجبائية ومراقبة
 - التصريحات واعادة تحقيق برامج التدخلات المراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها
 - متابعة المنازعات الإدارية والقضائية
3. المراكز الجوارية للضرائب :

يعتبر المركز الجوارى للضرائب من بين المصالح المستحدثة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327_06 وهو بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر، يقوم بمراقبة المكلفين بالضريبة غير التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب، اذ يعتبر المحور الجبائي الوحيد لهم (1)

(1) لامية آيت بلقاسم، اليات واجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وجامعة آكلي محند او لحاح، البويرة، 2014، ص50

أ. مجال اختصاص المركز الجوارى للضرائب :

من بين الأشخاص المكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوارى للضرائب والذين يتبعون مجال اختصاصه نجد:

- الأشخاص الطبيعيون او المعنويون الخاضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (الأشخاص الطبيعيون او المعنويون، الشركات التعاونيات التي تمارس نشاط صناعي او تجاري او حرفي او مهنة غير تجارية، والتي لا تتجاوز رقم اعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري (30.000.000دج)، كما يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة المستثمرين الذين يمارسون أنشطة او يتجاوزون مشاريع والمؤهلين للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب او الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر)
 - الأشخاص الطبيعيون الملتزمون باكتتاب تصريح اجمالي لمداخلهم كل سنة.
 - الأشخاص الطبيعيون الذين يؤجرون محلات تجارية او صناعية غير مجهزة بعقارها اذا لم تكن مدرجة في ارباح مؤسسة تجارية او صناعية او حرفية او مستثمرات فلاحية او مهنية غير تجارية، وكذلك الأشخاص الذين يؤجرون الأملاك غير المبنية مهما كانت طبيعتها.
 - الأشخاص الطبيعيون الذين يحققون مداخيل فلاحية
 - المؤسسات الادارية العمومية ومؤسسات مستخدمة اخرى لا تتوفى تحقيق الربح
 - الأشخاص الطبيعيين الساكنين في الجزائر الذين في حوزتهم املاك في الجزائر، وايضا الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم اقامة في الجزائر ولكن لهم املاك في الجزائر
- كما تكفل المركز الجوارى للضرائب بتسيير ومراقبة وتحصيل الضرائب والرسوم التالية:
- الضريبة الجزافية الوحيدة
 - الضريبة على الدخل الاجمالي
 - الضريبة على الأملاك
 - الرسم العقاري
 - رسم التطهير

▪ حقوق وإيرادات أخرى

ب. مهام المركز الجوّاري للضرائب:

يتكفل المركز الجوّاري للضرائب بالمهام التالية: (1)

- يمسك ويسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصه
- يصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض ويصادق عليها
- بحث عن المعلومات الجبائية ويجمعها ويستغلها، ويراقب التصريحات وينظم التدخلات
- يدرس الشكاوي ويعالجها

4. مفتشيات الضرائب:

تم انشاء مفتشيات الضرائب بموجب الامر رقم 91_06 الصادر بتاريخ 23 فيفري 1991، لها علاقة مباشرة بالمكلفين بالضريبة كونها تتولى مهمة مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، حيث تقوم بالبحث وجمع المعلومات وتنفيذ عمليات التسجيل (2)

تتكون مفتشيات الضرائب من المصالح التالية:

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة
- مصلحة جبائية مداخيل الأشخاص الطبيعيين
- مصلحة الجباية العقارية
- مصلحة التدخلات

واعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف، وفي حال وجود خطأ أو نسيان أو نقائص تجرى مراقبة معمقة ، وفحص

(1) لامية ايت بلقاسم، نفس المرجع السابق، ص50.

(2) المادة 12 من الامر رقم 91_06 صادر في 23 فيفري 1991 يتضمن انشاء مفتشيات الضرائب، ج_ر، عدد 09 لسنة

التصريحات ويتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي او في كشوفات الربط وبطاقات المعلومات

5. قباضات الضرائب:

تتكفل قباضات خصوصا بجداول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة، ويمكنها زيادة على ذلك التسيير المالي للهيئات العمومية حسب الشروط التي يحددها التشريع والتنظيم المعمول بهما.(1)

كما تنقسم مصالح التحصيل الى قسمين هما:

1) قباضة تحصيل الضرائب

2) قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 60-91 المؤرخ بتاريخ 1991/02/23، نفس المرجع السابق، ص354.

خلاصة الفصل الاول:

تعد الرقابة الجبائية من اهم الاجراءات التي حولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية فهي تمثل الوسيلة التي تمكن الادارة الجبائية من التحقق من ان المكلفين ملتزمين في اداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الاخطاء الملاحظة، فسبب قيام الرقابة يتمثل في متابعة التصريحات الجبائية من جهة ومكافحة الغش والتهرب الضريبي من جهة اخرى، كما ان للرقابة الجبائية عدة اهداف من بينها المحافظة على موارد الخزينة وزيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي للتهريب

الضريبي

تعد الضريبة من المصادر المالية الرئيسية لبعض الدول والذي تستقي منه خزائنها حاجاتها المتزايدة من المواد المالية إلا أن التهرب قد ألحق ضررا بهذا المصدر بحيث أصبحت هذه الدول عاجزة عن النهوض بالتزاماتها و واجباتها اتجاه المجتمع و مما لا شك أن التهرب الضريبي و ما ينطوي عليه مفهومه من معنى اتجاه المكلف من عبئ ضريبي من خلال لجوئه إلى وسائل مختلفة من الحيل و الخداع بات يشكل سلوكا خطيرا في معظم الدول ، الأمر الذي يؤثر سلبا على كيانها المالي و مؤسساتها المالية و الاجتماعية ؛ فهو أصبح من أهم القضايا التي تشغل كثير من الدول على مختلف اقتصاداتها .

وفي هذا الصدد ارتأينا أن نتطرق في هذا الفصل إلى المبحثين التاليين :

المبحث الأول : عموميات حول الضريبة

المبحث الثاني: التهرب الضريبي

المبحث الأول : عموميات حول الضريبة

ومن خلال هذا المبحث نحاول التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بالضرائب و ذلك من خلال مطلبين حيث يدرس المطلب الأول مفهوم الضريبة و خصائصها و أهدافها أما المطلب الثاني فيدرس أنواع الضرائب حيث سنتناول فيها أهم تقسيمات الضرائب.

المطلب الأول : مفهوم الضريبة

في هذا المطلب سنتناول ثلاثة فروع تعريف الضريبة ، خصائص الضريبة ثم سنتطرق إلى أهداف الضريبة.

الفرع الأول : تعريف الضريبة

اختلفت و تعددت تعريف الضريبة باختلاف وجهات نظر الكتاب الاقتصاديين و يرجع هذا أساسا إلى البيئة و كذلك إلى المدارس الاقتصادية التي ينتمون إليها⁽¹⁾ و من بين أهم هذه التعاريف ما يلي :

يعرف دليل إحصائيات مالية لحكومة سنة 2001 الصادر عن صندوق النقد الدولي :
الضرائب على أنها تحويلات إجبارية يتلقاها قطاع الحكومة العامة و تشمل الضرائب على الرسوم التي لا تتناسب على الإطلاق بكل وضوح مع تكاليف تقديم الخدمة ولكن تستبعد المساهمات الاجتماعية و الغرامات و الجزاءات⁽²⁾

تعرف أيضا الضريبة بأنها فريضة مالية إلزامية تفرضها الدولة وفق قانون أو تشريع معين و تحصل من المكلفين دون مقابل مباشر لتتمكن الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق الأهداف التي تسعى الدولة إليها⁽³⁾

(1) رضا خلاصي -شذرات النظرية الجبائية - دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع - بوزريعة - الجزائر 2014، ص39.

(2) عبد المجيد قدي -دراسات في علم الضرائب - دار جرير للنشر و التوزيع ط1 عمان -2011 ص 21

(3) عبد الناصر نور و آخرون - الضرائب و محاسبتها - دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ط 1 عمان 2003 ، ص13.

الضريبة هي اقتطاع مالي إلزامي و نهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف

عامة(1)

الفرع الثاني: خصائص الضريبة

أولا : الضريبة اقتطاع نقدي :

يتعلق الأمر باقتطاع نقدي ، وهذا ما يفرقها عن تسخير الأشخاص و السلع ، ويستهدف ثروة

أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين.

الضريبة كانت تدفع في القديم عينا مثل المحاصيل الزراعية (القمح ، الشعير.....) ، كما

كان بالإمكان دفعها عن طريق جهد عضلي كأن يقدم الشخص الخاضع للضريبة أيام عمل ، إلا

أن الأمر يختلف بالنسبة للاقتصاديات الحديثة التي تقوم على النقود بحيث كشفت الدراسات الحديثة

عيوب السداد العيني للضريبة في المقابل كشفت عن محاسن و فوائد الدفع النقدي للضريب(2)

إن فرض الضريبة و تحصيلها بالصورة النقدية لا يعني ، بشكل مطلق عدم إمكانية

تحصيلها في صورة عينية، كل ما في الأمر أن هذه العملية لا تتم إلا في نطاق ضيق وفي

الظروف الاستثنائية البحتة، حالة الحروب مثلا أو في الحالات التي تكون فيها الدولة في فترة

انتقالية من النظام الاشتراكي إلى الليبرالي و بالتالي و موازاة مع سياستها الاقتصادية الجديدة

، فإنها ترغب في توسيع دائرة ملكيتها.

ويتفوق الشكل النقدي للضريبة عن الشكل العيني من عدة أوجه :

- أن الدولة تتحمل تكاليف و نفقات باهظة قد تفوق قيمة الضريبة العينية و هي في طريقها

لجمع ونقل وتخزين المحاصيل بالإضافة إلى إمكانية تعرضها للتلف و كلها أشياء في صالح

الشكل النقدي للضريبة.

(1) حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية ط2 بن عكنون الجزائر 2007 ص8.

(2) حسن عوضة ، و د عبد الرؤوف قديش ، المالية العامة و الموازنة للضرائب و الرسوم و دراسة مقارنة ، دار الخلود ،

بيروت 1995 ص 347

- أن الضريبة العينية لا تلتزم بعنصر العدالة ، إذ هي تلزم الأشخاص بتقديم جزء من المحصول أو القيام بأعمال السخرة ، دون الأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية لكل شخص من ناحية نفقة الإنتاج الحقيقية التي يتحملها كل شخص في إنتاج محصوله ، وما قد يعاني منه من أعباء عائلية أو غيرها.
- عدم ملائمة الضريبة العينية للأنظمة الاقتصادية و المالية الحديثة ، كما سبق ذكر (1)

ثانيا : الضريبة اقتطاع جبري

أن الضريبة شكل من أشكال إبراز و إظهار سيادة الدولة فهي توضع ثم بعد ذلك تحصل عن طريق السلطة أو الإجبار. و يفهم من لفظ الإجبار الأمر المتمثل في إجبار المكلف بالضريبة من أدائها

انطلاقا من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على الأفراد ، فإن الضريبة تركز سيادة الدولة على الأشخاص الموجودين على إقليمها ، فتفرض عليهم الضرائب جبرا دون مشاورتهم في ذلك و دون أن يكون لهم الاختيار في ذلك ، فالدولة تتفرد وحدها في تحديد قيمة الضريبة ووعائها ومواعيد تحصيلها وفي حالة رفض المكلفين من دفع الضريبة أو تهربهم قام حق الدولة في متابعتهم قضائيا (2).

- **الصفة النهائية للضريبة:** خلافا للقرض ، يتم دفع الضريبة بصفة نهائية ، و غير قابلة للاسترداد ، إلا إذا دفعت الضريبة بالشكل الخطأ ، أو تكون ضريبة قابلة للاسترداد ، فهذه الخاصية تعني أن الفرد في دفعه للضريبة لا يكون له الحق في استرداد قيمتها من الدولة بصفة نهائية دون أن تلتزم الدولة بردها إلى المكلف و بهذا اختلفت الضريبة عن القرض العام الذي يدفع جبرا فبالرغم من توفر عنصر الجبرية إلا أن الدولة هنا تلتزم برده إلى دافعه مع الفوائد المترتبة عليه. (3)

(1) محمد عباس محرز اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة ، ط 5 ، بوزريعة ، الجزائر 2013

(2) محفوظ برحماني ، التشريع الضريبي الجزائري ، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية 2018 ص 44

(3) رضا خلاصي ، نفس المرجع السابق ص 45

- **تغطية الأعباء العامة:** تتميز الضريبة بأنها أداة موجهة بصفة خاصة إلى تغطية الأعباء العامة للدولة ، و يعتبر دفعها من طرف الفرد مساهمة منه في هذه الأعباء العامة ، و يمكن لذلك أن تؤخذ كجزء من التفويض الذي يمنحه سنويا قانون المالية للحكومة .(1)
- **الطابع العام للضريبة :** يتم فرض رسوم الأغراض العامة و غير شخصية ، و تطبق على كل المكلفين بالضرائب الذين يستوفون الشروط الضريبية ، الطابع العام للضريبة يعني شمولية الضرائب و مشكلة الإقليمية المالية.

إن الأساس العام يعبر على الطبيعة الشخصية للضرائب والتي تطبق نفس القواعد الضريبية و على الجميع بنفس الشروط و الإعفاءات.

- **تطبيق الضرائب :** من حيث المبدأ على الأراضي الوطنية (البر و البحر و الجو) ، و مع ذلك يجوز إخضاعه للضريبة على بعض الدخل مصدر أجنبي و كذلك يتم فرض ضرائب على بعض مصدر دخل الوطني في الخارج.
- **طبيعة التشريعية للضريبة :** يجب أن يتم التصويت على الضريبة من قبل المجلس الشعبي الوطني (الجمعية الوطنية) أو من قبل رئيس الجمهورية و التشريعية قانون المالية أو قانون الضرائب و الذي يفوض القانون المالية تمويل برامج الحكومة(2)

إن لتواجد الاقتطاعات الجبائية ما يبرره من تسيير هياكل الدولة ، و التي تفرض تواجد موارد مالية يتحملها أفراد المجتمع نتيجة استفادتهم من خدمات هذه الهياكل و ذلك حسب قدرتهم التساهمية و بالتالي فقبول مشاركة أفراد المجتمع في تأدية الضريبة يعتبر كعنصر لسيادة الدولة

ثالثا : الضريبة اقتطاع بدون مقابل :

بدون شك أن المكلف يستفيد من حفظ النظام العام و الأمن و فوائد أخرى تؤمنها الدولة ، لكن ليس معنى ذلك أن الضرائب تدفع لقاء الاستفادة من هذه المزايا (3)، فالضريبة لا تستلزم

(1) خليل عواد أبو حشيش ، دراسة مقدمة في المحاسبة الضريبية ، دار حامد للنشر و التوزيع ، ط 1 ، 2004 ص 30
(2) Marime lauré, traité de la politique fiscal, édpuF, Paris 2001, p42.

(3) محفوظ برحمانى ، نفس المرجع السابق ص 44

خدمة معينة تقابلها مباشرة و بذلك تختلف الضريبة عن الرسم كون هذا الأخير يكون مقابل خدمة تؤيدها الدولة.

رابعاً : الضريبة اقتطاع نهائي

المقصود بالضريبة اقتطاع نهائي أن الشخص الذي يدفع الضريبة إنما يدفعها للدولة نهائياً ، ولا تلتزم الدولة برد قيمتها، و منه القيم المدفوعة كضريبة لا يمكن استردادها بأي شكل من الأشكال إلا في حالة الخطأ، وهي بذلك عكس القرض حيث ترد الدولة للمكتتبين رأس المال أي القيمة الإسمية لسندات، وفوائد القرض.

الفرع الثالث : أهداف الضريبة

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض معينة يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي باعتبارها مصدر هام الإيرادات العامة بالإضافة إلى الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و حتى السياسية و تتمثل هذه الأهداف في:

1. الهدف المالي :

لقد كان هذا الهدف قديماً و مازال للوقت الحاضر عند الكلاسيك يعتبر من الأهداف الرئيسية لفرض الضريبة حيث أن معظم الدول تعتمد على محصلات الضرائب لتمويل نفقاتها المختلفة مع ازدياد حجم و طبيعة الخدمات المقدمة للأفراد ازداد حجم نفقات الدولة بشكل متسارع ما زاد اعتمادها على فرض ضرائب جديدة و متنوعة و كذا ازدياد المبلغ المحصل عليها منها ، لكن هذا المفهوم يحصر دور الضريبة في تغذية صناديق الخزينة العمومية و يعطيها دور الحارسة فقط لكن بتطور الدول لم يصبح هذا الهدف الوحيد للضريبة بل بدأت ترمي إلى عدة أهداف. (1)

(1) خضراوي الهادي سعيداني محمد السعيد ، الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي مجلة الدراسات القانونية و السياسية بدون مجلد العدد 02 جوان 2015 ص 33

تسمح الضريبة بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالخدمات العامة وللإنفاق الخاص بإدارات الدولة ، أي توجد تكاليف أوجب تغطيتها ، هذه التغطية تكون بتمويل من الضريبة حسب (MAXWeben) (1)

تشكل المردودية المالية الهدف التقليدي لأي نظام ضريبي باعتبار أن الهدف من الضريبة هو الوصول إلى التوازن في الميزانية العامة للدولة كما يعتبر هذا الأثر المالي المباشر للضريبة محور أي سياسة جبائية ، خاصة لدى دول العالم الثالث أين تنحصر مصادر الموارد المالية في الضرائب. (2)

2. الهدف الاقتصادي:

يمكن أن تستهدف الضريبة عدة فئات من الأهداف خارج الهدف المالي المتمثل في ملئ صناديق الخزينة العمومية: فهي يمكن أن تستعمل لتحقيق أغراض اقتصادية .

يقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي ، غير مشوب بالتضخم أو بالانكماش ، و أصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية و تحقيق الاستقرار الاقتصادي. (3)

و يمكن إنجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي :

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كلياً أو جزئياً.
- لحماية الصناعات الوطنية و معالجة العجز في ميدان المدفوعات و يتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج و إعفاء الصادرات من الضرائب كلياً أو جزئياً.
- استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل زيادة الاستهلاك ، و بالتالي يعمل فلا رفع الطلب الكلي و هذا من أجل تحقيق التشغيل الكامل .

1) Raouf yaichi, Théorie fiscal le édra ou fyaich, Tunis, 2002p54.

(2) رفعت محجوب ، المالية العامة دار النهضة العربية ، بيروت 1987 ص 43.

(3) حسين مصطفى حسين، المالية العامة دار الجامعة الإسكندرية، 2004، ص30.

- تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار (1).

تقوم الحكومات الضريبية بتوجيه سياستها الاقتصادية و لحل الأزمات التي تتعرض لها بتشجيع فروع الإنتاج الضرورية و معالجة الكساد و الركود و محاربة التكتل و التمرکز في بعض القطاعات الإنتاجية و ذلك نحو التالي:(2)

1) استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية :

كثير من الدول استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية ما كالسياحة والصناعة..... و لقد قامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب إما بشكل دائم و كلي أو بشكل جزئي و لقد استخدم هذا الأسلوب لتشجيع الاستثمار الصناعي أو السياحي أو من أجل جلب رؤوس الأموال الأجنبية.

2) استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي :

يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعضها لمعالجة فترات الركود و الانكماش حيث عندما يقل الشراء أو الاستهلاك و تتكدس المنتجات تقوم الحكومات بزيادة القدرة الشرائية لدى الأفراد ذوي الدخل المتدنية و ذلك بتخفيض معدل الضريبة على الدخل و رفع الإعفاء الضريبي و زيادة الإعفاءات العائلية و تخفيض المعدلات الغير مباشرة و خصوصا تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطنين كالخبز و الحليب و مشتقاته ، أما في حالة الازدهار فتقوم الدولة بتقليل الإنفاق الحكومي و رفع الضرائب على الدخل و على السلع لخفض القدرة الشرائية و تخفيض الضرائب على رأس المال و الادخار لدفع المشاريع الاقتصادية.

3) استخدام الضريبة لمنع التمرکز في المشاريع الاقتصادية :

تعتبر الشركات متعددة الجنسيات مظهر من مظاهر التمرکز الاقتصادي و يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة هذا التمرکز عن طريق فرض ضرائب خاصة على اندماج الشركات

(1) حميد بوزيدة، نفس المرجع السابق ص 12.

(2) بوعون يحيى نصيرة ، الضرائب الوطنية و الدولية ، الأوراق الزرقاء الجزائر 2010 ص ص: 29، 30.

التي تتجه نحو التمرکز بفرض ضرائب خاصة على كل مرحلة من مراحل الإنتاج فيها مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة .

4) استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار و الادخار :

يتم عندما تعفي الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراءها أو تخفيض الضرائب على الودائع في صناديق الادخار، أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني .

3. الأهداف السياسية :

قد تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية طبقة على طبقة أخرى أو تسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها و ذلك عن طريق خفض الضرائب الجمركية على الواردات و حتى الإعفاء منها أو رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة معها و تتمثل هذه الأهداف في : (1)

- وضع الإستراتيجية الرئيسية لكافة شؤون المجتمع الداخلي و الخارجي و في إطارها يتم رسم السياسات الضريبية و التخطيط لها و تنفيذها على النحو الذي يكفل تحقيق الأهداف الإستراتيجية

- تنمية الوعي العام لدى أفراد المجتمع للوفاء بالضريبة عن إيمان و اقتناع بوظائفها السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية و المالية.

- الضرائب و الديمقراطية يسيران جنباً لجنب باعتبار الضريبة تضمن الديمقراطية، و أن الديمقراطية تعزز الاقتطاعات الضريبية .

- بدفعهم للضرائب، المكلفين يساهمون و لو بشكل غير مباشر في وظائف الدولة من خلال صنع القرارات السياسية و الممارسة الفعلية للسيادة حق المواطنة هو أساس و واحدة من أهم

(1) محي محمد مسعد ، نحو استراتيجية للزكاة و الضرائب لمواجهة التحركات الاقتصادية و الاجتماعية للعولمة ، المكتب العربي الحديث ، الطبعة 01 مصر 2005 ، ص 33

الأنظمة الديمقراطية ، و التي تبني أساسا على الاعتقاد في الواجب الضرائب و الثقة في السياسة المعمول بها في الدولة.

4. الأهداف الاجتماعية :

للضريبة أهداف غير الهدف المالي ذات أهمية تتعكس في شكل مباشر و إيجابي على المواطنين ، إن تم استغلالها بشكل فعال حيث هناك العديد من الأهداف الاجتماعية خصوصا بعد ظهور العدالة و من بينها نجد : (1)

- منع تكتل الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع أي عادة توزيع الثروة عن طريق فرض ضريبة على الثروات و فرض ضرائب عالية على السلع الكمالية.
- توجيه سياسة النسل في الدول ، ففي الدول التي ترغب في تحديد النسل تقوم برفع معدل الضرائب على الدخل و يتناسب طرديا مع عدد أفراد الأسرة ، أولا تعفى القوانين الضرائب الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة و العكس في حالة الدولة الراغبة في تشجيع النسل.
- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة كالدخان و الكحول بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها و بيعها .
- توجيه السلوك الاستهلاكي لأفراد المجتمع المضر بالصحة العمومية من خلال رفع أسعار الضرائب و الرسوم على السجائر و الكحول مثلا.

المطلب الثاني : أنواع الضريبة

لقد تعددت أنواع الضرائب و لكل منها خصوصيته و مزاياه و عيوبه و غالبا ما تطبق الدولة أنواع مختلفة من الضرائب و لذلك سنتناول ثلاثة فروع لكل منها نوع يتحدث عن نوع من أنواع الضرائب المتعددة " هذه الأنواع مقسمة إلى عدة معايير منها المعايير الاقتصادية و المعايير السياسية..... إلخ

الفرع الأول : معايير وعاء الضريبة

يقوم نظام الضريبة الواحدة على أساس الوعاء الواحد بينما يقوم نظام الضرائب المتعددة على أساس تعدد أوعية الضرائب حسب هذا المعيار نجد الضريبة الوحيدة و الضرائب المتعددة .

1. الضريبة الواحدة :

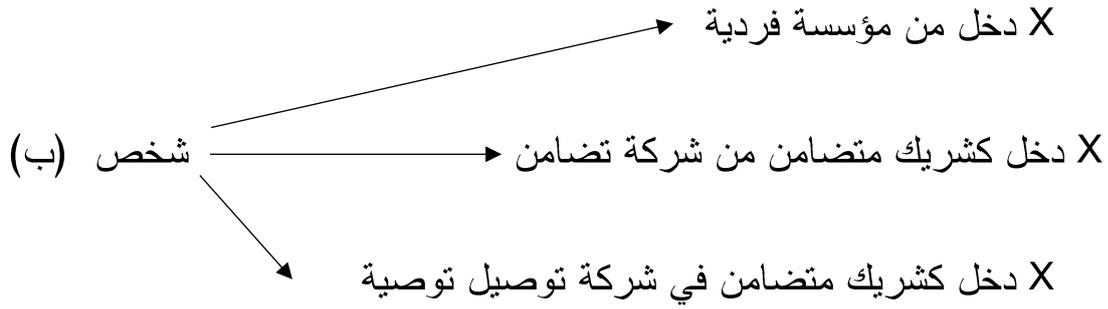
تاريخيا الضريبة الواحدة جاء بها مذهب الفيزيوقراطي أي الفرد المكلف بدفع ضريبة واحدة بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل و بعبارة أخرى بجمع ما يحصل عليه من الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد. (1)

تمتاز نظرية أحادية الضريبة بالبساطة فمؤيدي هذه الفكرة يطرحون فكرة أخذ ضريبة واحدة مبنية أساسا على قائمة تم اختيارها بعناية ، فبساطة هذا النوع تبرز من خلال نقص القيود ، المراقبات و سهولة التطبيق و التحصيل أما فيما يخص سلبياتها فهي خيالية لا يمكنها في أي حال من الأحوال أن تحقق العدالة الاجتماعية ، حيث لا يمكن أن تمس إلا جزء من القدرات التساهمية للمكلف ، و بالتالي لا يمكنها أن تحافظ على المردودية الجبائية ، كما لها معدلات كبيرة و التي تجعلها صعبة التحمل من طرف المساهمين و هو ما أشار إليه 3Voltaire في كتابه في القرن 18 م ضريبة وحيدة ، ضريبة ظالمة ، و يقصد بذلك أن تفرض الضريبة على مصادر الدخل مجتمعة بعد منح صاحبها إعفاء واحد فقط. (2)

(1) ثابتي خديجة ، دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم المالية ، جامعة تلمسان 2011 ، 2012 ص 20

(2) رضا خلاصي ، مرجع سابق ص 125

مثال :



X إجمالي الدخل من مصادر مختلفة

X الإعفاء الضريبي

X المتبقي تفرض عليه أسعار الضرائب التصاعدية بالشرائح أو فرض نسبة ثابتة للضريبة

كذلك يقصد بها أن فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف مصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل و بعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد وقد دافع الكتاب الاقتصاديون خلال القرنين السابع عشر و الثامن عشر نظام الضريبة الواحدة و هو النظام الذي تعتمد فيه الدولة على ضريبة رئيسية واحدة للحصول على ما يلزمها من موارد مالية .

عيوب الضريبة الوحيدة

- لا تصيب إلا جزء من الثروة ، أو مظهرا واحدا من مظاهر النشاط الاقتصادي.
- الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين حيث تؤدي إلى إرهاق وعاء الضريبة و تجعل المكلفين يهربون من دفعها.

- لا يمكنها أن تحقق العدالة الاجتماعية ، حيث لا يمكن أن تمس إلا جزء من القدرات التساهمية للمكلف.

- كما لها معدلات كبيرة.

مزايا الضريبة الوحيدة :

- لا تتطلب نفقات كبيرة في الإدارة و التحصيل.

- سهولة تحصيلها.

- تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف و كذا مختلف أعباءه .

- تمتاز بالبساطة و الوضوح.

- نقص القيود ، المراقبات و سهولة التطبيق و التحصيل...إلخ.

2. الضرائب المتعددة :

و في الضرائب السائدة في النظم التي تأخذ بأكثر من ضريبة سعياً إلى تخفيف عبئ كل ضريبة على حدة نتيجة اختلاف مواعيد استحقاقها و هو ما يعمل على ارتفاع حصيلتها ، خاصة وأن هذه الضرائب تمس أوعية متباينة و متعددة و يعتقد على نطاق واسع أن تتعدد الضرائب يؤدي إلى قيام كل ضريبة بتصحيح عيوب الضرائب الأخرى و أن المكلف الذي يستطيع التهرب من أحد أنواع الضرائب يقع تحت طائلة أخرى.(1)

مما يعتمد نظام الضرائب المتعددة على أساس التمييز بين الدخل وفقاً لمصادرها ثم إخضاع كل مصدر من مصادر الدخل إلى ضريبة توعية مستقلة لها و عاء و سعر خاص بها ، أما نظام الضريبة الموحد فيعتمد على تجميع الدخل الصافية للمكلف من كافة مصادرها في وعاء واحد ثم فرض ضريبة تصاعدية على مجموع هذه الدخل دون التمييز بين طبيعة أو مصدر هذه الدخل و إتباع إجراءات موحد في التحقيق و التحصيل(2).

(1) عبد المجيد قدي ، مرجع سابق ص 36

(2) رضا خلاصي ، مرجع سابق ص 129

مزايا نظام الضرائب المتعددة :

- يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي ، حيث أنه إذا أفلح الممول من التهرب من الضريبة الوحيدة و لم يتحمل نصيبه من الأعباء العامة ، فإنه في ظل هذه هذا النظام يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب.
- يقلل من العبء الضريبي على المكلفين ، إن لا يؤدي إلى إرهاق الممول كما هو الشأن في الضريبة الوحيدة .

عيوب نظام الضرائب المتعددة:

إن الإفراط في تعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي و إلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي و زيادة النفقات الجبائية.

الفرع الثاني : معيار تحمل العبء الضريبي

يعتبر التمييز بين الضريبة المباشرة و الضريبة غير المباشرة أحد ميادين القانون الجبائي من حيث التفرقة بين الوعاء الضريبي التصفية و التحصيل وفقا لهذا المعيار نميز بين الضريبة المباشرة و الضريبة غير المباشرة و يعتبر هذا التصنيف من أهم التصنيفات الضرائب.

وهناك إجماع بين الكتاب الاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل و الثروة ، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول و الإنفاق.

الضرائب المباشرة: فالضريبة المباشرة تستقر على المكلف و لا يستطيع نقل أعباءها ، ويتم تحققها بشكل إسمي بموجب جداول تحقق المكلفين و تفرض حيث حصول المكلف على الدخل أو رأس المال و منها الضريبة على دخل الأرباح - الضريبة على المبيعات العقارية - ضريبة رؤوس الأموال المتداولة.

وهي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة ، و لا يستطيع نقل عبئها الى شخص آخر بأي حال ، فمثلا ضريبة الدخل سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

الدخل الإجمالي (I.R.G) أم على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات (I.B.S) يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء إلى غيرهم.

يتم تحصيلها من الإدارة الجبائية على الأشخاص المسجلين في سجل الضريبة و الإجازة لها القوة القانونية لإجبارهم على أدائها.(1)

عيوب الضرائب المباشرة :

- كون الضرائب المباشرة تمتاز بالصراحة و قد تدفع المكلفين غير النزهاء إلى محاولة التخلص من عبئ الضريبة بالتهرب منها من خلال التلاعب بالتصريحات المقدمة للإدارة الضريبية ، مما يترتب عليه نقص في حصيلتها .
 - عدم مرونتها بحيث تظل حصيلتها ثابتة لا تتغير بتغير الحصيلة الاقتصادية ، كالضرائب على الثروة و الأملاك ، بينما نجد الضرائب على الدخل تحتاج عملية تحصيل الضرائب المباشرة وورودها إلى الخزينة العمومية وقتا طويلا لأنها تفرض عادة على أساس سنوي.
 - تشعر الفرد بعبئها و تجعله يقف وجها لوجه أمام الخزينة مما تدفعه عند ارتفاع سعرها التهرب منها.
 - يكون تحصيلها متأخرا فالضريبة المستحقة على دخل سنة معينة لا تحصل عليها الدولة إلا بعد انتهاء هذه السنة مما قد يقيد حرية الدولة في وضع تنفيذ سياستها المالية .
 - يشعر الأفراد في الضرائب المباشرة بأنهم يدفعون مكرهين فريضة إلى الدولة .
 - الكشف عن أسرار المكلف الشخصية المهنية .
- مزايا الضرائب المباشرة :

- حصيلتها ثابتة نسبيا لتوقع ثبات الوعاء التي تفرض عليه كالملكية العقارية و الأراضي الزراعية فهي لا تختفي بسرعة و لا تتأثر بالأزمات كثيرا .
- انخفاض نفقات تحصيلها لأنها تعتمد على عناصر مستمرة و معروفة لدى الإدارة الضريبة

(1) رضا خلاصي ، نفس المرجع السابق ص 132.

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

- تؤدي إلى زيادة إحساس الممول بأهمية ما يدفعه من الضرائب للمساهمة في تحمل الأعباء الضريبية للدولة و هذا ما يحفزهم على الاشتراك في النشاط السياسي للدولة و مراقبة الحكومة .
- تمتاز بالصراحة و الوضوح لأنها تحمل قاعدة اليقين في الضريبة و كذا الملائمة في التحصيل .
- نزاعي المقدرة التكلفة للمكلف ، و أكثر تحقيقا العدالة الضريبية في توزيع الأعباء المالية و لأن أغلبها يعتمد على التصاعدية بالشرائح (الضرائب على الدخل) و تأخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف على الدفع .
- تتميز بقلة نفقات تحصيلها نسبيا لأنها تفرض على عناصر ظاهرة معروفة للإدارة الضريبية .
- تشعر الأفراد بواجبهم المالي لأنها تدفع بطريقة محسوسة تزيد من يقظة الأفراد لحركة الإنفاق العام ، و يطالبون الحكومة باتباع سياسة حكيمة.

الضرائب غير المباشرة :

هي عكس الضريبة المباشرة و هي الضريبة التي تمكن المكلف نقل عبئها إلى الغير بمعنى أنه يمكن للمكلف الفعلي بها غير المكلف القانوني. (1)

أي أن يكون للمكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر مثل ضرائب الجمارك ، التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار ، و كذا الرسم الداخلي على الاستهلاك ، وبذلك يدفع هذه الضرائب (التاجر) يستطيع نقل عبئها إلى المستهلكين فهي الضريبة التي يدفعها مكلف ثم ينقل عبئها إلى شخص آخر و تفرض على واقعة معينة دون إمكان تحديد المكلف ، كأنها تفرض عند استعمال الثروة و منها : (ضريبة الإنتاج، الضرائب الجمركية، ضريبة الاستهلاك)(2)

(1) عبد المجيد قدي ، مرجع سابق ص33.

(2) رضا خلاصي ، مرجع سابق ص 135.

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

ومن الأمثلة لهذه الضرائب غير المباشرة نذكر: الحقوق والرسوم الجمركية المفروضة على السلع المستورة من الخارج والضرائب على المبيعات (الانفاق)، الضريبة على الانفاق العام في ضريبة تفرض على رقم الاعمال والمنتجات، الضريبة تعرض على القيمة المضافة، هذه الضريبة يؤديها المستهلك والضريبة النوعية، تفرض على نوع محدد من السلع.(1)

عيوب الضرائب غير المباشرة :

- لا تتميز بين الممولين تبعاً لظروفهم الشخصية ، فالجميع يقف أمام المساواة في دفعها دون مراعاة لمرتفع الدخل عن منخفضه .
- تتطلب نفقات أكبر لتحصيلها لأنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع و التصرفات التي تفرض الضريبة على أساسها و العمل على منع التهرب منها.
- عيبها في مرونتها لاسيما وقت الكساد فتقل حصيلتها .
- تقتضي الضرائب غير المباشرة وجود رقابة دقيقة على المنتجين الذين تحصل منهم ضرائب الإنتاج للتأكد من عدم إخفاء حجم الإنتاج الفعلي تهرباً من دفع الضريبة ، وقد يؤدي هذا إلى عرقلة حركة إنتاج و تداول هذه السلع . (2)

مزايا الضرائب الغير مباشرة :

- لا يشعر الفرد (الممول الحقيقي) بعبئها ، لأنها تدفع من طرف المكلفين القانونيين كالمستوردين و المنتجين و بائعي الجملة ثم يسترجعونها و يحملونها على أسعار السلع و الخدمات في شكل زيادات في سعر السلعة و الخدمات ، بحيث يعتبرون كوسطاء بين إدارة الضرائب و الممول الحقيقي (المستهلك النهائي) .
- تتميز الضرائب غير المباشرة بالمرونة ، بحيث تزداد حصيلتها تلقائياً في حالات الرخاء الاقتصادي نظراً لازدياد النشاط الإنتاجي و الاستهلاكي و تداول الأموال بين الأفراد دون حاجة إلى رفع سعرها

(1) محمد الصغير بطي ، سري أبو العلا ، المالية العامة ، دار العلوم ، عنابة 2003 ص 69

(2) حميد بوزيدة ، مرجع سابق ص 24

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

- تعتبر مورد مالي للخرينة العمومية على مدار السنة لأنها على وقائع و تصرفات متقطعة(1).
- سهولة تحملها إن كان المكاف لا يحس بعبء لأنها أقل ظهوراً عليه من الضرائب المباشرة ، فمن يدفعها لا يشعر بها، و إن شعر بها فإنه يجهل مقدارها، لأنها تدمج مع ثمن السلعة أو الخدمة التي يشتريها.
- مرونة حصيلتها إذ أنها تتغير بطريقة مباشرة و سريعة تبعا لتغير الحالة الاقتصادية ففي فترات الازدهار فتزداد معدلات الإنتاج و الاستهلاك و التصدير و الاستيراد و على أثرها ترتفع حصيلة الضريبة و تحقق العكس في فترات الكساد.

الفرع الثالث : معيار الواقعة المنشئة للضريبة

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة ، أن الالتزام بالضريبة أن الالتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية و الشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة و طبقاً لهذا المعيار تتميز بما يلي :

1. الضرائب على رأس المال :

هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال و يقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية مجموع الأموال المنقولة الأسهم ، السندات... إلخ و العقارية (المبنية و غير المبنية) التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة و القابلة للتقدير بالنقود سواء كانت تدير دخلاً أم لا ، و من أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني و بمقابل.

2. الضرائب على الدخل :

و التي تتولد عن واقعة تحقق الدخل ، و يفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها أو الخدمة التي يقدمها و بذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي :

- العمل

- رأس المال

- العمل و رأس المال معا

(1) رضا خلاصي ؛ مرجع سابق ص 138

و العمل عائد الأجر التي تفرضه الضريبة على الأجور بينما رأس المال، الفوائد تفرض عليها الضريبة على الدخل و يزيد العمل رأس المال و العمل معا ربحا تفرض عليه الضريبة على الأرباح...إلخ

3. الضرائب على الاستهلاك:

هذه الضرائب هي نتاج واقعة الاستهلاك التي مفادها أن الالتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة ، و يقصد بالضرائب على الاستهلاك تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل بالحصول على السلع الاستهلاكية وضرائب الاستهلاك قد تفرض على الاستهلاك أنواع معينة من السلع أي في صورة نوعية على الاستهلاك كالرسم الداخلي على الاستهلاك و قد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك كالرسم على القيمة المضافة (1)T.V.A

المبحث الثاني : التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي من أهم انشغالات المشرع حيث أنها تقلص أهمية النظام الضريبي و تهدد وجوده كما أن ظاهرة التهرب الضريبي قديمة بحيث اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها كما أن ظاهرة عالمية نجدها في جميع الدول مع اختلاف مستوياتها (2)

المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي

لتوضيح ظاهرة التهرب الضريبي سنتطرق لمفهوم التهرب الضريبي أولا ثم نتطرق لعناصر أخرى حسب ما هو مقسم في البحث

(1) حميد بوزيدة، مرجع سابق ص 21

(2) La structure économique d'un pays peut favoriser la fraude fiscale, édité par la direction générale des impôts, revue bulletin des services fiscaux, N°8, Alger, 1994, P8.

الفرع الأول : تعريف التهرب الضريبي

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي نذكر منها:

التعريف الأول: يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموحدة الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل و أشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية .
و ذلك بكل أو جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية و الذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها ، و تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية(1)

التعريف الثاني: يقصد بالتهرب الضريبي ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عنها شخص آخر (2)

التعريف الثالث: التهرب من الضريبة هو تخلص المكلف من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً بانتباغ طرق و أساليب احتيالية مخالفة للقانون، و يمكن أن يتم التهرب من الضريبة قبل تقديرها باستعمال المكلف بعض الوسائل الاحتيالية بحيث لا يترتب على المكلف أي التزام قانوني، أو بعد تقدير الضريبة وذلك بالامتناع عن دفعها للخزينة العامة. (3)
و بصفة عامة يعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية

(1) حميد بوزيدة، نفس المرجع سابق ص39.

(2) ناصر مراد، النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011، ص153.

(3) جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي (بين النظرية والتطبيق العلمي) ط 1، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2010، ص ص: 224، 225.

الفرع الثاني : أسباب التهرب الضريبي

يرجع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط الملائمة لها والتي ساعدت في نموها و اتساعها و لذلك يعتبر وجود التهرب الضريبي نتيجة توفر أسباب معينة و التي ترتبط بالمكلف و طبيعة النظام الضريبي المطبق و الظروف الاقتصادية السائدة.

أ. الأسباب المتعلقة بالمكلف:

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى مكلف في حد ذاته والتي تتدرج في إطار اعتبارات نفسية و أخلاقية و مالية.

ضعف المستوى الخلقى: و الذي يحفز الأفراد في التهرب من أداء الواجب الضريبي ، لذلك فهي تتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع و مع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

ضعف الوعي الضريبي : يقصد بالوعي الضريبي (شعور المواطن بواجبه نحو وطنه و ما يقتضيه ذلك من توضيحات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء)⁽¹⁾ في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي ، و يعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم اتجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي ، وذلك بوجود الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة و التي نجملها فيما يلي:

- اعتبار أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة و هي شخص معنوي و بالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لنظام المرور و حسب استطلاع الرأي العام في فرنسا بمثابة سارق و 1% منهم بمثابة خائن لوطنه و 18% منهم بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات في حين أن 53% من الأفراد

(1) محمد مرسي فهمي ، وسيد لطفي عبد الله ، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و تطبيقاتها العلمية ، القاهرة، بدون دار نشر 1999 ص301.

يعتبرونه كرجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله كما أن 88% من الفرنسيين يبررون موقف المتهرب و لا يجدون مزورة لمعاقبته.(1)

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، و بالتالي أداة تعسف على الأفراد
- الاعتقاد الديني على عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام .
- سوء تخصيص النفقات العامة و الذي يؤدي الأفراد بالشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.

و نشير أن الاعتبارات السابقة تختلف من شخص إلى آخر ، حيث أن المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة و عادلة نجدها أقل عبئا عليه و بذلك يتقبلها بعكس الذي يعتقد أنها ظلم و تعسف نجدها تشكل عبئا ثقيلًا عليه لذلك يرفضها و يسعى إلى التهرب منها .

الوضعية المالية السيئة للمكلف : تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب و نطاقه بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبئ الضريبة عليه و ساء مركزه المالي

ب. الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي :

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الضريبي و نطاقه التي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي و مدى استقرار التشريع الضريبي .

- تعقد النظام الضريبي : و ذلك من حيث تنوع و تعدد معدلات الرسوم و الضرائب ، مع تغير المكلف الخاضع إلى كل نوع الضرائب في كل مرة هذا من جهة و من جهة أخرى يجد المكلف نفسه أمام أعوان الضرائب تنقصهم الكفاءة و بوسائل بدائية.
- عدم استقرار التشريع الضريبي : إن عدم الاستقرار هذا راجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على القوانين المالية الرئيسية و القوانين المالية التكميلية مما خلق نوعا من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية للضريبة.

(1) صباح نعوش ، الضرائب في الدول العربية ، المركز الثقافي العربي ، بيروت ، 1987 ص 121

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

- ضعف الرقابة الضريبية: عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها فإنه يزيد ميله للتهرب⁽¹⁾.

- عدم استقرار التشريع الضريبي : تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين ، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي ، و بالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.

- ضعف الرقابة الضريبية عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها فإنه يزيد ميله للتهرب.

ت. الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي ، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة كلما سهل التهرب الضريبي ، و يرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات و الوسائل المادية ، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية ، و نقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة ، و ذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيف العمومي و قلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطار الضريبية ، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية و التي ترتبط الجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب و التي تتمثل في الرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة و تندرج ضمن الفساد الضريبي (إن هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعتمدة و غياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين المرتشين ، و لكنها أيضا نتيجة التنظيم السياسي و الاجتماعي)⁽²⁾ و يعتبر نقشي ظاهرة الرشوة في المصالح الضريبية عامة و مصلحة المراقبة و التحقيق خاصة هي نتيجة انعدام المحفزات المادية و المعنوية للموظفين و ضعف مستواهم الخلفي .

وفيما يتعلق بالإدارة الضريبية الجزائري فإنها تعاني من عدة مشاكل و تتمثل فيما يلي : (3)

(1) عوادي مصطفى و آخرون ، الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي ،دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي، مجلة الإقتصاد و التنمية المستدامة ، جامعة الوادي ، الجزائر، العدد 01 ، 2019 ص 73.

(2) ATHMANE Kandil, théorie fiscale et développement (l'expérience algérienne), SNED, Alger, 1970, p133.

(3) عبد المجيد قدي ،فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 1955 ص 250.

- لا تخضع الإدارات الضريبية لتكوين واحد بحيث يوجد هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإدارات المعهد الوطني للمالية ، و معهد الاقتصاد الجمركي و الجبائي ، و البرامج بينهما متباينة؛ كما يغلب كل هذا التكوين الطابع العام و الواجب أن يكون طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب و حسب الأوعية الضريبية.
 - غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية ؛ مثل روح التسويق العلاقات العامة ، الإدارة بالمساهمة لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية
 - سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري إذ لا زالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.
 - غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي و القيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة و المرئية في حين نجد أنه في الكثير من الدول مثل : كندا هناك تنسيق من الوزارات الأخرى (التربية الوطنية ، التكوين المهني ، التعليم العالي) من أجل نشر الثقافة و الوعي الضريبي لدى الأفراد.
 - ضعف التكوين في المجال الضريبي ، بحيث تفتقر برامج التكوين الموجودة حاليا إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة الضريبية ، التسويق الاجتماعي و العلاقات العامة.
- و نظرا للنقائص السابقة و المشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبية ، فإن النظام الضريبي الجزائري لا يزال بعيدا عن المعايير الدولية في الأداء الضريبي .

ث. الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية

إن فترات الكساد و الأزمات التي شهدتها البلد ، تعمل على انتشار التهرب الضريبي و زيادته بسبب قلة النقود و انخفاض دخول المكلفين ، و تدهور القدرة الشرائية للأفراد ، لذا يدفعهم للتهرب الضريبي . باستعمال مختلف الطرق المتاحة بينما في فترات الرخاء و الانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود و ارتفاع الدخل و تحسن القدرة الشرائية

للأفراد مما يسمح للمنتجين نقل عبئ الضريبة إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم
لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلفين منخفضاً (1)

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني و انتشار الاقتصاد الموازي ، يؤدي إلى استمرارية
و زيادة حجم التهرب و ذلك بسبب عدم ضبط السوق و السلع و الخدمات و كذلك عدم ضمان
حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي
لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط و إنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى،
وبالتالي فإن مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية و
لا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة
و كذا التخفيف من بعض الضغوط الاجتماعية.

الفرع الثالث أنواع التهرب الضريبي

1. أنواع التهرب الضريبي

هناك عدة أنواع للتهرب الضريبي نذكر منها: (2)

أ. التهرب الضريبي المشروع

هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في
التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون ان تكون هناك مخالفات
للنصوص القانونية⁽³⁾، كإنتاج بعض السلع بمواصفات مختلفة عن المنصوص عنها في القانون.
او التهرب من ضريبة تركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم
بصاحب التركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال
لضريبة التركات.

1) Paul Marie Gaudement, précis de finances publiques, édition montchrestien, Paris, 1970, p310.

(2) بوباطة اميرة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي واحد منها، دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي
لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت ، 2014/2011، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد3 ، العدد 1، 2021 ،
ص58.

(3) خضراوي الهادي، نفس المرجع السابق، ص 43.

ب. التهرب الضريبي غير المشروع

ويسمى بالغش الضريبي وهو عبارة عن تهرب ضريبي يتم بمخالفة صريحة للقوانين والتشريعات الجبائية، ويعرفه Anadrée barilari بأنه "الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية من دفع الضرائب المستحقة، وله نماذج عديدة ومتنوعة كالأخطاء الإدارية في التصريحات، وتخفيض الإيرادات وتضخيم النفقات⁽¹⁾، كما يعرفه Habib ayad بأنه "المخالفة المباشرة للتشريعات الجبائية مع ادراك ذلك باستخدام مختلف التدابير القانونية والمحاسبية والإجراءات المادية للتهرب من دفع الضريبة"⁽²⁾ وبذلك يشكل الغش الضريبي صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضرائب الى خزينة الدولة، وقد صنفها المشرع الجبائي الجزائري في المادة (193) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في خمسة صور او ردها على سبيل الخصوص وترك للإدارة الجبائية السلطة التقديرية في استنتاجها وهي تشمل الحالات التالية:⁽³⁾

- إخفاء او محاولة إخفاء المبالغ والمنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف اشخاص مدينين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة.
- القيام عمدا بنسيان او اجراء تقييد غير صحيح في الحسابات الخاصة بالسجلات والدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري
- تقديم وثائق مزورة او غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول اما على تخفيض او خصم او استرجاع الرسم على القيمة المضافة
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع، او وضع عوائق بطرق أخرى امام تحصيل أي ضريبة او رسم مدين به
- كل عمل او فعل او سلوك يقصد منه بوضوح تجنب او تأخير دفع كل او جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبنية في التصريحات المودعة

1) André margairez , lexique fiscal, 2eme édition, Daloz, Paris 1992 p18.

2) Habib ayad, droit fiscal, Gerp, Tunisie, 1989,p38.

(3) المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محدثة بموجب قانون المالية لسنة 2008

ت. التهرب الضريبي الدولي

هذه صورة من صور التهرب اذ يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضرائب في بلده عن طريق التهرب غير القانوني في المداخل والارباح التي من المفروض ان تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعلا الى بلد اخر يتميز بضغطه الجبائي (المنخفض)⁽¹⁾ وهو عدم دفع الضريبة او الضرائب داخل البلد وتحويل المداخل الى بلد يتميز بجاذبية جبائية ان صح التعبير وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة، وهذا النوع من التهرب يرجع الى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غيرت حركة رؤوس الأموال⁽²⁾

ث. التهرب الضريبي المحلي

هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون افعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود ما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي او بطرق واساليب اخرى مثل: التهرب عن طريق الامتناع يسمى "التجنب الضريبي" ، يؤدي امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها⁽³⁾ كأن يرفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية، او يرفض استهلاك سجائر حتى يتجنب دفع الضريبة

ونحن من جانبنا نرى وبالخصوص في الدول النامية ان كثيرا من الممولين وبصفة خاصة صغارهم واصحاب الأنشطة الصغيرة يشعرون بالظلم نتيجة قيامهم بدفع الضريبة المفروضة عليهم، في الوقت الذي يقوم فيه كبار الممولين من اصحاب المشروعات الضخمة او المهن التي تدير إيرادات ضخمة على مزاوليها كالفنانين والاطباء والمدرسين الخصوصيين وشركات الاستيراد والتصدير وغيرها من المشروعات الكبرى لا يدفعون الضرائب التي تتناسب مع حجم

(1) عبد المنعم فوزي، نفس المرجع السابق ص 223

(2) غزة مبروك فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي مذكره الماستر في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي جامعه محمد خيضر بسكرة 2016 ص 19

(3) سامح خالد عبد الله معالي، معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية في فلسطين من جهة موظفي الضرائب، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعه النجاح، نابلس، فلسطين، 2015، ص 68

إيراداتهم الحقيقية وذلك للعديد من الأسباب الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى محاولة صغار ممولين التهرب من الضريبة⁽¹⁾

المطلب الثاني طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته

الفرع الأول آثار التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي من الجرائم الاقتصادية التي تنعكس بآثار سلبية على الاقتصاد الوطني وتؤدي إلى الإخلال بالعدالة والمساواة بين المكلفين، حيث يدفع الأمناء من المواطنين الضريبة المطلوبة منهم في حين تلجأ الفئات الأخرى إلى التهرب من دفع الضريبة، مما يخفض الإيرادات الضريبية للدولة، وينعكس بالتالي على وفرة الحصيلة وهي إحدى الأهداف الرئيسية للنظام الضريبي⁽²⁾، وعليه يؤدي التهرب الضريبي عده آثار سلبية، وذلك على كل المستويات وفي كل الميادين نذكر منها:

1. الآثار الاقتصادية:

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي أنه يؤثر سلباً على اقتصاديات الدول حيث يؤدي إلى: (3)

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها
- إعاقة المنافسة الاقتصادية
- إعاقة التقدم الاقتصادي
- التوجه الوهمي للنشاط الاقتصادي
- ظهور أزمة رؤوس الأموال

(1) عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006، ص120.

(2) خالد عيادة عليجات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 09 سبتمبر 2013، ص 20.

(3) عائشة بوشياخي وفاطمة بوشياخي، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 3، 2014، ص 160.

أ. ارتفاع معدلات الضرائب واسعارها:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي الى إنقاص الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك الى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبالزيادة في عدد الضرائب و برفع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك يعد العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.

ب. إعاقة المنافسة الاقتصادية:

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق ارباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب 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 أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد التمويل وبذلك تبيع منتوجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق وذلك للحاق بالمستوى العالي الذي تتميز به نظيراتها، أي أن المؤسسات الأخرى التي تسعى الى تحسين وضعيتها الاقتصادية والمالية عن طريق الزيادة في الإنتاجية أو تحسين مستوى الإنتاج.

ت. إعاقة التقدم الاقتصادي:

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والذي يترتب عليها التهرب الضريبي، يؤدي بدوره الى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم الاقتصادي

ث. التوجه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

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

ج. ظهور ازمة رؤوس الأموال:

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الإكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل

معادن كالذهب، بالإضافة الى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهريب رؤوس الأموال، الشيء الذي يؤدي الى إنقاص إيرادات الدولة، وإضعاف الموجودات الاقتصادية بالإضافة الى ذلك فإن التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الادخارات العمومية وبالتالي إضعاف الاستثمار والتقليل من امكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل: التعمير، بناء مساكن، مدارس،... الخ.(1)

2. الآثار المالية :

نلخصها في النقاط التالية:

- الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية
- عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأمثل
- عجز الدولة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها
- لجوء الدولة الى وسائل تمويلية أخرى كالاقتراض والاصدار النقدي وبالتالي تتسبب في مخاطر تمس الاستقلال المالي للبلد،(2) وبالإضافة الى ذلك التهرب الضريبي يؤدي الى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.

3. الآثار الاجتماعية :

بغيا ب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية، بالإضافة الى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقيية بينها، بالإضافة الى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي الى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية ويفضل بذلك

(1) حميد بوزيدة، نفس المرجع السابق، ص51.

(2) عبد ناصر نور، نفس المرجع السابق، ص 425

الممولين النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن دفع الضرائب والمشاركة في النفقات العمومية.⁽¹⁾

4. الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي، في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويبتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية، المالية، الاقتصادية والاجتماعية. وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة

بناء على ما سبق، فإن التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر الاقتصاد الوطني، ولا تسمح الدول بتنفيذ سياساتها المالية لأهدافها التنموية، ونظرا للآثار التي تترتب على التهرب الضريبي فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة هذا التهرب بشتى الوسائل المتاحة.

الفرع الثاني طرق التهرب الضريبي:

إن تفتح العالم وزيادة التعاملات الاقتصادية المرفوقة بالتطور التكنولوجي الهائل، أدى الى تعدد طرق التهرب الضريبي، ومن أبرزها:

1. التهرب الضريبي عن طريق العمليات المحاسبية:

باعتبار ان الأنظمة تصريحية في معظمها حيث يتم تحديد الحقوق الدفع من خلال التصريحات التي يكتبها المكلف وبالتالي بإمكانه التهرب عن طريق تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات ويلجأ المكلف الى تضخيم تكاليف من خلال:⁽²⁾

(1) حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 52

(2) أيوب نجار وسلمى شيخي، الرقابة الجبائية كآلة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 12، العدد 1، 2022، صفحة 430.

- تقنية الاهتلاكات: والتي من خلالها يحاول المكلف التلاعب بمعدل الاهتلاك بوسائل متعددة حيث يقوم بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتك أو برفع قيمتها بحساب الاهتلاك مع إضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة، أو خصم اهتلاكات عن أصول ثابتة ثم التنازل عنها.
- النفقات والمصاريف غير المبررة: يلجأ المكلف الى تسجيل التكاليف الخاصة بمالكي ومسيري الشركة ضمن التكاليف التي يتم خصمها من الربح الإجمالي أو تقييد النفقات الشخصية الغير قابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة وبذلك يتم تضخيم التكاليف من خلال مصاريف غير مبررة لأنها غير خاصة بنشاط المؤسسة وإنما هي متعلقة بالأمر الشخصية للملاك والمسيرين.
- الاعتماد على المستخدمين الوهميين: وذلك بتسجيل أجور ورواتب لعمال وهميين لا وجود لهم في أرض الواقع أو أنهم موجودين فعلا ويشغلون مناصبهم في مناصب ثانوية وتم تسجيلهم على أنهم إطارات أو مسيرين من أجل تضخيم الكتلة الأجرية التي تخصم من الربح الخاضع مما يؤدي الى تخفيض مبلغ الضريبة الواجبة الأداء. أما فيما يتعلق بتخفيض الإيرادات فتعد من أكثر الطرق استعمالا لممارسة التملص من دفع الضريبة، حيث يقوم المكلف بتخفيض جزء من وعاء الضريبة أو التخلص من دفعها كليا وذلك بتسجيل قيمة المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية أو تحصيل إيراداتهم عن طريق البيع نقدا وبدون فواتير أو صكوك مما لا يترك أي أثر للعملية.

2. التهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية والمادية:

إضافة الى طريقة التهرب السابقة المتمثلة في التهرب عن طريق العمليات المحاسبية، يوجد نوع آخر من طرق التهرب الضريبي، يتمثل في التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية وهي:

- 1) التهرب عن طريق العمليات المادية: يعتبر التحايل المادي أقل فعالية من التحايل القانوني ويتمثل في تغيير المكلف بطريقة غير قانونية لواقعة مادية بحيث لا يقوم

بالتصريح القانوني للمواد والمنتجات أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع

الضريبي، ويتم ذلك إما بالإخفاء الجزئي أو الكلي لأملكه أو نشاطه. (1)

أ. الإخفاء الجزئي : هذه التقنية تتميز بإخفاء المكلف لجزء من البضائع والسلع التي من المفروض أن تخضع للضريبة، ليعاد بيعها بعد ذلك بطريقة غير شرعية ومن بين هذه الصور التي يتجسد فيها الإخفاء الجزئي:

- عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون

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

ب. الإخفاء الكلي: يلجأ المكلف الى ممارسة أنشطة دون علم الإدارة الجبائية بذلك مستغلا ضعف الرقابة الجبائية حيث يقوم بإنشاء مصانع صغيرة في أماكن أهلة بالسكان أو في مناطق ريفية يصعب الوصول إليها، والإنتاج المحصل من هذه الوحدات الخفية يتم بيعه دون فواتير في السوق السوداء. (2)

2) التهرب عن طريق العمليات القانونية:

والتي تتم بالتحايل القانوني حيث تعد من الأساليب الأكثر استعمالا وتنظيما ورقيا إذ يلجأ المكلف بالضريبة الى التهرب من دفعها عن طريق ثغرات قانونية من خلال استغلال النقائص الموجودة في النظامين الجبائي والتجاري وبالإستعانة بأهل الخبرة والاختصاص وبالتالي يعجز المشرع الجبائي عن فرض الغرامات أو العقوبات، ويمكن أن يأخذ هذا النوع من التهرب شكلين وهما:

أ. التهرب عن طريق عمليات وهمية: يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في انشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ الى انتهاج مثل هذه التقنية ضنا من أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق

(1) أيوب نجار، مرجع سابق، ص431.

(2) عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016 صفحة 35.

التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال.(1)

ب. التهرب عن طريق التلاعب في تكيف الحالات القانونية: قد يكون التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملاً للتهرب الضريبي وذلك بتمرير حالة قانونية خاضعة للضريبة محل حالة أخرى معفاة أو أقل خضوعاً للاقتطاع، ويظهر ذلك غالباً في جباية حقوق التسجيل أين تمرر حالة بيع مثلاً على أساس أنها هبة أو الشركات التي تملك فروعاً موجودة في الخارج أو مقرها الرئيسي في الخارج حيث تنهرب وذلك بتحويل أرباحها لفروعها المتواجدة في بلدان رسومها أقل، متلاعباً بسعر العبور وعدم توزيع مداخيلها المجمعة من فروعها وتعتبر هذه الطرق من أبرز ما وصل إليه المكلف، ولكنها تبقى مجرد أمثلة لا غير فالمكلف يسعى دوماً على تطوير أساليبه وإيجاد منافذ أخرى للتخلص من أداء واجبه الضريبي فالمسلم به أن خيال المتهرب وطرق التهرب لا تعد ولا تحصى.(2)

ونستخلص أن للتهرب الضريبي طرق متعددة لا تعد ولا تحصى، ويتفنن المكلف في كيفية التهرب والتخلص من دفع الضريبة بعدة طرق، وأبرز ما وصل إليه المكلف التهرب عن طريق تكنولوجيا الانترنت التي أصبحت من أساليب التسويق المعاصر، فتتم عمليات وصفقات بيع وشراء بمبالغ ضخمة دون قدرة الدولة على كشفها لأنها بعيدة عن المراقبة.

الفرع الثالث وسائل مكافحة التهرب الضريبي:

إن مكافحة التهرب الضريبي تستدعي العمل على تلاقي أسبابه ومعالجتها وحيث أن التهرب الضريبي قد يتم داخل إقليم الدولة الواحدة أو على نطاق أكثر من دولة(3)

(1) محمد بلول، "التهرب الضريبي وآليات مكافحته"، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات شهادة الماستر في الحقوق، تخصص

قانون أعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2017، ص 20

(2) عبد الغفور هلايلي، نفس مرجع سابق، صفحة 36.

(3) جهاد سعيد خصاونة، نفس مرجع سابق، ص 230.

وفي هذا المجال نستعرض العناصر التالية:

- تحسين فعالية النظام الضريبي
- تحسين الجهاز الإداري الضريبي
- تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف
- تحسين الرقابة الجبائية
- دور التعاون الدولي في مكافحة التهرب
- أ. تحسين فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب، وذلك بمراعاة ما يلي:

- تبسيط النظام الضريبي: بحيث يتم ذلك بتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتحصيل الضرائب، صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمه، كما يجب ان يكون النظام الضريبي مستقرا وشفافا.(1)
- إرساء نظام ضريبي عادل: يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من اهم العوامل التي تؤدي الى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعاة ما يلي:

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

(1) أيوب نجار، نفس مرجع سابق، ص432.

بالإضافة الى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين امام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية⁽¹⁾

- **تحسين التشريع الضريبي:** ان التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمتربط عليه ان يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب، وبالتالي يجب احكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، وعليه سد منافذ التهرب، ضف الى ذلك يجب ادخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى نتمكن من احداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.

ب. تحسين الجهاز الإداري الضريبي:

ان التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق او التنظيم، فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن ان يتحقق الا بالإدارة التي تنفذه على ارض الواقع، كما ان الجهاز الضريبي الكفؤ لا يمكنه تحويل ضريبة سيئة الى ضريبة حسنة، الا ان الجهاز الضريبي غير الكفؤ باستطاعته تحويل ضريبة حسنة الى اسوأ منها، هنا يستوجب ضرورة الاهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة من تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة

تحسين الإمكانيات البشرية:

في ظل الإصلاحات الاقتصادية وما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها وذلك لقلّة عدد موظفيها، ونقص كفاءتهم المهنية، وفي ظل هذا الاختلال بين وظائف الإدارة وامكانياتها البشرية اصبح من الضروري

(1) محمد مرسي فهمي، نفس المرجع السابق، ص309.

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

تحسين كفاءة الموظفين، وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية: (1)

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب
- وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي
- فتح مدراس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن، قصد تكوين إطارات ضريبية ورسكلة الاعوان الإداريين
- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الاغراءات المقدمة لهم
- وضع أسس عادلة للترقية، مقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا
- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية خاصة اذا تعلق الامر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية، وعليه فإن (إدارة كفاءة وناجحة متوفرة على العدد الكافي من الموظفين الحاصلين على رواتب مناسبة تجعلهم في مأمن من الحاجة والاغراء، ان هذه الإدارة تضمن احسن تطبيق للنظام الضريبي وتؤمن له الظروف الموضوعية اخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة. (2)

تحسين الإمكانيات المادية:

ان تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، بالإضافة الى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية، مما يقتضي توفر مقدرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوز مع مقتضيات العصر. وفي هذا السياق ومن اجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا، وتحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية اصبح ادخال

(1) ناصر مراد، مرجع سابق، ص166.

(2) مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، 1985 ص125.

الاعلام الالي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث ان تعميم الاعلام الالي في تسيير مختلف اعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد كل اشكال التهرب الضريبي، ويكتسي نظام الاعلام الالي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الضريبية عن طريق برمجة علمية لملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية.

وفي هذا الاطار سطرت الإدارة العامة للضرائب برنامجا طموحا يهدف الى تحسين امكانياتها المادية، وذلك بتجهيز مختلف مفتشيات الضرائب عبر كامل التراب الوطني بتجهيزات الاعلام الالي، ولقد خصصت نفقات عملية تجهيز الإدارة الضريبية التي تمتد من سنة 1996م الى 1997م بمليارين ومائتين مليون دينار جزائري⁽¹⁾ مما يدل على مدى الاهتمام البالغ التي توليه الدولة قصد زيادة كفاءة الإدارة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي، لكن يجب ان نشير الى حدود ونقائص أجهزة الاعلام الالي والتي تتمثل فيما يلي:

- تتحصر مهمة جهاز الاعلام الالي على المعلومات التي تحتوي عليها فقط لذلك يتوقف امكانيته في مكافحة التهرب الضريبي على صحة تلك المعلومات
- يتطلب استخدام جهاز الاعلام الالي وجود فنيين يختص بعضهم بترجمة القوانين والتعليمات الضريبية الى معادلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب لغته ويختص البعض الاخر الى مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة وبالمكلف
- يتطلب تغطية الإدارة الضريبية بنظام الاعلاميات توفر الاعتمادات المالية اللازمة، مما قد يشكل صعوبة للدول النامية
- يشكل نظام الاعلام الالي خطورة قد تمس الحرية الشخصية للمواطن، لذا يجب استخدامه لأغراض ضريبية فقط

تنظيم الإدارة الضريبية :

ومن اجل ان تتماشى الإدارة مع بعض الإصلاحات الاقتصادية ، اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المحلي والمركزي:

(1) المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

- قام بتحويل الإدارة المركزية الى المديرية العامة للضرائب وذلك بموجب المادة 5 من المرسوم التنفيذي 190/90. (1)

- انشاء مديريات جهوية بموجب المادة 4، وانشاء مديريات ولائية بموجب المادة 8 من المرسوم التنفيذي 60/91. (2)

بهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتنكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة سواء على المستوى التشريعي او التنظيمي، وتبعاً لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية، الذي انتهجته المديرية العامة للضرائب، ومن اجل الوصول الى وضع نظام جبائي فعال ومنتكيف مع المحيط الاقتصادي والاجتماعي، قامت هذه الأخيرة بوضع مشاريع انشاء هياكل جديدة ابتدأت منذ سنة 2002م. (3)

ت.تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف:

تحسين الإصلاحات الضريبية دوما الى تخفيف حدة توتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد احداث تجاوب وتصالح من شأنه ان يقلل حالات التهرب، وذلك بكسب ثقة المكلف والذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة. وقصد تحسن تلك العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:

1) نشر الوعي الضريبي: يعتبر المكلف الطرف المباشر في عملية التهرب، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي واقناعه بالواجب الضريبي، حتى تصبح سلوكياته اكثر عقلانية، ومن اجل نشر الوعي الضريبي يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

-
- 1) انظر المادة 5 من المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ في 1990/06/23 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة الاقتصاد (ج.ر. عدد26 ص860 المؤرخ في 1990/06/27).
 - 2) انظر المادة 4 و8 من المرسوم التنفيذي 60/91 المؤرخ في 1991/02/23، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها (ج، ر، عدد09، ص353-354، المؤرخ في 1991/02/27).
 - 3) سميرة بوعكاز "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي" (رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة جامعة محمد خيضر بسكرة 2015/ص15).

- القيام بحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلفين بواجباتهم الضريبية، ومن أجل ذلك تستعمل إدارة الضرائب شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة والمسموعة وكذا تنظيم ملتقيات و ابواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي ومستجداته.
- تحسين المكلف على أهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في مالية الدولة والتي تخصص للقيام بالخدمات العامة بانتهاج سياسة انفاقية رشيدة حتى تكسب احترام وثقة المكلف للضريبة
- التعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة ضريبة لدى المواطن

(2) **تكوين واعلام المكلف:** يهدف تكوين واعلام المكلف الى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة الى مكلف ملتزم، وذلك بالتقرب اكثر اليه، باتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة من خلال تثقيف المكلف واطلاعه بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي

(3) **تحسين العلاقات الإنسانية:** تشكل العلاقات الإنسانية من اهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات المواطنين بالإدارة الضريبية اتجاه المكلفين، وتخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة. ولتحقيق ذلك يجب احداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة الى تحسين المعاملة اتجاه المكلفين

(4) **تحسين الرقابة الجبائية:**

تعتبر الرقابة الجبائية اجراء ضروري لمكافحة التهرب الضريبي، كما انها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة. لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة اشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة، وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية على ما يلي: (1)

- تنظيم الاطار القانوني للرقابة الجبائية

- تعدد اشكال الرقابة الجبائية

(1) ناصر مراد، نفس المرجع السابق، ص 171.

- أهمية الغرامات والعقوبات الجبائية

5) أهمية التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي:

لقد اتسع نطاق التهرب الضريبي على المستوى الدولي، كاستعمال سعر التنازل غير حقيقي في العمليات مع الفروع الموجودة في الخارج، وكذلك المعاملات الوهمية مع الخارج والتي تسمح بتبييض الأرباح غير المصرحة، مما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية، كما ان الإجراءات المحلية لمكافحة التهرب الضريبي حتى تكون فعالة يجب توفر معلومات كافية حول نشاط المكلف سواء في الداخل او الخارج، لذلك تلجأ الدول الى التعاون فيما بينها وذلك بتبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، ويتم ذلك التعاون عن طريق عقد اتفاقيات دولية لمكافحة التصرف الضريبي⁽¹⁾ وقد تكون تلك الاتفاقيات في شكل ثنائي، بالإضافة الى جهود بعض الهيئات الدولية مثل منظمة الأمم المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي. ونشير انه على الرغم من الأهمية التي تبديها مختلف الدول في معالجة الازدواج الضريبي الدولي. كما ان المنظمة العالمية للتجارة تعارض مبدأ هذا التعاون لما قد ينطوي عليه من إجراءات تؤدي الى المساس بسرية المعاملات التجارية، وافشاء اسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الاعمال في بنوك الدول المختلفة.⁽²⁾

(1) عبد الناصر نور، نفس المرجع السابق، ص428.

(2) ناصر مراد، نفس المرجع السابق، ص172.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل الى مفاهيم حول الضرائب ومشكلة التهرب الضريبي، حيث تعتبر الضرائب عنصر فعال يتأثر ويؤثر في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة حيث تتأثر في حالات التهرب الضريبي وعدم التزام المكلفين بدفعها، حيث تعود ظاهرة التهرب الضريبي لعدة أسباب متداخلة ومتراصة فيما بينها تؤدي الى التملص الكلي او الجزئي للمكلفين وهذا باللجوء لكل الطرق والأساليب المتنوعة والمختلفة، فمهما تعددت أنواعها بالتهرب المشروع او غير المشروع ومهما كثرت أساليب التحايل والتملص من اجل التخلص من عبء الضريبة، لكن كلها تؤدي الى نتيجة واحدة وهي الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على الخزينة العمومية، وبالتالي تؤثر على عدة مجالات منها اقتصادية واجتماعية وسياسية.

ولهذا ينبغي الوقوف امام هذه الظاهرة الحد منها وذلك بمحاربتها من اجل ضمان مداخل للخزينة للتأثير على الأوضاع من خلال تحقيق إيراداتها وهي أداة فعالة للتضامن الوطني تسمح بتحقيق التوازنات الاجتماعية واحد من هذه الظاهرة تحسين الجهاز الإداري الضريبي وغرس ثقافة الضريبة لدى المكلفين.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لدور الرقابة

الجبائية في مكافحة التصرف

الضريبي بمركز الضرائب لولاية

مستغانم

بعدما تطرقنا الى الجانب النظري الذي تناولنا فيه مختلف الجوانب المرتبطة بالتهرب الضريبي والرقابة الجبائية وإبراز مدى تأثير الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي وكيفية الحد من هذه الظاهرة

والآن سوف نتطرق الى الجانب التطبيقي، الذي سوف نحاول من خلاله إبراز مدى تفعيل الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب لولاية مستغانم، ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

اعتمادا على ما سبق تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين:

المبحث الأول: نظرة عامة لمركز الضرائب لولاية مستغانم.

المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى

مركز الضرائب لولاية مستغانم.

المبحث الأول: نظرة عامة لمركز الضرائب لولاية مستغانم

في إطار السعي الإداري الجبائية لتقريب المسافة مع المكلف بالضريبة، فإن فتح مركز الضرائب من بين الهياكل المستحدثة أنشأ قصد عصرنة الهياكل القديمة لإدارة الضرائب، واستجابة الى ضرورة تحسين عملية التسيير والمراقبة للمكلفين، وعليه سوف نقوم من خلال هذا المبحث بتقديم مركز الضرائب لولاية مستغانم ودور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب لولاية مستغانم

من خلال الدراسة الميدانية بمركز الضرائب لولاية مستغانم سوف نتطرق الى معرفة مفهوم مركز الضرائب ومهامه وهيكله التنظيمي.

الفرع الأول: مفهوم مركز الضرائب لولاية مستغانم

هو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والتهرب الضريبي والمنازعات التي كانت تتكفل بها المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية، حيث يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي.
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسة
- المهن الحرة

تم افتتاح مركز الضرائب في 15 جانفي 2012.

الفرع الثاني: مهام مركز الضرائب لولاية مستغانم

ينشط مركز الضرائب في المجالات الرئيسية الآتية: (1)

أولاً: في مجال الوعاء

- يمسك ويسير الملفات الجبائية وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركة.
- يمسك ويسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع بعنوان الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية.

(1) وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب.

ثانيا: في مجال التحصيل

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والإيتاوى.
- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية.
- ضبط الكتابات والحسابات ومركز تسليم القيم.

ثالثا: في مجال الرقابة

- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها .

رابعا في مجال المنازعات

- دراسة ومعالجة الشكاوى.
- متابعه المنازعات الإدارية والقضائية.
- تسديد القروض والرسوم .

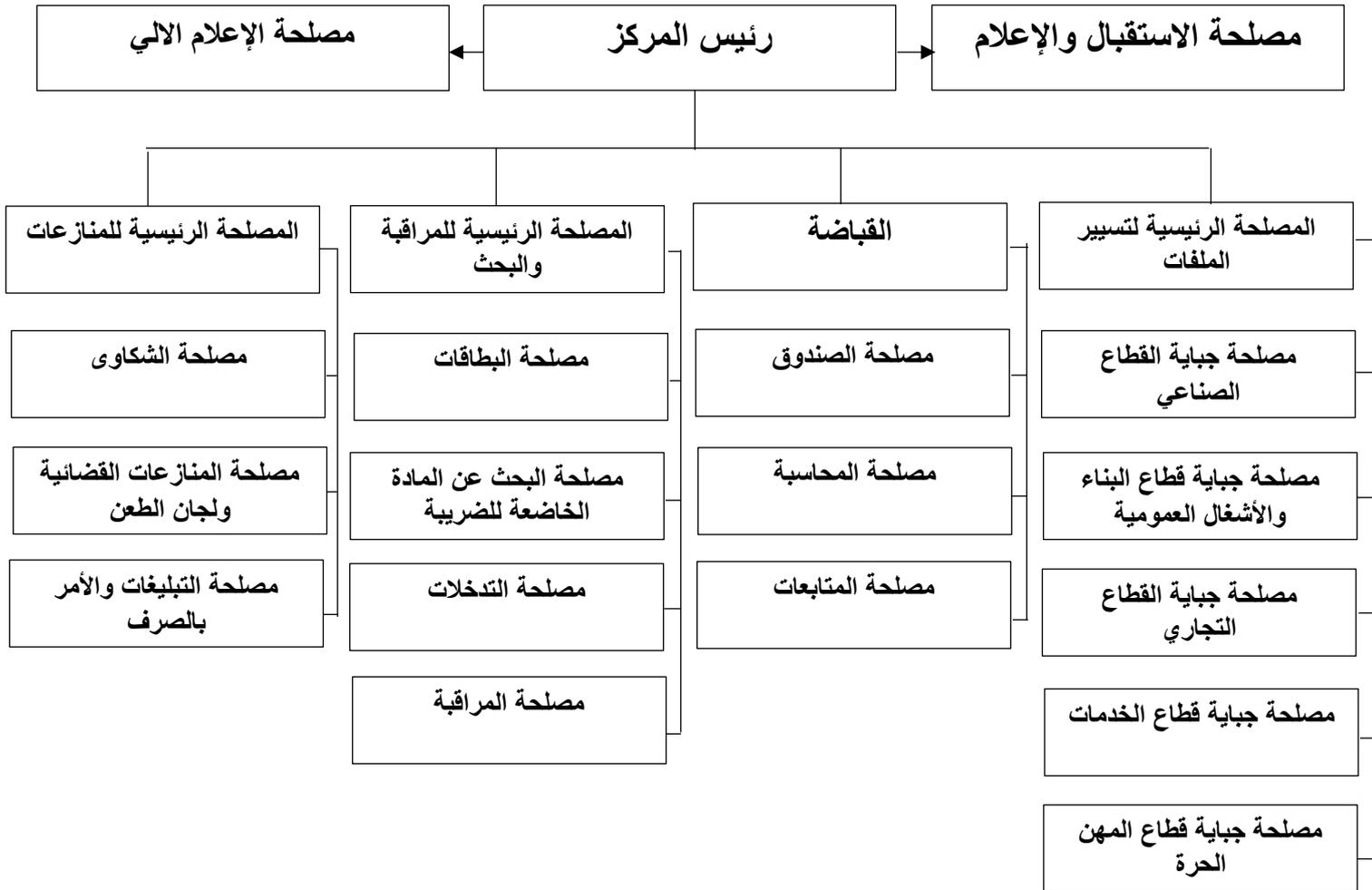
خامسا في مجال الاستقبال والإعلام (1)

- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة تنظيم وتسيير المواعيد
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية
- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

(1) وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب.

الفرع الثالث: هيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم

الشكل (3-1) الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: مركز الضرائب ولاية مستغانم

تم تنظيم مركز الضرائب لولاية مستغانم في 3 مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين مساعدتين كما يبينها الشكل أعلاه وفي ما يلي شرح موجز لهذه المصالح.

أولاً: المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات:

تتضمن 5 مصالح فرعية وتتكفل ب: (1)

(1) وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب.

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الاستفادة من الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات.
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس الوثائق أو مختلف التحقيقات الجبائية.
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على التنسيق بين مختلف المصالح. (1)

ثانيا: المصلحة الرئيسية للمنازعات

تضم 3 مصالح فرعية وتتكفل هذه المصلحة بمختلف المنازعات الخاصة بمركز الضرائب حيث تعمل على:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض الضرائب أو زيادات أو تم اعتمادها ومن قبل مركز الضرائب وكذا معالجة طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة.
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة الى الهيئات القضائية.
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المكررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها.

ثالثا: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث

وتضم 4 مصالح فرعية، وتكفل هذه المصلحة ب:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استقلالها
- اقتراح عمليات مراقبة وانجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع اعداد جداول إحصائية وحوصل تقييمية دورية.

(1) وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب.

رابعاً: قباضة

من خلال التنظيم الجديد تم دمج مصالح الوعاء والتحصيل في مركز واحد وتحت إشراف رئيس المركز حيث تتكفل قباضة مركز الضرائب لولاية مستغانم ب:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة

- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة الى مجلس المحاسبة، بالإضافة الى المصالح ال 4 الرئيسية المذكورة يضم مركز الضرائب مصلحتين مساعدتين

خامساً: مصلحة الاستقبال والاعلام

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب. (1)

سادساً: مصلحة الإعلام الآلي

- استغلال تطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة أمن المقارات.

المطلب الثاني: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

الفرع الأول: التقييم العام للمحاسبة المكلف:

بالاعتماد على النصوص التشريعية والتنظيمية (النظام المالي والمحاسبي، القانون التجاري، والقوانين الجبائية) يعطي الممون تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية

(1) وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب.

أولاً: قبول المحاسبة :

يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة الأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المالي المحاسبي وصحيحة من حيث المضمون، حيث يمكن تمييز نوعين من القبول:

1. قبول صريح: عند مطابقة المحاسبة الممسوكة للشروط السابقة الذكر يتم الحكم عليها بأنها منظمة وتامة وشبه دقيقة محاسبيا، وبذلك يقوم المراقب بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق دون إجراء أي تقويمات.

2. قبول نسبي: عندما يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود لبعض الانحرافات البسيطة، والتي يستنتج المحقق والمكلف مع مراعاة التزام بتقديم تصريحاته في آجالها القانونية.

ثانياً: رفض المحاسبة:

نظرا لجسامة الآثار التي تنجم نتيجة رفض المحاسبة، لهذا قام المشروع بتقييم إجراءات المراجعة الجبائية لتجنب الأخطاء التي قد تنتج أثناء هاته المراجعة. (1)

الفرع الثاني: إجراءات التعديلات: (2)

1. الإجراءات الاعتراضية:

وهي تتعلق بالمكلفين الذين يحترمون الالتزامات الجبائية والمحاسبية، وقد تجري محادثة اعتراضية بين المكلف والإدارة حول النتائج المبلغة، والتبليغ يجب أن يوجه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار استلام، وتسليم للمكلف شخصيا، بحيث يجب أن يكون مفصلا حتى يتمكن المكلف من الإرسال قبوله أو تقديم ملاحظاته وعندما يرفض المحقق هذه الملاحظات يجب أن يبلغه عن طريق المراسلة أيضا.

وتنص المادة 20-07 من (ق.إ.ج) على أنه في حالة قبول التصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف.

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 43 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2016.

(2) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، المادة 20-7 من قانون الإجراءات الجبائية 2016.

2. الإجراءات الأحادية الجانب:

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

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعائنة سواء من قبله أو من تدخل أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم.
- لم تقدم الدفاتر الحسابية أو تم رفض هذه الأخيرة للأسباب المحددة قانونيا، ويتم التقييم تلقائيا لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى، وذلك عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعائنة بسبب فعله أو فعل الغير.

الفرع الثالث: إعادة تكوين أسس الضريبة وتبليغ النتائج: (1)

بعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق المحاسبي المتعلقة بالفحص الشكلي والضمني المكلف، تأتي مرحلة إعادة تكوين أسس الضريبة وكذا تبليغ النتائج في الأخير.

أولاً: إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة :

تختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة، حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة، وطرق إعادة تأسيس فرض الضريبة الأكثر استعمالاً.

أ. إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة:

تتسم هذه الطريقة بسهولتها وتتلاءم مع معظم الأنشطة الإنتاجية ماعدا المهن الحرة، قطاع البناء والأشغال العمومية والمؤسسات الكبيرة لها سلسلة جد متنوعة من المنتجات والتي تتحدد بسرعة حيث يتم إعادة تأسيس حساب المواد بالنسبة لمؤسسة خلال سنة واحدة كما يلي:

1)République, Algérienne Démocratique et populaire, ministère des finances, DGI, «Guide de vérificateur et comptabilité, pp, cite, p122

جدول رقم (3-1) تأسيس حساب مواد بالنسبة للمؤسسة.

مؤسسة إنتاجية	مؤسسة تجارية
المخزون الأولي للمواد الأولية	مخزون أول المدة:
(+) مشتريات المادة الأولية	(+) المشتريات
(-) المخزون النهائي للمواد الأولية	(-) مخزون اخر المدة
(=) الإستهلاكات الخام للمواد الأولية	(=) الإستهلاكات المقدره
(-) الضياع (النسبة المئوية)	(-) الإستهلاكات المصرح بها
(=) الإستهلاكات الصافية للمواد الأولية	(=) الفرق (خسارة أو إخفاء)
(+) المخزون الأولي للمنتجات التامة	
محولة لمواد أولية	
(=) الإستهلاكات المؤسسة للمواد الأولية	
(-) الاستهلاكات المصرح بها	
(=) الفرق أو الإقفال	

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية مستغانم.

إن نسبة الإغفالات تحسب بناء على رقم الأعمال المصرح به من أجل تحديد التعديلات

كما يلي:

$$\text{نسبة الإغفال} = (\text{مبلغ الإغفالات} / \text{الاستهلاك المصرح بها} \times 100)$$

$$\text{رقم الأعمال غير المصرح به} = (\text{رقم الأعمال المصرح به} \times \text{نسبة الإغفال})$$

$$\text{رقم الأعمال المعاد تأسيسه} = (\text{رقم الأعمال المصرح به} + \text{رقم العمال غير مصرح به})$$

ب. إعادة التأسيس بناء على الإيرادات والفوترة:

1. إعادة التأسيس بناء على الإيرادات: (1)

من أجل تحديد الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضوع التحقيق، يتعين فتح حساب مالي والذي يشمل مجموع الأرصدة المدينة للصندوق وكان للأرصدة الدائنة لحسابات البنكية للمؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار تسبيقات العملاء وأرصدة بداية ونهاية السنة كما يلي:

الصندوق (مجموع الطرف المدين)

(+) الحسابات البنكية (مجموع المدين لحساب المؤسسة أو مجموع الدائن عند البنك

(=) مجموع تحصيلات الدورة

(+) تسبيقات العملاء في 1 جانفي .

(-) تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر.

(-) رصيد حساب / العملاء في 1 جانفي.

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

2. إعادة التأسيس بناء على الفوترة:

تعد الفوترة في مؤسسة الأشغال العمومية أساس فرض في مجال الضرائب المباشرة، وإعادة الفواتير لا تكمن فقط في التحقق من الأرصدة وتسبيقات الزبائن، إنما كذلك التسديدات والفواتير المصرح بها إعادة تأسيس رقم الأعمال المفوترة لمؤسسة أشغال عمومية تتمثل فيما يلي:

(1) الديمقراطية الشعبية الجزائرية؛ وزارة المالية؛ DGI، دليل المراجع والمحاسبة؛ ص128.

المقبوضات المصرح بها

(-) رصيد حساب / الزبائن في 01 / 01 .

(+) تسبيقات الزبائن في 01/01 .

(+) رصيد الزبائن في 12/31

(-) تسبيقات الزبائن في 12/31

(=) الفاتورة المقدرة

(-) الفاتورة المصرح بها

(=) الفرق الناتج

3. إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على تكليف الإنتاج:

يمكن للمحقق أن يقوم بناء على بعض التكاليف تأسيس الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق، من هذه التكاليف الأجور المدفوعة للعمال، حيث تعتبر وسيلة فعالة لتحديد رقم الأعمال المحقق، ويتم ذلك عن طريق مقارنة الأجور المدفوعة برقم الأعمال المصرح به. ومن ناحية أخرى، المقارنة بين إنتاج المؤسسة مع استهلاكات الطاقة الكهربائية.

4. إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة النسب:

تتمثل في مقارنة العلاقات التي توجد بين بعض العناصر المكونة لسعر التكلفة بالكمية والقيمة على المعطيات المستخرجة من المحاسبة، ويكفي تحديد رقم الأعمال المحقق بضرب كميات المواد الأولية (وبالأخذ في الحسبان الكمية الحقيقية) فسعر البيع الوحدوي. ونقارنها مع تلك المستخرجة من الوسائل التبريرية.

إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس دراسة الأسعار:

إن دراسة السعر تهدف لضمان صحة معامل الهامش الإجمالي المصرح به من قبل

المكلف، هذا المعامل يحدد بالعلاقة التالية:

سعر البيع المرجح للوحدة = (رقم الأعمال) / (الكمية المباعة)

المعامل =

سعر شراء المتوسط المرجح للوحدة = (مخزون أولي + مشتريات الفترة) بالقيمة

(مخزون أولي + مشتريات الفترة) بالكمية

هذا العمل يدل على وجود خلل عندما يكون أكبر من المعدل المصرح به، لكن عندما يكون الفرق كبيرا متكررا خلال 4 سنوات الخاضعة للرقابة، الذي يمكن أن يؤدي الى رفض المحاسبة.

5. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى:

يملك المحقق عدة مؤشرات أخرى، والتي من الممكن أن يعتمدها من أجل إعادة تكوين الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق منها:

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

ثانيا: تبليغ النتائج:

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم التي قدستها المحاسبة وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف، بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق، وانتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة، لذلك بعد الإنتهاء من عمليات التحقيق، فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة، وذلك في حالة عدم إجراء إعادة التقويم، كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظات المتكلف.

1) التبليغ الأولي: (1)

يكون الإشعار بإعادة التقويم (الإشعار الأولي) مفصلا بقدر ومعلل، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها وذلك في أجل أربعين (40) يوما سارية من تاريخ استلام إعادة التقويم بالإضافة يجب الإشارة الى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها.

وبعد انتهاء مدة التبليغ الأولى يواجه العون المحقق حالتين:

- المكلف يرد على الإشعار في المدة المحددة قانونيا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق، أو لاعتراض عن الأسس المعدلة.
- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية المحددة في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها والمحققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه ضمنيا من قبل المكلف.

2) التبليغ النهائي:

في حالة قبول صريح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائيا، ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة، ماعدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق، كما لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يتعرض عليها عن طريق الطعن. إذن فإن التبليغ النهائي للتعديلات يكون بعد انقضاء جميع الإجراءات، بحيث يجب أن تكون التعديلات المبررة بشكل كافي ومع الأدلة، ولا يوجد تاريخ محدد من أجل التبليغ النهائي، لكن يجب أن يكون في أجل معقول.

1) République Algérienne 1 Démocratique et Populaire; Ministère des finances; DGI, Guide de verificateur et comptabilité; PP; cite; P.126

ثالثا: إقفال التحقيق:

إقفال التحقيق متعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع وإعداد التقارير، حيث يسمح هذا الأخير لاختلاف المصالح بممارسة مهامها في أعمال الرقابة ويحتوي عناصر تنفيذ عمليات التحقيق، ومن أجل هدف التوحيد يوجد نموذج يستعمل من قبل كل المصالح المعنية بالمراقبة، وتودع نسخة من التقرير في الملف الجبائي للمكلف، بينما ترسل نسخة أخرى الى المديرية الجهوية للضرائب من أجل التحليل والتلخيص.

إصدار الجداول الإضافية:

في نهاية عملية الرقابة الجبائية يجب على المحقق إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم تسديدها بالسنوات الأربع التي شملتها عملية التحقيق. في حالة القبول، تدرج الجداول للتحصيل، تخصم الحقوق الواجب خصمها تلقائيا دون طلب من المكلف بالضريبة.

ملاحظة:

❖ عند رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة، وإذا أبرزت هذه المراسلة رئيسيا جديدا بإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي، فإنه يمنح أجل إضافي مدة أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته.

❖ تعطي التبليغ الأولي عدة المكلف منها:

- يوقف التقادم حسب شروط معينة
- يفتح أجل أربعين يوما للمكلف بالضريبة لكي يفحص نتائج تقويم والإبلاغ عن إجابته.
- يبين للمكلف بالضريبة التعديلات على أسس الضريبة المزعم إجراءها.
- تمكن هذه الإجراءات للمكلف بالضريبة أن يعرف مصدر التعديلات، ويستطيع أن يطلب من الإدارة:

✓ توضيحات مفصلة تمكن قبول التعديلات على دراية.

✓ مدى تأثير قبوله في ما يخص التزاماته الضريبية بصفة عامة.

المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى مركز الضرائب لولاية مستغانم

سنتناول في هذه الدراسة بعض الحالات الميدانية التي تم معالجتها على مستوى مركز الضرائب لولاية مستغانم. حيث سنتطرق في المطلب الأول الى معرفة الإجراءات الرقابية الداخلية على مستوى المركز الضرائب، ثم سنخص بالدراسة ملفين جبائيين متعلقين بالرقابة الشكلية وملفين اخرين متعلقين بالرقابة على الوثائق في المطلب الثاني.

المطلب الأول: إجراءات الرقابة الداخلية على مستوى مركز الضرائب

تقوم إدارة مركز الضرائب في مرحلة أولية باللجوء الى الرقابة المكتبية أو الداخلية كونها تتم داخل مكاتب الإدارة الجبائية، وهي ذات طبيعة مزدوجة، حيث توجد أولا الرقابة الشكلية، ثم الرقابة على الوثائق.

الفرع الأول: إجراءات الرقابة الشكلية:

حيث تعتبر هذه أول مرحلة رقابية حيث يتأكد المدقق من:

- هوية وعنوان المكلف بالضريبة.
- ينظر المدقق ويراقب الأخطاء المادية الموجودة في التصريحات الجبائية الشهرية والسنوية.
- التدقيق في معدل الضريبة المفروض.
- مقارنة التصريحات الجبائية مع الوثائق والمعلومات التي بحوزة المصلحة (كشوف الشراء، كشوف المخالصة).
- مراقبة التصريحات الجبائية ومقارنتها بالمحاضر المعاينة بعين المكان.
- مقارنة التصريحات الجبائية مع بعضها البعض (مقارنة التصريحات الشهرية والاعفالات الموجودة في تصريحاته بواسطة نموذج (C₂) أي:

✓ طلب تبرير الأخطاء.

✓ طلب توضيح.

في حالة عدم تقديم التوضيحات والإثباتات القانونية في الآجال المحددة في المادة 19 من قانون الإجراءات والمتمثلة في 30 يوم فإن اقتراحات التسوية الجبائية ستأخذ بعين الاعتبار وسيتم تثبيتها كما أنه سيتم تبليغ المكلف مرة ثانية بواسطة تبليغ نهائي عن طريق (C4).

أما في حالة عدم وجود أخطاء يتم التخلي عن الملف الجبائي.

في حالة وجود أخطاء جسيمة أي أخطاء كبيرة يتم اقتراح ملف المكلف المراقبة المعمقة أو الرقابة المحاسبية وتهدف هذه الرقابة الى تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة على التصريحات.

الفرع الثاني: إجراءات الرقابة على الوثائق

تعتبر الرقابة على الوثائق من أهم أنواع الرقابة على مستوى مركز الضرائب، حيث يأتي هذا النوع بعد الرقابة الشكلية وهو يتم وفق إجراءات منتظمة ومتابعة تتمثل في ما يلي:

أولا: انتقاء الملفات

يقوم المركز بانتقاء وبرمجة الملفات بالنظر الى الأسباب التالية:

- خسارة متكررة لعدة سنوات.
- هامش الربح منخفض.
- المبالغة في المصاريف.
- عدم التصريح بكل أرقام الأعمال... الخ.

ثانيا: إجراءات التحضير:

1. تقوم القبضة في مرحلة أولية بإرسال كل التصريحات الخاصة بالمكلف لمركز الضرائب لمباشرة أعمال الرقابة الجبائية من خلال برنامج مصادق عليه من طرف مصالح مديرية الضرائب بالولاية.

2. إرسال طلب معلومات للمكلف لإعلامه أنه قد تم برمجته في برنامج الرقابة على الوثائق (نموذج C₂) وتطلب منه إحضار الوثائق المذكورة في هذا الطلب.

3. بعد إحضار المكلف للوثائق المطلوبة منه، يقوم مفتش الضرائب بالتدقيق في التصريحات الجبائية المكتتبه ومقارنتها بالمعلومات الموجودة في الملف الجبائي، ويقوم كذلك بالتدقيق في مختلف الأعباء والمصاريف المصرح بها في الميزانية والتدقيق في الفواتير الخاصة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة ومراقبة الكشوف البنكية.

4. بعد قيام المفتش بالرقابة على الملف يتضح ما يلي:

أ. لا توجد تسوية لعدم وجود أخطاء أو فوارق.

ب. توجد تسوية بسبب وجود نقص أو خطأ في التصريحات.

5. إصدار الجداول في حالة تسوية C₂

مع العلم أنه في حالة عدم الرد يعتبر قبول ضمني من طرف المكلف وتقوم الإدارة بالتسوية

نموذج C₄.

المطلب الثاني: دراسة حالة ميدانية:

نختص بالدراسة ملفين جبائيين متعلقين بالرقابة الشكلية وملفين آخرين متعلقين بالرقابة

على الوثائق.

الفرع الأول: دراسة ملف جبائي خاضع للرقابة الشكلية

في هذا النوع من الرقابة سنتعرض لحالة متعلقة بملف جبائي خضع للرقابة الشكلية على

مستوى المركز حيث قام المراقب الجبائي باستغلال بطاقة المعلومات ومقارنتها مع التصريح

الشهري خاص بها.

أولاً: المرحلة التحضيرية:

بعدما تحصلت إدارة مركز الضرائب على بطاقة معلومات متعلقة بمقبوضات شهر فيفري

2020 من خزينة الولاية وهي تخص السيد (ب.أ) بمبلغ 2.500.000 دج خارج الرسم قامت

الإدارة بما يلي:

1) التعرف على الهوية الجبائية للمكلف:

المكلف هو شخص طبيعي (ب.أ) يمارس نشاط أشغال البناء في مختلف المراحل، الكائن مقره ببلدية فرناكة، ولاية مستغانم خاضع للنظام الحقيقي بدأ ممارسة نشاطه في 2012/10/10.

- ✓ رقم السجل التجاري 35A445452 ...
- ✓ رقم التعريف الجبائي 197239011250123.
- ✓ رقم التعريف الإحصائي 1725390112501236.
- ✓ عنوان النشاط: فرناكة، مستغانم.

يخضع المكلف (ب.أ) للضرائب والرسوم التالية:

- ✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA) بنسبة 19%.
- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).
- ✓ الرسم على النشاط المهني (TAP) بنسبة 2%.

ثانيا: الإجراءات المتبعة:

من خلال الإطلاع على التصريح الشهري لشهر فيفري 2020 تبين أن المكلف قدم التصريح الشهري (G50) يحمل عبارة (لا شيء)، وعليه قامت الإدارة الجبائية استنادا الى نص المادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية بما يلي:

1) إرسال إذار المكلف وفق نموذج C₂ لتبرير عدم التصريح بالمقبوضات الخاصة بشهر فيفري 2020 وطلبت منه إرفاق الكشف البنكي.

2) عند انتهاء الآجال القانونية المقدرة ب 30 يوم دون رد من المكلف، قامت المصلحة بإرسال اقتراح تسوية وفق نموذج C₄ مع إشعار بالاستلام يتضمن ما يلي:

- ✓ توضيح المكلف سبب إخضاعه للرقابة الشكلية.
- ✓ توضيح المكلف مصدر المعلومات التي بحوزة الإدارة.
- ✓ إعلام المكلف بعدم تسديده للحقوق واجبة الأداء.
- ✓ إعلامه بأنه تم إذاره من طرف الإدارة ولم يقم بالرد.

- ✓ إعلام المكلف بأن الرد يكون خلال 30 يوم من تاريخ استلام مقترح التسوية.
- ✓ تذكير المكلف بالمواد القانونية الخاصة بالضرائب والرسوم المستحقة.
- ✓ اقتراح التسوية كما يلي:

▪ الأساس الخاضع: 2.500.000 دج

▪ المبلغ المصرح به: 0.0 دج.

▪ الفارق المشكل: 2.500.000 دج.

النسبة ل TAP :

- ✓ مبلغ الحقوق الواجبة الدفع: $2.500.000 \times 2\% = 50.000$ دج.
- ✓ الغرامة المطبقة (10%) : حسب المادة 193 من قانون الضرائب والرسوم المباشرة والرسوم المماثلة.
- ✓ المبلغ الواجب الدفع: 55.000 دج.

بالنسبة ل TVA:

- ✓ مبلغ الحقوق الواجب الدفع: $2.500.000 \times 19\% = 475.000$ دج.
- ✓ الغرامة المطبقة (25%) حسب المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال لأن التصريح ب (لا شيء).
- $475.000 \times 25\% = 118.750$ دج.
- ✓ المبلغ الواجب الدفع: 593.750 دج.

يمكن تلخيص جدول التسوية في الجدول التالي:

جدول رقم (3-2): ملخص مقترح التسوية للحقوق والغرامات

السنة	الضريبة	الأساس المحدد	الأساس المصرح به	الفارق	الحقوق	النسبة	مبلغ الزيادة	المجموع
2020	TAP 2%	2.500.000	0.00	2.500.000	50.000	%10	5.000	55.000
2020	TVA 19%	2.500.000	0.00	2.500.000	475.000	%25	118.750	593.750
					525.000	/	123.750	648.750
المجموع								

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية مستغانم.

(3) بعد انتهاء الأجال القانونية المحددة ب 30 يوم من تاريخ الاستلام، دون رد من طرف المكلف قامت الإدارة بإرسال التبليغ النهائي نموذج C4 مع إشعار بالاستلام كما يلي:

جدول رقم (3-3) ملخص التسوية النهائية للحقوق والغرامات

السنة	الضريبة	الأساس المحدد	الأساس المصرح به	الفارق	الحقوق	النسبة	مبلغ الزيادة	المجموع
2020	TAP 2%	2.500.000	0.00	2.500.000	50.000	%10	5.000	55.000
2020	TVA %19	2.500.000	0.00	2.500.000	475.000	%25	118.750	593.750
				المجموع				
					525.000	/	123.750	648.750

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية مستغانم.

الملاحظ أن جدول مقترح التسوية بخصوص الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني هو نفسه جدول التسوية النهائي، وهذا بسبب عدم رد المكلف والتي تعتبره الإدارة قبول ضمنى.

خلال الرقابة الشكلية يتضح ما يلي:

✓ المكلف قام بالتهرب الضريبي من خلال إخفائه لمبلغ المقبوضات المتحصل عليها وعدم تسديده لحقوق الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني بمبلغ 525.000 دج.

✓ تمكن المفتش من اكتشاف عملية الغش، وإعادة ضبط الوعاء.

✓ تم إعادة تشكيل الوعاء وتحديد المبلغ الإجمالي الواجب على المكلف دفعه والمقدر ب:

648.750 دج بدلا من 525.000 دج التي كان من المفروض دفعها قبل خضوعه

للرقابة.

الفرع الثاني: دراسة حالة ملف جبائي خاضع للرقابة في الوثائق

الهدف من هذا النوع من الرقابة هو كشف الأخطاء والنقائص الموجودة بملفات المكلفين التي هي بحوزة الإدارة الضريبية، كذلك من خلال الفحص الدقيق لجميع الوثائق والمستندات، وكذا مقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات المختلفة.

أولا: المرحلة التحضيرية:

تمت على مستوى المصلحة الرئيسية المراقبة والبحث بمركز الضرائب لولاية مستغانم، دراسة ملف المكلف المتمثل في مؤسسة تمارس نشاط البناء وصناعة الإسمنت، الكائن مقرها ببلدية مستغانم ولاية مستغانم وهي خاضعة للنظام الحقيقي، بدأت ممارسة نشاطها في: 2013/09/01.

كانت الإجراءات التحضيرية التي قام بها العون المراقب كما يلي:

- ✓ قام العون المراقب بإحضار الملف الجبائي المكلف المعني بالمراقبة (من حيث هوية المكلف، مقر السكن، الميزانية، التصريحات، نوع النشاط...).
- ✓ التأكد من احتواء الملف على جميع الوثائق المطلوبة.
- ✓ قام العون المراقب بفتح ملف خاص بعملية الرقابة على الوثائق، وتدوين كل المعلومات الخاصة بالوضعية الجبائية المكلف المعني بالرقابة كما يلي:
- ✓ المكلف هو مؤسسة مختصة في نشاط البناء وصناعة الإسمنت الكائن مقرها ببلدية مستغانم.

✓ تم إنشاء المؤسسة في 2013/09/01.

✓ تحت شهادة التصريح بالوجود رقم XXXX

✓ السجل التجاري رقم XXX ، مؤرخ في XXXX

✓ الرقم الجبائي XXXX

✓ الرقم الإحصائي XXXX

✓ يشرف على تسييرها المسير XXXX

✓ الشركة شخص معنوي تخضع للنظام الحقيقي

تخضع المؤسسة للضرائب والرسم التالية:

✓ الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA)

✓ الرسم على النشاط المهني (TAP)

✓ ضريبة الطابع.

تلتزم هذه المؤسسة بتقديم التصريحات الجبائية التالية:

- التصريحات الشهرية (سلسلة G50).

- التصريحات السنوية تتمثل في: الميزانية الجبائية (سلسلة G40)، قائمة الزبائن

(ETAT 104)، التصريح السنوي للأجور والمرتبات (G29)

- السنوات المعنية بالرقابة هي: 2016-2017-2018-2019.

ثانيا: الإجراءات المتبعة:

- من خلال تفحص الملف الجبائي للمؤسسة تبين أنها تقوم بإيداع التصريحات الجبائية بشكل دوري وفي الأجال المحددة.

- فحص وثيقة مراقبة التصريحات المملوءة من طرف المركز D29 والتي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات الشهرية G50 المقدمة من طرف المكلف.

- مقارنتها مع المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى حول التعاملات والإيرادات والمداخيل المحققة من طرف المكلف خلال السنة المعنية بالرقابة.

1. إرسال إعداز المكلف نموذج (C2):

يتضمن ما يلي:

- تبعا للمراقبة الوثائقية للملف الجبائي المعني للسنوات التالية: 2016-2017-2018-

2019 اتضح ما يلي:

- وجود اختلاف بين قيمة المشتريات الحقيقية والقيمة المصرح بها لسنة 2016.

- وجود اختلاف بين رقم الأعمال المقبوض الحقيقي ورقم الأعمال المصرح به لسنتي 2018-2019.

- وجود اختلاف بين قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور الحقيقية المصرحة للسنوات قيد المراقبة.

- قيام المكلف باسترجاع الرسم على القيمة المضافة لمشتريات في حين لا يحق له استرجاعها وكذلك بالنسبة للفواتير غير المبررة.

1. إرسال إذار للمكلف وفق نموذج C2 لتبرير الاختلالات المتوصل إليها، وطلبت منه إرفاق الكشف البنكي للسنوات المعنية.

2. عند انتهاء الآجال القانونية المقدرة ب 30 يوم دون الحصول على رد من المكلف، قامت المصلحة بإرسال اقتراح تسوية وفق نموذج C4 مع إشعار بالاستلام يتضمن ما يلي:

- توضح المكلف سبب إخضاعه للرقابة الشكلية.
- توضح المكلف مصدر المعلومات التي بحوزة الإدارة.
- إعلام المكلف بعدم تسديده للحقوق واجبة الأداء.
- إعلامه بأنه تم إذاره من طرف الإدارة ولم يقم بالرد.
- إعلام المكلف بأن الرد يكون خلال 30 يوم من تاريخ استلام مقترح التسوية.
- تذكير المكلف بالمواد القانونية الخاصة بالضرائب والرسوم المستحقة.

II. إجراءات التسوية النهائية لملف المكلف:

بعد انتهاء الآجال القانونية وعدم رد المكلف قامت الإدارة بإعداد التسوية والإبلاغ المعني

بأنه وطبقا لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية يخضع للتسوية كالتالي:

- TAP: المواد 217، 222 و 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- TVA: المواد 1، 21 و 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- IRGS: المواد 66 و 104 و 193 من قانون الضرائب والرسوم المباشرة والرسوم المماثلة.
- TVA ACHATS: المادتين 29 و 37 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

- IRG BIC: طبقا للمواد 1 و104 و193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم والمماثلة.

1. إعادة تشكيل رقم الأعمال لسنة 2016:

- قيمة المشتريات الحقيقية تقدر ب 825.430 دج بدلا 532.430 دج.
- رقم الأعمال الحقيقي يقدر ب 1.123.430 دج بدلا من 750.000 دج.
- الربح الحقيقي هو 76.870 دج بدلا من العجز المصرح به بقيمة 296.450 دج.

2. تسوية حقوق الرسم على النشاط المهني (TAP) تمت التسوية كما يلي:

جدول رقم (3-4): تسوية حقوق الرسم على النشاط المهني TAP

2019	2018	2016	/
36.192.710	9.028.530	1.123.430	رقم الأعمال الحقيقي
36.033.860	7.184.900	750.000	رقم الأعمال المصرح به
158.850	1.843.630	373.430	الفرق في رقم الأعمال
3.177	36.873	7.469	الرسم على النشاط المهني 2% TAP
318	3.687	747	غرامة التسوية TAP×10%
3.495	40.560	8.216	إجمالي الحقوق والغرامات

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية مستغانم.

3. تسوية الرسم على القيمة المضافة (TVA):

تمت تسوية حقوق الرسم على القيمة المضافة والغرامات المترتبة عنها حسب الجدول التالي:

جدول رقم (3-5): تسوية الرسم على القيمة المضافة

2019	2018	2016	/
36.172.710	9.028.530	1.123.430	رقم الأعمال الحقيقي
36.033.860	7.184.900	750.000	رقم الأعمال المصرح به
158.850	1.843.630	373.430	الفرق
%19	%9	%17	معدل TVA المطبق
30.182	165.927	63.483	TVA (%9- (%19
%10	%15	%15	نسبة الغرامة المطبقة
3.018	24.889	9.522	غرامة التسوية (الضريبة × نسبة الغرامة)
33.200	190.816	73.005	إجمالي الحقوق والغرامات

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية مستغانم.

4. تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي للرواتب (IRG/S):

تمت تسوية حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي فيما يخص الأجور والرواتب والغرامات المترتبة عنها كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (3-6): تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور

2019	2018	2017	2016	/
377.040	258.930	282.660	223.890	أساس الضريبة على الربح الإجمالي للأجور
7.005	5.173	5.624	4.205	الحقوق الواجبة للدفع
1.656	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الحقوق المدفوعة
5.349	5.173	5.624	4.205	الفرق
%10	%25	%25	%25	نسبة الغرامة المطبقة
535	1.293	1.406	1.051	غرامة التسوية
5.884	6.466	7.030	5.256	إجمالي الحقوق والغرامات

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية مستغانم.

5. تسوية الرسم على القيمة المضافة للمشتريات (TVA/ACHATS):

بعد مراجعة الرسم على القيمة المضافة المسترجعة ومقارنتها بالفواتير تمت تسويتها حسب ما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (3-7): تسوية الرسم على القيمة المضافة للمشتريات

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المورد	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة	بيان
527127	2019/06/05	XXX	125.354	23.817	استرجعت شهر ماي
531229	2019/07/09	XXX	125.354	23.817	استرجعت شهر جوان
530586	2019/07/02	XXX	125.354	23.817	استرجعت شهر جوان وديسمبر
125	2018/07/26	XXX	850.923	161.675	فاتورة غير مبررة
05	2019/03/08	XXX	840.341	159.664	استرجعت شهر مارس وديسمبر
المجموع (1)			392.790		
نسبة الغرامة المطبقة			25%		
قيمة الغرامة المطبقة (2)			98.198		
إجمالي الحقوق والغرامات (2+1)			490.988		

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية مستغانم.

بعد تحديد الأسس النهائية المعتمدة، وتبليغها المكلف في إشعار إعادة التقويم النهائي ومنحه الآجال القانونية المحددة (30) يوما ولم يتم الرد في الآجال القانونية يعتبر قبول ضمني وتم إصدار جدول الضرائب.

من خلال الرقابة على الوثائق لهاته الحالة اتضح ما يلي:

- الرسم على النشاط المهني: خلال السنوات 2016، 2018، 2019، قام المكلف بالتهرب من دفع ما قيمته 7.469 دج و 36.873 دج و 3177 دج على التوالي وتمت معاقبته بغرامة قدرها 747 دج بالنسبة لسنة 2016 و 3.687 دج لسنة 2018 و 318 دج لسنة 2019.
 - الرسم على القيمة المضافة: خلال السنوات 2016، 2018، 2019، قام المكلف بالتهرب من دفع ما قيمته 63.483 دج و 165.927 دج و 30.182 دج على التوالي، معاقبته بغرامة قدرها 9.522 دج بالنسبة لسنة 2016 و 24.889 دج لسنة 2018 و 3.018 دج لسنة 2019.
 - الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور: خلال السنوات 2016، 2017، 2018، 2019، قام المكلف بالتهرب من دفع ما قيمته 4.205 دج، 5.624 دج و 5.173 دج و 5.349 دج على التوالي وتمت معاقبته بغرامة قدرها 1.051 دج بالنسبة لسنة 2016 و 1.406 دج بالنسبة لسنة 2017 و 1.293 دج بالنسبة لسنة 2018 و 535 دج بخصوص سنة 2019.
- كذلك بالنسبة للرسم على القيمة المضافة للمشتريات، تم اكتشاف تلاعب في استرجاع الرسم وقدرت الحقوق الواجب إعادة دفعها ب 392.790 دج وتمت معاقبته بغرامة قدرها 25% من قيمة الحقوق أي ما قيمته 490.988 دج

التقويم الشخصي:

تمحورت هذه الدراسة التطبيقية على التدقيق في الملفات الجبائية المشكوك فيها والتي قد برمجت للرقابة فيها، وذلك لكشف الثغرات التي يمكن للمكلف الخاضع لعملية التدقيق أن يتخذها للقيام بعمليات التزوير والغش من أجل تقليل نسبة الإخضاع الضريبي.

من خلال هذه الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مركز الضرائب، تعرفنا على المركز والمصالح التابعة له، وكذا المهام الموكلة لكل مصلحة، وقد كانت مصلحة البحث والمراقبة هي المحطة التي ركزنا عليها وتعرفنا من خلالها على أنواع الرقابة الجبائية، حيث قمنا رفقة مفتش الضرائب بدراسة ملفين جبائيين أحدهما خاضع للرقابة الشكلية والآخر خضع للرقابة على الوثائق، حيث قمنا بالتعرف على الأساليب المتبعة من قبل المكلفين قصد التهرب من دفع الحقوق الجبائية وكذلك الإجراءات التي تنتهجها الإدارة الضريبية لتسوية هذه الوضعيات.

خلاصة الفصل:

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي تقوم بها مديرية الضرائب للمحافظة على أموال الخزينة وزيادة مردودية الضرائب ومكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، ولذلك قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة بمركز الضرائب لولاية مستغانم -CDI- قدمنا تعريف لهذا المركز الهيكل التنظيمي ومهام المركز -CDI- .

وقدما كذلك في هذه الدراسة بتسليط الضوء على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي لأنهم يخضعون للرقابة الجبائية سواء كانت شكلية أو رقابة على الوثائق، ومن ثم اكتشاف ما إذا كانت هناك تحايل وغش جبائي أو لا.

فإذا انعدمت الأخطاء يقوم المدقق بالتخلي عن الملف الجبائي، وإذا كانت الأخطاء جسيمة يقوم المراقب بعرضها على الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة. وأخيرا وفي حالة عدم التزام المكلف بالضريبة المفروضة عليه يتعرض الى غرامات وعقوبات.

الغائمة

خاتمة عامة:

تجلت هذه الدراسة في الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، وذلك من خلال محاولة حصر أهم ما يتعلق بالموضوع من جانبه النظري والتطبيقي، انطلاقاً من التعرف على أساسيات حول الضريبة وتقديم النظام الضريبي بالإضافة إلى محاولة تشخيص التهرب الضريبي، ثم التطرق إلى الرقابة الجبائية كونها تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها، فهي بذلك تعتبر من بين الوسائل الردعية والوقائية التي يمكن من خلالها وضع حد ولو نسبياً، حيث تم التركيز على دراسة إجراءات الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في دراسة الحالة وكيفية سيرانه في مركز الضريبة.

نتائج اختبار الفرضيات:

بعد معالجتنا لموضوع الدراسة من الجانب النظري والتطبيقي توصلنا إلى النتائج باختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى المتعلقة بالرقابة الجبائية التي تهدف إلى كشف مختلف الانحرافات في التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة. فقد ثبت صحتها، لأنها تعتبر الأداة الأساسية في الإدارة الجبائية لكشف مختلف التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

- بالنسبة للفرضية الثانية كذلك نثبت صحتها، فالتهرب الضريبي هو عدم قيام المكلفين بدفع التزاماتهم بمختلف الطرق والوسائل المشروعة والغير مشروعة.

- الفرضية الثالثة كذلك صحيحة، لأن الرقابة الجبائية تعتبر من أهم الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي وردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم من جهة وتعود على الخزينة العمومية من جهة أخرى.

من خلال ما تطرقنا إليه في دراستنا تم استخلاص هذه النتائج:

- ✓ تقوم الإدارة الجبائية بعملية الرقابة الجبائية وبالتالي فهي تتمتع بصلاحيات وسلطة قانونية وهو ما يمكنها من إجراء الرقابة بصورة واسعة، وهذا بالاعتماد على الوسائل هيكلية قانونية، بشرية، ساعدها أن تكون ذات فاعلية.
 - ✓ تتم عملية الرقابة الجبائية على التصريحات بطرق قانونية تمثلت الرقابة الشكلية، والرقابة على الوثائق، إضافة الى التحقيق في المحاسبة ، والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتحقق المصوب في المحاسبة الهدف منه زيادة التحصيل الضريبي والتقليل من التهرب الضريبي.
 - ✓ الرقابة الجبائية في الجزائر تحقق لخزينة الدولة إيرادات جبائية هامة بفضل الحقوق المستردة.
 - ✓ الحرص على التطبيق حق الاطلاع والمعائنة ساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبت من طرف المكلفين عن قصد أو دون قصد عن طريق طلب معلومات عديدة من الأطراف لها علاقة مع المكلفين.
 - ✓ تجنب التعقيد في النظام الضريبي من شأنه التقليل من حدة التهرب الضريبي.
 - ✓ تنظيم الملفات الجبائية وترتيبها (كترتيبها حسب النظام، حسب النشاط، حسب الترتيب الأبجدي...) يسهل في عمليات البحث على الملفات وإجراءات الرقابة الجبائية.
 - ✓ يتم إرسال إشعار بالتحقيق المكلف بالضريبة قبل إجراء التحقيق وهذا من بين الضمانات الممنوحة للمكلف وفق القانون.
 - ✓ تعتبر الرقابة على الوثائق أكبر مردودية نظرا لسهولة تطبيقها، بحيث تهدف الى كشف الأخطاء والنقائص الموجودة بملفات المكلفين التي هي بحوزة الإدارة الضريبية.
- من خلال دراستنا الميدانية تم التوصل الى:
- ✓ قام المكلف بالتهرب من دفع الرسم على القيمة المضافة خلال سنوات 2016، 2018، 2019 على التوالي، فتمت معاقبته بغرامة قدرها 9.522 دج، 24.889 دج و3.018 دج على التوالي.

✓ قام المكلف بالتهرب من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي خلال السنوات الأربعة 2016، 2017، 2018، 2019 ما قيمته 4205 دج، 5624 دج، 5173 دج و 5349 دج على التوالي فتمت معاقبته بغرامة قدرها 1.051 دج، 1.406 دج، 1.293 دج و 535 دج على التوالي.

✓ تمت عملية الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة للمشتريات فتم اكتشاف تلاعب في استرجاع الرسم وقدرت الحقوق الواجب إعادة دفعها ب 392.790 دج، فتمت معاقبته بغرامة قدرها 25% من قيمة الحقوق أي ما قيمته 490.988 دج.

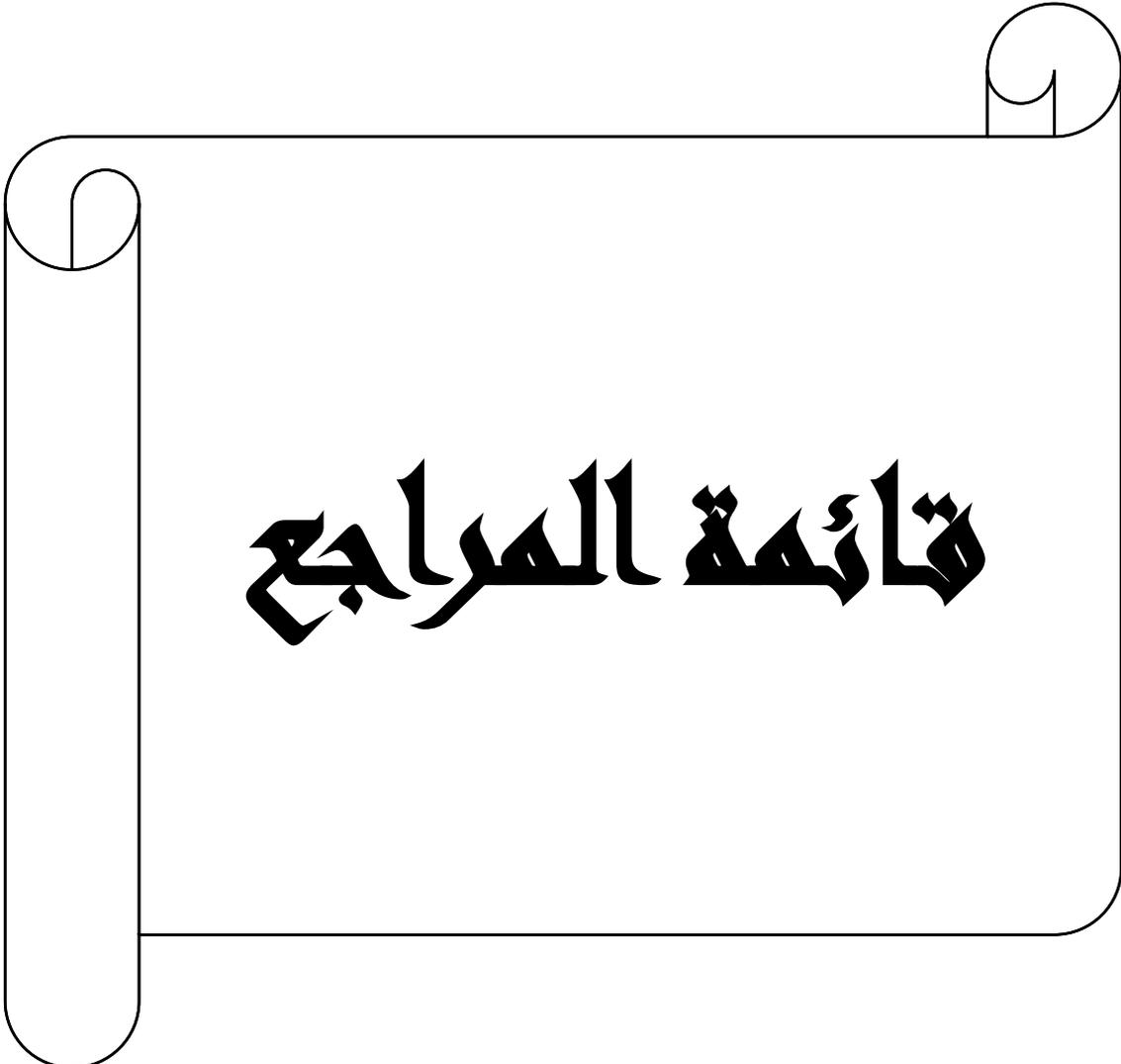
اقتراحات الدراسة:

- تبسيط الإجراءات المتعلقة بتحديد وتصفية الضريبة.
- العمل على نشر الوعي الضريبي في أوساط المكلفين بالضريبة.
- تأهيل وتكوين المدققين والمراجعين والرقمي بمستوى الإدارة الجبائية الى الحد الذي يسمح بضمان الوصول الى الأخطاء واكتشاف عمليات العش والتهرب الضريبي.
- ضرورة التنسيق المحلي والدولي بين إدارات الضرائب في إطار تبادل المعلومات التي تمكن من الوصول للوضعية المالية للمكلف وهذا بعقد اتفاقيات دولية للتهرب الضريبي.
- اتخاذ نظام فعال واتخاذ إجراءات صارمة وردعية ضد المتهربين من الضريبة وعدم التسامح معهم وهذا لتفادي محاولة التهرب الضريبي، سواء من نفس الأفراد أو من طرف مكلفين آخرين قد يحاولون التهرب من أداء التزاماتهم الضريبية.
- تطبيق مبدأ العدالة الضريبية.
- التنسيق بين وزارة المالية ووزارة التجارة من أجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

من خلال الدراسة التي قمنا بها والنتائج المتوصل إليها فقد تظهر لنا آفاق جديدة للبحث وتخص المواضيع التالية:

- دراسة الرقابة الجبائية ودورها في انعاش الخزينة العمومية للدولة.
- دراسة مدى تأثير الرقابة الجبائية على الاستثمار الوطني.
- آثار الامتيازات الضريبية الممنوحة للمكلفين بالضريبة على التهرب الضريبي.
- الإعفاءات الضريبية ودورها في التقليل من الغش والتهرب الضريبي.

وفي الأخير نسأل السميع العليم أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع ومعالجته، والقصور منا والكمال لله عز وجل، كما نتمنى أن يستفيد منه كل من يقرأه.



قائمة المراجع

(1) الكتب:

1. أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2018.
2. بن عمارة منصور، إيرادات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
3. بوعون يحيى نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
4. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي (بين النظرية والتطبيق العلمي) ط1، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2010.
5. حسن عواضة، و د.الرؤوف قديس، المالية العامة والموازنة للضرائب والرسوم ودراسة مقارنة، دار الخلود، بيروت، 1995.
6. حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية عن الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.
7. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، بن عكنون، الجزائر، 2007.
8. خليل عواد أبو حشيش، دراسة مقدمة في المحاسبة الضريبية، دار حامد للنشر والتوزيع، ط1، 2004.
9. رضا خلاصي، شذرات النظرات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، بوزريعة، الجزائر، 2014.
10. رفعت محجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1987.
11. شافعي عبدو وسلماني سمير، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مخبر mfm، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2022.
12. صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت، 1987.
13. عبد الحكيم مصطفى الشراقوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006.

14. عبد الرحمان صباح، مبادئ الرقابة الإدارية، المعايير، التقسيم، التصحيح، دار زهوان للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.
15. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2011.
16. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، ط1، منشأة المعارف الإسكندرية، 1972.
17. عبد الناصر نور، دنائل حسن عدس، أ.عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، عمان، 2003.
18. محفوظ برحمان، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2018.
19. محمد الصغير بطي، سري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عناية، 2003.
20. محمد حامد عطاء، الفحص الضريبي علما وعملا، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، 1997.
21. محمد عباس مجزري، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، ط5، بوزريعة، الجزائر، 2013.
22. محمد فريد الصحن وسعيد محمد الأصاري، إدارة أعمال، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 1998.
23. محمد مرسي فهمي، وسيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العلمية، بدون دار نشر، القاهرة، 1999.
24. محي محمد مسعد، نحو استراتيجية للزكاة والضرائب لمواجهة التحركات الاقتصادية والاجتماعية للعولمة، المكتب العربي الحديث، الطبعة 1، مصر، 2005.
25. مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، 1985.

26. ناصر مراد، النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011.

(2) الأطروحات ورسائل الماجستير:

1. سامح خالد عبد الله معالي، معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية في فلسطين من جهة موظفي الضرائب، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين، 2015.
2. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه)، الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
3. عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1955.
4. عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي والغش الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2004.
5. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، سنة 2004/2003.
6. ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم المالية، جامعة تلمسان، 2012/2011.
7. عبد الرحيم لواج، فعالية الرقابة الجبائية في تقييم التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل، الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2016.
8. عبد الغاني بوشيري، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011.
9. قحوش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة تصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية علوم اقتصادية جامعة ورقلة، 2012/2011.

10. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2010.
11. مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي د. يحيى فارس، المدينة، الجزائر، 2008.

(3) مذكرات الماستر:

1. عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.
2. غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.
3. لامية آيت بلقاسم، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاح، البويرة، 2014.
4. محمد بلول، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة الشهيد حمد لخضر، الوادي، 2017.
5. محمد ناصر بوحجام، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص فحص حسابي، 2015، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016/2015.
6. نجبية جرتلي، فعالية الرقابة الجبائية على التحميل الضريبي، دراسة حالة في مركز الضرائب أم البواقي، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، أم البواقي، 2018/2017.

4) المقالات والمدخلات:

أ. المقالات:

1. أحمدلدرم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في المجتمع الجزائري، جامعة لونيبي علي، جامعة البليدة 2، الجزائر، مجلة التنمية وإدارة الموارد البشرية ، العدد8، الجزائر، 2-2017.
2. عثمان ولهي، بوعاشة بن عثمان، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد17، 2017.
3. مونة مقلاتي وتوفيق بوليفة، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة قالمة، الجزائر، المجلد4 العدد1، 2021.
4. آسيا قاسمي وفهيمه حدادو، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، جامعة البويرة، الجزائر، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد 3، العدد 1، ديسمبر 2019.
5. خضراوي الهادي سعيداني محمد السعيد، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية بدون مجلد، العدد 2، جوان 2015.
6. عوادي مصطفى وآخرون، الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، جامعة الوادي، الجزائر، العدد1، 2019.
7. بوباطة أميرة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي واحد منها، دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت، 2014/2011، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد 3، العدد 1، 2021.
8. خالد عيادة عليمات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد09 سبتمبر2013.
9. عائشة بوشيفي وفاطمة بوشيفي، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 3، 2014.

10. أيوب نجار وسلمى شيخي، الرقابة الجبائية كآلة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 12، العدد1، 2022.

ب. المداخلات:

1. بولحبال أسماء، أهمية الرقابة الجبائية الداخلية في النظام الجبائي الجزائري، مداخلة في ملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة البليدة 2، 28-29 أكتوبر 2015.
2. ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، (مداخلة في ملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة سطيف، 20-21 أكتوبر 2009).

(5) نصوص قانونية ونصوص تنظيمية:

1. الأمر رقم 10 – 01 المؤرخ 19 أوت 2010 المتضمن قانون المالية التكميلي 2010، الجريدة الرسمية العدد 48 المادة 18.
2. الجريدة الرسمية رقم 50 جويلية 1997.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 ، الجريدة الرسمية 2006 العدد 54.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 39 من القرار المؤرخ في 12/07/1998، الجريدة الرسمية 1998 العدد 72
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من 46 الى 58 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21/02/2009.
6. المادة 12 من الأمر رقم 91-06 صادر في 23 فيفري 1991 يتضمن إنشاء مفتشيات الضرائب، جريدة رسمية ، عدد 09 لسنة 1991
7. المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017 للمديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2017.
8. المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة محدثة بموجب قانون المالية لسنة 2008.

9. المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2005/06/07 الذي يحدد تنظيم المديرية الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات، الجريدة الرسمية العدد 43 الصادرة بتاريخ 2005/06/22.
10. المادة 5 من المرسوم التنفيذي 90-190 المؤرخ في 1990/06/23 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة الاقتصاد (جريدة رسمية عدد 26 ص 860 المؤرخ في 1990/06/27).
11. المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد المؤرخ في 2006/09/24.
12. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، 2006.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية:

1. Marine lauré, traité de la politique fiscal, édpuif, Paris, 2001.
2. Raouf yaichi, théorie fiscale le édra ou fyaich, Tunis, 2002.
3. La structure économique d'un pays peut favoriser la fraude fiscale, édité par la direction générale des impots revenue bulletin des services fiscaux, N°8, Alger, 1994.
4. Athmane kandil, théorie fiscale et développement (l'expérience algérienne), SNED ; Alger , 1970.
5. Paul marie gaudement, précis de finances publiques, édition montchrestien, Paris, 1970.
6. André margairez, lexique fiscal, 2eme édition, daloz, Paris, 1992.
7. Habib ayed, droit fiscal, Grep, Tunisie, 1989.

قائمة الملاحق

الملحق 01: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°: []

Lettre avec A.R. N° []

Le []

**Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° [] du [] , vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices [] , se rapportant aux impôts, [] , droits et taxes ci-après désignés :

En conséquence , nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de willaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte [] feuillets y compris celui-ci.

Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

قائمة الملاحق

الملحق 03: التصريح الجبائي G50.

الرسوم على القيمة المضافة
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro (Exemple 325.626 DA = 325.620 DA)

نسخة أرقام الأعمال والمدخلات بالدينار و العدد الأخير يراجع إلى الصفر (مثال 325 626 = 325 620 رج)

A / Chiffres d'affaires imposables للمجموع رقم الأعمال الخاضع للضريبة

الرمز Code	Opérations assujetties à la TVA العمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة	المجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقم الأعمال المعفى Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	تأخر (رج) Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	Bien, produits et denrées visées par l'article 23 du C.TCA				7%
E 3 B 12	Préstations de services visées par l'article 23 du C.TCA				"
E 3 B 13	Opérations immobilières visées par l'article 23 du C.TCA				"
E 3 B 14	Actes médicaux				"
E 3 B 15	Commissionnaires et courtiers				"
E 3 B 16	Fourniture d'énergie				"
E 3 B 21	Productions, bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				17%
E 3 B 22	Revente en l'état, bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				"
E 3 B 23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%				"
E 3 B 24	Professions libérales				"
E 3 B 25	Opérations de banques et d'assurances				"
E 3 B 26	Préstations de téléphones et de télex				"
E 3 B 28	Autres prestations de services				"
E 3 B 31	Débts de boissons				"
E 3 B 32	Productions, bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				"
E 3 B 33	Revente en l'état, bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				"
E 3 B 34	Tabacs et allumettes				"
E 3 B 35	Spéctacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C.TCA				"
E 3 B 36	Autres prestations de services visées à l'article 21 du C.TCA				"
E 3 B 37	Consommations sur place				"
المجموع رقم الأعمال TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES					

B / Déductions à opérer		C / TVA à payer	
Nature des déductions	Montant		
E 3 B 91	Précompte antérieur (mois précédent)		
E 3 B 92	TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C.TCA)		
E 3 B 93	TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C.TCA)		
E 3 B 94	Régularisation du prorata/déduction complémentaire (art. 40 C.TCA)		
E 3 B 95	TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art. 18 C.TCA)		
E 3 B 96	Autres déductions (modification de précompte, etc.)		
Total des déductions à opérer (B)			
		C	Total des droits dus
		E 3 B 97	Régularisation du prorata (art. 40 C.TCA) (+)
			(déduction fiscale)
		E 3 B 98	Reversement de la déduction (art. 38 C.TCA) (-)
			TOTAL A RAFFELER (C)
		E 3 B 99	Total des déductions à opérer (B) (-)
			TVA à payer au titre du mois (C - B)
		E 3 B 99	(A reporter dans le cadre "Déclaration" Spéc10)
			Précompte à recouler sur le mois suivant (B - C)

حق الطابع
Droit de timbre sur état

Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
E 2 E 00				
TOTAL				

الضرائب والرسوم الغير واردة أعلاه
Impôts et taxes non repris ci-dessus

Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
TOTAL				

RECAPITULATION (EN DA)	تلخيص (رج)	Cadre réservé au contribuable إطار خاص بالمكلف بالضريبة	Cadre réservé à la recette des impôts إطار خاص بقبضة الضرائب	Cadre réservé au service d'assiette إطار خاص بمصلحة الوعاء
1 - TAP	C/500 026/A	يشهد بصحة ومدق محتوى هذا التصريح وتطابقه مع الوثائق المحاسبية.	Reçu- ce jour, la présente déclaration enregistrée sous le numéro	Déclaration enregistrée le
2 - AP / IBS	C/201 001/M1	Certifié sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables.	Payée - par chèque bancaire N°	Observation éventuelles :
3 1 - IRG Salaires	C/201 001/100	A le	du	
3 2 - IRG/ Autres ret sources	C/201 001/101/A/B/C	Cachet, signature,	lire sur l'Agence par chèque postal N°	
3 3 - IBS/ Ret à la source	C/201 001/M2 et 3		- en numéraire	
- TIC	C/201 003/303/A/B		prise en recette par quittance N° de ce jour	
4 - Droits de timbre	C/201 002/201		A le	
5 - Autres	C/		Le receveur des impôts	
6 - TVA	C/500 020/A		Cachet, signature,	
MONTANT TOTAL A PAYER				

