



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche scientifique



جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية التجارية و التسيير

المرجع:.....

تخصص: تدقيق ومراقبة والتسيير

مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة _ المركز الجوي للضرائب مستغانم _

تحت إشراف الأستاذة: د/تمار خديجة

من إعداد الطالبين:

- بقدور بن عطية فؤاد
- قادة محمد

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذة(ة) يعقوب مروى رئيسا

الأستاذة(ة) تمار خديجة مشرفا مقرا

الأستاذة(ة) شمال نجاة مناقشا

السنة الجامعية: 2023-2024

نوقشت يوم: 2024/06/23

الشكر و التقدير

إن الشكر لله شكرا عظيما والحمد لله حمدا كثيرا الذي أعاننا في إنجاز هذا الدراسة

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب او من بعيد على إنجاز هذا العمل وفي

تذليل ما واجهنا من صعوبات ونخص بالذكر الأستاذة المشرفة الدكتورة تمار خديجة، التي لم تبخل

علينا بتوجيهاتها القيمة التي كانت عوننا لنا ولا يفوتنا أن نشكر كل أساتذة تدقيق ومراقبة التسيير كما

اقدم الشكر إلى كل من ساهم في نجاحنا ولم يبخل بتعليمنا للوصول إلى مستوى ارقى داعينا الله عز وجل

أن ينير قلوبهم بالعلم وأن يجزيهم عطاءه.

الإهداء

الهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك، أما بعد:

أهدي هذا العمل إلى:

_ إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له أماله، إلى من كان يدفعني قدما نحو الإمام لنيل المبتغى، إلى الإنسان الذي امتلك الإنسانية بكل قوة، إلى الذي سهر على تعليمي بتضحيات جسام، إلى من علمني العطاء دون انتظار، إلى من احمل اسمه بكل افتخار، "أبي" حفظه الله ورعاه

_ إلى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء والحنان، إلى التي صبرت على كل شيء، إلى التي رعتني وكانت سندي في الشدائد، إلى بسمه الحياة وسر الوجود، إلى من كان دعائها سرنجاحي وحنانها بلسم جراحي "أمي الحبيبة" حفظها الله

ورعاها

إلى من حبهم يجري في عروقي، إلى من بهم أكبرو عليهم اعتمد، إلى من عرفت معهم معنى الحياة إخوتي
إلى القلوب الطاهرة والنفوس العفيفة إلى الإخوة التي لم تلدهم أمي زميلاتي وزملائي في الدراسة
إلى كل من يؤمن بان بذور نجاح التغيير هي في ذاتنا وفي أنفسنا قبل أن تكون في أشياء أخرى....

بفلور بن عطية فؤاد

الإهداء

الهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك، أما بعد:

أهدي هذا العمل إلى:

_ إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له أماله، إلى من كان يدفعني قدما نحو الإمام لنيل المبتغى، إلى الإنسان الذي امتلك الإنسانية بكل قوة، إلى الذي سهر على تعليمي بتضحيات جسام، إلى من علمني العطاء دون انتظار، إلى من احمل اسمه بكل افتخار، "أبي" حفظه الله ورعاه

_ إلى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء والحنان، إلى التي صبرت على كل شيء، إلى التي رعتني وكانت سندي في الشدائد، إلى بسمه الحياة وسر الوجود، إلى من كان دعائها سرنجاحي وحنانها بلسم جراحي "أمي الحبيبة" حفظها الله

ورعاها

إلى من حبهم يجري في عروقي، إلى من بهم أكبرو عليهم اعتمد، إلى من عرفت معهم معنى الحياة إخوتي

إلى القلوب الطاهرة والنفوس العفيفة إلى الإخوة التي لم تلدهم أمي زميلاتي وزملائي في الدراسة

إلى كل من يؤمن بان بذور نجاح التغيير هي في ذاتنا وفي أنفسنا قبل أن تكون في أشياء أخرى....

فائدة محمد

ملخص الدراسة:

يتمحور موضوع الدراسة حول دور التي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي الرقابة الجبائية، باعتبارها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد لمكافحة العديد التهربات الضريبية على اختلاف أنواعها، وهذا بالاعتماد على التحقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للتحقيقات الجبائية بهدف كشف الأخطاء والتجوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة و خاصة منهم محاسبة الشركات و المؤسسات الاقتصادية وهذا سواء بقصد أو بدون قصد بهدف حماية واسترجاع لحقوق المال العام .

و لقد كانت لنا دراسة ميدانية على مستوى مركز الجوري للضرائب بمستغانم وهذا للوقوف على دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب على مستوى المركز، وكذا تبيان حالة من الحالات التي تمت معالجتها على مستوى الادارة الجبائية .

الكلمات المفتاحية:

3- مكافحة

2- التهرب الضريبي

1- الرقابة الجبائية

The subject of the study revolves around the role played by tax evasion in combating tax evasion. Tax control is considered a preventive and punitive method at the same time to combat many types of tax evasion. This is based on accounting investigations for tax purposes as a means of tax investigations with the aim of detecting errors and transgressions that may be used by parties. Those charged with taxes, especially those responsible for accounting for companies and economic institutions, whether intentionally or unintentionally, with the aim of protecting and recovering the rights of public money.

We conducted a field study at the level of the Jawari Tax Center to determine the role of tax control in combating evasion at the level of the center, as well as to clarify one of the cases that were dealt with at the level of the tax administration.

Key Words:

1- Fiscal control

2- Tax evasion

3- Combating

مقدمة

مقدمة

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، إلا أن هناك معوقات تقلص و تقلل من هذه المصادر و الموارد و نذكر منها ظاهرة التهرب الضريبي و التي تفقد النظام الضريبي أهمية و فعالية على المستوى الاقتصادي و المالي و تهدد وجوده.

فالتهرب الضريبي قد يمس الاقتصاد ككل بما أنه يصيب الضريبة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة و صرفها فيما يحقق العدالة الاجتماعية و ذلك من خلال المشاريع التنموية المختلفة للدولة.

كما تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي قديمة وليست وليدة ال وقت الحاضر إلا أنها تعددت صورها وأشكالها عبر الزمن سواء من حيث الأدوات والوسائل المستعملة مشكلتا بهذا خطرا كبيرا على الاقتصاد، فهي لا تخص منطقة محددة أو فترة زمنية محددة بل صارت هذه الظاهرة في جميع دول العالم لصيقة بالضرائب.

وتعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي ساهمت في التقليل من حدة الغش والتهرب الجبائيين، فقد حققت عدة نتائج إيجابية لكونها مرتبطة مباشرة بالمكلف، فالرقابة الجبائية عبارة عن سلطة تتمتع بها الإدارة الجبائية استنادا إلى نصوص التشريع الجبائي وهي بالمقابل المنطقي والطبيعي للنظام الجبائي التصريحي الذي يعتمد على المعلومات المقدمة طرف المكلف المتعلقة بشخصه وبنشاطه ومداخله، وعلى الإدارة الجبائية عند ممارسة صلاحياتها حماية حقوق و ممتلكات المكلف.

مقدمة

إن استفحال الظاهرة استوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي جاهدة إلى مكافحة هذا الوباء بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، والتي نتج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي، والمتجسدة في إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي، ومختلف مفتشيات الضرائب على المستوى الإقليمي.

❖ إشكالية البحث:

نظرا لأهمية الضريبة وأثرها على الاقتصاد الوطني يمكننا طرح الإشكال التالي:

ما مدى فعالية الرقابة الجبائية بمختلف آلياتها وإجراءاتها في مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي؟

إن سعي الدولة إلى مكافحة التهرب من خلال الرقابة الجبائية من أجل النهوض باقتصادها

والتغلب على مشاكلها خاصة ما يتعلق منها بالتنمية، يطرح عدة تساؤلات منها بالخصوص:

- ماذا معنى التهرب الضريبي وماهي أسبابه؟
- هل الإدارة الجبائية مؤهلة للحد من التهرب الضريبي؟
- كيف تساهم الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؟

❖ فرضيات البحث:

بعد طرح التساؤلات وإيضاح المشكلة رأيت أنه من الضروري تقديم بعض الفرضيات التي

ستكون منطلقا للدراسة كما يلي:

- تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على مدى فعالية إدارتها وأجهزتها؛
- محاربة التهرب الضريبي يتطلب تضامنا بين الإدارة الضريبية والإدارات العمومية الأخرى؛
- ساهمت الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي وتقليل منه بشكل كبير.

مقدمة

❖ أهمية البحث:

إن أهمية هذه الدراسة تتبع من تلك الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي؛ والتي جعلت أموالاً طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو اقتطاع وبذلك حرمان الخزينة العمومية منها، و في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية للرفع من موارد الجباية العادية وبالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمجابهة هذه الظاهرة الخطيرة ومن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كونها من الوسائل الحامة للعلاج.

❖ أهداف البحث:

يمكن اختصار أهداف هذه الدراسة في مجموعة نقاط تتمثل في:

- نشر الثقافة الضريبية لدى المكلفين بالضريبة وذلك من أجل الحد من عمليات التهرب الضريبي التي تؤثر على الاقتصاد الوطني .
- توضيح خطورة التهرب الضريبي في إعاقه التنمية الاقتصادية .
- تشخيص الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- التعرف على الوسائل المتبعة من قبل المكلف بالضريبة في عملية التهرب الضريبي و كذا معرفة الطرق المتبعة من طرف المصالح المختصة في محاربة و التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي .

مقدمة

❖ أسباب إختيار الموضوع: تتمثل أسباب إختيارنا للموضوع في:

- تبيان أهم وسيلة ردعية و المتمثلة في الرقابة الجبائية و هذا نظرا لأهمية الضرائب في الدولة و تعرضها للتهب و السلب بشتى الطرق.
- الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي و محاولة الحد منه.
- وكذلك من أسباب اختيار الموضوع أنه يخدم تخصصنا الجامعي.

❖ محددات الدراسة:

- تحدد هذه الدراسة لموضوع البحث من خلال المحدد المكاني المتعلق بمركز الجوازي لضرائب بمستغانم وبالتحديد مكتب المراقبة الجبائية
- أما المحدد الزمني فيتعلق بالفترة الزمنية ال يتم فيها البحث سنة 2024

❖ صعوبات:

من الطبيعي أن نواجه في أي بحث علمي جملة من الصعوبات، وبالنسبة للصعوبات التي واجهتنا إنجاز ع في عذا العمل هو عدم استقرار القوانين الجبائية بما تحتويه من تعديلات خاصة ذات الصلة بموضوع البحث

❖ المنهج والأدوات المستخدمة:

انطلاقا من أن طبيعة البحث ونوعه هي المحدد لنوع المنهج المستخدم في البحث، فقد اعتمدنا في معالجتنا لهذا البحث على المنهج الوصفي.

كما عتمدنا على مختلف الإسهامات ذات الصلة بالموضوع وهي:

مقدمة

– أدوات مكتبية: من خلال الإعتماد على مختلف المصادر والمراجع والبحوث من أجل الإلمام بالجوانب النظرية بالموضوع.

– الدراسة الميدانية: من خلال إجراء بحث ميداني على مستوى مركز الجوّاري للضرائب مستغانم من أجل إعطاء صورة واقعية عن أهم الإجراءات التي تتخذها الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

تقسيمات الدراسة:

❖ هيكل الدراسة :

تطرقنا من خلال هذه الدراسة إلى ثلاث فصول:

الفصل الأول: بعنوان الإطار للرقابة الجبائية، وقسمناه بدوره إلى 03 مباحث كما يلي:

➤ المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية

➤ المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

➤ المبحث الثالث: دوافع وأنواع الرقابة الجبائية ومراحل تنفيذها

الفصل الثاني: بعنوان الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي، والذي قسمناه هو آخر إلى 03

مباحث كما يلي:

❖ المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

❖ المبحث الثاني: أنواع التهرب الضريبي وأثاره

❖ المبحث الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي

مقدمة

الفصل الثالث: تمثل في دراسة حالة تطبيقية بمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم و هذا بإعطاء بطاقة تقنية للمديرة الولائية للضرائب ثم المركز مكان الدراسة الميداني وتم التطرق إلى إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

❖ الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى: - آية بلقاسم مبروك - آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي - مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص: اقتصاديات المالية و البنوك .

" تطرقت هذه الدراسة على مختلف الجوانب النظرية ذات الصلة بالضريبة والتهرب الضريبي وكذا تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال تناول لمفهوم هذه الظاهرة، وتم التركيز في الفصل الثاني على أهم طريقة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر من خلال تحديد ماهية الرقابة الجبائية.

أما الفصل الثالث درست واقع الرقابة الجبائية في الجزائر و تبيان دورها الرقابي و ذلك من خلال الاستعانة بد ارسه حالة على مستوى مفتشية الضرائب"

الدراسة الثانية: - سليمان عتير - دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة.

" تطرقت هذه الدراسة في فصلها الأول على الجوانب النظرية للمعلومات المحاسبية وجودتها ، كما تناولت في فصلها الثاني على إسهامات الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، حيث خصص الفصل الثالث من البحث للدراسة التطبيقية و هذا على مستوى مديرية الض ارب لولاية الوادي".

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للرقابة
الجبائية

تمهيد :

تعد الرقابة الجبائية من الوسائل الهامة في الإثبات في المنازعة الضريبية، تسعى عن طريقها إدارة الضرائب التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية حتى تتمكن من التحصيل الفعلي لموارد الخزينة العمومية من جانب، وبهدف المحافظة على الحقوق العامة للمجتمع من جانب آخر.

لم يعرف المشرع الرقابة الجبائية بمفهومها النظري، ولكنه حدد ضوابط لها ولإثباتها فقد خول صلاحيات للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية، وصولاً إلى مصالح البحث والتحري، ثم ومراعاة للتنظيم الهرمي الجديد للحياة الاقتصادية التي لها انعكاساتها على الإدارة الجبائية أنشأ ما يعرف بمديرية المؤسسات الكبرى.

لقد حدد المشرع من جهة مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة و من جهة أخرى حدد الطرق و الآليات المختلفة لهذه الرقابة على المكلفين الخاضعين لها و التي تنحصر في المعاينة و رفض المحاسبة، الإطلاع و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة .

وبغية التعرف أكثر على الرقابة الجبائية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى 03 مباحث كما

يلي:

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية
- المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية
- المبحث الثالث: دوافع وأنواع الرقابة الجبائية ومراحل تنفيذها

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية بشكله العام من المفاهيم التي لها مكانة هامة في المجال السياسي والإداري لأية دولة، وتعتبر من أهم الوسائل التي تلجأ إليها الدولة وتمارسها على مختلف هيئاتها ومصالحها لا سيما المحلية منها من أجل ضمان التطبيق السليم للقانون.

حيث تطرقنا في هذا المبحث الى ثلاث مطالب، ففي المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية، المطلب الثاني إلى مبادئ الرقابة الجبائية، أما المطلب الثالث إلى أهداف الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية لضمان مصلحة الخزينة العمومية، وحدد لها القانون إطارها التشريعي والتنظيمي من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين.

سننطلق الى تعريف للرقابة الجبائية بشكل عام في الفرع الأول، أما الفرع الثاني إلى

تعريفها حسب التشريع الجزائري

الفرع الأول: أهم التعاريف للرقابة الجبائية

للقوف على مفهوم الرقابة الجبائية رأينا أنه من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام

كما يلي:

- حيث عرف (فايول) الرقابة هي: " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل

تقويمها ومنع تكرارها "1.

- أما عن " كولين فيليب **colline fillipe** " فقد عرف الرقابة الجبائية" على أنها هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع للضريبة. وتشكل شرطا من الشروط الرئيسية والفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة والعدالة بين المؤسسات"2.

_ أما عن " كلود لوران **Claude Laurent** " فقد عرف الرقابة الجبائية على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية وصحة التصريحات المكتتة من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها"3.

الفرع الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية حسب التشريع الجزائري

إن المشرع الجزائري لم يعرف الرقابة الجبائية بمفهومها النظري ولكنه حدد ضوابطها، وخول صلاحياتها للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية، ثم مصالح البحث والتحري"4.

لقد تضمنت المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015 مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقولها "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لتحديد كل

(1) 1 حمدي سليمان القبيلات، الرقابة-الادارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص13.

2 Colline Fillipe La Vérificateur Fiscale, Edition Economique , Paris, 1979, P25

3 - محمد حمو ، منور أوسريير ، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة ، الطبعة الأولى ، مكتبة الشركة الجزائرية

4 - بوداود العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ،الجزائر ، 2011،ص31

ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها ان تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها".⁵

وبالرجوع للفقرة الثانية من هذه المادة نجد أن المشرع يعطينا ولو بصورة موجزة إجراءات القيام بهذه المهمة بنصه "تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشآت المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطاتها".⁶

أما بنصه في "يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها ، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها "فهو بهذا قد حدد الالتزامات الواجبة على المكلفين الخاضعين للرقابة، ثم تناول المشرع في بقية المواد 19 و 19 مكرر رسم الضوابط الكفيلة بالحصول على معلومات أكثر دقة لمراقبة التصريحات في الفصل الأول من الباب الاول المعنون بحق الإدارة في الرقابة ، أما في بقية مواد الفصل الثاني فقد استرسل المشرع في تناول طرق و آليات هذه الرقابة مع تحديد دورها في رسم الضوابط الكفيلة بالسير الحسن لعمل الإدارة الجبائية، مع مراعاة الحياة المهنية للخاضعين للرقابة".⁷

المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية تسعى لتحقيق عدة أهداف كما نكرنا في السابق، و لعل أهمها هو

⁵ _ د.سامية العايب، ملتقى حول الرقابة الجبائية في الجزائر جامعة قالمة ، مداخلة بعنوان الإطار القانوني للرقابة الجبائية و ضوابط إثباتها يومي 28-29 أكتوبر 2015 مجمع هيليو بوليس قالمة الموقع الإلكتروني للجامعة، السنة الجامعية 2015-2016، ص 18

⁶ د.سامية العايب، المرجع السابق ص 19

⁷ سامية العايب، المرجع نفسه ، ص 19

المحافظة على الأموال العامة من كل ضياع أيا كان شكله و خاصة التهرب الضريبي، لأنه من الظواهر التي يصعب التحكم فيها، و هذا من أجل زيادة إيرادات الخزينة العمومية، و لتحقيق هذه الأهداف لابد من أن تتوفر الرقابة الجبائية على مبادئ أساسية التي من خلالها تكون الضوابط الجبائية فعالة في الميدان، و تتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

الفرع الأول: إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين مقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة و من بينها النظام الضريبي، فيقدر ما يتوفر لديها من خبرات و كفاءات بقدر ما يستطيع أن يلمس الحكمة الفنية في أنظمتها الضريبية، و بقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية.⁸

أولاً: تبسيط و تحسين التشريع الضريبي:

يؤدي غموض النظام الجبائي و تعتقد نصوصه إلى تشجيع الغش الضريبي و عليه فإن تعديل النظام الجبائي يعد من المبادئ الهامة التي تعمل على الحد من هذه الظاهرة لهذا فمعظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم يتمشى و تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية صياغة تتسم بالبساطة و الاستقرار و المرونة .

ثانياً: تحقيق العدالة الضريبية:

تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة وتتحدد من خلال التوزيع الأمثل

⁸ - بشرى عبد الغني، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010-2011، ص 39-40

للعبء الضريبي، وإعادة التوزيع العادل للدخول والثروات على أفراد المجتمع، ولذلك يصعب قياسها ويبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل واقتناع أفراد المجتمع بعدالة الضريبة من خلال الرقابة الجبائية، حيث يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية فرعين:

- العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية.
- العدالة العمودية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

الفرع الثاني: ترقية و تطوير الإدارة الجبائية

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، حيث أن تبعة التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي و المكلف وحدها و إنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية، الذي يجب توفيرها على مستوى عال من التطور و الكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية و المادية اللازمة، و التي تمكنها أداة وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تقي بالغرض إذ لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان و لذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجبائية و الضرائب و المراقبة الجبائية، إضافة إلى إجراء تريبصات لموظفي و أعوان الإدارة الجبائية و وضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي و وسائل الاتصال الحديثة،

كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم و توفير الخدمات اللازمة لهم.

تعتمد الرقابة الجبائية الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة و النظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية و الوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها، حيث يؤدي تعقد و عدم استقرار النظام الضريبي إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية و قلة إمكانياتها البشرية و المادية إلى الاعتماد على نظام ضريبي غير فعالة و يلقي بعبئه على المكلفين بالضريبة، كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي إلى عدم القدر على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية و بذلك تترك الحرة للمتهربين من دفع الضريبة في سلوك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب أو رادع و ذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية.⁹

الفرع الثالث: إرساء الحس الجبائي لدى المكلفين

يتم ذلك من خلال تقديم الإدارة يد المساعدة للمكلفين والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، ووضع تحت تصرفاتهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات و تغييرات التشريع الجبائي، و مذكرات توضيحية للقوانين الجبائية بلغة بسيطة و سهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة.

و كذلك شرح الإجراءات الجبائية كمواقيت التصريح و كيفية الدفع و أساليب الطعن و المنازعات إضافة إلى تبليغهم بالمستندات اللازمة لإجراء التحقيق و المراقبة و ذلك، أي بصفة توعية المجتمع بحقوقه و التزاماته الضريبية و أيضاً حقوق الإدارة الجبائية من خلال انتهاج

⁹ بشرى عبد الغني، مرجع السابق ، ص 42

جملة من السياسات الإعلامية و التي تتمثل في:

- إعلام المكلف بالضريبة.

- تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية.

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

للإدارة الجبائية صلاحية تطبيق الرقابة الجبائية بما خول لها القانون من صلاحيات في تنفيذ التشريع الجبائي من خلال فرض الضرائب وتحصيلها إلى ممارسة الرقابة عليها وذلك لتحقيق أهداف منها ماهي قانونية و إدارية سنتطرق إليهما في الفرع الأول، ومنها ماهي مالية و إجتماعية سنتطرق إليهما في الفرع الأخير:

الفرع الأول: الأهداف القانونية والإدارية للرقابة الجبائية

أولاً: الأهداف القانونية

يتمثل الهدف القانوني للرقابة الجبائية من خلال التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من أداء مستحقاتهم الجبائية.¹⁰

ثانياً: الأهداف الإداري للرقابة الجبائية:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط الآتية:

¹⁰ - محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية،

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها وهذا ما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجم عن ذلك.
- تساهم عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات (مثل نسب التهرب الضريبي).
- ضمان تماسك واستمرارية النظام التصريحي.

الفرع الثاني: الأهداف المالية و الإجتماعية للرقابة الجبائية

أولاً: الأهداف المالية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكالها بغرض زيادات إيرادات الخزينة العمومية (زيادة الأموال) التي تساعد على الإنفاق العام وزيادة مستوى الرفاهية للمجتمع.

كما تهف الرقابة أيضا إلى المحافظة على أموال الخزينة وضمان حقوقها وتعويد المكلفين

بالضريبة بالتصريح الصحيح.¹¹

ثانياً: هدف الاجتماعي للرقابة الجبائية:

- منع ومحاربة انحرافات المكلفين بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمّل واجباته اتجاه المجتمع.

¹¹ - محمد حمو، منور أوسرير، المرجع السابق، 223.

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة (المساواة أمام الضريبة).

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

سنتطرق في هذا المبحث إلى الإطار القانوني للرقابة الجبائية في المطلب الأول، وفي

المطلب الثاني الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية، وأخيرا الإطار التنظيمي للمكلف بالضريبة في

المطلب الثالث

المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية إلى سند قانوني يحمي جميع التصرفات التي يمارسها الأعوان، من

خلال تأدية واجبهم وإلى تقديم ضمانات تحافظ بموجبها على حقوق المكلف، وتحميه من كل

تصرف غير شرعي قد يسلكه الأعوان عند القيام بمهمة التفتيش أو التدخل، من تعسف في

استعمال الحق أو الضغط أو التهديد، وعليه وضعت الإدارة الجبائية من خلال التشريعات الجبائية

مجموعة من النصوص التي تغطي بواسطتها الشرعية على استعمال حقوقها التالية:¹²

- حق الاطلاع؛

- حق الرقابة؛

- حق استدراك الأخطاء الإدارية.

كما منحت من خلال ذلك ضمانات للمكلف بالضريبة، حتى يتسنى له معرفة جميع حقوقه

وواجباته اتجاه الإدارة الجبائية .

¹² بروباي كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف و الطرق، العوامل المعيقة لها و سبل التفعيل. مجلة الهقار للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي تندوف عبود ميلود، جامعة أدرار ، مجلة علمية دولية محكمة متخصصة في الميدان الاقتصادي ، العدد 02 / جوان 2018 ، ص 325

الفرع الأول: حق الاطلاع

تنص المواد من 45 إلى 61 من قانون الإجراءات الضريبية على مجالات حق الاطلاع لمصالح الرقابة الجبائية، من خلال طلب المعلومات من الإدارات المعنية ومصالح الضمان الاجتماعي والمؤسسات الخاصة والبنوك وذلك من غير المساس بالسري المهني لهذه المؤسسات.

الفرع الثاني: حق الرقابة

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

- يطلب تبريرات وتوضيحات من المكلف بالضريبة، وتبدأ هذه العملية داخل مكتب مصالح الضرائب حسب نص المادة 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية .
- تقوم بإجراءات التحقيق المحاسبي والجبائي طبقا لنص المادة 20 و 21 من نفس القانون، وتتم هذه العملية خارج مكتب مصالح الرقابة الجبائية .

الفرع الثالث: حق استدراك الأخطاء:

يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة، بأربع 04 سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدلّسية وهذا بالنسبة لـ¹³ يأتي :

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها؛
- القيام بأعمال الرقابة؛

¹³ - بروباي كمال، المرجع السابق، ص 326

- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي؛
- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريب.

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

الفرع الأول: فتح ملف جبائي عن طريق التصريح بالنشاط:

الكل يعلم أن لكل شخص طبيعي الحق في اكتساب صفة التاجر بمراعاة أحكام المواد

من 1 إلى 8 من القانون التجاري، غير أن هذا يجب أن يمر بمراحل هي:

أ-التصريح بالوجود: على كل شخص طبيعي أو معنوي و في خلال الثلاثين 30 يوما الأولى في بداية النشاط، التقدم إلى مصلحة الضرائب المختصة إقليميا، أي المفتشية التي تغطي مقر النشاط الممارس من أجل طلب بالتصريح بالوجود مطابقا لنموذج تقدمه الإدارة وذلك بموجب المواد 183 و 51 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و قانون الرسم على رقم الأعمال، هذا بالنسبة للنشاط الممارس خارج مقر السكن أو الذي يحتاج إلى مقر، أما بالنسبة للنشاطات الأخرى مثل النقل و التجارة المتنقلة، فمكان التصريح هو بالمفتشية التابعة لمقر سكن المكلف بالضريبة .

ب-معاينة المكان: يخرج إلى مكان النشاط عونان من إدارة الضرائب لمعاينة تطابق النشاط مع مكان و مساحة المحل، و الوثائق المقدمة لأجل ذلك، وتكون الموافقة بذلك بتقديم وثيقة الوضعية الجبائية، ممضاة من طرف رئيس مفتشية الضرائب المختصة إقليميا .

ج-بداية اكتتاب التصريحات: بعد حصوله على شهادة الوضعية الجبائية، يفتح الملف الجبائي لدى مفتشية الضرائب باسم الشخص الطبيعي أو المعنوي ابتداء من تاريخ استلامه لهذه الشهادة،

وعندها يحق للإدارة الجبائية مطالبته بجميع التصريحات، حتى ولو لم يبدأ الممارسة الفعلية للنشاط .

الفرع الثاني: فتح الملف الجبائي تلقائيا

حتى لا تكون النشاطات التجارية التي تعود بربح أو بصفة دائمة و متكررة تنشط دونما المرور بالمفتشية المختصة إقليميا، خولت الإدارة الجبائية لنفسها حق فتح الملف الجبائي بصفة تلقائية بموجب المادة 51 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، عند الحالات التالية¹⁴ :

أ- القيام بعملية الإحصاء: عندما تقوم الإدارة الجبائية بالإحصاء السنوي للنشاطات، يتضح وجود بعض النشاطات غير المسجلة لدى المصالح الجبائية، تسجيل المعلومات الخاصة بالنشاط الممارس وصاحبه من طرف أعوان الإدارة الجبائية، ل يتم بعد ذلك فتح ملف جبائي بصفة تلقائية .

ب- ورود معلومات عن النشاطات: ترد المعلومات عن طريق الإبلاغ من طرف المكلفين، أو من بعض السكان أو حتى الزبائن أو موظفي الإدارة المالية، وترسل مصلحة المفتشية أعوانها للقيام بالتحقق من ذلك و بالتالي فتح ملف جبائي للنشاط باسم صاحبه بصفة تلقائية .

ج- العمليات الظرفية: المشروبات و البوضة (في فتح الصيف) والحلويات في (شهر رمضان)، غالبا ما تمارس هذه النشاطات دون تصريح، كما توجد نشاطات أخرى في مناسبات يوم العيد مثل: بيع الحلويات واللعب و المأكولات الخفيفة، وكذا في فترة نهاية السنة، وفي فترة الدخول

¹⁴ - بروباي كمال، المرجع السابق، ص 327

المدرسي بيع الأدوات المدرسية... إلخ¹⁵ .

هذه النشاطات غالبا ما تفتح الملفات الخاصة بها تلقائيا، كما تقفل في نهاية الفترة.

المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للمكلف بالضريبة

الفرع الأول: واجبات المكلفين بالضريبة

لكي يتمتع المكلفين بالضريبة بمجمل الحقوق والضمانات، عليهم أن يراعوا الواجبات

التي يضعها القانون على عاتقهم ولا سيما اكتتاب التصريحات في الآجال المحددة قانونا،¹⁶

ولتفادي العقوبات فرض القانون التجاري والجبائي على المكلف مجموعة من الالتزامات تتمثل

في :

أولا: الالتزامات المحاسبية للمكلف: تتمثل الالتزامات ذات الطابع المحاسبي الواجب مسكها من

قبل المكلفين في:¹⁷

- تطبيق محاسبة تتماشى ومحتوى النظام المحاسبي الساري العمل به .
- مسك الدفاتر المحاسبية التي أمر القانون التجاري بمسكها، وعلى رأسها دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد، واللذان يجب أن يمسكان بالكيفية المنصوص عليها قانونا .
- يمسك دفتر الجرد ودفتر اليومية بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع
- كان أو نقل إلى الهامش، وترقم الصفحات ويوقع عليهم من قاضي المحكمة، كما يجب الاحتفاظ

¹⁵ - بروباي كمال، المرجع السابق، ص 326

¹⁶ - نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة 1999-2003: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير

في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر 2003-2004، ص58.

¹⁷ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، ص21 .

بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات.¹⁸

ثانيا: الالتزامات الجبائية للمكلف: إن مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى

تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتتجلى هذه الالتزامات في:

1. تقديم التصريحات: على المكلفين أن يكتبوا في الآجال المحددة عددا من التصريحات

المنصوص عليها في التشريع الجبائي وهي :

- التصريح بالوجود: يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو

للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى

من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي

تقدمه الإدارة.¹⁹

يجب أن يحتوي هذا التصريح على البيانات التالية :

- اسمه ولقبه وعنوانه، وإذا تعلق الأمر بشركة يتذكر عنوانها؛
- رقم التعريف الإحصائي للمؤسسة؛
- موقع المؤسسة أو المؤسسات التي يستغلها ؛
- موقع محل أو محلات البيع التي يمتلكها؛ طبيعة السلع أو المواد أو الأشياء التي ينتجها أو يتاجر فيها ؛

¹⁸ - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة للسنة الدراسية 2010-2011،

ص 115 .

¹⁹ : المادة 183 من قانون الض ارب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، 2016 .

- طبيعة العمليات التي تجعله خاضعا للرسم على القيمة المضافة .

يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000

د ج²⁰ .

- التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم: يجب على كل شخص خاضع للضريبة

أن يقدم تصريحا قبل عشرين يوم من كل شهر لمصلحة الضرائب بمكان وجود نشاطه كشف كل

تفاصيل العمليات المحققة خلال الشهر أو الفصل السابق

- التصريح السنوي: فرض المشرع الجزائري على الشخص المكلف بالضريبة أن يكتب

سنويا إلى مفتشية الضرائب التابعة لها تصريحات بمدخله التي حققها خلال السنة وذلك قبل 01

أفريل من كل سنة دون نقائص .

- التصريح بالتوقف: تنص المادة 57 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه يجب

على كل شخص أو شركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة، التي تنقطع عن ممارسة مهنتها

أو تتنازل عن صناعتها أو تجارتها، وكذلك التي تصير مالكة، أن تقدم خلال الأيام العشرة التي

تلي هذا التوقف أو التنازل أو الحيابة، التصريح إلى مكتب التفتيش المسؤول²¹ .

2. وضع رقم التعريف الإحصائي: قصد دعم إجراءات محاربة الغش والتهرب الضريبي، نص

قانون المالية على مجموعة من التدابير التي ترمي إلى جعل هذه الإجراءات أكثر انسجاما منها

وضع رقم التعريف الإحصائي، حيث تم استبدال العبارتان رقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة

²⁰ : المادة 51 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016،

²¹ 57 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي، وهو إجراء إجباري بالنسبة للمكلفين بالضريبة، لذا وجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين لنشاط صناعي أو تجاري، أن يшиروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم .

الفرع الثاني: حقوق المكلفين بالضريبة

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق أعطاهها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة والتي هي كالتالي:

1- **الإعلام المسبق وأجل التحضير:** إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، ويجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تشغيل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوي المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة البطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، وفي حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة قبل قيام عملية المراقبة وفق ما يلي:

- التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة: مدة التحضير للمكلف 10 أيام،

ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.²²

- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يتم منحه أجلا أدني للتحضير يقدر 15

²² المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية.

يوما ابتداء من تاريخ الاستلام.²³

2- الاستعانة بمستشار: يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي) كما يمكن لهذا المستشار الإنابة عن المكلف بالضريبة أثناء عمليات التحقيق، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجأة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.²⁴

3. محدودية فترة الرقابة في عين المكان: بمقتضى المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية فإن مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية محددة قانونا، بحسب النشاطات الممارسة ورقم الأعمال المصرح به والموضح كما يلي:

جدول رقم 01: طبيعة النشاطات الممارسة ورقم الأعمال

مدة التحقيق	مبلغ رقم الأعمال لكل سنة مالية محقق فيها (4 دج)	طبيعة النشاط
3 أشهر	> 1 000 000 .00 دج	مؤسسات تأديية الخدمات
6 أشهر	> 1 000 000 .00 دج > رقم الأعمال > 5 000 000 .00 دج	
9 أشهر	< 5 000 000 .00 دج	
3 أشهر	> 2 000 000 .00 دج	كل المؤسسات الأخرى
6 أشهر	> 2 000 000 .00 دج > رقم الأعمال > 10 000 000 .00 دج	
9 أشهر	< 10 000 000 .00 دج	

المصدر: بالاعتماد على المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية

²³ 3-21 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁴ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة.

لا تطبق مدة المراقبة في عين المكان المحدد أعلاه، في حالة استعمال مناوارة تدليسية مثبتة قانوناً، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير.²⁵

- التحقيق المصوب: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر و الوثائق، أكثر من شهرين.

- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يستمر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقييم. وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة وبناء على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة من الخارج.²⁶

4. عدم إعادة الرقابة: بمقتضى المادة 21-6 من قانون الإجراءات الجبائية، عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية، بعد ذلك، الشروع في تحقيق جديد أو عراقيل الوثائق الخاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.²⁷

²⁵ 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁶ المادة 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁷ المادة 21-6 من قانون الاج اراءات الجبائية .

5. الإجراء الإعتراضي: إن الإجراء الاعتراضي هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجراة من ناحية أخرى، وهو ليس فقط الإلزام بتبليغ نتائج الرقابة الجبائية وإجراء التعديلات، وهذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة، وهذا ما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل.²⁸

6. حق السر المهني: تبعا لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الالتزام بالسر المهني حيث تنص المادة 65 منه: " يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أوفي المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.²⁹

7. حق الإشعار بإعادة التقويم: يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهائها من عملية التحقيق إرسال إشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها. وللمكلف بالضريبة أجل 40 يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله وبعد

²⁸ مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة الزوار، الجزائر، 2009، ص21.

²⁹ المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية

عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، وقبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير تلك، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية³⁰.

8. حق الطعن: لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقا من حقوق المكلف بالضريبة، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن والذي يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية.³¹

المبحث الثالث: دوافع وأنواع الرقابة الجبائية ومراحل تنفيذها

تطرقنا في هذا المبحث إلى أنواع الرقابة الجبائية في المطلب الأول، ودوافعها في المطلب الثاني، وخصصنا المطلب الثالث من هذا المبحث ب مراحل تنفيذها

المطلب الأول : أنواع الرقابة الجبائية

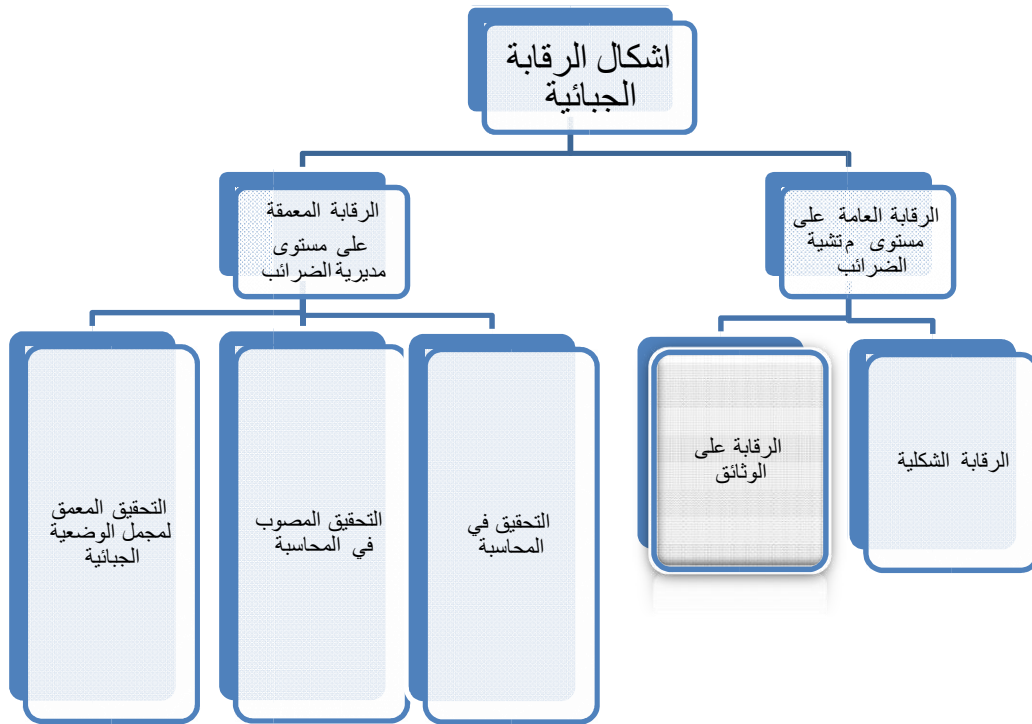
نجد فعالية الرقابة تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية و المعطيات الخارجية الواردة لها ، لتمارس بشكل صحيح و فعال و شامل على مستوى مفتشيات الضرائب ، أو من خلال الرقابة الجبائية المعقدة التي تتم بمقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة و

³⁰ المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية .

³¹ نوي نجا، مرجع سبق ذكره، ص58.

المسندة إلى عدة أجهزة المختصة في هذا المجال ، الشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية حسب النظام الضريبي الجزائري .³²

الشكل (01) _ أشكال الرقابة الجبائية _



المصدر : من اعداد الطالب بناء على معلومات مديرية الضرائب .

و من هنا سوف نتطرق إلى أشكال الرقابة الجبائية كل عل حدا و ذلك لما نص عليه القانون

الجبائي الجزائري:

لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية ، 32 32 جامعة محمد خيضر بسكرة ،

الفرع الأول: الرقابة العامة (الشاملة)

أولاً: الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات و المعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات و تلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية .

يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويتم القيام بها كل سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى. وتشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى:³³

- التأكد من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي. وفق مايلي:

▪ المكلف: يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية،

³³ - آية بلقاسم لامية، آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر،

تخصص مالية وبنوك، جامعة أكلي محند اولحاج، 2014/2013 ، ص 35 .

فضلا عن كل مراسلات المكلف.

■ النشاط: يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الثلاثية والشهرية الخاصة بمجموع

الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة من خلال التأكد من إيداع التصريحات الشهرية و الثلاثية

الخاصة بمجموع الضرائب، و ملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة من خلال التأكد من إيداع التصريحات الشهرية و الثلاثية

في آجالها المحددة ، كما يتم التأكد أيضا من العمليات الحسابية مدونة في التصريحات و بدون

وجود أخطاء في العمليات الحسابية، فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة الصحيحة،

و إن كل بيان يخص الخانة المتعلق بها دون تصحيح ما صرح به المكلف .

- كشف المعلومات أو العناصر المهمة وتكليف في حالة استحقاق المكلف بالضريبة بتصحيح

الاطعاء والهفوات التي تحتويها التصريحات.

ثانيا: الرقابة على الوثائق:

تتفق هذه الرقابة مع الرقابة الشكلية في أنهما تتم في نفس المكان أي بمقر مفتشية

الضرائب المختصة، إلا أن ما يميز هذا النوع الثاني انه يتم تفحص المعطيات والحسابات التي

يقدمها المكلف بالضريبة والتحقق من التوافق بين المعلومات التي قدمها المكلف و الوثائق المتعلقة

بهذه المعلومات، كما يقوم المفتش المعني بدراسة مدى الترابط و التجانس بين الأرقام المقدمة

في سنة التصريح مقارنة بالسنوات الماضية .

وقد أكد المشرع الجزائري في نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية التي أقرت بضرورة مراقبة التصريحات وطلب توضيحات وتبريرات كتابية، وفي حالات خاصة قد يتم استدعاء المكلف المعني وطلب توضيحات شفوية، لكن إذا رفض تقديم هذه التوضيحات يجب على المفتش المختص أن يرسل له طلب كتابي لتقديم التوضيحات، لأن هذا الطلب الكتابي هو الدليل على عدم مخالفة المفتش لهذا الإجراء في حالة نشوب نزاع في المستقبل، وتمنح للمكلف مدة 30 يوم لتقديم تبريراته و ملاحظاته.³⁴ مما سبق يمكن استخلاص أهداف الرقابة على الوثائق

في النقاط التالية:³⁵

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

34 مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية ، المجلد : 07 ، العدد : 06، السنة 2018 ، ص 154 .

35 كردودي سهام مرجع سابق ، ص 91-92 .

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة :

تعتبر التصريحات المقدمة من طرف المكلفين مبدئياً ووفقاً للقانون صحيحة، و بالتالي إثبات عدم صحتها و التدليس الذي تحويه قد يقع على عاتق الإدارة الجبائية، وفي ضل ذلك تلجأ الإدارة الجبائية إلى شكل آخر من الرقابة الجبائية، و هي الرقابة المعمقة أو الخارجية ، بحيث يستلزم الانتقال إلى مكان ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي ، و يأخذ هذا الشكل الطرق الجبائية التالية :³⁶

أولاً: التحقيق في المحاسبة :

وفقاً للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: " يمكن لأعوان الادارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها " .

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة.

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

³⁶ - المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية ، 2017 ص 10-11 .

لا يمكن إجراء التحقيقات المحاسبية إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على انم يستفيد من اجل أدنى للتحضير، مدته (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

يجب إن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الض ارب و الرسوم والأتاوي المعنية و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها.

لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور اجل التحضير المذكور سابقا.

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاث (03) أشهر، فيما يخص:

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

- كل المؤسسات الأخرى ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

يمتد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر ، بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي : 5.000000 دج و 1.000.000 دج ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (09) أشهر .

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة:

وفق المادة 20 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب ، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية".³⁷ ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

فبالإستناد إلى نص المادة 20 مكرر و 20 مكرر 2 من ق.إ.ج.ج، يمكن استنتاج بعض الشروط التي وضعها المشرع الج ازئري ، والتي ينبغي مراعاتها عند إجراء هذا النوع من التحقيق، والتي تميزه نوعا ما عن التحقيق المحاسبي فيما يلي :³⁸

37 المادة 20 مكرر 01 من قانون الإجراءات الضريبية ، ص 12 .

38 بوكموش سيلية ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر في الحقوق ، فرع قانون الأعمال ، كلية الحقوق ، جامعة بجاية، 2017، ص 35 .

- تقتصر عملية التحقيق المصوب على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية، وفترة محددة.

- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في المحاسبة في عين المكان أكثر من شهرين (02)، على عكس التحقيق المحاسبي الذي تختلف فيه مدة التحقيق باختلاف رقم الأعمال، فقد تستغرق ثلاث (03) أشهر أو ستة (06) أشهر، أو (09) أشهر.

- يمنح للمكلف بالضريبة آجال ثلاثين (30) يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم المتعلق بالتحقيق المصوب، أما في التحقيق المحاسبي يتمتع المكلف بالضريبة بآجال أربعين (40) يوم.

- عند ممارسة التحقيق المصوب، تتمكن الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التحقيق و الأخذ بكل الحقوق المطالب بها، نتيجة لإعادة التقويم المتمم عند التحقيق المصوب أما في التحقيق المحاسبي فيمنع عن الإدارة الجبائية القيام بمراقبة جديدة عند الانتهاء من هذا التحقيق، باستثناء الحالة التي يرتكب فيها المكلف بالضريبة أخطاء أو تجاوزت عند استعماله لطرق و أعمال إحتيالية خلال التحقيق و التي من شأنها إن تؤدي إلى إعادة التحقيق .

ثالثاً: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :

هو عبارة عن مجموع العمليات الخاصة بالبحث و التقصي من اجل الكشف عن الفروقات مما بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف (شخص طبيعي) وما بين المداخل المحقق

فعلا، وهي تهدف إلى تحقيق مايلي:³⁹

- التحقق من صحة المداخل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل .
- مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة، عناصر الثراء الخارجية أو أعباء السكن العائلي.

إن معايير اختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة تتمثل فيما يلي:

- الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي، أي 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 لديهم ملف جبائي غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخل هامة مخفية مع العلم أن هذه المعايير ليست هي الوحيدة، فالإدارة لها الحق في اختيار الأشخاص الخاضعين تبعا لمعايير تراها مناسبة.
- وما يمكن طرحه كجملة أسباب تقف دون فعالية هذا النوع من التحقيق:
- ارتباطه بالجانب الشخصي للمكلفين بالضريبة يصعب من مهمة فرق التحقيق.
 - وجود السوق الموازية.
 - قلة تعامل الهيئات الإدارية الأخرى مثل مصالح ترقيم السيارات والضمان الاجتماعي.

39 - ولهي بوعلام ، مداخلة بعنوان : نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة ، جامعة فرحات عباس سطيف

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

■ انه غير مفسر وغير مشروح بما يكفي بالدلائل والمنشورات.

المطلب الثاني: أسباب إجراء الرقابة الجبائية

إن الغاية و الدافع والسبب وراء إجراء عملية الرقابة الجبائية هما إثنين أولاً بغرض متابعة التصريحات الجبائية وسنتطرق إليها في الفرع الأول، و الثاني من اجل مكافحة التهرب الضريبي وهذا ماسنراه في الفرع الثاني.

الفرع الأول: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية على أنها من وسائل متابعة نظام التصريحات الجبائية، لان المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان صدقيتها بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.

الفرع الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان لمصلحة الخزينة العمومية.

المطلب الثالث: إجراءات تنفيذ الرقابة الجبائية:

إن إجراءات تنفيذ الرقابة الجبائية تم تحديدها من طرف المشرع أي عبارة عن قواعد قانونية يمكن أي إخلال بها أن يبطل عملية الرقابة الجبائية لذا على المراقب الجبائي احترامها وتتبعها بدقة و تتمثل في أربع خطوات:

الفرع الأول: تحضير التحقيق في المحاسبة:

بعد تحديد المكلف الذي سيتم إخضاعه للرقابة الجبائية وإعطائه إشعار بالتحقيق وهذا 10 أيام قبل بدأ عملية الرقابة في حالة التحقيق في المحاسبة و 15 يوم في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE، يقوم المراقب في هذه المدة ببعض الإجراءات التمهيديّة التي تسبق عملية الرقابة منها:

أولاً: سحب ودراسة الملف الجبائي:

يقوم المراجع بفحص الوثائق ومختلف التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي مع التركيز على مواعيد الاكتتاب والمقارنة فيما بين التصاريح ومدى ترابطها والوقوف على مدى نزاهة ومصداقية التصريحات المكتبة من طرف المكلف و من ثم التأكد من رقم الأعمال المصرح به.⁴⁰

ثانياً: دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني:

ان الوثائق التقنية المهنية التي يمكن للمراجع أن يطلع عليها قبل بداية أعمال التحقيق هي

40 بساس أحمد و رنان مختار. أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف بالضريبة، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات. جامعة الأغواط 2013، ص 8.

أساسية بل تساعده في الحصول على معلومات تتعلق بموضوع نشاط المكلف خاصة التعرف على مداخل الإنتاج ، الآلات المستعملة، التكنولوجيا المستعملة، العلاقات بين مختلف المواد الداخلة في التصنيع، نسب الضياع المقبولة، نسب الأرباح العادية.⁴¹

الفرع الثاني: تحضير الوثائق المعتمدة في الرقابة الجبائية

إن الأعمال الأولية التي يقوم بها المراقب الجبائي تسمح له بمعرفة العناصر المهمة التي تتمحور حولها الرقابة وبالتالي التركيز عليها فمثلا التدقيق ومتابعة الإيرادات المصرح بها على اعتبار أن المراقب عند دراسته للملف الجبائي لاحظ وجود خسارة متكررة، خزينة دائنة باستمرار، غير أنه إلا تم اكتشاف أخطاء أثناء الأعمال الأولية لا يمكن الاعتماد عليها الإصدار حكم مسبق عن قانونية المحاسبة، لكن يجب الفحص بدقة في تفاصيل المحاسبة والسماع الشروحات المكلف: .⁴²

الفرع الثالث: الإشعار بالرقابة الجبائية والتدخل بعين المكان:

قبل البدء في عملية الرقابة تقوم الإدارة بإرسال إشعار بالرقابة مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته ثم يقوم المراقب بفحص الوثائق المحاسبية في مكان الاستغلال ولا يمكن نقلها إلى مكتبه إلا بقبول كتابي من طرف المكلف كما يجب إشعار المكلف أو المحاسب عند نهاية الرقابة بعين المكان وكذا الضمانات المخولة له قانونا والمتمثلة في اللجوء إلى المساعدة

⁴¹ DGI. Guide du vérificateur de comptabilité. Alger print. Alger. Edition 2003. Page 31

⁴² بساس أحمد و رنان مختار، مرجع سابق ، ص 11

أو النزاع عندما ينتج عن الرقابة حقوق مطلوبة.⁴³

الفرع الرابع: إجراءات إقفال التحقيق المحاسبي:

تتمثل في الإجراءات التالية:

- **تبلغ النتائج:** إن نتائج التحقيق يجب أن تبلغ إلى المكلف حتى في حالة غياب التعديل وعدم التبليغ أو عدم صحته يؤدي إلى عدم صحة إجراءات التحقيق . .
- **رد المكلف على التبليغ:** يجب أن لا تتجاوز فترة الرد 40 يوما والتي تبدأ من تاريخ الاستلام الفعلي للإشعار.
- **التبليغ النهائي للنتائج:** بمجرد تقديم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد يبدأ المحقق في دراستها ثم تحرير التبليغ النهائي.
- **إقفال الرقابة الجبائية:** إقفال الرقابة الجبائية متعلق بتدوين الأوعية الضريبية المصرح بها و المتحصل عليها بالإضافة إلى إعداد تقرير التحقيق الذي به بلورة نتائج الرقابة وهو عبارة عن الوثيقة التي من خلالها يختم بها المراقب نهائيا عملية التحقيق.⁴⁴

⁴³ بساس أحمد و رنان مختار ، ص 12

⁴⁴ ابساس أحمد و رنان أحمد. مرجع نفسه ، ص 13

خلاصة الفصل

لضمان السير الحسن لعملية الرقابة الجبائية عمل المشرع على تنظيم كافة مراحلها و أدوارها في هذا المجال، و هذا من اجل ضمان السير الجيد للعملية و تحقيق أقصى درجة من الفعالية .

كما أن المشرع الجبائي منح المراقبين مجموعة من الصلاحيات و الامتيازات و هذا من اجل تحفيزهم خلال القيام بعملهم الرقابي و الذي يجب أن يحوي جملة من المصادقية و التقاني في العمل.

الفصل الثاني :

الإطار المفاهيمي للتهرب
الضريبي

تمهيد:

تعد الضريبة وسيلة مالية تتخذها السلطات العامة لتحقيق أغراضها، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية و السياسية في اتمع الذي تفرض عليه، لكن غالبا ما يلجا المكلف إلى تصرفات معينة من اجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه عن طريق ما يصطلح عليه بالتهرب الضريبي الذي أصبح يمثل عائقا أساسيا للتنمية الاقتصادية في اغلب الدول العالم، ورغم عدم وجود تعريف محدد له إلا إن السلطات الجبائية تعمل دوما على إيجاد إطار قانوني لسد الطريق أمام هذه الظاهرة، وذلك لأنها تؤدي الى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد مالية هامة، مما يحول عن تحمل اعبائها المختلفة، وتجلت صعوبات كثيرة في تسطير سياسة الانفاق العام وللحد من هذه الظاهرة يجب وضع نظام رقابي فعال معتمد و وضع قوانين صارمة و رادعة.

وعليه ومن خلال خصننا هذا الفصل سنتطرق أكثر إلى التهرب الضريبي في ثلاث

مباحث كما يلي:

❖ المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

❖ المبحث الثاني: أنواع التهرب الضريبي وأثاره

❖ المبحث الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد المصالح الاقتصادية، الاجتماعية والمالية فمن الضروري فهم طبيعتها، أسبابها والإلمام بمختلف الطرق التي من الممكن أن تكون منفذ للتهرب سواء كانت شرعية أو غير شرعية. وهذا سنتطرق إليه في هذا المبحث الذي قسمناه بدوره إلى 03 مطالب كمايلي: حيث تطرقنا في المطلب الأول إلى تعريف ومفهوم التهرب الضريبي، أما المطلب الثاني فتطرقنا فيه إلى أسباب التهرب الضريبي، وأخيرا المطلب الثالث تطرقنا فيه إلى طرق التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وخصائصه

سنتناول في هذا المطلب تعريف التهرب الضريبي وخصائصه في فرعين كما يلي:

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي

توجد عدة تعريفات للتهرب الضريبي نذكر منها:

- عرفها الفقيه جبر الضريبة بأنها: "استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة آنية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة".
- وكذلك عرفها الأستاذ ميل الضريبة بشكل أوسع و شمل: "الضريبة استقطاع نقدي تفرض السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين ، وفقا لقدراتهم التكلفة بطريقة آنية و بلا مقابل، بقصد تغطية الأعباء العامة و لتحقيق تدخل الدول¹.

¹ د.خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، طبعة 2، دا الزهران للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص145.

اما ماوقع عليه الاجماع على أن الضريبة خدمة مالية، وتأدية نقدية تفرض على الأفراد جبرا من السلطة العامة دون مقابل و بصفة الية، من اجل تغطية النفقات العامة و تحقيق الأهداف المحددة من طرف الدولة، و يعتبر تحديد الضريبة نسبتها و طرق تحصيلها من اختصاص السلطة التشريعية.¹

هناك عدة تعريفات للتهرب الضريبي من بينها:

التعريف الأول: يقصد بالتهرب الضريبي محاولة الممول التخلص من الضريبة و عدم الالتماء بواجباته القانونية بأدائها فالتهرب الضريبي يحصل بالمخالفة القانونية بعدم الالتماء بأداء الضريبة و في حالة تحقق الواقعة المنشأة للضريبة ، و تناولها من قبل القانون و ذلك بإخفاء السلعة أو التصرف المنشأ للضريبة .²

التعريف الثاني: يعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من الالتماءات بواجبات الضريبة و ينقسم إلى التهرب الضريبي المشروع وهو التخلص من الضريبة باستغلال بعض الثغرات الموجودة في القانون، و التهرب الضريبي غير المشروع فهو المخالفة الصريحة للقوانين الضريبية.³

¹ د. احمد لهيبات، اقتصاد ومانجمنت و القانون، طبعة 1 ديوان المطبوعات المدرسية، الجزائر، 2007-2008، ص 150.

² - غازي حسين عناية ، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 2006 ، ص 341

³ - طارق الحاج ، المالية العامة ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1999 ، ص 84.

التعريف الثالث: يعرف كذا على انه محاولة الممول التخلص من الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها حيث يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضريبة.¹

من خلال ما تطرقنا إليه من تعاريف مختلفة لظاهرة التهرب الضريبي وهذا بغية الوصول إلى تشخيص سليم لهذه الظاهرة في تعريف شامل وهو " التهرب الضريبي ما هو إلا قيام المكلف باستغلال الثغرات القانونية وغير القانونية للتخلص من دفع الضريبة ".

أما بالنسبة للتجنب الضريبي فهو يتحصل بعد إنشاء الواقعة التي يتناولها القانون بالضريبة، كرفض استلام السلعة المستوردة لتجنب دفع الضريبة الجمركية، أو كرفض الإنفاق الاستهلاكي بالامتناع عن شراء السلع الاستهلاكية لتجنب دفع الضريبة غير المباشرة، أو كرفض إنتاج سلعة بالشكل والشروط التي يتناولها القانون بالضريبة المباشرة على الإنتاج.

ولاشك أن التجنب الضريبي لا يشكل مخالفة للقانون ولا يعتبر تهرباً حقيقياً من الضريبة وذلك نظراً لعدم التجسيد المادي للواقعة المنشأة للضريبة القانونية.

الفرع الثاني: خصائص التهرب الضريبي:

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

هناك عدة أسباب ساعدت على تفشي ظاهرة التهرب الجبائي وهذه الأسباب تختلف من

¹¹ - سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، رسالة الدكتوراه لطور الثالث في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة ، جامعة بسكرة ، 2014/2015 ، ص 25.

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

بلد لآخر نتيجة لاختلاف الأوضاع الداخلية والخارجية التي عاشتها وتعيشها كل دولة، وقد يعتقد البعض أن تخفيض الضغط الجبائي وتبسيط النظام الجبائي سوف يقابله نقص محسوس للتهرب الضريبي إلا أن هذا الإجراء ليس كافيا لتحقيق ذلك لأن سلوك المكلفين تجاه الضريبة لا يتوقف عند تخفيض معدلات الضريبة وأساليب نظام المراقبة والعقاب فحسب، بل يتعداه إلى جوانب أخرى عديدة:¹

الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالمكلف:

غالبا ما تعود أسباب التهرب الجبائي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية.

أولا: ضعف المستوى الخلقى: والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني ومصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

ثانيا: ضعف الوعي الضريبي:

يتمثل الوعي الضريبي لدى المكلف بإقناعه بأن الضريبة واجبة عليه وأنها التزام اتجاه المجتمع الذي ينتمي إليه، فإن ارتفاع الوعي لدى المكلفين، يؤدي بالضرورة إلى إنقاص حجم التهرب والغش والعكس صحيح.

ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص

¹ Gaudemet Paul Marie, Précis de Finances Publique, paris, 1970, p: 313.

شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات

الخاطئة عن الضريبة والتي نجملها فيما يلي¹:

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.
- سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.
- إعتقاد أن المتهرب من الضرائب سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر.
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية، بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.¹

ثالثا: الوضعية الاقتصادية للمكلف:

إن للأسباب الاقتصادية دوار هاما في عملية التهرب، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان التهرب الضريبي كبيرا، والعكس صحيح. حيث أن للوضعية الاقتصادية للمكلف انعكاسا كبيار في أداء واجبه تجاه الضريبة، فإذا كان المكلف يتمتع بوضعية مالية جيدة، فإن ميله للتهرب من دفع الضريبة يكون ضعيفا وهذا نتيجة قدرته على التسديد، أما في الحالة العكسية أين يكون المكلف يتمتع بوضعية

¹ ناصر مراد، " فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق "، دار الهومة، البلدية، الجزائر، 2003، ص 154-155.

مالية متدهورة فإن ميوله للتهرب عن الدفع يكون أقوى، وهذا ما يبين لنا أن نسبة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة منخفضة مقارنة بالدول النامية نظرا لارتفاع عوائد الأفراد.¹

الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي

يحتوي النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية في الدول الأخرى على نقائص وسلبيات عديدة أدت إلى وجود ظاهرة التهرب الضريبي والتي من بينها:

أولا: الأسباب السياسية:

وهي أسباب تساعد على انتشار التهرب الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في

البلد على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين هما:²

- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمدته الدولة بعد الاستقلال كان له أثر كبير على النظام الجبائي الجزائري.

- وجود موارد بترولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب ومكافحة التهرب الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي.

ثالثا: الأسباب التشريعية²: تعود هذه الأسباب إلى:

- تعقد تشريعات الضرائب وعدم استقرار النظام الضريبي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، المرجع السابق ، ص 154-155 .
² رحال نصر، "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 46

تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية ومن أمثلة هذه التعقيدات كثرة المعدلات والإعفاءات والتخفيضات والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب.

- تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.

- إن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما

يزيد من نسبة التهرب.¹

رابعاً ظاهرة الرشوة والفساد الإداري:

إن من بين الظواهر التي لها تأثير كبير على التهرب الضريبي هي ظاهرة الفساد الإداري وانتشار الرشوة بين أعوان الإدارة الجبائية، حيث أن بعض موظفي الإدارة الجبائية لا يتورعون في استلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي هي في الحقيقة رشاي و هذه الظواهر المرضية مسيطرة على الإدارة الجبائية بسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب أجهزة مخصصة لمحاربتها.

خامساً: ضعف آلية البحث عن المادة الضريبية لدى الإدارة الجبائية:

إن عملية البحث عن المادة الضريبية وتحديد الأوعية الضريبية موكلة إلى مصالح البحث عن المعلومات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب، وهذه العملية ذات أهمية بالغة تتطلب تحديد دقيق لطريقة العمل وأسلوبه، حيث لا توجد طريقة واضحة يتبعها الأعوان المحققون في البحث عن المادة الضريبية والحد من الغش الضريبي، ولهم الحرية الكاملة في اختيار ما يرونه مناسباً، كما أن ضعف التنسيق بين إدارة الجمارك ومصالح التجارة وإدارة الضرائب له تأثير كبير على ظاهرة التهرب الضريبي، فالمستورد عند قيامه بعمليات الاستيراد يلجأ إلى تضليل هذه المصالح

¹ - رجال نصر، المرجع السابق، ص 47_48

بشتى الطرق والحيل دون وصول المعلومات الجبائية الصحيحة من إدارة الجمارك إلى الإدارة الجبائية وبذلك تحدث عملية الغش بسبب ضعف هذا التنسيق.

سادسا: طريقة فرض الضريبة:

إن طريقة فرض الضريبة تعتبر أحد أسباب التهرب الضريبي، حيث أن القانون الجبائي ومن أجل تحديد الريح الخاضع للضريبة فإنه يسمح بخصم تكاليف متنوعة ومتعددة تعطي للمكلف هامشا كبيرا للتلاعب من أجل تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي تخفيض الضريبة المفروضة.

سابعا: الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الجبائي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الكفاءات البشرية ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة.¹

ثامنا: ضعف الإمكانيات البشرية والمادية:

إن قدرة الإدارة الجبائية على التحصيل الأفضل للإيرادات وتحقيق أهداف السياسة الضريبية المتبعة تركز على مستوى كفاءتها وإمكانياتها المادية والبشرية المتوفرة لديها، حيث أن الإدارة الجبائية تعاني من نقص كبير في الإمكانيات المادية والبشرية مما يجعلها عاجزة عن أداء المهام الكثيرة والمتنوعة من عمليات فرض الضريبة، إحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعاتها، إجراء الرقابة الجبائية، المنازعات، وغيرها.

1 - رجال نصر، المرجع السابق، ص 50-51

الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الجبائي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الكفاءات البشرية ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة.

أولاً: ضعف الإمكانيات البشرية والمادية:

إن قدرة الإدارة الجبائية على التحصيل الأفضل للإيرادات وتحقيق أهداف السياسة الضريبية المتبعة تركز على مستوى كفاءتها وإمكانياتها المادية والبشرية المتوفرة لديها، حيث أن الإدارة الجبائية تعاني من نقص كبير في الإمكانيات المادية والبشرية مما يجعلها عاجزة عن أداء المهام الكثيرة والمتنوعة من عمليات فرض الضريبة، إحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعاتها، إجراء الرقابة الجبائية، المنازعات، وغيرها.

المطلب الثالث: طرق التهرب والغش الضريبي

يشكل التهرب الجبائي أحد التحديات أمام التطبيق الفعال للسياسة الاقتصادية والمالية بحيث يسعى المكلف دوماً إلى تطبيق طرق وأساليب للتهرب الجبائي وإيجاد ثغرات قانونية للإفلات من دفع الضريبة ومن ثم إلحاق الأضرار بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني ككل لذلك فقد تنوعت وتعددت طرق وأساليب التهرب والغش الضريبي وذلك حسب الأنشطة الممارسة ومن هذه الأساليب نذكر ما يلي:

الفرع الأول: التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

حيث يمكن للمكلف أن يتهرب من دفع مستحقاته باللجوء إلى تقديم إقرار ضريبي أو من خلال التصريحات استنادا إلى دفاتر و سجلات و حسابات مخالفة للسجلات و الدفاتر الحقيقية و يتم ذلك على مستويين: ¹

أولاً: تخفيض الإيرادات: يعد هذا النوع من التهرب الأكثر شيوعا للتخلص من دفع الضرائب حيث يلجأ المكلف بالضريبة الى عدم تسجيل في الدفاتر والسجلات المحاسبية جزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للضريبة، وهذا بتخليص الوعاء الضريبي، مثل البيع دون فواتير والبيع دون التصريح بالأشعار الحقيقية (فواتير وهمية)، وتسجيل قيمة المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية بالاتفاق مع الزبون .

ثانياً: تضخيم التكاليف (الأعباء): حيث ينص القانون الجبائي على خصم بعض التكاليف و الأعباء عندما يتم تحديد الأساس الخاضع للضريبة كما هو في حالة الربح على أن تكون لها علاقة بنشاط المؤسسة و تكون مبررة بوثائق رسمية كمثال على ذلك: ²

▪ خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي أو الإضافة إلى النشاطات ذات الطابع الثقافي، و الاعباء المتعلقة للسير عادي الى نشاط المؤسسة ، لكن المكلف يعمل دائما على تضخيم بعض الأعباء و ادخال النفقات وهمية من اجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة.

¹ - سهام كردودي ،الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد في النشر والتوزيع ،الجزائر، 2011، ص 18

² - عوادي مصطفى ، رجال نصر ، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة سخري للنشر

،الجزائر، 2010/2011، ص 44

■ المستخدمون الوهميون حيث يقوم المكلف بتقييد أجور و رواتب مستخدمين لا وجود لهم في الواقع ومن ثم التخفيض في دفع الضريبة.

■ القيام بتسجيل المكافآت بأرقام مرتفعة بعمال محليين و يمارسون أعمال ثانوية فقط .

■ التكاليف والمصاريف غير المبررة هنا يقوم المكلف بالمراوغة و التحايل إلى خارج نشاط المؤسسة مثل مصاريف صيانة سيارة أو بيت خاص بصاحب المؤسسة بالإضافة إلى مصاريف أخرى كفواتير الهاتف والكهرباء وتسجيل هذه النفقات باسم المؤسسة وهذا كله لتخفيض الأعباء.

■ حساب الاهتلاك فالاهتلاك النقص التدريجي في قيمة الأصول الثابتة ولقد عمد المشرع الجزائري بوضع سلم خاص لمعدل الاهتلاك.

وبعبارة أخرى فهو يمثل القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة اي الأصول المملوكة للمؤسسة المتمثلة في المباني والعقارات والتجهيزات وسائل النقل ومعدات المكاتب ولقد سمح المشرع بخصمه من الأرباح المحققة بشروط منها، أن يكون الاستهلاك يمس بالأصول الثابتة، وان تكون هذه الأصول محل الاستغلال ويجب التقيد المحاسبي للاهتلاكات.¹

والاستهلاك يحسب على أساس قيمة الشراء خارج الرسم ولكن المكلف يحاول التلاعب من خلال تطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المستهلك ويقوم بحساب تمن الشراء مضافا إليه

¹ - عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص 45

الرسم على القيمة المضافة، أو يطبق الاهتلاك على أصول قد تتنازل عنها، والهدف من ذلك هو تخفيض نسبة الضريبة.

الفرع الثاني: التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية

أولاً: التهرب عن طريق العمليات المادية: ويكون هذا النوع من التهرب عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية لواقعة مادية بالإخفاء الكلي أو الجزئي للمادة الخاضعة للاقتطاع ، فالإخفاء الكلي يتمثل في عدم الإخطار بمزاولة النشاط التجاري أو الصناعي أو الحرفي، أما الإخفاء الجزئي: يتمثل في إخفاء جزء من المادة تقع عليها الضريبة أوفي عدم التصريح بالقانوني لجزء من المواد و البضائع إلى تدخل في الاقتطاع الضريبي أو بالقيام بأنشطة فيمناطق معزولة وهكذا لحرمان الخزينة من حصيله الضرائب.¹

ثانياً: التهرب عن طريق العمليات القانونية: حيث يعتبر هذا الأسلوب الأكثر استعمالاً وتنظيماً حيث يتم من خلاله خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية أين يعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير ،فواتير دون شراء أو بيع ،وهو الأخطر عن طريق كتابات متناسقة حيث لا تجد فيها مجال للشك، من خلال استغلال القانون أو استغلال الثغرات الموجودة فيه للتخلص من دفع الضريبة، وهنا يقوم المكلف بخلق حالة قانونية مصطنعة مخالفة للوضعية الحقيقية بتكيف خاطئ لحالة ما مثل تمرير عملية

¹ - المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام ،الضرائب والموازنة العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر،بيروت،2000، ص99.

خاضعة للضريبة محل عملية أخرى هي معفاة في حقيقتها، كتسجيل عقد بيع على أساس أنها هبة تفاديا لدفع الضريبة على عملية البيع.

كما يمكن التهرب اثر عمليات وهمية ك شراء فواتير مزيفة من اجل خصم الرسم على القيمة المضافة بأسعار متدنية وهذا كله هروبا من عدم دفع الضريبة واجتهادا منهم في خلق طرق و ابتكار كل الوسائل للتهرب من دفع مستحقاتهم.¹

المبحث الثاني: أنواع التهرب الضريبي وآثاره

المطلب الأول: أنواع التهرب الضريبي

إن مسألة التهرب الضريبي متعلقة بجانبين جوهريين في الدولة، وهما الجانب القانوني والاقتصادي، وبالتالي تختلف أنواع التهرب الضريبي باختلاف الضريبة المراد التهرب منها ومنه يمكن تقسيم التهرب الضريبي إلى أربع أنواع هي:

الفرع الأول: التجنب الضريبي.

يقصد بتجنب الضريبة أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاث حالات لذلك التهرب هي:

أولا: تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف

وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل

¹ - المرسي السيد حجازي، المرجع السابق، ص 100.

فيما يلي:

- الامتناع من استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.
- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة اقل¹.

نلاحظ إن هذا التهرب يرتكز على إرادة المكلف الذي يجب إن يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة.

ثانيا: تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي

يستند هذا التهرب كون إن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف-مالية، اقتصادية واجتماعية، لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة، مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 15% عوض 30% قصد الاستثمار.

ثالثا: تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة ثغرات في القانون الضريبي، وهو ناتج عن إهمال المشرع. وفي هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع، ومن اجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح

¹ د. مراد ناصر التهرب والغش الضريبي في الجزائر، ط2، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص8

الصناعية و التجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم ان طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية¹. ومن نماذج التهرب المشروع:

- تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة و وهمية.
- إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية.
- إعادة الاستثمار لأرباح غير موزعة مستفيدا من تخفيضات عليها، دون القيام فعلا بالإعادة.
- زيادة النفقات عن طريق تضخيمها فقط.
- تواطؤ المشرع مع بعض الشركات بإعفاءات ضريبية².

الفرع الثاني: الغش الضريبي (التهرب الغير المشروع)

ويقصد به تمكن المكلف كليا أو جزئي من التخلص من تادية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش و التزوير في القيود و مخالفة القوانين و الأنظمة الضريبية المعتمدة، وتختلف صور الغش الضريبي تبعا لاختلاف الأساليب التي يعتمدها كل مكلف للتهرب من تادية الضرائب المترتبة عليه، فقد يعتمد المكلف إلى كتم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه أو يقدم تصريحا مزيفا و مدعوما بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه، فيخفي بعض أوجه نشاطاته، أو يزيد من قيمة تكاليف الدخل القابلة للتنزيل الضريبي أو يستعين

¹ د. مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، المرجع نفسه، ص09.

² د. ابو منصف، مدخل التنظيم الإداري، المالية العامة، دار المحمدية، الجزائر، ص117

ببعض القوانين التي تساعده على إخفاء حقيقة إرباحه¹. ومن أمثلة الغش الضريبي:

عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن نشاط الخاضع للضريبة و معتمداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو يعمد إلى نقل نشاطه من جهة إلى أخرى ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين وفي مثل هذه الحالة يكون التهرب شبه تام.

أن يقوم بتقديم تصريح ضريبي غير صحيح، بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته أو لا يرفق مع جميع البيانات أو الوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي، أو يقوم بإرفاق التصريح ببيانات ووثائق غير صحيحة وهو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أو قد لا يدرج بعض إيراداتها متعمداً تخفيض قيمة الضرائب المترتبة عليه².

الفرع الثالث: التهرب الضريبي الداخلي.

هو في حقيقة تهرب قانوني بمعنى إن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة فهو إذن تصرفات غير مشروعة. فهو إذن ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد و السلطة، فالقاعدة الحاكمة للتهرب الضريبي الداخلي هي " إن للمكلفين الحق في تنظيم أعمالهم و ثروا م و مستوى معيشتهم بحيث يدفعون اقل ضريبة أو لا يدفعون ضريبة بالمرّة بشرط إن لا يخالفوا في ذلك الأحكام المقررة القانونية"،

¹ يدو لويزة، قاري حياة، ظاهرة الغش الضريبي، وآليات مكافحته، مذكرة تخرج ليسانس في علوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية، الجزائر، 2010-2011، ص34.

² ابو منصف، مدخل التنظيم الإداري، المالية العامة، مرجع السابق، ص118.

فالتهرب المحلي هو ذلك التهرب الذي يحدث داخل إقليم الدولة بالمخالفة لإحكام القانون الضريبي الداخلي، وذلك بصرف النظر عن جنسية الممول و ما إذا كان من رعايا الدولة أو شخصا أجنبيا عنها، فالعبرة هنا ليست بالجنسية ولكن بما يترتب على التهرب من خسارة ومن ضياع مورد هام من موارد الدولة الأساسية ولذلك فعادة ما تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على تنظيم عملية مكافحة التهرب الضريبي الداخلي عن طريق وضع إجراءات وقائية تدف إلى منع الممول من استغلال الثغرات التي تشوب بعض نصوص التشريعات الضريبية القائمة للتهرب من عبء الضريبة، وكذلك عن طريق سن عقوبات رادعة متدرجة على كل من يخالف إحكام التشريعات المشار إليها¹.

الفرع الرابع: التهرب الضريبي الدولي

التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو تهرب اقتصادي، بمعنى انه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع يتمثل في ضياع مورد هام من الموارد الأساسية والحيوية للدولة في الظروف العادية، أي يمكن القول إن التهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والمجتمع.

فالتهرب الضريبي على المستوى الدولي، يختلف الوضع عنه بالنسبة للتهرب الضريبي على المستوى الداخلي، نظرا لكونه أحادي المفهوم على عكس التهرب الداخلي ذي المفهوم الثنائي، حيث أن التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو صورة من صور التهرب الضريبي بصورة

¹ - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الدولي وآثارها على الدول النامي، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 19-18.

عامة، وان ما يميزه انه ذو صفة دولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة، يستوي في ذلك إن يكون بين دولتين أو أكثر، فالمكلف يحاول أن يخفف من عبئه الضريبي مستخدماً في ذلك كافة الطرق و السبل المشروعة و غير المشروعة. ويتضح ذلك عندما يلجأ المكلف إلى ريب أمواله إلى الخارج البلاد حتى لا تتمكن الدوائر الضريبية من تحصيل الضرائب المفروضة عليه، عندما تكون بعض مصادر الدخل الخاضعة لضريبة موجودة في خارج البلاد، ويعمد المكلف إلى عدم التصريح بوجود هذه المصادر بالمرة أو يخفي جزء منها.¹

المطلب الثاني: عناصر التهرب

لا تقوم جريمة التهرب الضريبي من الناحية القانونية الا بتوفر عناصر لا بد منها:

الفرع الأول: العنصر الشرعي

بالنسبة للتهرب فالقانون هو الذي يحدد هذا الفعل ان كان جريمة لأنه لا يحرم فعل دون وجود نص قانوني وهذا ما نجده في قانون العقوبات حيث تنص المادة الأولى منه: "لا جريمة و لا عقوبة او تدابير أمن بغير قانون".

ان القصد من تجريم النص القانوني للفعل الهدف من ذلك هو حماية الحقوق المصالح، وفي المجال الضريبي يهدف المشرع الجبائي لتجريم فعل الغش الضريبي بالدرجة الاولى لحماية المصلحة العامة للدولة وقد يستعين المشرع الجبائي بقانون العقوبات لتجريم بعض الأفعال كما

¹ جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، طبعة الاولى، دار الوائل للنشر، 2000، ص147.

هو الحال في المواد 303 و308 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمواد 407 و408 من نفس القانون.¹

الفرع الثاني: الركن المادي للتهرب الضريبي

يتمثل الركن المادي للتهرب الضريبي في أداء عمل يمنعه القانون أو الامتناع عن أداء فعل، ويتمثل العنصر المادي عن اخلال المكلف بواجباته الضريبية ومن اشكال الاختلال لهذه الواجبات :

استعمال المكلف طرق تدليسية.

التملص او محاولة التملص كلياً او جزئياً من دفع الضريبة. (1)

الفرع الثالث: العنصر المعنوي

فيتمثل خاصة في القصد الجنائي حيث يرتكب المكلف الفعل بنية سيئة وتكون عن وعي وادراك، وهو ادراكه وعلمه بالطابع الغير قانوني والشرعي للأفعال التي يقوم بها من خلال عدم مسك محاسبة مخالفة لأحكام القانون المعمول به، أو شراء فواتير وهمية بالإضافة الى وجود قصد خاص وهو توفر نية التملص او محاولة التملص الكلي او الجزئي من دفع الضريبة ومن ثم اللاحق ضرر بخزينة الدولة .

¹ - المادة 303 فقرة 1 قانون-الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، معدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية سنة2003، الجريدة الرسمية عدد86 بتاريخ2002/12/25،ص9، والمادة13 من قانون المالية سنة2012، العدد72 بتاريخ 20011/12/29، ص6.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية و اجتماعية، لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، و عليه يؤدي التهرب الضريبي عدة آثار سالبة يمكن تصنيفها إلى آثار مالية و اقتصادية و اجتماعية.

الفرع الأول: الآثار المالية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى الأضرار بالـخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، و يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، و بالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، و في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي و اللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي و الاقتصادي للبلد المعني.¹

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني و ذلك من عدة جوانب، بالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع

¹ صفوت عبد السلام عوض الله، الاقتصاد السري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2002، ص09

الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في أقطار ترقية الاستثمار، و يترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم و البطالة.¹

كما يعمل التهرب الضريبي الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة، تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق. إضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني.²

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين الأفراد اتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوه التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة. لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من

1 - صفوت عبد السلام عوض الله، المرجع السابق، ص 10

2 صفوت عبد السلام عوض الله، المرجع نفسه، ص 11

خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو الغير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.

المبحث الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي

ونظرا للآثار السيئة التي تترتب على التهرب الضريبي فإن التشريعات الضريبية المختلفة تحاول بشتى الوسائل مكافحة هذا التهرب بمختلف الوسائل المتاحة، بحيث تعمل الدول جاهدة على مكافحة التهرب الضريبية و السعي وراء القضاء عليه حتى يغلق الأبواب المفتوحة و الثغرات المستترة التي ينفذ منها المتهربون، وهذا ماسنراه في هذا المبحث.¹

المطلب الأول: الآليات الوقائية

الفرع الأول: تبسيط النظام الضريبي :

يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، و في تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي، و يساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه.²

الفرع الثاني: تحسين الجهاز الإداري الضريبي :

فالتهرب الضريبي يكشف عن الخلل الموجود في هياكل التنظيم الضريبي، و هذه الظاهرة

¹ عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب و الازدواج الضريبي ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، ص28

² ناصر مراد ، المرجع السابق، ص 305 .

شائعة في مختلف البلدان، ومن المفروض أن تعمل حكومات تلك البلدان المختلفة على إصلاح هياكلها التنظيمية، و منها الضريبية، بإنشاء أجهزة الضريبة المتخصصة، وتقسيم العمل بينها، و تزودها بالأفراد أصحاب الكفاءات المهنية وبأحدث الوسائل في المحاسبة الضريبية، وتلقينهم أفضل الأساليب في التعامل، وعقد الدورات التدريبية و إشراكهم في الندوات المالية و الضريبية و رفع الوعي الثقافي المتعلق بأعمالهم¹.

الفرع الثالث: تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلف :

تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى التخفيف من حدة التوتر الموجود بين المكلف والإدارة الضريبية قصد إحداث تجاوب و تصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب الضريبي، حيث تشكل العلاقة الإنسانية أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية اتجاه المكلفين، وتخفيض أو تضيق الفجوة الموجودة بين الطرفين و كذلك تخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة، ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعالجة تجاه المكلفين .

و بما أن المكلف هو الطرف المباشر في عملية التهرب ، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي وإقناعه بالواجب الضريبي حتى تصبح سلوكياته أكثر عقلانية .

¹ قتال عبد العزيز ، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبيين ،مذكرة ماجستير ، تخصص مالية ومحاسبة ، معهد العلوم الاقتصادية ، المركز الجامعي يحي فارس المدينة، 2008-2009 ، ص 23 .

4/ تنمية الوعي الأخلاقي :

إذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد تجاه الالتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والإحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزم أخلاقي قبل أن يكون التزاماً قانونياً ، لأن فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع .

5/ من الناحية الفنية :

ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم بطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب أمام التهرب كذلك يجب تدريب العناصر الكافية و المدربة تدريباً كافياً للعمل في المجال الضريبي على نحو يكفل لها الوقوف على أحدث الأساليب و الوسائل الفنية المستخدمة في الحق الضريبي ، كذلك ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضريبة من الاطلاع على ما يريدون الاطلاع عليه من الوثائق و الأوراق التي تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح¹.

المطلب الثاني: الآليات الرقابية

الفرع الأول: تحسين الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية إجراءً ضرورياً لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، و ذلك نظراً لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين و التي لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد

¹ سميرة بوعكاز ، مرجع سابق ، ص 55 .

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من خلال الهيئات التابعة للإدارة الضريبية ، فالرقابة تهدف إلى المحافظة على حق الخزينة من خلال محاربة التهريب الضريبي من جهة و السهر على حسن تطبيق القوانين من جهة أخرى .

الفرع الثاني: الإجراءات العقابية

إن فرض العقوبات الردعية وسيلة ضرورية و متممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير و الإخلال بالواجب الوطني، و ترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة و أفرادها و لقد شرع المشرع الجزائري عقوبات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون، فقد قررت جزاءات في حالة الامتناع عن تقديم المستندات أو إتلافها أو تقديم بيانات أو توضيحات في غير موعدها، أو تقديم بيانات غير صحيحة بإتباع طرق احتيالية قصد إخفاء المبلغ الذي يخضع للضريبة، واهم هذه الإجراءات العقابية: العقوبات الجبائية و الغرامات المالية.

أولاً: العقوبات الجبائية: كل شخص مكلف بالضريبة ويستخدمون وسائل وطرق تدليسية والتي يكون من خلالها قد خفض أو حاول تخفيض جزء أو كل المبلغ المعني بالضريبة أي الوعاء الضريبي.

ثانياً: الغرامات المالية: وتتمثل الغرامات فيما يلي:

- الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي G 01 تقدر ب 25 % من الوعاء .
- الغرامة بسبب التأخير في تقديم التصريح السنوي بالنسبة ل IRG، و IBS إذا لم تتعدى مدة التأخر شهر واحد هي : 10% ، وبنسبة 20 % إذا لم تتعدى مدة التأخير شهرين ، إما إذا لم

يصل التصريح إلى إدارة الضرائب ضمن اجل 30 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ فالنسبة تكون 25% من الوعاء الخاضع للضريبة أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA فانه يترتب على الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10% ، و ترتفع إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة في اجل شهر واحد و تختلف نسبة الغرامة بسبب النقص في التصريح حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة إلى 10% ، 15% ، 25% حسب المبلغ المتمص من 50000 إلى 200000 دج.¹

المطلب الثالث: التعاون الداخلي والخارجي لمكافحة والقضاء على التهرب الضريبي:

فيما يتعلق بمجال التهرب الضريبي الدولي حيث لم يعد التهرب من الضرائب عند حدود الدولة بل أصبح التهرب يتم على المستوى الدولي، و يتضح ذلك عندما يلجأ المكلف إلى تهريب أمواله إلى خارج البلاد حتى تتمكن الدوائر الضريبية من تحصيل الضريبة المفروضة عليه، أو عندما تكون بعض مصادر الدخل الخاضعة للضريبة في خارج البلاد، ويعتمد المكلف إلى عدم التصريح بوجود هذه المصادر بالمرّة أو يخفي جزء منها.²

لذلك تلجأ الدولة إلى مكافحة التهرب عبر وسيلتين أحدهما داخلية و أخرى خارجية وهما:

¹ سهام كردودي ، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية ، مذكرة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص : تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، جامعة بسكرة ، 2009/2008 ، ص 32 .

² محمد نورالدين البريم ، حوكمة الشركات و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ، جامعة الأزهر ، ، ص 61 .

- اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعرفة مصادر دخل المكلفين في الخارج و مقدار الأرباح التي يحصلون عليها كأن تلزمهم الدولة بتقديم كشوف (إقرارات) بذلك، أو بالاطلاع على حسابات البنوك لمعرفة و تحديد الدخول التي يحصل عليها عملاؤها من الخارج أو بإل ازم البنوك بتقديم كشوف مفصلة بذلك أو بان تقتطع منها الضرائب المستحقة عليها مباشرة و تدفعها إلى الخزينة العامة .

- عقد الاتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، و تهدف هذه الاتفاقيات إلى تدعيم التعاون بين الدوائر الضريبية للدول المتعاقدة من اجل تبادل المعلومات و المساعدة اللازمة لتحصيل الضرائب التي تفرضها إحدى الدول على بعض المكلفين ولا تتمكن من تحصيلها لوجودهم أو وجود أموالهم في أراضي الدولة الأخرى، و تهدف هذه الاتفاقيات إلى منع حدوث الازدواج الضريبي الدولي حتى لا يكون للمكلف مبررا للتهرب الضريبي بحجة أن هذا الازدواج يستهلك جزءا كبيرا من الأرباح المتأتية له من الخارج .

ويرى الباحث أن عدم تحقق سياسة اقتصادية فعالة ناتجة عن الآثار الضارة الناجمة عن التهرب الضريبي، والتي تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني وكذلك الخزينة العمومية، من اجل هذا وجب على السلطات المختصة أن تواجه هذه الظاهرة باتخاذ إجراءات صارمة في مكافحتها، وكذلك إيجاد أساليب منظمة تحت إطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها، ووسائل مكافحة هذه لا تتميز بها إلا الإدارة الجبائية.

خلاصة الفصل:

ومن خلال ما عرضناه اتضح لنا انه رغم تنوع وسائل التهرب الضريبي المعتمدة فالنتيجة واحدة تتمثل في الاثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على عدة مستويات اجتماعية، مالية، اقتصادية وهذا ما يفرض على الدولة ضرورة الحد من الاثار والنتائج السلبية لهذه من خلال معالجتها والتعرف على اسبابها والعقوبات المترتبة عليها سواء كانت جنائية أو جزائية.

لكن هذا لا يمنع من اتخاذ بعض الاجراءات العلاجية بتصحيح الأسباب المؤدية لظاهرة التهرب من خلال تحويل مهام ذلك الى الاجهزة المختصة كجهاز الرقابة الجنائية.

الفصل التطبيقي: دراسة حالة
مركز الجواري للضرائب بمستغانم

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بمستغانم

تمهيد:

بعد ما تطرقنا في الفصل الأول والفصل الثاني لمختلف الجوانب المتعلقة بالتهرب الضريبي والرقابة الجبائية، ومدى قدرتها على تحقيق أهداف المتمثلة في مكافحة التهرب الضريبي بشتى الطرق، وعليه كان لابد إسقاط الإطار النظري على أرض الواقع من خلال دراسة ميدانية بمركز الجوارى للضرائب وهذا ماسنراه في هذا الفصل التطبيقي والذي سنتطرق فيه إلى عميلة الرقابة الجبائية كآلية في مكافحة التهرب الضريبي على مستوى المركز، وعليه تم تقسيم هذا الفصل لمبحثين.

المبحث الأول: ماهية مركز الجوارى للضرائب

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بمستغانم

المبحث الأول: ماهية مركز الجوارى للضرائب

قبل التطرق إلى تعريف المركز الجوارى للضرائب سنتطرق إلى المديرية الولائية للضرائب لولاية مستغانم في المطلب الأول، ثم إلى تعريف المركز الجوارى للضرائب ثم مهام المركز الجوارى للضرائب.

المطلب الأول: مديرية الضرائب لولاية مستغانم

الفرع الأول: تعريف المديرية الولائية لضرائب لولاية مستغانم

تأسست مديرية الضرائب لولاية مستغانم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 الصادر بتاريخ 23 فيفري 1991 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية. حيث تم بناء دار المالية سنة 1997 قام السيد وزير التجارة والمالية بتدشينها في نوفمبر 1998. تسهر المديرية الولائية للضرائب على احترام التنظيم و التشريع الجبائين، مع متابعة و مراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق أهداف محددة لها، كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية للضرائب و المديريات الولائية الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية علاقات سلمية، و تلتزم المديريات الولائية بإبلاغها بكل الجداول الإحصائيات المعدة دوريا و المنصوص عليها في التنظيم المعمول به وتقديم كل البيانات والتقارير التي تخص سير المصالح أو تطبيق التشريع و التنظيم الجبائي .

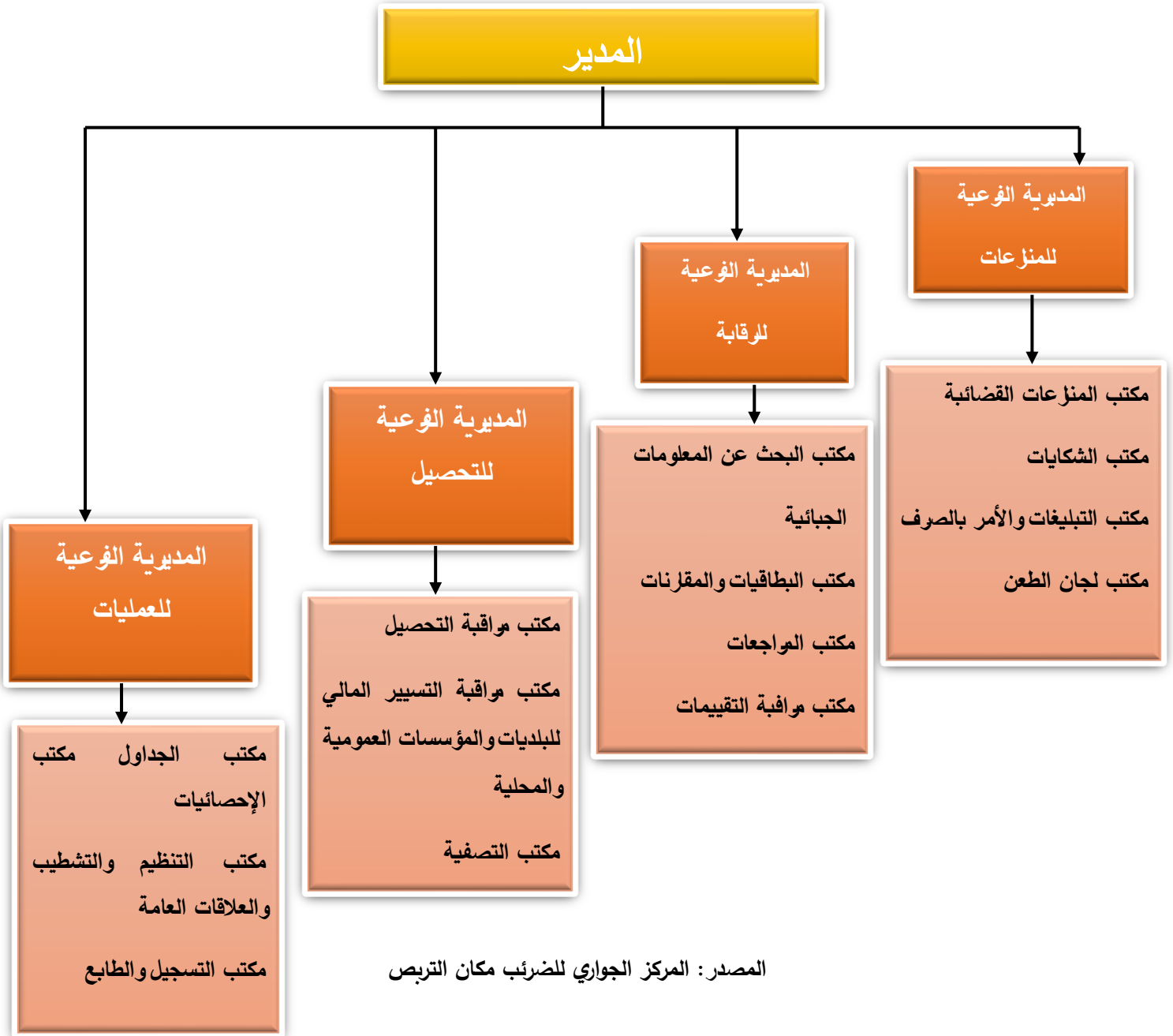
الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بمستغانم

الفرع الثاني: تقسيم مديرية الضرائب لولاية مستغانم

تنقسم مديرية الضرائب لولاية مستغانم إلى 04 فروع، وفي كل فرع يوجد عدة مكاتب كما

هو موضح في الهيكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم 02 : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم



المصدر: المركز الجوارى للضرائب مكان التبريص

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بمستغانم

المطلب الثاني: المركز الجوارى للضرائب لمستغانم

تأسس المركز الجوارى للضرائب مستغانم سنة 2014، وكان يسمى في الأول المفتشية الجبائية، ووفقا للإصلاحات التي خضعت لها الأنظمة الجبائية والتي تهدف منها إلى الإصلاح الجذري للإدارة الضريبية والتي أدت إلى ظهور مراكز جوارية على مستوى دوائر لتقريب المواطن من الإدارة الضريبية، وتقوم هذه المراكز بالإهتمام بالمؤسسات والخاضعين لها هم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذي يفوق رقم أعمالهم 8 000 000.00 دج، حيث يسمح للمكلفين بالضريبة التابعين له بإتمام واجباتهم الجبائية والمتمثلين في:

✓ المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي

✓ الأشخاص الذين يحققون مداخيل مهنية

✓ الأشخاص الذي يحققون مداخيل عقارية

الفرع الثاني: مهام مركز الجوارى للضرائب

ينشط مركز الضرائب في المجالات الرئيسية الآتية:

❖ في مجال الوعاء:

- يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسبير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح غير تجارية.
- إصدار ومعاينة والمصادقة على الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض.

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بمستغانم

❖ في مجال التحصيل:

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

❖ في مجال الرقابة:

- البحث وتحصيل استغلال المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

❖ في مجال المنازعات:

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

❖ في مجال الاستقبال والإعلام:

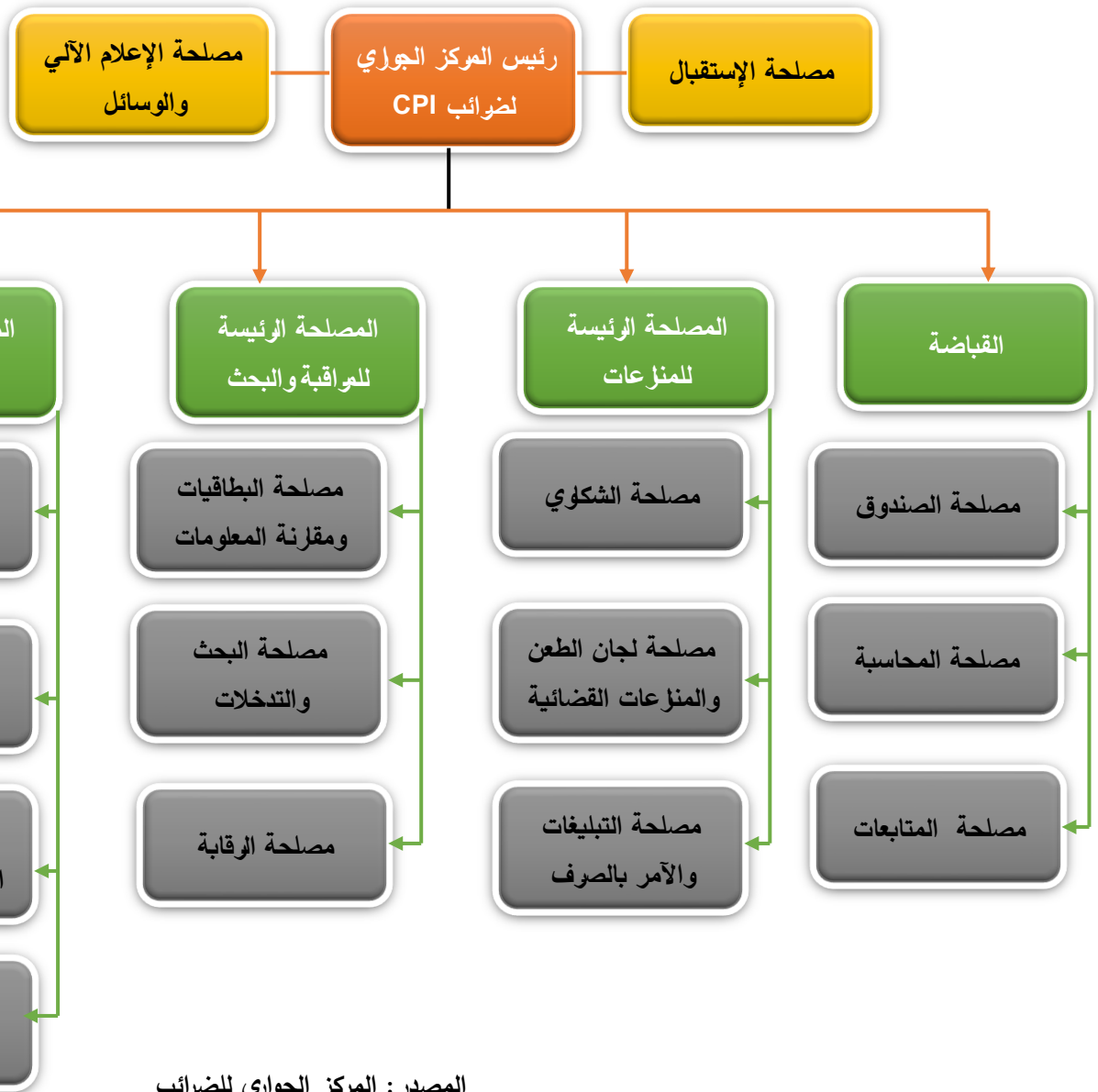
- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسة وتعديل قوانينها الأساسية.
- تنظيم وتسيير المواعيد.
- نشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بمستغانم

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الجوارى للضرائب مستغانم

أولاً: الهيكل

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي للمركز الجوارى للضرائب مستغانم



يسير مركز الضرائب رئيس المركز و هو يتشكل من:

❖ المصلحة الرئيسية للتسيير وتكلف ب:

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

- وتعمل على تسيير:

- مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية؛
- مصلحة الجباية الزراعية؛
- مصلحة جباية المداخل والممتلكات؛
- مصلحة الجباية العقارية.

❖ المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث وتتكلف بضمان

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوارى
- للضرائب والممتلكات العقارية المتواجدة فيه.

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بمستغانم

- تعمل على تسيير

- مصلحة البطاقات والمقارنات:
- مصلحة البحث والتدخلات التي تعمل في شكل فرق؛
- مصلحة المراقبة.

❖ المصلحة الرئيسية للمنازعات وتتكلف بـ:

- دراسة كل طعون نزاعية أو اعفائية موجهة للمركز الجوارى للضرائب التكفل بإجراء التبليغ والأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة؛
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية.

- وتعمل على تسيير:

- مصلحة الاحتجاجات. مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية؛
- مصلحة التبليغ والأمر بالصرف.

❖ القبضات وتتكلف بـ:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت أدرجها بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساريين المفعول و المتعلقة بالتحصيل الجبري
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بمستغانم

- وتعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق
- مصلحة المحاسبة
- مصلحة المتابعات.

هـ - مصلحة الاستقبال والإعلام: وتتكلف تنظم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم بالضريبة.

و - مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: تتكلف بـ:

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

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛
- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وأمن المحلات.

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بمستغانم

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية للتهرب الضريبي على مستوى المركز الجوارى للضرائب

بمستغانم CPI

من خلال دراستنا الميدانية التي كانت على مستوى المركز الجوارى للضرائب بمستغانم، ومن خلال معاورتنا مع المكلف بالجباية على مستوى المركز نذكر لنا حالات التهرب الضريبي التي كانت على مستوى المركز، وكيف تم مواجهتها بإعتماد على آلية الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: حالات التهرب الضريبي على مستوى المركز الجوارى للضرائب CPI

تتمثل حالات التهرب الضريبي التي وقعت على مستوى المركز حسب ما ذكره المكلف

بالجباية كما يلي:

أولاً: التهرب الضريبي في مادة الوعاء الضريبي

تختص المديرية الولائية للضرائب بمهمة الرقابة الجبائية على مستوى الولاية و يتم تجميع المعلومات و الإحصائيات على المستوى الولائي، و منه نقول أن المكلف متهرب من خلال المخالفات التالية:

- تسجيل عمليات وهمية في الدفاتر المحاسبية.
- تقديم فواتير وهمية لإثبات معاملات تجارية للاستفادة من تخفيضات من الضرائب أو إنقاص في الأرباح المحققة

ثانياً: التهرب في مادة التحصيل

يكون المكلف متهرب ضريبي في مادة التحصيل الضريبي إذا قام بالعمليات التالية:

- عدم التصريح بعنوان عمله بهدف التهرب من التسديد.

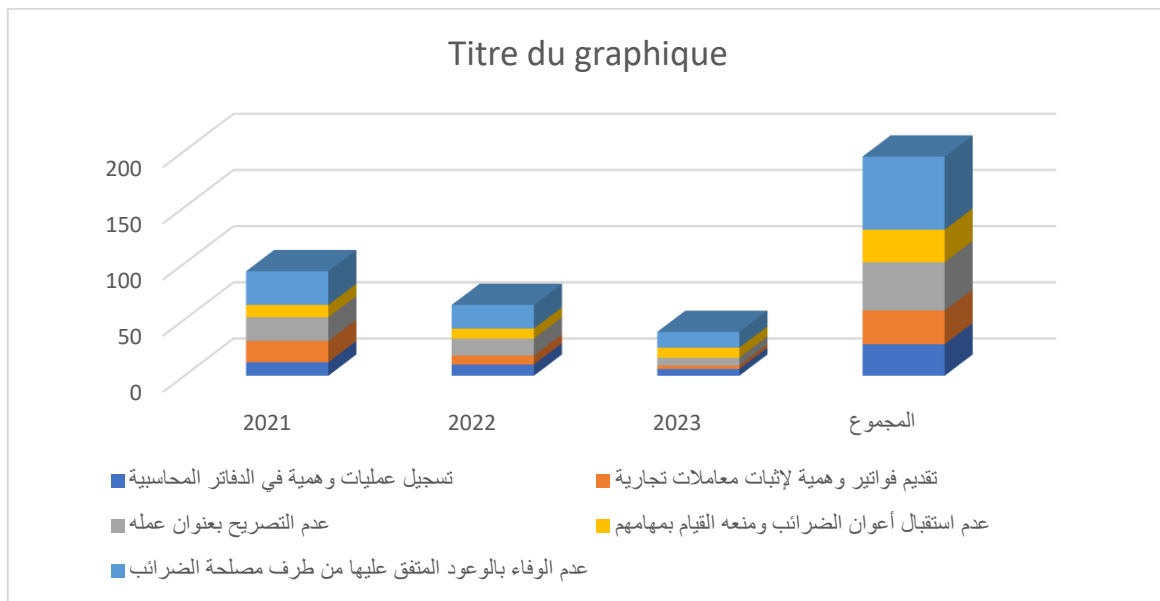
الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بمستغانم

- عدم استقبال أعوان الضرائب ومنعه القيام بمهامهم.
- عدم الوفاء بالوعود المتفق عليها من طرف مصلحة الضرائب.

جدول رقم 02: يوضح نسبة كل حالة على مستوى المركز الجوارى للضرائب CPI

المجموع	2023	2022	2021	حالات التهرب الضريبي
28	06	10	12	تسجيل عمليات وهمية في الدفاتر المحاسبية
30	03	08	19	تقديم فواتير وهمية لإثبات معاملات تجارية
43	7	15	21	عدم التصريح بعنوان عمله
29	09	09	11	عدم استقبال أعوان الضرائب ومنعه القيام بمهامهم
65	14	21	30	عدم الوفاء بالوعود المتفق عليها من طرف مصلحة الضرائب

الشكل رقم 04: الرسم البياني للجدول



المصدر: من إعداد المتربصين بالإعتماد على التريص

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بمستغانم

من خلال الجدول والرسم البياني يتضح لنا أننا حالات التهرب الضريبي كانت كبيرة في

سنة 2021 مقارنة بالسنوات التي بعدها التي عرفت تراجع وهذا يرجع إلى أسباب التالية:

- سنة 2021 طبقت فيها بعض إجراءات الحجر الصحي نظرا لموجة الكوفيد التي كانت تجتاح البلاد، وبالتالي هناك العديد من المكلفين بالضريبة أخذوها عذرا من أجل التهرب من دفع الضريبة؛

- صرامة و التحقيق المعمق للمراقبين على مستوى المركز الجوارى للضرائب

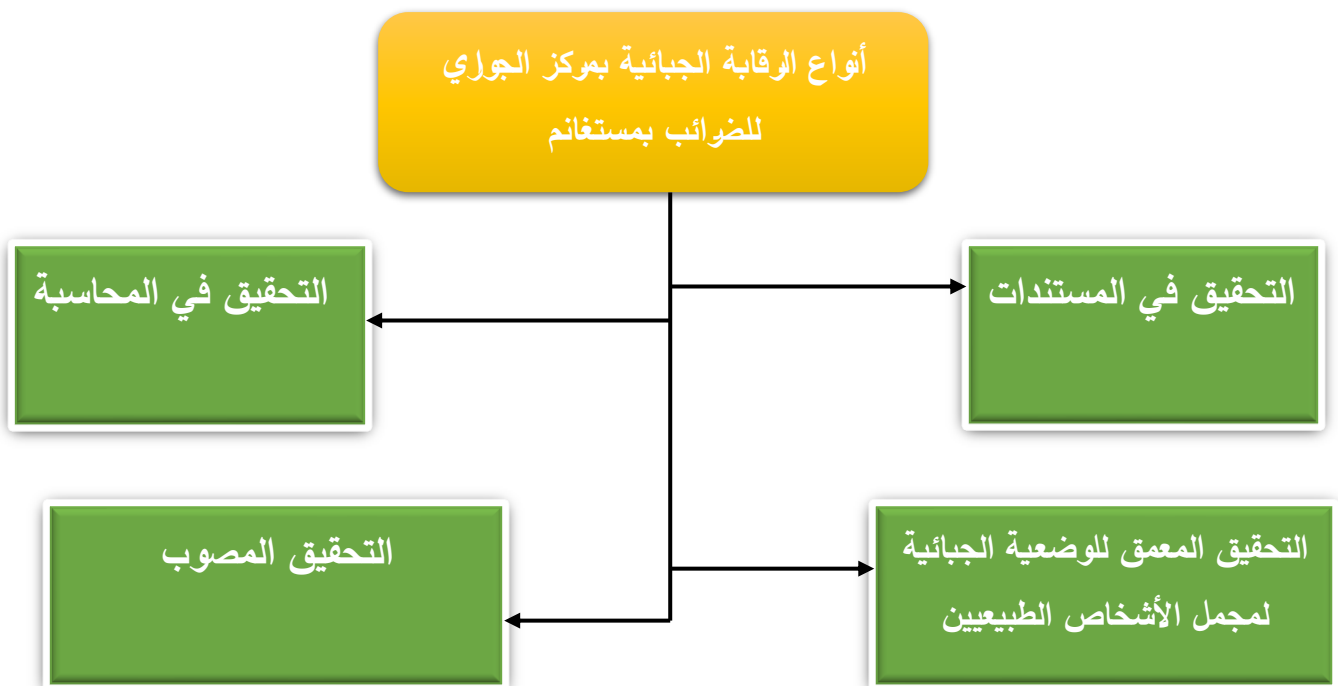
- نجاعة آلية وفعالية نظام الرقابة الجبائية التي يقوم به المركز الجوارى للضرائب.

المطلب الثاني: طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز الجوارى للضرائب بمستغانم

من خلال دراستنا الميدانية على مستوى المركز الجوارى للضرائب بمستغانم تعرفنا على

أنواع الرقابة المطبقة على مستوى المركز الجوارى للضرائب بمستغانم، كما هي موضحة في

الشكل رقم 5 التالي: أنواع الرقابة الجبائية على مستوى مركز الجوارى للضرائب



الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بمستغانم

أولاً: التحقيق في المستندات

تسمح دراسة تصريح المكلفين لعون الإدارة الجبائية بالفحص من مكتبه وتحليل تناسق تصريحاتهم انطلاقاً من عناصر ملفهم : وهو ما يطلق عليه تسمية : التحقيق في المستندات.

فهو يعتبر الصيغة الأكثر بساطة والأكثر تداولاً للرقابة، لاسيما بالنسبة للخوادم.

في أغلب الأحيان، يجهل المكلفون خضوعهم لهذا التحقيق، ولا يدركون ذلك إلا عند تعرض ملفهم للعراقيل، وغالبا ما يتلقون طلب بسيط للمعلومات.

كما يمكن أن يطلب منهم تقديم طلبات للتوضيح أو التبرير. في هذه الحالة، يتعين عليهم تقديم ردهم خلال أجل لا يقل عن ثلاثين (30) يوما.

ثانياً: التحقيق في المحاسبة

هي مجمل العمليات التي ترمي إلى مراجعة محاسبة مؤسسة ما من خلال مقارنتها بعناصر الاستغلال وبالعناصر الخارجية بغية التحقيق في التصريحات المكتتبه والتأكد من صدقية أساس مختلف الضرائب والرسوم المستحقة بعنوان نشاط مهني.

ثالثاً: التحقيق المعمق للوضعية الجبائية لمجمل الأشخاص الطبيعيين

يتعلق الأمر بعمليات الرقابة التي تتضمن البحث عن تناسق بين المداخل المصرح بها للمكلف بالضريبة (الشخص الطبيعي) من جهة، ووضعيته المالية وتلك التي تخص الخزينة

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بمستغانم

والعناصر المكونة لنمط المعيشة من جهة أخرى. فهي تخص الضريبة على الدخل الإجمالي.

يمكن إجراء التحقيق المعمق للوضعية الجبائية لمجمل الأشخاص الطبيعيين من خلال تمديد التحقيق في المحاسبة. يمكن أن يكون سببا في التحقيق في المحاسبة لاسيما إذا تبين أن المكلف بالضريبة قد قبض مداخل من مؤسسة تخضع لمسك محاسبة.

رابعا: التحقيق المصوب

يعتبر التحقيق المصوب للمحاسبة إجراء رقابة موجه، أقل شمولية و أكثر سرعة وأقل اتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة.

يتضمن هذا الإجراء مراقبة الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض عناوين الضرائب على فترة محددة والتي يمكن أن تكون أقل من سنة مالية محاسبية واحدة (01).

المطلب الثالث: دراسة حالة حول الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي

سنتطرق إلى نوع الرقابة الجب على الوثائق كدراسة حالة مطبقة على مستوى المركز الجوارى للضرائب بمستغانم كما يلي:

بعد قيام المركز الجوارى للضرائب بإعداد الرقابة السنوية للمكلفين الخاضعين للرقابة على الوثائق وبعد التأشير عليها من طرف الجهات الوصية (المديرية الولائية للضرائب)، قمنا بأخذ عينة أو الحالة الممثلة في المكلف بالضريبة وهي (مؤسسة النشاط صيدلية) وعلى إثر تفحص الملف الجبائي في إطار برنامج المراقبة على الوثائق قام العون المكلف بمقارنة

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بمستغانم

التصريحات السنوية المتمثلة في الميزانية الجبائية (G11) مع التصريحات الشهرية (G50) و من ثم إرسال طلب معلومات نموذج (C2) بتاريخ 2023.02.24 من أجل إحضار الوثائق المحاسبية علما أن المركز الجوارى للضرائب قام باحترام الأجل القانوني نموذج (C2) والمتمثل في 30 يوما.

كما أن المكلف قام بالرد مع إحضار الوثائق المطلوبة وعلى إثر مقارنة الوثائق والمستندات المحاسبية مع التصريحات السنوية والشهرية، كما قامت بتحقيق الأعباء المدرجة في جدول حسابات النتائج للمكلف ومنه تبين للمصلحة أن المكلف بالغ في فواتير النقل البضائع المتمثلة في الدواء علما أن هذه الفواتير غير قابلة للخصم كما أنها مبالغ فيها وبالتالي قامت المصلحة بإعادة دمجها إلى الربح المصرح به لمختلف السنوات المذكورة 2019/2020/2021/2022 ، حيث قامت المصلحة بإرسال نموذج (C4) (إشعار بالتبليغ) الموصى عليه وتوضح فيه للمكلف الأسس المقترحة و الفواتير المعاد دمجها كما أن المصلحة قامت باحترام الأجل القانوني للإشعار والمتمثل في 30 يوم من تاريخ استلام المكلف بالإشعار بالتبليغ (C4) وبعد رد المكلف عن الإشعار بالتبليغ (C4) قامت المصلحة بإصدار الجدول الفردي (C37) تحت رقم 30 الصادرة عن المركز الجوارى للضرائب وذلك بإصدار جدول يخص سنة 2013 للضريبة على الدخل الإجمالي IRG وفقا للنسبة المحررة 20% لكون المكلف كان يخضع للنظام المبسط لسنة 2019.

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بمستغانم

كما أن مركز الجوارى للضرائب قام بإرسال مذكرة ربط (D3) تخص صاحب الصيدلية إلى مكتب البحث على المعلومات وإعادة التقويمات ومن ثم إرسالها إلى مركز مقر الإقامة للمكلف حيث قام المركز باستغلالها وإصدار الجدول الفردي (C37) رقم 110 لسنة 2023 لكون المكلف خاضع للنظام الحقيقي قامت المؤسسة بتطبيق السلم التصاعدي وفقا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

كيفية حساب الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي

❖ سنة 2020:

▪ الأساس المحدد : 3480595 دج:

$$1086208 = 324000 + 48000 + 714208 = 0.35 \times (3480595 - 1440000)$$

▪ الأساس المصرح به: 3069371 دج

$$570280 = 0.35 \times (3069371 - 1440000)$$

❖ سنة 2021:

▪ الأساس المحدد: 3373281 دج

$$676648 = 0.35 \times (3373281 - 1440000)$$

▪ الأساس المصرح به: 2990781 دج

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بمستغانم

❖ سنة 2022:

▪ الأساس المحدد : 3284721 دج

$$511252 = 0.35 \times (3284721 - 1440000)$$

▪ الأساس المصرح به : 2900721

$$134400 = 0.35 \times (2900721 - 1440000)$$

طريقة حساب الحدول الفردي C37

الجدول رقم 03: حساب IRG الضريبة على الدخل الإجمالي

2022	2021	2020	السنة البيان
3284721	3373281	3480595	الأساس المحدد
2900721	2990781	3069371	الأساس المصرح به
384000	382500	411224	الفارق = (2-1)
حساب السلم التصاعدي	حساب السلم التصاعدي	حساب السلم التصاعدي	BAREME
1017652	1048648	1086208	حق محدد
883252	914773	942280	حق المصرح به
134400	133875	143928	الفارق = (6-5)

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بمستغانم

15%	15%	15%	معدل العقوبة
20160	20081	21589	العقوبة = (7 * 8)
154560	165517154560	165517	المجموع: = (7 + 9)

المصدر: الطالبين بالإعتماد على المعلومات المقدمة

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل التطبيقي إلى دراسة حالة ميدانية بمركز الجوارى للضرائب بمستغانم، حيث تم تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم ثم تقديم المركز الجوارى لضرائب بمستغانم و التعرف على هيكله التنظيمي و المهام الذي يقوم بها المكاتب التابعة له، و لاحظنا دور الإدارة الجبائية في الرقابة .

والذي يتجسد في تكوين الملف الجبائي للمكلف، و إخضاعه للنظام الضريبي التابع لإقليم مزاوله نشاطه، ومن تم إلزام المكلف بدفع كافة الضرائب الواجبة عليه و هذا باستعمال كافة أنواع الرقابة الجبائية، لاكتشاف إن كان هناك أي أخطاء أو تدليس في التصريحات المقدمة من طرف المكلف.

خاتمة

خاتمة

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية فقد تبين لنا أن التهرب الضريبي هي جريمة كبيرة في حق الاقتصاد الوطني و تمس بالحصيلة الضريبية لخ زينة الدولة ومنه استن ازف الاقتصاد و لهذا تم التكفل بهذه الظاهرة من قبل مصالح الضرائب و استخدام ما منحه إياه القانون الجبائي في ردع و محاربة التهرب الضريبي .

يتهرب المكلف بالضريبة لعدة أسباب في اعتقاده أنها تعسفية من طرف الإدارة الجبائية أو من طرف الثغرات الموجودة في القانون الضريبي في حد ذاته ليتخذها المكلف كمالذ للتهرب من الضريبة ، غير أن الإدارة الضريبية تسعا إلى تطبيق النصوص التشريعية كما يجب على المكلف الالتزام بها حتى تتحقق العدالة الضريبية بين الطرفين .

عند القيام بعملية الرقابة و التحقيق المحاسبي يعمل الم ارقب على إعلام المكلف بالحقوق المخولة له و هذا ل حمايته من تعسف الإدارة الجبائية مع تقديم النصح و الإرشاد له من قبل أعوان الرقابة، و هنا يتبين لنا أن الرقابة الجبائية هي الأداة الأساسية و القانونية للإدارة الجبائية و لها أهمية بالغة في م ارقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية و كذا اكتشاف أي تدليس أو خطأ في التصريحات .

و للتأكد مما توصلنا إليه من خلال الدراسة العلمية السابقة قمنا بدراسة تطبيقية ميدانية على مستوى مركز الجواري للضرائب كانت لنا نتائج تمكننا من اختبار صحة الفرضيات المذكورة سابقا.

خاتمة

الفرضية الأولى: فعالية الرقابة الجبائية تتوقف على مدى فعالية أدواتها وأجهزتها قد تحققت، وهذا ما استطعنا الوصول إليه في كون تفعيل الرقابة الجبائية لا بد أن ينطلق من بيئة الإدارة الإلكترونية في إطار نظام المعلومات وكذا إيجاد هياكل قضائية متخصصة، وكل ذلك في إطار التكامل مع آليات تفعيل تدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية.

الفرضية الثانية: الرقابة الجبائية لعبت دورا كبيرا في تخفيف من آفة التهرب الضريب وقد تحققت، حسب الدراسة الميدانية والمعلومات المقدمة على مستوى المركز الجوارى للضرائب مستغانم فإن التهرب الضريبي يعرف انخفاضا مستمرا نظرا لصرامة الرقابة وفعاليتها.

توصيات وإقتراحات:

- صياغة القانون الضريبي بشكل بسيط و مفهوم من قبل جميع أطراف المجتمع آخذين بعين الاعتبار المستوى العلمي و الثقافي للأفراد اللذين سيخضعون للرقابة .
- اختيار مراقبين ذوي خبرة و قادرين على تحمل العبئ الموكل إليهم و هذا من اجل ضمان فعالية كبيرة في مكافحة التهرب الضريبي .
- اتخاذ نظام فعال واتخاذ إجراءات صارمة و ردعية ضد المتهربين من الضريبة و عدم التسامح معهم و هذا لتفادي محاولة التهرب الضريبي ، سواء من نفس الأفراد أو من طرف مكلفين آخرين قد يحاولون التهرب من أداء التزاماتهم الضريبية .
- _ زيادة الوعي الضريبي من قبل الإدارة الجبائية و تنظيم ندوات و حملات تحسيسية حول أهمية الضريبة لبناء اقتصاد قوي و كذلك لتقريب الإدارة من المكلف و زرع الثقة بينهما.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

❖ المؤلفات والكتب:

- حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الادارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998
- ابو منصف، مدخل التنظيم الإداري، المالية العامة، دار المحمدية، الجزائر
- بوداود العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011
- جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، طبعة الاولى، دار الوائل للنشر، 2000
- د. مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، ط2، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009
- د. احمد لهيبات، اقتصاد ومانجمنت و القانون، طبعة 1 ديوان المطبوعات المدرسية، الجزائر، 2007-2008
- د. خالد شحاذة الخطيب، أسس المالية العامة، طبعة 2، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، 2015
- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد في النشر والتوزيع، الجزائر، 2011
- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الدولي وآثارها على الدول النامي، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999
- صفوت عبد السلام عوض الله، الاقتصاد السري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2002
- طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999

قائمة المصادر والمراجع

- عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
- عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري للنشر، الجزائر، 2010/2011.
- غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2006
- المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الضرائب والموازنة العامة، الدار الجامعية للطباعة والنش، بيروت، 2000
- مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة الزوار، الجزائر، 2009
- ناصر مراد، " فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق "، دار الهومة، البليدة، الجزائر، 2003
- ولهي بوعلام، مداخلة بعنوان: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، جامعة فرحات عباس سطيف

الرسائل والأطروحات والمذكرات:

• رسائل الدكتوراه:

- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2014/2015

قائمة المصادر والمراجع

مذكرات:

- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي يحي فارس المدية، 2008-2009
- سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة بسكرة، 2008/2009
- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة 1999-2003: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر 2003-2004
- بشرى عبد الغني، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010-2011
- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة للسنة الدراسية 2010-2011
- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011/2010

قائمة المصادر والمراجع

- آية بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص مالية وبنوك، جامعة أكلي محند اولحاج،

2014/2013

- محمد نورالدين البريم، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر

- بوكموش سيلية، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في الحقوق، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة بجاية، 2017

❖ المجالات:

- بروباي كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف والطرق، العوامل المعيقة لها وسبل التنفيع، مجلة الهقار للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي تندوف عبود ميلود، جامعة أدرار، مجلة علمية دولية محكمة متخصصة في الميدان الاقتصادي، العدد 02،

جوان 2018

- مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد: 07، العدد: 06، السنة 2018

❖ الملتقيات والمداخلات

- بساس أحمد ورنان مختار، اهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف بالضريبة، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات. جامعة الأغواط 2013

قائمة المصادر والمراجع

- حول الرقابة الجبائية في الجزائر جامعة قالمة، مداخلة بعنوان الإطار القانوني للرقابة الجبائية وضوابط إثباتها يومي 28-29 أكتوبر 2015 مجمع هيليو بوليس قالمة الموقع الإلكتروني

للجامعة، السنة الجامعية 2015-2016

❖ المحاضرات:

- محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية

ثانياً: المصادر:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، 2016.
- قانون الرسوم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016
- قانون الإجراءات الجبائية

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	شكر و عزّان
	إهداء
	ملخص
	مقدمة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لرقابة الجبائية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية
03	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
05	المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية
09	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
11	المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية
11	المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
13	المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
15	المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للمكلف بالضريبة
22	المبحث الثالث: دوافع وأنواع الرقابة الجبائية ومراحل تنفيذها
22	المطلب الأول: أنواع الرقابة الجبائية
32	المطلب الثاني: أسباب إجراء الرقابة الجبائية
33	المطلب الثالث: إجراءات تنفيذ الرقابة الجبائية:
36	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي	
38	تمهيد
39	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

فهرس المحتويات

39	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وخصائصه
41	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
47	المطلب الثاني: طرق التهرب والغش الضريبي
51	المبحث الثاني: أنواع التهرب الضريبي
51	المطلب الأول: أنواع التهرب الضريبي
56	المطلب الثاني: عناصر التهرب
58	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
60	المبحث الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي
60	المطلب الأول: الآليات الوقائية
62	المطلب الثاني: الآليات الرقابية
64	المطلب الثالث: التعاون الداخلي والخارجي لمكافحة والقضاء على التهرب الضريبي
66	خلاصة الفصل
الفصل التطبيقي: دراسة حالة مركز الجوازي للضرائب بمستغانم	
68	تمهيد
69	المبحث الأول: ماهية مركز الجوازي للضرائب
69	المطلب الأول: مديرية الضرائب لولاية مستغانم
71	المطلب الثاني: المركز الجوازي للضرائب
75	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الجوازي للضرائب
77	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية للتهرب الضريبي على مستوى المركز الجوازي للضرائب بمستغانم CPI
77	المطلب الأول: حالات التهرب الضريبي على مستوى المركز الجوازي للضرائب CPI

فهرس المحتويات

79	المطلب الثاني: طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز الجوازي للضرائب بمستغانم
81	المطلب الثالث: دراسة حالة حول الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي
85	خلاصة الفصل
87	خاتمة
90	قائمة المصادر والمراجع
96	فهرس المحتويات
الملاحق	

قائمة الجداول والأشكال

الترقيم	العناوين
الجدول	
19	الجدول رقم 01: طبيعة النشاطات الممارسة ورقم الأعمال
78	الجدول رقم 02: يوضح نسبة كل حالة على مستوى المركز الجوازي للضرائب CPI
84	الجدول رقم 03: حساب IRG الضريبة على الدخل الإجمالي
الأشكال	
23	الشكل 01: أشكال الرقابة الجبائية
70	الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم
73	الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمركز الجوازي للضرائب بمستغانم
78	الشكل رقم 04: الرسم البياني للجدول
79	الشكل رقم 05 : أنواع الرقابة الجبائية على مستوى مركز الجوازي للضرائب

الملاحق

الملاحق

الملحق رقم 01

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية الولائية للضرائب مستغانم

المركز الجوارى للضرائب ماسرة

مكتب التحقيقات الجبائية

رقم : /م و ض/م ج و ض /م ت ج

إلى السيد.....

.....

.....

الموضوع : ممارسة حق الاطلاع.

المرجع : المواد من 54 إلى 36 من قانون الإجراءات الجبائية .

في إطار ممارسة حق الاطلاع المعترف به لمصالح الإدارة الجبائية ووفقا لنصوص المواد

المذكورة بالمرجع أعلاه، وحتى يتسنى لنا القيام بعملية التحقيق، يشرفنا أن نطلب منكم موافقتنا

بالمعلومات التالية في أقرب الآجال: وذلك اعتبارا للسنوات الخاصة بـ:

سنة:

سنة:

سنة:

تقبلوا سيدي فائق الشكر والاحترام

المحقق:

الملاحق

الملحق رقم 02

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية الولائية للضرائب مستغانم

المركز الجوي للضرائب ماسرة

مكتب التحقيقات الجبائية

رقم : / م و ض / م ج ض م / م ت ج

إلى السيد

.....

الموضوع : - التحقيق المحاسبي و الجبائي.

المرجع : - التبليغ بنتائج التحقيق الأولي رقم / م و ض / م ج ض م / م ت بتاريخ:

سيدي

إضافة إلى تبليغنا الأولي المذكور في المرجع أعلاه، يشرفنا أن نعلمكم بالأسس النهائية لفرض الضرائب

والرسوم التالية:

- الرسم على النشاط المهني
- الرسم على القيمة المضافة
- الضريبة على الدخل الإجمالي .

تقبلوا سيدي فائق الاحترام والتقدير

محققا الضرائب

رئيس الفرقة

