

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



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة
التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
دراسة حالة - مديرية الضرائب لولاية مستغانم-

مقدمة من طرف الطالبين:
مزيلط نصرالدين
بوقصارة محمد فيصل

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الصفة	الرتبة	الجامعة
محمد العيد	مشرفا ومقررا	الأستاذ الدكتور	جامعة مستغانم
دواح بلقاسم	رئيساً	الأستاذ الدكتور	جامعة مستغانم
بوشيخي بوحووس	مناقشا	الدكتور	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2024/2023

إهداء

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في إتمام هذا البحث العلمي
والذي الهمناه الصحة والعافية والعزيمة، فالحمد لله حمدا
كثيرا، نتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى الأستاذ الدكتور
المشرف بروفيسور محمد العيد على كل ما قدمه لنا من
توجيهات والمعلومات القيمة ساهمت في اطراء موضوع
دراستنا

في جوانبها المختلفة كما نتقدم بجزيل الشكر الى أعضاء
لجنة مناقشة الموقرة دون نسيان جميع عمال مديرية
الضرائب لولاية مستغانم ولا ننسى تقديم الشكر الجزيل
لكل الأساتذة المحترمين بجامعة مستغانم ، نقول لكم شكرا
جزيلا على كل جهوداتكم.

شكر وتقدير

أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من قدم لي يد المساعدة لإنجاز هذا العمل

وأخص بالذكر:

الأستاذ المشرف بروفيسور محمد العيد على تخصيصه جزءا من وقته

لمتابعة هذه لمذكرة

إلى كل من ساعدني للحصول على المعلومات

الشكر لجميع عمال مديرية الضرائب لولاية مستغانم

فهرس المحتويات

إهداء

شكر وتقدير

فهرس المحتويات

3-1.....مقدمة

الفصل الأول: المفاهيم الأساسية حول الضرائب والتهرب الضريبي

4.....المبحث الأول: الإطار النظري للضريبة

4.....المطلب الأول: تعريف الضريبة

5.....المطلب الثاني: خصائص الضريبة

8.....المطلب الثالث: أنواع وأهداف الضريبة

21.....المبحث الثاني: تحليل ظاهرة التهرب الضريبي

21.....المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله

23.....المطلب الثاني: أسباب وطرق التهرب الضريبي:

25.....المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي على الميزانية:

28.....خلاصة الفصل

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

28.....تمهيد

28.....المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

28.....المطلب الأول: تعريف وأهداف الرقابة الجبائية

29.....المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

30.....المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

37.....المبحث الثاني: تحليل ظاهرة التهرب الضريبي

37.....المطلب الأول: التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

38.....المطلب الثاني: الإجراءات الميدانية في الرقابة الجبائية

40.....المطلب الثالث: الأساليب المتعمدة في الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي

42..... خلاصة الفصل

الفصل الثالث: مكافحة الغش والتهرب الضريبيين عن طريق الرقابة الجبائية

43..... تمهيد:

43..... المبحث الأول: تقديم المركز الجوّاري للضرائب بمستغانم.

43..... المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية مستغانم

44..... المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم ومهامه

46..... المبحث الثاني: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية مستغانم

46..... المطلب الأول: تعريف المدير الفرعية للرقابة الجبائية

46..... المطلب الثاني: الدراسة الميدانية للبحث بمديرية الضرائب لولاية مستغانم (نشاط تجاري)

54..... خلاصة الفصل

55..... خاتمة

قائمة المصادر والمراجع

ملخص

قائمة الأشكال والجداول

الشكل رقم 1-1: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية

مستغانم.....44

الجدول رقم 1-1: مراقبة المستندات على أساس المخزون غير

المحاسبي.....48

جدول رقم 2-1: التقييم الأولي لتسوية الوضعية.....49

جدول رقم 3-1: تسوية الرسم على القيمة

المضافة.....50

جدول رقم 4-1: تسوية الرسم على النشاط

المهني.....51

مقدمة عامة

تسعى كل الدول و على اختلاف توجهاتها و سياستها لتحقيق الاستغلال الاقتصادي الذي لا يأتي الا بتحقيق التنمية الشاملة في شتى الميادين، و ذلك عن طريق الاعتماد على سياسة مالية رشيدة. فالجهد الذي تبذله الدولة في اطار هذه التنمية يلزم عليها إيجاد مصادر تمويلية داخلية تتسم بالاستقرار.

ان النظام الضريبي الجزائري التصريحي، يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم و مداخيلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم. فان المشرع الجبائي يمنح لكل من المكلفين بالضريبة حقوق و واجبات كما منح في نفس الوقت للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية و التنظيمية اللازمة بهدف مراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة و هذا ما يسمى بالغش الضريبي.

ان ظاهرة الغش الضريبي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المختلفة في تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية المستخدمين في ذلك طرقا و اساليباً سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي) ، أو بطريقة غير مشروعة (الغش الضريبي). فهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية و الاجتماعية الى تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقتها و امكانياتها المادة و البشرية عن طريق الرقابة الجبائية التي من خلالها يتم كشف كل الغفالات و التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف و ادراك الأسباب الحقيقية التي أدت الى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني..

1- طرح الإشكالية

من خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية :

الى أي حد يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي الفعال في مديرية الضرائب لولاية مستغانم؟

على أساس هذه الإشكالية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية :

1- ما هي الرقابة الجبائية ؟

2- كيف تمارس الرقابة الجبائية في الجزائر؟

3- ما هي الأسباب الحقيقية لضعف التحصيل الضريبي؟

الفرضيات

تمثلت حدود الدراسة في الحدود المكانية و الزمنية و هي كما يلي :

الحدود المكانية: تمت الدراسة على مستوى المديرية الضرائب لولاية مستغانم.

الحدود الزمنية: و امتدت فترة الدراسة من 2024/04 إلى 2024/05

2- مبررات اختيار الموضوع:

- وجود انتشار كبير لظواهر الانحرافات الضريبية و الي تشكل خطرا على الاقتصاد الوطني.
- أسباب لجوء المكلفين بالضريبة الى التهرب الضريبي و تجنب دفع التزاماتهم الضريبية.
- الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي و الحد منه..

3- أهمية الدراسة

تتجلى أهمية هذا البحث في أهمية الضرائب كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة من أجل تغطية نفقاتها. وتبرز أهمية هذا البحث من خلال الآثار السلبية لتهرب الضريبي ، والتي ساهمت في استنزاف أموال طائلة تتداول بكل حرية دون مراقبة من الدولة وحرمان الخزينة العمومية منها في ظل البحث المتواصل من قبل السلطات على الرفع من الموارد الجبائية العادية. ومن كل هذا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كأحد أهم وأقوى السبل والوسائل لمعالجة نزيف الأموال.

4- أهداف الدراسة:

يمكن تلخيص الأهداف المرجوة من خلال هذا البحث فيما يلي:

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي
- تناول أهم الطرق لمعالجتها
- الوقوف على فعالية الأجهزة المختصة في مكافحة التهرب الضريبي
- تصحيح المفهوم الخاطئ للضريبة بالنسبة للمكلفين بالضريبة

5- دراسات السابقة :

يعتبر هذا البحث تكملة وتعميق لبعض الدراسات السابقة ومن بين الدراسات التي تناولت الجوانب المتعلقة بموضوع دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي نجد بعض الدراسات التي تم الإطلاع عليها:

(1) كردودي سهام، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كاية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة محمد خيضر 2009، بسكرة، وكانت الدراسة قد تناولت أهمية مساهمة المعلومات المحاسبية في اجراء الرقابة الجبائية.

(2) رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، 2006-2007، جامعة ورقلة.

3) سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، 2012، بسكرة، الرقابة الجبائية أداة مغروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة، والتحقق من مدى صحة المعلومات عامة والمحاسبة خاصة المصرح بها من طرف الخاضعين لها.

6- منهجية البحث

سوف نقوم في هذه الدراسة باتباع المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع و تصنيفها وتحليلها، ووصف و تشخيص ظاهرة البحث بفرض فهم الاطار النظري و كذلك منهج دراسة الحالة من خلال الملاحظات و المعطيات والدراسات الميدانية لفهم التسيير والعمل الميداني من الجهات المعنية المختصة في هذا المجال.

7- تقسيم وهيكل البحث

للإلمام و الاجابة على أهم الأسئلة المطروحة في اشكالية البحث، تم تقسيمه الى ثلاثة فصول، حيث جاء في الفصل الأول تحت عنوان المفاهيم الأساسية حول الضرائب والتهرب الضريبي.

أما الفصل الثاني فقد تناول الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي.

أما الفصل الثالث فقد تطرق الى مكافحة الغش والتهرب الضريبيين عن طريق الرقابة الجبائية.

الفصل الأول

المفاهيم الأساسية حول الضرائب والتهرب الضريبي

الضريبي

المبحث الأول: الإطار النظري للضريبة

تعتبر الضرائب من أهم الإيرادات العامة، وهذا الأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية. وفي هذا المبحث سنتطرق إلى تعريف الضريبة وتبيان أهم خصائصها وأنواعها وأهدافها.

المطلب الأول: تعريف الضريبة

إن تعدد تعاريف الضريبة كان نتيجة التطورات العديدة التي مرت بها عبر الزمن سواء من ناحية طبيعتها أو خصائصها.

فهناك من يعتبرها أداة لتحقيق الأهداف المالية وهناك من يعتبرها وسيلة الدولة المالية للتنمية. ومن أهم التعاريف التي عرفت بالضريبة نجد:

- (1) عرفت على أنها مبلغ من النقود تجبر الدولة والهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية، ليس في مقابل إنتفاعه بخدمة معينة، وإنما لتمكّنها من تحقيق منافع عامة¹.
 - (2) كما يمكن تعريفها على أنها إقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع ثقل الأعباء العامة فيما بينهم بإنصاف².
 - (3) تعرف أيضا على أنها فريضة إلزامية تحددها الدولة و يلتزم المعمول بها بأدائها بلا مقابل تمكيننا من القيام بتحقيق أهداف المجتمع³.
 - (4) ويضيف بعض العلماء إلى هذا التعريف قولهم أنها المبلغ الذي تفرضه الدولة و تقتطعه بصورة مباشرة وذلك بغية تمييز الضريبة عن الإجراءات النقدية التي تؤدي كما في حال تخفيض قيمة العملة إلى اقتطاع غير مباشر من ثروات الأشخاص⁴.
 - (5) بينما يمكن تقديم تعريف أدق: "الضريبة أداة نقدي مطلوبة من أعضاء المجموعة يحصل جبرا بصفة نهائية ودون مقابل⁵.
- ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نقول بأن الضريبة اقتطاع مالي تستقطعه الدولة جبرا من الأفراد من أجل تحقيق المنفعة العام.

¹ زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، دون طبعة، ص 126.

² اممر يحيواوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 90.

³ حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الاسكندرية بالكتاب، مصر، 2000، ص 115.

⁴ فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، دون طبعة، 2003، ص 49.

⁵ اممر يحيواوي، مرجع سبق ذكره، ص 09.

الضريبي

المطلب الثاني: خصائص الضريبة

بالاستناد إلى التعاريف السابقة نستنتج عدة خصائص للضريبة تميزها عن غيرها من الإيرادات العامة للدولة وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي :

(1) الضريبة تمثل اقتطاع مالي:

أي أنها تفرض و يتم تحصيلها بصورة نقدية في الغالب، و بالذات في الوقت الحاضر، رغم أن الضريبة هذه يمكن أن تفرض و يتم تحصيلها بصورة عينية ، كنسبة أو جزء من الإنتاج، أو بتقديم عمل، و الذي كان الشكل الذي تتم به الضريبة في العديد من الحالات، و بالذات في الفترات السابقة، خصوصا ما يرتبط بالضريبة التي تفرض على الإنتاج الزراعي و التي كان تستحصل عينا في ظل الدور الأساسي و المهم للإنتاج الزراعي في تكوي الإنتاج القومي آنذاك، و كذلك مع النظم السابقة وبالذات في الإقطاع، و النظم الاستبدادية، و حيث كان يتم اللجوء إلى استخدام القوة و الإكراه من أجل الحصول على الضريبة عينا بشكل خدمات عمل تقدم للدولة عن طريق السخرة و الإجبار، إلا أن الصورة العينية لفرض الضريبة و تحصيلها تضائل بدرجة كبيرة بحيث يصبح أمرا نادرا بل أنه غير موجود في الواقع حاليا، و ذلك لأسباب عديدة من بينها تراجع الأهمية النسبية للإنتاج الزراعي في توليد الإنتاج القومي بزيادة مساهمة القطاعات الاقتصادية الأخرى في الإنتاج، و كذلك نتيجة أن الهدف الأساسي للإنتاج في الوقت الحاضر هو ليس للاستخدام و الاستهلاك الذاتي، بل لأغراض مبادلته في السوق بالنقود، وبالتالي فإن النقود هي التي يتم استخدامها في حصول المنتج على عوائده و إيراداته، أي دخله والتي هي عوائد و إيرادات ودخل نقدي و لمعظم النشاطات، إن لم يكن جميعها تقريبا، و لأن القيام بهذه النشاطات يتم من خلال الإنفاق عليها وبشكل نقدي و إن المبادلات في معظمها إن لم يكن جميعها يتم بصورة نقدية، أي أن الاقتصاد أصبح اقتصاد نقدي حاليا، بدلا م طبيعته العينية ال كان ترتبط باقتصاد أصبح اقتصاد نقدي حاليا ، بدلا من طبيعته العينية الذي كان ترتبط باقتصاد الكفاف، أي الاقتصاد المعيشي في الفترات السابقة و هو الأمر الذي أدى إلى أن يكون إنفاق الدولة على قيامها بمهامها و نشاطاتها إنفاقا نقديا ومن ثم ضرورة حصولها على إيراداتها العامة ومنها الضرائب بصورة نقدية، إضافة إلى أن حصول الدولة على خدمات عينية عن طريق الإكراه أو الإجبار و السخرة، انتهى مع اية الأنظمة الاستبدادية و ظهور النظم الديمقراطية و اتساع الأخذ بنه النظم، إضافة إلى إن الإيرادات العينية عندما تحصل عليها الدولة يرافقها تحمل تكاليف الإدارة هذه الإيرادات العينية و تكاليف الاحتفاظ بها لحين التصرف بها أو استخدامها مخاطر يمكن أن ترافق مال هذا الاحتفاظ، و هو الأمر الذي يقتضي تحمل جهود في حالة كون الإيرادات عينية، و التي تتنافى و تصبح لا لزوم لها و غير مطلوبة في حالة كون الإيرادات الضريبية نقدية، و هو ما أدى إلى إن تكون الضريبة ال تقتطع م قبل الدولة يدفعها الممول نقدا عادة في الوق الحاضر، وفي معظم الحالات إن لم يكن جميعها و في كافة الدول، خاصة وأن الضريبة العينية قد لا تتفق مع العدالة في فرض الأعباء المالية لأنها تتضمن تقويم الممول لجزء من إنتاجه أو أداء ساعات عمل معينة و بغض النظر

الضريبي

عن تكاليف إنتاج كل منتج و التي تختلف من منتج لآخر و كذلك مع اختلاف قدرات الأفراد في القيام بالعمل¹.
(2) الضريبة تدفع جبراً:

إن صفة الإيجاب في الضريبة ذات صيغة قانونية، بمعنى هذا إيجاب قانوني وليس معنوي، يجد مصدره في القانون وليس في إرادة الدولة أو الأفراد. وبناء عليه يكون الفرد مجبراً على دفع الضريبة دون أخذ رغبته أو استعداده للدفع في الاعتبار. يكون للدولة في حالة امتناعه عن أدائها، حق اللجوء إلى التنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة، كما أنها تتمتع في سبيل اقتضاءها بامتياز على أموال المدي، وعنصر الإيجاب في الضريبة قد يثير العديد من التساؤلات حول مدى انفراد الدولة في تحديد النظام القانوني للضريبة من حيث وعاء الضريبة و سعرها وكيفية تحصيلها دون ما اعتبار لإرادة المكلفين بدفعها و دون ما الخضوع لضوابط قانونية محددة و المجمع عليه، سيادة الدولة لا تعني أنها تلتزم بضوابط معينة يجب مراعاتها عند فرض الضريبة و تحصيلها و إلا اعتبرت الضريبة سيفاً في يد الدولة مسلطاً على رقاب المكلفين بها. فالضريبة لا بد أن تصدر بقانون وليس بناء على قانون، وبعد ذلك من المبادئ الدستورية الهامة، فلا تفرض الضريبة ولا تعدل ولا تلغى إلا بموافقة السلطات التشريعية المختصة. وحينئذ يصدر قانون يحدد الأحكام المتعلقة بالضريبة، مع ضرورة التزام الدولة بإحكام هذا القانون عند فرض الضريبة أو تحصيلها، وإلا خالف القانون واعتبر عملها غير مشروع، ويحق للأفراد التظلم منه أمام الجهة القضائية أو الإدارية المختصة، كما يلتزم الأفراد بموجب هذا القانون، بجداء الضريبة إلزاماً دون أي مخالفة.

وواقع الأمر أن حق السلطة التشريعية، ممثلة في المجالس النيابية، في فرض الضريبة. يقصد به عدم تحكم السلطة التنفيذية إذا ترك الأمر لها دون رقابة من ممثلي الشعب أضف إلى ذلك، أن الضريبة تفرض على قاعدة عريضة من الشعب تأسيساً على رابطة التضامن الاجتماعي بينهم وبين الدولة التابعين لها، ولذا فلا يتصور أن تفرض الضريبة بلائحة أو بقرار إداري، بل ينبغي أن تصدر بقانون. ويوضح التطور التاريخي للنظام الضريبي للنظام الضريبي في العديد من الدول، كإنجلترا وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية، كيف أن الثورات التي قامت بها الشعوب كانت هي السبب الرئيسي لتقرير هذا المبدأ الدستوري، الذي أصبح الآن مبدأ هاماً راسخاً منصوصاً عليه في كافة دساتير دول العالم².

¹ فليح حسن خلف، المالية العامة، جدار الكتاب العالمي وعالم الكتب الحديث، الأردن، دون طبعة، 2008، ص 171، ص 172.

² سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعية الجديدة، لبنان، 2000، ص 119، ص 120.

الضريبي

(3) الضريبة تدفع بدون مقابل:

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص يعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة ويدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء والتكاليف العامة.

وغنى عن البيان أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة مرافقتها العامة المختلفة، وأن الدولة حصيلة الضرائب وإيراداتها الأخرى لتسيير هذه المرافق إلا أن الفرد يتمتع بذه الخدمات كالدفاع والأمن والقضاء... الخ ليس باعتباره مكلفا بجداء الضريبة، بل لكونه عضوا في الجماعة السياسية التي ينتمي إليها المجتمع، وهذا النفع ليس حكرا عليه وحده ولكنه يعود على جميع أعضاء المجتمع.

واستنادا على ما تقدم، فإن الضريبة لا تدفع مقابل نفع خاص، كما أن تقديرها لا يتم بناء على مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة، بل يتم وفقا للمقدرة التكلفة للفرد، أي قدرته على الدفع بالنسبة لغيره من الأفراد وعلى تحمل الأعباء العامة. والدولة هي التي تحدد هذه المقدرة ولذا لا بد لها من مراعاة الظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة لأنها تؤثر في قدرته التكلفة. وتبرير ذلك أن الضريبة تفرض على جميع الأشخاص المقيمين في الدولة، من مواطنين وأجانب باعتبارهم يتمتعون بجمع الخدمات التي تقدمها مرافق الدولة المختلفة¹.

(4) الضريبة فريضة ذات أهداف:

تشير غالبية التعريفات الخاصة بالضرائب إلى إن الضريبة ذات هدف مالي فحسب في حين يميل كتاب آخرون إلى جعل الضريبة ذات غايات متعددة هي: أهداف مالية، أهداف اقتصادية وأهداف اجتماعية.

حيث أن الضريبة تعد من أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق ولذا فإنها تمك الدولة من تحقيق أهدافها، ويمال هدف الحصيلة الهدف الدائم والرئيسي لأنه يوفر للدولة الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وزيادة أعبائها إلى تحقيق منافع عامة للمجتمع في مجموعة كما أنها تحقق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بين حقوق الخزنة العامة و حقوق الأفراد، و دورها الأساسي في تحقيق العدالة الاجتماعية و عدالة توزيع الدخل القومي وتقليل التفاوت في الدخل بين فئات المجتمع ، عن طريق الضرائب التصاعدية، أمر لا يخفى على أحد.

¹ سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعية الجديدة، لبنان، 2000 ص 119، ص 120 .

الضريبي

وتعتبر هذه الخاصية مبدأً دستورياً أفرزته الثورات السياسية الكبرى، كما نص عليه إعلان حقوق الإنسان والمواطن الذي أصدرته الثورة الفرنسية عام 1789، ولم يعد هناك حاجة في العصر الحديث على النص عليه صراحة، إذ أنه يعد من المبادئ الدستورية العامة المستقرة الواجب إتباعها بغض النظر عن وجود نص دستوري من عدمه¹.

(5) الضريبة تدفع بصورة نهائية:

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أية فوائد عنها، وبذلك تختلف الضريبة على القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه.

المطلب الثالث: أنواع وأهداف الضريبة

الهدف من هذا المطلب دراسة أهداف الضريبة والتي يمكن أن نقول بأنها تنقسم إلى أهداف مالية، أهداف اقتصادية، أهداف اجتماعية وأخيراً أهداف سياسية وأيضاً دراسة أهم أنواع الضرائب، وسندرس كل نوع حسب تصنيفه.

أولاً: أهداف الضريبة

تصبو الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن تحديدها في الآتي: أهداف مالية، اقتصادية، اجتماعية، وأهداف سياسية.

(1) الأهداف المالية:

ويقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضم لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود والمستشفيات والجامعات وشق الطرق)².

(2) الأهداف الاقتصادية:

الأهداف الاقتصادية من أهداف الضريبة، ويقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار غير المصحوب بالتضخم أو الانكماش، وأصبح في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار وذلك على النحو التالي:

¹ عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد، الأردن، 2007، ص 93.

² بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 120.

الضريبي

- ✓ استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية: كثيرة تلك الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة، فتقوم بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب. ولجأ إلى هذا الأسلوب من حكومات البلدان النامية، أو بعض البلدان المتطورة عندما ترغب في جذب رأس المال الأجنبي فتعفي الإستثمار المالي الأجنبي من الضرائب.
- ✓ استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي: الدورات الاقتصادية من رخاء وركود، سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر، ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود والانكماش حيث يقل الشراء والاستهلاك وتتكدس المنتجات. فتقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد المجتمع ذوي الدخل المتدنية وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل ورفع الإعفاء الضريبي وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة وحتى في فترة الازدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية وذلك برفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الأشخاص وتخفيض الضرائب على رأس المال والادخار لتعطي دفعا للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة وانخفاض الأسعار.
- ✓ استخدام الضريبة لمنع تمركز المشاريع الاقتصادية: الاتجاه إلى التمركز الاقتصادي من سمات هذا العصر وخصوصاً في النظم الرأسمالية ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة مثل هذا التمركز وذلك عن طريق فرض ضرائب خاصة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتوجهة نحو التكتل مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة ويحد بالتالي من ظاهرة التمركز والتكتل في النشاط الاقتصادي.
- ✓ استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار: ويتم ذلك عندما تغطي الدولة عائدات لسندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مال هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني¹.

(3) الأهداف الاجتماعية:

نجد عدة أهداف اجتماعية تعمل الضريبة على تحقيقها:

1. إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة، مثال ذلك أن يقرر المشرع الضريبي تخفيض الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة.
2. تستخدم أيضاً في تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية كإعفاء بعض الهيئات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة: دينية أو أسرية من الضرائب.

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، الأردن، الطبعة الثانية، 2005، ص 156، 154.

الضريبي

3. تستخدم الضريبة في المحافظة على الصحة العامة بفرض ضرائب منخفضة على سلع الاستهلاك الضروري كالخبز وفرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية مثل: المشروبات الكحولية والسجائر¹.

4) الأهداف السياسية:

سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مال استخدام الرسوم الجمركية تمنح الإعفاءات والامتيازات الضريبية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها برفع سعر الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية.

ثانيا: أنواع الضرائب

تضم الضرائب في الوقت الحاضر أنواع عديدة تتفاوت في أهميتها وكذلك في أثارها الاقتصادية والاجتماعية، وسنعرض فيما يأتي أهم أنواع الضرائب التي تحد لها تطبيقا على نطاق واسع في الدول كافة تقريبا.

1- معيار وعاء الضريبة:

حسب هذا المعيار نجد الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة والضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال.

1-1 الضريبة الوحيدة:

يقصد بنظام الضريبة الوحيدة، اعتماد الدولة في إيراداتها على ضريبة واحدة رئيسية للحصول على ما يلزمها من موارد مالية، وتمتاز الضريبة الوحيدة بما يلي:

فرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل الذي يحققه الممول من مختلف مصادره وهذا ما جعلها تتميز بالسهولة.

يقدم الممول تقريرا واحدا على نتائج أعماله لإدارة ضريبة واحدة التي تحسبه مرة واحدة.

سهولة إجراءات الربط تؤدي إلى التقليل من نفقات التحصيل إلا أن هذا النظام لا يقوم على أي منطق اقتصادي سليم، ذلك أن اختيار نوع واحد من النشاط الاقتصادي أو من الثروة دون الأنواع الأخرى يعنى تفرقة لا مبرر لها في المعاملة المالية بين مختلف الفئات والطبقات وهو ما يعتبر خروجاً عن قاعدة العدالة الضريبية.

¹ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 132.

الضريبي

ارتكازها على جزء من الثروة لا يجعل هذه الضريبة ذات حصيللة كبيرة و ثقل عبئها على المكلفين يشجعهم على التهرب من الضريبة و الإفلات من المساهمة في النفقات العامة¹.

2-1- الضرائب المتعددة:

إن تعدد الاتجاهات في اختيار المادة الخاضعة للضريبة وكثرة الانتقادات الموجهة لنظام الضريبة الواحدة، أدى إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة الذي تفرض بموجبه الضريبة على كل نوع من أنواع الإيرادات على أساس مصدرها إيراد مصدره العمل البحث كالأجور والمرتببات.

✓ إيراد مصدره مختلط العمل برأس المال، كالأرباح التجارية والصناعية. فكل نوع من هذه الإيرادات له ميزاته الخاصة مما يجب تنوع الضريبة التي يخضع لها كل إيراد.

فالإيراد الذي يكون مصدره رأس المال البحث يجب أن يخضع لضريبة ذات سعر عال، لأن صاحب الإيراد لم يبذل مجهودا جسمانيا في سبيل الحصول على هذا الإيراد، و أما الإيراد الذي يكون مصدره العمل فقط فيجب أن يخضع لضريبة ذات سعر منخفض لأن مصدر الإيراد ينتج عن بذل مجهود جسماني أو فكري، وعناية أكثر من الإيراد لرأس المال. أما الإيراد الذي يكون مصدره امتزاج العمل برأس المال فيجب أن ضع لضريبة وسط، لاهي في شدة الضريبة في الحالة الثانية، ويتميز هذا النظام بالموازنة بين مختلف أنواع المقدره الاقتصادية، والتفرقة في المعاملة بين الإيرادات المختلفة المصادر من حيث غزارة حصيللة الضريبة التي تصيب مجموع نواحي نشاط الممول، لتتوزع على مقدرته الاقتصادية و تحصيلها عند المنبع، الأمر الذي يقلل من نفقات الجباية، و لا يشعر الممول بوقعها، و لا يحاول التهرب منها ، ولك لهذا النظام عيوب ، كالمغالاة في الأخذ بمبدأ العينية والنظر لمصدر الإيراد دون مراعاة لمبدأ الشخصية و حالة الممول العائلية.

قد تؤدي المغالاة في تعدد الضرائب إلى تعدد الإدارات الضريبية، أيضا مما يرهق الممول الذي يضطر إلى تقديم اقرارات عديدة إلى الإدارات المختلفة باختلاف الضرائب ال وضع لها.

إن هذا التعدد في الإدارات الضريبية يؤدي إلى زيادة نفقات التحصيل، ويلاحظ أن الضرائب المتعددة رغم صلاحيتها نسبيا فإنها تفقد صلاحيتها، إذ أطلق تعددها، فالسياسة الضريبية، لابد أن يكون لها ما تركز عليه ولا بد من دراسة أثر فرض الضريبة على أوجه النشاط الاقتصادي².

3-1- الضرائب على الأشخاص:

¹ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص131، ص132.

² علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2002، ص190، ص192.

الضريبي

يقصد بالضرائب على الأشخاص أن يكون الإنسان ذاته هو محل الضريبة أو وعاء الضريبة فتفرض، على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم للثروة. ولقد عرف التاريخ المالي الضريبة على الأشخاص منذ قديم الزمان. فعرفها الرومان و العرب، حيث كان تفرض على غير المسلمين (الذميين) في البلاد الخاضعة للحكم الإسلامي، وكان تقتصر على الذكور البالغين كما عرفت مصر في أواخر القرن التاسع عشر وكان تسمى بضريبة الفردة أو ضريبة الرؤوس، لكوا تفرض على الشخص باعتباره "رأساً" وضريبة الرؤوس تأخذ شكلين أساسيين، ضريبة موحدة أو ضريبة مدرجة، وقد انتشرت ضريبة الرؤوس الموحدة في المجتمعات القديمة البدائية لكونها كان تتماشى مع الظروف الاجتماعية والاقتصادية لتلك المجتمعات، حيث كان الأفراد متقاربين من حيث الدخل والثروات بالإضافة إلى بدائية الإدارة المالية، مما يصعب عليها تقدير وعاء الضريبة بجانب سهولة تحصيلها، ولذا كانت تفرض ضريبة بسيطة موحدة على الأفراد، فيدفع كل فرد ذات المبلغ الذي يدفعه الآخرون الخاضعين للضريبة، وكان الحصيلة الضريبية بسيطة لأن سعرها كان دائما منخفضا، لكي يتمكن ذووا الدخل المحدودة من دفعها. ومع تقدم المجتمع و ظهور الفوارق الاقتصادية والاجتماعية بين الأفراد و دخولهم أصبح الضريبة الموحدة لا تحقق العدالة المنشودة منها على الخاضعين لها، إذ أصبح الأفراد يتفاوتون في مقدرتهم التكليفية. ولذا بدأ الاتجاه نحو ضريبة الرؤوس المدرجة حيث كان التمتع يقسم إلى طبقات أو فئات مختلفة وفقا لمراكزهم الاجتماعية والاقتصادية وكل طبقة ملزمة بدفع مبلغ محدد كضريبة تختلف عن الطبقات الأخرى. وبالرغم من أن الضريبة المدرجة تبدو أكار عدالة من الضريبة الموحدة إلا أنها ناقصة، فالطبقة الواحدة تدفع نفس المبلغ مع أن مداخل هذه الطبقة غير متساوية، فهي لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للأشخاص.

ومن أمثلتها الضريبة التي فرضها بطرس الأكبر الحرفيون، الطبقة البرجوازية والطبقات الأخرى قيصر روسيا، حيث قام بتقسيم المجتمع إلى أربع فئات هي: الفلاحون، كما فرضتها فرنسا عام 1865، حيث قسم المجتمع إلى اثنتين عشري فئة اجتماعية فرض على كل فئة ضريبة خاصة، وتكاد تخلو التشريعات الضريبية الحالية للعديد من الدول من ضريبة الرؤوس بنوعها الموحدة والمدرجة، نظرا لما فيها من إهدار لكرامة الإنسان و حقوقه بجعله محلا للضريبة¹.

4-1- الضرائب على الأموال:

نظرا للعيوب السالف ذكرها بشجن الضرائب على الأشخاص، فقد ساد الاتجاه نحو اختيار الأموال كجساس لفرض الضريبة، و إما أن تكون الأموال رأس مال أو دخلا. ورأس المال هو مجموع ما يمتلكه الأفراد من قيم استعمال في لحظة زمنية معينة (الثروة).سواء أخذت شكلا عينيا، كجرض عقار أو مبنى أو شكل سلع إنتاجية

¹ محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2003، ص132، ص134.

الضريبي

أو سلع استهلاكية أو أوراق مالية (أسهم و سندات) أو مبلغ من النقود، و الواقع فان الثروة مفهوم أشمل وأعم من رأس المال أما الدخل فهو كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية منتظمة على نحو مستمر م مصدر معين، قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو في عمله أو كليهما معا. و يأخذ الدخل صورة نقدية، كقاعدة عامة، في المجتمعات الحديثة. إن كان من الجائز الحصول على بعض أجزاء من الدخل في صورة عينية. مثل حصول العامل على جزء من أجره من السلع التي يقوم بإنتاجها، أو استقاء المنتجون لجزء من إنتاجهم لاستهلاكهم الذاتي (كالمزارعين) ويثور التساؤل حول أيهما أكار تعبيرا عن المقدرة التكليفية للأشخاص. رأس المال أم الدخل؟

شهد التاريخ المالي للمجتمعات الحديثة تطورا كبيرا في هذا الصدد يتمثل في كون الدخل يمال أساسا لفرض الضريبة، بعد أن ظل الثروة لفترة زمنية طويلة هي الأساس الأول لفرضها، خاصة في العصور الوسطى وحتى بداية القرن التاسع عشر ومع بداية النصف الأخير من القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، انتقل وعاء الضريبة من الثروة إلى الدخل، للأسباب التالية:

1. التطور الذي لحق الاقتصاد وتحوله من الاقتصاد العيني إلى الاقتصاد النقدي، فقد ترتب عن ذلك زيادة أهمية الثروة المنقولة على الثروة العقارية. ونظرا لصعوبة تقدير تلك الأخيرة من جانب الإدارة المالية، فقد أصبح الدخل الناتج عنها محل تقييم.
2. القيود الذي فرض على حق الملكية، وما يتفرع عنها من حق استغلال تمثل في شكل تنظيم علاقات استئجار الأراضي والمباني للأغراض السكنية وغيرها مما أدى إلى تناقص أهمية الثروة العقارية.
3. استنادا إلى أن العمل، أصبح مقياسا للقيمة، فقد تزايدت أهمية الدخل الناتج عن العمل وأصبح هو المعيار الذي يحدد درجة مساهمة صاحبه.

ومع ذلك فان اختيار الدخل كتعبير عن المقدرة التكليفية، وبالتالي كجساس لفرض الضريبة، يثير مشاكل معينة:

- ✓ ليس كل عناصر الدخل نقدية فالبعض منها يكون عينيا، مثل ذلك الجزء من الناتج الزراعي الذي يستهلكه المنتجون وهو ما يسمى بالاستهلاك الذاتي، كذلك إقامة مالك المبنى في العقار المملوك له أو في بعض أجزائه، تلك العناصر العينية يصعب تقديرها.
- ✓ بالنسبة للدخول النقدية، قد يكون من الصعب الوصول إلى تقدير صحيح بالنسبة لبعضها خاصة تلك الذي يقوم أصحابا بإمسك دفاتر، أو تلك التي تحتمى وراء مبدأ سرية الأعمال الذي يعد من أسس نشاط المشروع الفردي.
- ✓ إن التوسيع في مفهوم الدخل يؤدي إلى احتوائه على عناصر أخرى تقع بين الدخل ورأس المال، كزيادة رأس المال زيادة حقيقية بمرور الوقت وإن كان ذلك لا يركز على زيادة في الطاقة الإنتاجية.

الضريبي

وبغض النظر عن تلك المشاكل، فقد أصبح الدخل بصورة أصلية، هو معيار المقدرة التكلفة التي تمثل الوعاء الأساسي للضريبة، وإن كانت الثروة ورأس المال يمكن الارتكاز عليهما في بعض الحالات الاستثنائية¹.

2- معيار الواقعة المنشئة للضريبة:

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة إن الالتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة، وطبقاً لهذا المعيار نميز: الضرائب على رأس المال، الضرائب على الاستهلاك، الضرائب على الدخل، الضرائب على الإنتاج.

¹ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص136، ص138.

الضريبي

1-2- الضرائب على رأس المال:

تفرض على تملك رأس المال و تدفع من الدخل ، و تدفع من الدخل ، و تتميز هذه الضريبة بأنها تتخذ رأس المال نفسه وعاء للضريبة إلا إن سعرها يكون منخفضا بحيث يكفي الدخل الناتج عن رأس المال للوفاء بدي الضريبة دون الحاجة للتصرف في جزء منه و قد تفرض ضريبة استثنائية على رأس المال، و غير دورية و تفرض في أوقات استثنائية مال أوقات الحروب الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال ، و هي تفرض على الزيادات ال تطراً على قيمة رأس المال لأسباب خارجة عن إرادة صاحبة كما لو فتح الأشغال العامة شارعا أدى إلى تحسين العقارات الثورة و ارتفاع أسعارها.

الضريبة على الشركات: أي الضرائب التي تفرض على انتقال رأس المال بالوفاة وهي التي تفرض على جميع الحقوق والأموال المنقولة وغير المنقولة التي تؤول إلى الغير بطريق الإرث أو الوصية أو الهبة أو الوقف أو بغير طريق آخر بلا عوض. وقد أخرجت جميع القوانين الحديثة، فرض الضريبة على الشركات نظرا للمزايا الخاصة التي تتصف بها وأهمها:

(1) أنها ضريبة عادلة تصيب أموالا لم يبذل في سبيل الحصول عليها مباشرة دون عناء.

(2) هي ملائمة وخفيفة الوطأة على المكلفين، وفترة المورد وقلة النفقة أنها تسمح بمراعاة الأوضاع الشخصية للمكلف وتتصاعد بحسب درجة القرابة بين الوارث والموروث وبأخذ قانون الجزائر للضرائب على الشركات بالتصاعد¹.

2-2- الضرائب على الاستهلاك:

تفرض الضريبة هنا بصدد واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله، وهي ضريبة متنوعة ومتعددة.

ويمكن القول إن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها. وتتعدد الضرائب على الاستهلاك وفقا لطبيعة الأنظمة الضريبية، إذ إن الأمر يتوقف دائما على مدى حاجة الدول إلى المال. فضلا عن أهمية تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية في فرض الضريبة على استهلاك².

3-2- الضريبة على الدخل:

وتقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال فترة زمنية سواء كان شهرا أو سنة وهذه الضريبة إما أن تكون ضريبة نوعية على الرواتب والأجور، الأرباح التجارية، الصناعية. أن تكون ضريبة عامة على مجموع عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعها ومصادرها ومن أهم عناصر التشخيص الضريبي إعفاء حد أدنى

¹ علي زغدود ، مرجع سبق ذكره ، ص202 ، ص203 .

² سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص181 .

الضريبي

من الدخول تتناسب والنفقات الضرورية للمعيشة، كما أن هناك إعفاء آخر يقابل الأعباء العائلية يتناسب وعدد المعالين، ثم إن التصاعد في أسعار الضريبة هو أحد عناصر التشخيص الضريبي¹.

4-2- الضريبة على الإنتاج:

هي ضريبة تفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية ويطلق عليها رسوم الإنتاج، وتفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج حيث يقوم بدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر البيع، بيع الوحدة للمستهلك.

3- معيار تحمل العبء الضريبي:

وفقا لهذا المعيار نميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة كما يلي:

1-3- الضرائب المباشرة:

هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بجي حال فمالا على IRG ضريبة الدخل، سواء كان على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل يتحملوا مباشرة دون استطاعتهم نقل IBS الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات العبء إلى غيرهم².

مزايا وعيوب الضرائب المباشرة:

مزاياها:

- ✓ ثبات حصيلتها: إذ تفرض على عناصر تتمتع بالثبات النسبي، وليس سريعة التغير من هنا تكون حصيلة الضرائب المفروضة عليها ثابتة أيضا.
- ✓ مرونتها: بالإمكان زيادة حصيلة هذا النوع من الضرائب كلما اقتضت الحاجة، وذلك برفع سعر الضريبة.
- ✓ عدالتها: وذلك من خلال توزيع الأعباء الضريبية وفقا لمقدرة المكلفين على الدفع.
- ✓ قلة تكاليف جبايتها: حيث أنها تفرض على عناصر ظاهرة يسهل حصرها وبالتالي لسنا بحاجة إلى وقت وجهد كبيرين للوصول إليها.

✓ إشعار المواطنين بواجبهم: إذ يتحدد شروط دفعها ومواعيد الدفع بما يتفق وظروف الممول³.

عيوبها:

- ✓ حصيلتها تتأخر في الوصول إلى خزينة الدولة لأن تقدير الوعاء الضريبي يتأخر.
- ✓ ثقل عبئها على المكلف لأنه يشعر بها نتيجة لوضوحها.

¹ عبد الناصر نور ، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبها، دارالميسرة ، الأردن، 2002 ، ص 71 .

² حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 21، ص 22 .

³ طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء، الأردن، 2009 ، ص 56، ص 57 .

الضريبي

✓ يدفع المكلف مبالغ كبيرة في اية السنة المالية مما ينتج عنها عدم الملائمة للمكلف. لها آثار عكسية على العمل والادخار مثل ضرائب الدخل.

✓ عدم وفرة الحصيلة الضريبية في البلدان التي لا يتمتع سوى عدد قليل من الأفراد بدخل عالي¹.

2-3- الضرائب الغير المباشرة:

تعتبر الضريبة غير المباشرة، إذا كان المكلف القانوني بإمكانه أن ينقل عبئها إلى شخص آخر. ومن أمثلتها:

الضرائب الجمركية، تعد ضرائب غير مباشرة لأن المستورد يدفع الضريبة ثم ينتقل عبئها إلى شخص المستهلك، برفع ثم السلعة أو الخدمة بمقدار الضريبة، و ثم تلف من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبئها النهائي.

المزايا:

✓ سهولة دفع الممول لهذه الضرائب وذلك لأنها تختفي في ثم السلعة أو الخدمة التي يشتريها وبالتالي فلا يتهرب منها.

✓ مرونة حصيلة هذه الضرائب يمكنها أن تعكس الانتعاش الاقتصادي وما يضم الخزانة العامة أو تستفيد من هذا الانتعاش.

✓ الضرائب غير المباشرة: تعطي حصيلتها بصفة مستمرة أي طول السنة المالية وهو ما يفيد في تمويل الميزانية وخاصة في الشهور الأولى من السنة المالية.

✓ تفرض على موضوعات بالغة التعدد أدى إلى كبر حصيلتها.

العيوب:

✓ تتناسب مع القدرة التكليفية للممول بل أنها تتجه إلى التناسب مع المقدرة تناسباً عكسياً.

✓ الضرائب غير المباشرة الأكار حصيلة هي تلك التي تفرض على السلع الضرورية أي سلع التي تستوعي الجزء الأكبر من الدخول المنخفضة ومعنى ذلك أن الضرائب غير المباشرة غير عادلة.

✓ تستلزم جباية الضرائب غير مباشرة عدة إجراءات وشكليات لتفادي الغش وما قد يؤدي إلى إعاقة الإنتاج وتداول الثروة.

✓ عيها في مرونتها لا سيما في وقت الكساد فتقل حصيلتها².

4- معيار معدل وسعر الضريبة:

¹ محمود حسين الوادي، زكريا احمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الاردن، 2007، ص62.

² رفعت المحجوب، المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي، مصر، بدون طبعة، 1979، ص243، ص244.

الضريبي

يعرف معدل الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة ويتحدد معدل الضريبة بشكل عام من طرف السلطات العامة بناء على احتياجات من تغطية أعبائها وتبعاً لمعيار معدل الضريبة نجد الضريبة النسبية والتصاعدية والضريبة القياسية أو التحديدية والتوزيعية.

1-4- الضريبة النسبية:

يقصد بها تلك النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها وخير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر، أي تفرض كل منها بمعدل ثابت ولا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة. وتزداد الحصيلة الضريبية يقدر ب 03 الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها¹.

2-4- الضريبة التصاعدية:

تفرض بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح، أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها وتأخذ الشكلين التاليين:

1-2-4-التصاعد بالطبقات (التصاعد بالإجمالي):

يقصد بالتصاعد الإجمالي أن يقسم المكلفون إلى عدد معين من الطبقات، بحيث تدفع كل طبقة سعراً معيناً على كل القيمة الخاضعة للضريبة دون تجزئة للقيمة المذكورة.

هذه الطريقة تتميز ببساطتها لكنها تتضمن عيباً جوهرياً، إذ هي تخضع الأقسام الأولى من الدخل للسعر الذي على الأقسام الأخيرة، فقد يحدث أحياناً أن يضار صاحب الدخل نتيجة لزيادة طفيفة في دخله، غير أن المشرع فهذه الحالة عادة ما يقرر في قانون الضريبة ألا يقل صافي دخل أعلى من صافي دخل أدنى نتيجة لانتقال صاحبه من طبقة إلى التي تعلوه².

2-2-4-التصاعد بالشرائح:

وهنا تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة شرائح أو أجزاء. ويطبق علة كل شريحة منها سعر خاص، ويزداد هذا السعر بازدياد القيمة الخاضعة له، أي يرتفع هذا السعر بالنسبة للشرائح العليا عنه بالنسبة للشرائح الدنيا، في هذا الأسلوب لا تفرض الضريبة على الدخل في مجموعة أي لا يتعامل كله معاملة واحدة بل يقسم إلى شرائح، تعامل كل شريحة منها معاملة خاصة.

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003، ص 25، ص 28

² عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972، ص 151.

الضريبي

3-4- الضريبة التوزيعية:

يقصد بها تلك التي لا يحدد المشرع معدلها مقدما، ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية، وفي مرحلة تالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الأفراد، بمساعدة الأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة، بحسب ما يمتلكه كل فرد من المادة الخاضعة، وحينئذ يمكن معرفة سعر الضريبة. ولتوضيح ذلك نفترض أن الدولة تحتاج إلى مبلغ عشرة ملايين دينار جزائري كضريبة على دخل العقارات المبنية في الدولة، فيقوم المشرع مستعينا بالأجهزة الإدارية المختصة في أنحاء الجمهورية، بتوزيع هذا المبلغ على الجماعات المحلية بنسب معينة، ثم يتم توزيع المبلغ الخاص بكل جماعة محلية مالا على الأفراد المقيمين فيها والخاضعين لهذه الضريبة، وهنا فقط في هذه المرحلة تم معرفة سعر الضريبة، الذي يعد النسبة بين مقدار الضريبة الذي يدفعه الفرد وبين مقدار المادة الخاضعة للضريبة التي يملكها الفرد.

وبالرغم من انحسار دور الضرائب التوزيعية في الوقت الحالي، لدرجة اختفائها تماما، إلا أنه يمكن تحديد مزايا هذه الضرائب وعيوبا كما يلي:

المزايا:

قدرة الدولة على تقدير حصيلتها منها مقدما، كما أنها تتضمن تحقيق هذه الحصيلة، وتفسير ذلك وأن المكلفين بالضريبة التوزيعية يلتزمون بدفعها بالتضامن، فإذا لم يقدّم بعضهم بسداد حصته منها التزم الباقيون بهذا السداد، مما يترتب مصلحة شخصية ومباشرة لكل مكلف بها في عدم تهرب أحد من المكلفين الآخرين من دفع الضريبة. إذ أن ذلك يعني زيادة العبء على الباقيين، ومن ثم فإن كل مكلف يمارس نوعا من الرقابة على غيره، مما يقلل من حالات التهرب الضريبي إلى حد كبير. كما تشرك مجالس الجماعات المحلية في توزيع مبلغ الضريبة الواجب تحصيله، مما يؤدي إلى نشر نوع من اللامركزية المالية.

العيوب:

✓ إلا أنه يعاب عليها أنها غير عادلة، لأنها توزع على المكلفين على أساس نسبة معينة أو ثابتة من المادة الخاضعة للضريبة وليس على أساس المقدرة التكليفية لكل منهم، وقد يترتب على ذلك أن يدفع أحد المكلفين ضريبة أكثر من الآخر

لرد اختلاف محل إقامة كل منهما. بالرغم من تساوي المقدرة التكليفية لكلاهما أو تساوي دخلهما.

✓ أيضا تتصف بعدم المرونة، بحيث تحدد الدولة ابتداء الحصيلة المطلوبة، فيكون من غير المتصور إمكان إدخال تعديلات عليها بالزيادة أو النقصان لمسايرة أي تغييرات اقتصادية.

الضريبي

✓ بالإضافة إلى أنها غير شاملة، فلا يتصور تطبيقها إلا بالنسبة للضرائب المباشرة. إذ يكون شخص المكلف معروفاً مقدماً، وبالتالي يمكن حصر المكلفين على نحو ثابت، وعليه فلا يتصور تطبيقه على الضرائب غير المباشرة.

✓ وأخيراً فإن الضرائب التوزيعية تعبر بصورة محددة عن عجز الأجهزة الضريبية في الدولة من حيث معرفة الأشخاص الخاضعين لها، وتحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة وتطبيق الأسعار الضريبية المختلفة، واتخاذ إجراءات الربط والتحصيل.

وإزاء تلك العيوب، فقد عدلت الدولة في العصر الحديث عن الأخذ بالضرائب التوزيعية واتجه إلى نظام القياسية¹.

4-4- الضرائب التحديدية أو القياسية:

هي التي يحدد المشرع معدلها مقدماً دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة قاطعة تاركاً أمر تحديدها للظروف الاقتصادية، ويتم تحديد الضريبة القياسية لفرض معدل معين يتناسب مع القيمة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة وإما في صورة مبلغ معين تحصيله من كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة، وبذلك فإن المكلف بها يعلم مقدماً مقدار الضريبة الواجب دفعها وللضريبة القياسية مزايا وعيوب نذكر منها:

المزايا:

ضريبة عادلة بحيث يكون العبء الضريبي على أساس المقدرة التكلفة لكل مكلف بالضريبة بغض النظر على محل إقامته.

تراعي الظروف الشخصية لكل مكلف، من ثمة يمكن مراعاة ظروفه العائلية بمنحه إعفاء للأعباء العائلية أو لقاء دخله وبذلك تلف معدلها من مكلف لآخر حسب ظروفه، وينتج عن ذلك اختلاف المعدل الاسمي للضريبة عن معدلها الحقيقي وفقاً لظروف كل مكلف بالضريبة على حدى.

المرونة: يمكن رفع معدل الضريبة أو تخفيضه بحسب التغيرات والتطورات الاقتصادية التي تطرأ على دخول المكلفين بالضريبة أو ثرواتهم أو سلوكياتهم الاستهلاكية الاتفاقية.

ضريبة شاملة، فهي تناسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة على سواء، وأخيراً فإنها تعبر عن مدى كفاءة الأجهزة الضريبية والمالية والعاملين فيها.

العيوب:

¹ رفع المحجوب، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 198، ص 200.

الضريبي

✓ عدم وجود مصلحة شخصية مباشرة لكل مكلف بالضريبة في عدم تهرب الآخرين من دفعها، حيث لا يمارس المكلفين بالضريبة القياسية رقابة على الغير¹.

المبحث الثاني: تحليل ظاهرة التهرب الضريبي

تعتبر الادارة الضريبية من بين الإدارة الهامة، ولذلك اوجب على المكلفين اعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة وتامة، بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء أضن، الا ان بعض أضن يرون ان الضريبة مجرد قيد من نفوذهم المالي وحريةهم الاقتصادية مما يجعلهم يفكرون ي مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة. وتعد مكافحة التهرب والغش الضريبي، من اولويات السلطات العمومية وعلى رأسها الادارة الضريبية، وذلك نظرا لما تخلفه من اثار مدمرة على الاقتصاد الوطني، ولعل هذا ما جعلها من اهم اهتمامات السياسة الجبائية طوال الفترة التي تلت الاصلاح الجبائي.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله

1. مفهوم التهرب الضريبي:

هناك مجموعة من التعاريف للتهرب الضريبي منها:

- التهرب الضريبي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة².
- التهرب الضريبي هو تجنب الوقوع في جاذبية القانون³.
- من خلال هذين التعريفين يمكن صياغة التعريف التالي:

التهرب الضريبي هو الفعل الشخصي المتعمد الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية تسمح له بتجنب الحدث المنثى للضريبة القانونية."

¹ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 79، ص 82.

² حسين بوسقيعة-جرمة الغش الضريبي-المجلة القضائية-عدد 01-الديوان الوطني للأشغال الشديدة-1998-ص ص 19 20

³ C.r masson-la notion d'éviation fiscale en droit interne français-paris-1990-p 181

الضريبي

2. أشكال التهرب الضريبي:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى خسارة الدولة لإيراداتها التي تجنمها من الضريبة، ويمكن تقسيم ظاهرة التهرب الضريبي إلى نوعين، فالتهرب من حيث الصفة إما مشروع قانوناً وهو ما يدعى بتجنب الضريبة، أو غير مشروع، والتهرب من حيث الحجم كلي أو جزئي. نورد فيما يلي نوعي التهرب الضريبي.

أ. التهرب من حيث الصفة

هناك أنواع للتهرب الضريبي من حيث الصفة:

1. التهرب الضريبي المشروع: هو تجنب المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، لأنه استغل ثغرة في القانون الذي يفترض أن يلزمه بدفع الضريبة، لكن دون أن يكون قد خالف النص القانوني، أي أن الخطأ في الأساس كان خطأ المشرع واستغله المكلف، كما في حالة لجوء الشركة إلى توزيع أرباح على شكل أسهم مجانية لمصلحة المساهمين للتهرب من دفع الضريبة على إيرادات المال المنقول، ومن الأمثلة الشائعة الأخرى في التهرب المشروع قيام المكلف بتوزيع أمواله وثروته على ورثته

في حياته تهرباً من دفع ضريبة التركات بعد وفاته. كذلك مثل إنتاج بعض المستهلكات بمواصفات قاصرة عما نص عليه القانون، لتفادي دفع ضريبة الإنتاج.

2. التهرب الضريبي غير المشروع: هو صورة للتعدي على المال العام بشكل أوضح من الحالة السابقة، إذ يقوم المكلف بمخالفة القوانين الضريبية من خلال اتباع أساليب الغش والخداع التي يعاقب عليها القانون، ومن أمثلتها قيام المكلف بإخفاء السلع المستوردة وبالتالي التهرب من دفع الضريبة المستحقة عليها وتكون من خلال تقديم بيانات غير حقيقية؛ تقديم بيان كاذب أو قيد صوري أو غير صحيح؛ تنظيم أو الاحتفاظ بدفاتر مزورة أو صورية؛ إتباع أساليب الغش والاحتيال لإخفاء حقيقة وضعه المالي؛ تقديم معلومات أو بيانات خاطئة عن وقائع لها صلة بوضعه المالي؛ إعطاء أجوبة كاذبة على الأسئلة الموجهة إليه من الجهات الرسمية؛ يترتب على هذا التهرب غير المشروع آثار سلبية على إيرادات الدولة المالية مما ينعكس سلباً على مستوى الخدمات التي تقدمها الدولة بالإضافة إلى الآثار النفسية التي يخلقها مثل هذا التهرب بالنسبة للمكلف الملتزم: التهرب من حيث الحجم.

يقع التهرب غير المشروع عند تعيين مادة الضريبة أو عند جبايتها، ويقسم من حيث الحجم إلى النحو التالي:

(1) التهرب الكلي: هو التهرب الذي يتملص فيه المكلف من دفع كامل الضريبة المترتبة عليه، وهو ما قد يتم عن طريق الاحتيال على جباة الضريبة، لإخفاء مادة ضريبية بالكامل كتهرب المكلف من أداء ضريبة الدخل المترتبة عليه أو ضريبة

الضريبي

العقارات بشكل كلي، أي أن التعدي هنا لا يكون على درجة وقيمة الضريبة، وينتج هذا التهرب الكلي ضرراً هائلاً على إيرادات الخزينة لأنه يشمل قطاعات واسعة في المجتمع، كما في بعض المهن الحرة (الدهان، الحداد، النجار) وكذلك تجارة السيارات التي لا يتم فيها نقل الملكية ولا تسجل قيود على سياراتهم ليتمكنوا من التهرب من دفع الضريبة المقررة على الريح الصافي.

(2) التهرب الجزئي: هنا يقوم المواطن المكلف بالتهرب جزئياً من الضريبة، فهو يدفع الضريبة ولكن بقدر أقل من المستحق. وليتمكن من ذلك فإنه يخفي جزءاً من أعماله لكي لا يدخل في مادة الضريبة، كما في حالة تستر المكلف على قسم من مبيعاته أو تقييد أثمان غير حقيقية.

نرى أن مكافحة التهرب الضريبي بكل السبل أصبحت أمراً ضرورياً وذلك لخطورته وأهميته ومجافاته للعدالة ولما ينجم عنه من إخلال في توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين، ومن أجل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي تتبع الدول طرقاً متعددة ومتنوعة، وتختلف هذه الطرق من بلد لآخر، ومن نظام ضريبي لآخر، فتقوم الدول بعمليات مختلفة لمكافحة التهرب الضريبي، منها نشر الوعي الضريبي في المجتمع، وصياغة التشريعات الضريبية بطريقة حسنة ومنسجمة مع أوضاع المجتمع، والعمل على تطوير الجهاز الضريبي وتحسينه في الدولة، ووضع الجزاءات المناسبة والرادعة للمتهربين، وغيرها الكثير من وسائل مكافحة التهرب.

المطلب الثاني: أسباب وطرق التهرب الضريبي:

أولاً: أسباب التهرب الضريبي:

1. الأسباب المباشرة

أ. الأسباب التشريعية: لقد زادت في تعقيد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات. من ناحية الكفاءة: من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساساً الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني.

ب. الإمكانيات المادية: نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الضريبي لم يحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت موروثة.

ت. الإجراءات الإدارية: تعتبر كإجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وما يمثلها من أجهزة وأعاون إداريين فلو يبقى على الإدارة الضريبية استعمال كل الإجراءات اللازمة لتفادي ذلك وتمثل هذه الإجراءات:

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي.
- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات.
- تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة

2. الأسباب غير المباشرة

الضريبي

أ. الأسباب النفسية: الضريبة أداة لاغتصاب وافتقار الشعوب يرجع هذا التفكير إلى الأسباب التاريخية التي ورثتها الشعوب عن الاستعمار فكان الاستعمار الفرنسي مثلاً في الجزائر يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادر ونهب أموال الأفراد مما انعكس سلباً على المجتمع اتجاه فرض الضريبة والتي هي اقتطاع مالي دون مقابل بل وهذا ما أدى

إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حريتهم ويذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها.

ب. الأسباب الاجتماعية: يلعب المحيط الاجتماعي دوراً هاماً في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد، فمن الملاحظ أن هناك ضعف في الوعي الضريبي والذي لا يتناسب مع الشعور الوطني.

ت. الأسباب السياسية: وهذا يرمي بالبلاد إلى زيادة وتفاقم حالات التهرب وهذا لإحساسهم بضعف السلطة العامة وعجزها على استغلالها الأمثل للموارد.

أما الأسباب الاقتصادية فإن اقتصاد كل دولة محدد برصيد معين من القطاع الضريبي فالحالة الاقتصادية للمكلف والحالة الاقتصادية العامة لها دور كبير في التأثير على التهرب الضريبي.

ثانياً: طرق التهرب الضريبي:

أولاً: عن طريق العمليات المحاسبية

يقوم عمل مصلحة الضرائب على اقرارات الريج الذي يحققه المشروع فمن البديهي ان النظام المحاسبي هو الذي يوفر هذه البيانات نظر لكونه نظام قياس و اتصال يقوم على تسجيل و مسك و تقييد حركة الاموال في المؤسسة، فالمحاسبة تعتبر قاعدة رقابية تستخدم من الادارة الجبائية التي تقوم بمقارنة التصاريح و الوثائق المحاسبية المقدمة قصد التأكد من صحتها، فالمكلف البارح يبحث دوما عن وضع يتم فيه مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية، وكذا بينها و بين المستندات الثبوتية المظلة، اي ان الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين يمكن استعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها الممول.¹

1-تضخيم التكاليف:

إن أبرز مظاهر الغش تلك التي تتمثل في التقليل من قاعدة الاقتطاع الضريبي من الأرباح ومن رقم الاعمال أو في رفع النفقات والتكاليف وكون أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصرحي، فقد رخص المشرع الجبائي للمكلفين حق خصم بعض الاعباء من الريج الخاضع للضريبة وفقاً للشروط المحددة:

-أن يكون توظيف هذه الاعباء في صالح نشاط المؤسسة.

¹ سهام كردودي-مرجع سابق-ص 811

الضريبي

-أن تكون هذه الاعباء ذات علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

-أن تكون مبررة بوثائق رسمية.

-أن تكون في حدود السقف المحدد قانونا.

2-تخفيض الايرادات:

من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا، يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير اي البيع نقدا ولا يترك أي أثر للعملية، هذا السلوك يمكنه من اخفاء جزء كبير من رقم اعماله كان يسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون ويتبع المكلفون بالضريبة الطرق التالية لتخفيض الإيرادات:

ثانيا: التهرب عن طريق عمليات مادية قانونية

يعتمد على ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير او لفواتير دون شراء او بيع، وذلك باستعمال قيود محاسبية جد متكاملة لا تترك مجالا للشك او الريبة من طرف الادارة الجبائية، كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون اعلام الادارة الجبائية وهذا بإخفاء جزء من البضاعة.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي على الميزانية:

تتعدد اثار التهرب الضريبي ومخاطرة وخاصة بما يتعلق بالاقتصاد القومي، اذ يؤدي ارتفاع التهرب الضريبي الى التقليل من الايرادات وبالتالي التقليل من الانفاق العام، الذي يؤدي الى انخفاض الاستثمار وزيادة الانتاج وبالتالي الوصول الى مرحلة من الكساد الاقتصادي، وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي بارتفاع الاضرار من الناحية المالية بالخزانة العامة والمكلفين على حد سواء، حيث يؤدي التهرب الضريبي الى انخفاض الحصيلة الضريبية للخبينة، كما يؤدي الى المساس بالعدالة الضريبية بين افراد المجتمع نظرا لان بعض المكلفين يدفعون الضريبة بينما يتهرب النسبة الاكبر منها سواء بشكل جزئي او كلي، مما يساعد على الشعور بعد الرضا، وزيادة المحاباة وعدم الاكتراث بأداء الواجب الوطني المتمثل بدفعها للدولة، وبالتالي يؤثر بصورة مباشرة على المستوى الاخلاقي المنتشر والذي يحد المكلفين من دفع الضرائب ويشجعهم

على التهرب من دفعها للإدارة الضريبية¹.

ويترتب على التهرب الضريبي نتائج سلبية كثيرة تبدأ من الاضرار بالخزانة العامة بسبب انخفاض التحصيل الضريبي، انه يضر بالمكلفين الذين قد لا يستطيعون التهرب من دفعها بتحملهم العبء لوحدهم، مما يؤدي الى غياب عدالة

1 - جمعة، مرجع سابق، ص 91.

الضريبي

توزيع العبء المالي على الجميع، وبالتالي قد تضطر الدولة الى زيادة سعر الضرائب الموجودة او فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص الناجم عن التهرب الضريبي، كما انه يضر بالمصالح العامة للمجتمع، حيث ان انخفاض ايرادات الخزنة العامة من حقوقها المالية يؤدي الى تعطيل المشروعات النافعة، بالإضافة إلى انتشار الغش وتقليل علاقات التضامن بين افراد المجتمع الواحد¹.

ويشير الباحث هنا إلى أن آثار التهرب الضريبي تظهر بشكل ملحوظ على افراد المجتمع من خلال انخفاض شعورهم بالولاء نحو الدولة، وشيوع الروح الفردية بينهم، وتفضيل المصلحة الخاصة على المصلحة العامة دون مراعاة ما يجب تقديمه للجماعة والمجتمع، وبالتالي يجب على الدولة تدارك هذه الآثار من خلال الاعتماد على سن قوانين رادعة ومنظمة لجباية الضرائب بشكل عادل ودائم من المكلفين لضمان التقليل من الآثار السلبية قدر الإمكان.

يمثل التهرب الضريبي جريمة قانونية بسبب اخلاله في اداء الضريبة في موعدها القانوني، ونظراً لأهمية الضريبة واهدافها، فان التهرب الضريبي يمثل اعتداء على اقتصاد الدولة، وهو أحد صور الجرائم الاقتصادية، وقد حاول القانون العمل على الحد من هذه الظاهرة من خلال ما نص عليه من بعض العقوبات التي تترتب على المتخلفين عن دفع الضرائب، وينشئ قانون الضريبة التزاماً على عاتق المكلف بدفع المبلغ المستحق عليه للضريبة، وينشأ هذا الالتزام كون القانون سن من خلال جهة رسمية وهي المجلس التشريعي.

وحتى نصل الى جريمة التهرب الضريبي لابد من توافر عدد من الشروط ومن أهمها²:

(1) التخلص من العبء الضريبي.

(2) مخالفة قواعد القانون.

(3) استعمال احدى الطرق الاحتيالية للتهرب من دفع الضريبة، على بعض طرق الاحتيال التي يلجأ اليها المكلف

للهرب من دفع الضريبة وتمثل بما يلي:

- قدم الاقرار الضريبي السنوي بالاستناد الى دفاتر او سجلات او حسابات او مستندات مصطنعة، مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر التي اخفاها عن المديرية او احدى دوائرها المختصة.

- قدم اقراراً ضريبياً غير صحيح، وذلك بأن أغفل او أنقص او حذف منه أي دخل او أي جزء من الدخل الذي يترتب عليه بمقتضى هذا القانون، وأثر على مقدار الضريبة بشكل جوهري.

¹ - عبد الجليل، هويدا المالية العامة، ط2، دار الفكر العربي للنشر، القاهرة-جمهورية مصر العربية، 1983، ص 292.

² - المهدي، محمد خالد، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الاولى، منشورات جامعة دمشق، 2000، ص 479.

الضريبي

- قدم الاقرار الضريبي السنوي على اساس عدم وجود دفاتر او سجلات او حسابات او مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه فعلاً من دفاتر او سجلات او حسابات اخفاها عن موظف الضريبة.
 - اتلف او اخفى الدفاتر او السجلات او المستندات قبل انقضاء الاجل لحفظ تلك الدفاتر او السجلات او المستندات في القوانين الموضوعية.
 - أدرج أي بيان كاذب او قيد صورة او غير صحيح في كشف او بيان قدم بموجب احكام هذا القانون.
 - وزع ارباحاً على شريك او شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الارباح.
 - اصطنع او غير فواتير الشراء او البيع او غيرها من المستندات بغية تخفيض الارباح او زيادة الخسائر.
 - اخفى نشاطاً او أكثر مما يخضع للضريبة.
 - امتنع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها او اعطى معلومات او بيانات غير صحيحة فيما يتعلق بأية مسالة تؤثر في مسؤوليته او مسؤولية أي شخص اخر في دفع ضريبة الدخل او التأثير على مقدارها.
 - عدم التصريح عن ممارسة النشاط او انهاءه خلال المدة المحددة.
 - لم يخصم الضريبة او خصمها ولم يوردها لحساب الدائرة.
 - لم يقدم او تخلف عن تقديم الاقرار الضريبي المنصوص عليه في هذا القانون.
- ويرى الباحث مما سبق ان القانون قد نص على معاقبة المكلفين الذين يمتنعون عن دفع الضريبة كلياً أو جزئياً او من يتجاوز الفترة القانونية لها، وبالتالي يدل هذا على اهتمام القانون بسيادة القانون على الجميع، وذلك بهدف تحصيل ايرادات الدولة التي يمكن من خلالها تحقيق النمو في الاقتصادي والرفاهية والتقدم.

خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يظهر لنا بأن الضريبة وسيلة ناجحة إذا ما أُص استعملها، وهذا نظر للأهداف التي ترمي إلى تحقيقها في جميع المجالات، لذا نجد الدولة تسعى دائما إلى مكافحة كل ما يقف عقبة أمام تحقيق الضريبة للأهداف المرسومة من خلالها. فالضريبة عبارة عن مساهمة مالية إجبارية يقوم بدفعها الأفراد بصفة نهائية دون مقابل، ومع ازدياد أهمية الضرائب صُنفت إلى ضراب مباشرة وغير مباشرة والتي بدورها لها آثار اقتصادية مباشرة وغير مباشرة.

الفصل الثاني

الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

تمهيد

تعد الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة للمؤسسات ومصلحة الضرائب على حد سواء، إذ يعتبر النظام الضريبي الذي يخول للادارة الضريبية مراقبة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص والاعفاءات وكذلك عدم احرام الامات من قبل المكلفين بالضريبة.

وبما أن النظام الضريبي الجزائري ذو طابع تصريحي، فالمكلف هو الذي يحدد أسس الضريبية وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها، لكن لم يصل المكلف بالضريبة الن التجرد من أنانيته بصورة كاملة بحيث ينظر الى الالتزام على انه واجب وعبء كبير على قدرته المالية، لذا فانه من الطبيعي أن تتوقع من جانب بعض المكلفين يتفادى دفع الضريبة والتخلص منها. المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

تعتبر الضرائب من أهم الإيرادات العامة، وهذا لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية. وفي هذا المبحث سنتطرق إلى تعريف الضريبة وتبيان أهم خصائصها وأنواعها وأهدافها.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية جزء من عمل المؤسسة التي تردد أن تعظم أرباحها، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة حيث تقوم بتقييم عمل المؤسسة وذلك بإعطاء نتائج أعمالها¹.

المطلب الأول: تعريف وأهداف الرقابة الجبائية

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية

تعرف الرقابة الجبائية على أنها فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتوها ملفاتهم الجبائية.

كما تعرف على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الادارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لفرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي الن التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.

¹ حسين مصطفى حسن-المالية العامة-ديوان المطبوعات الجامعية-الجزر-2001-ص 36

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

من خلال التعاريف السابقة للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة في:¹

1- الهدف القانوني:

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، ولذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات.

2- الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمه، والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية:

-تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها.

-تحديد الانحرافات ككشف الأخطاء، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والالمام بأسبابها كتقييم الأثر المالي وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

-تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

3- الهدف المالي والاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

4- الهدف الاجتماعي:

يتمثل في:

-محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.

-تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة.²

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تتمثل مظاهر الرقابة الجبائية فيما يلي:

1- الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء مفهوم قانوني، وترقق على أنها السلطة المعزق بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص، السهو، الاغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بها. إن هذه السلطة ذات أهمية

¹ ايت بلقاسم لامية-ليات اجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي-مذكرة ماستر-كلية ع الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير -جامعة البويرة-30-ص ص 31

² ايت بلقاسم لامية-نفس المرجع-ص 32

قصوى، وتكتسي قيمة دستورية فالدولة يخول لها دستوريا الزامية الرقابة حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي.¹

2- الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع، واته من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي والتي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي والتي يمكن اعتبارها استعمال وسائل قانونية من طرق المكلف بالضريبة قصد تخفيض مساهمته الضريبية.

3- تكتسي الرقابة الجبائية بعد انساني والذي لا يجب اهماله رغم المجهودات المبذولة من قبل الادارة الجبائية لمحاربة الغش، فان ما يجب الاشارة اليه في معظم الدول، هو أن الرقابة الجبائية لا تقتصر الا عني عدد قليل من المكلفين. فالمكلف محل الرقابة الجبائية لأي تقبل بسهولة التحقيق الذي اجري عليه. ان أغلب وأهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيهم بالإضافة الى الارباك اتجاه الادارة الضريبية، بالإضافة الى الشكوك والشبهات التي تحوم حولها وكذا احساسه بضعف اتجاه الادارة. فالمكلف بالضريبة لا يجب أن يشعر بالضعف اتجاه الألة الادارية بل يمتلك حقوق مقابل الادارة الجبائية وهذا في كل مراحل الرقابة الجبائية سواء أثناء سريان كل العمليات أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول اليها.

المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

وضع المشرع الجبائي الجزائري قوانين وتشريعات تنظيم الضريبة وكيفية فرضها وطرق تحصيلها، كما تمنح الإدارة الجبائية من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة من الضياع. وسعيا لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وضمان السير الحسن خلق المشرع إطارا قانونيا للحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية وتحديد الحقوق والواجبات الممنوحة للمكلفين بالضريبة.

- حقوق الإدارة الجبائية

تتمتع الإدارة بصلاحيات وحقوق اتجاه المكلفين أثناء تحقيقها لمهمتها الرقابية ومن أجل التطبيق الجيد وتسهيل عملية مراقبة التصريحات الجبائية فرض المشرع الجزائري للإدارة الجبائية مجموعة من الحقوق وهي:

- حق الاطلاع

"تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أنعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها يعينه على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها"².

¹ محمد عتاب-مقومات النظام الجبائي الجزائري-ديوان المطبوعات الجامعية-الجزائر-2004-ص 86

² قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2015 المادة 18

وتنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية "يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات"¹.

فالهدف من تحقيق المعلومة المدونة في هذه الوثائق وغير المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة. ولقد نصت المادة 309 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن حق الاطلاع لا يمكن ممارسته سوى من طرف أعوان الرقابة الذين لديهم رتبة مراقب على الأقل² ويخضع لحق الاطلاع كل من:

- الإدارة العمومية: "تخضع لهذا الحق كل إدارات الدولة بما فيها الولايات والبلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة".

حيث تنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن باي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لرقابة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهي أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها³.

- السلطة القضائية

"تجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والجزائية أن تقدم النيابة العامة باطلاعه إدارة الضرائب المباشرة على الملفات"⁴.

يمكن للإدارة الجبائية الاطلاع على المعلومات التي تحوزه السلطة القضائية التي يمكن افتراضها بحثا جبائيا مركزا.

يجب على السلطة القضائية ان تطلع الادارة المالية على كل المعلومات التي تمكن ان تحصل عليها والتي من شأنها ان تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال او في مناورة. كانت نتائج الغش والتخلص من الضريبة⁵.

- الهيئات المالية

استنادا لأحكام المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة فان البنوك والهيئات المالية ملزمة باطلاع الأعوان المحققين أثناء أداءهم لمهامهم على كل الدفاتر، والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات التي نص على مسكها القانون التجاري، وبذلك يمكن لمصالح الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كشوفات وحسابات المؤسسات والأشخاص الموجودة لدى البنك، ولا يجوز للبنوك الاعتراض على ذلك بحجة السر المهي⁶.

¹ المادة 45 من القانون الإجراءات الجبائية ص 23.

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2001 م. المادة 309.

³ المادة 46 من قانون الاجراءات الجبائية ص 24.

⁴ رضا بوعزيز التهرب الضريبي في الجزائر 92-96، رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية.

⁵ فرع نقود ومالية دفعة 98-99، الجزائر ص 80.

⁶ المادة 312 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2001- الطبعة الرسمية.

⁶ المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سبق ذكره ص 27

-المؤسسات الخاصة-

يمارس حق الاطلاع لغرض الحصول على معلومات تحمل المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة الجبائية والتأكد من مدى صحة وصدق المعلومات المصرح بها من طرف المكلف المعني بالرقابة، ولذا فقد فرض المشرع عقوبة على رفض الاطلاع من خلال نص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية "يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 دج إلى 50000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها".

- حق المعاينة

تنص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية على:

"لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو من يفوضه هذا الأخير"

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا وان يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرز لها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:

أ- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي بالمعاينة.

ب- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.

ت- العناصر الفعلية والقانونية التي يعترض منها وجود طرق تدليسيه، والتي تم البحث عن دليل لها.

ث- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

تم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسيه تحت القاضي ورقابته¹.

- حق استدراك الأخطاء:

يتمثل حق استدراك الأخطاء في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية إعادة النظر في فرض الضريبة وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة. وطبقا للمادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه يجوز استدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول².

حسب المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه حدد الأجل القانوني لاستدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية³.

¹المادة 35 من قانون الاجراءات الجبائية ص 17

²المادة 327 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة. مرجع سبق ذكره ص 150

³المادة 326 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة مرجع سبق ذكره ص 150.

- حق الرقابة

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

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

- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية قصد التأكد من مدى صحة المداخل المصرحة، وذلك بمقارنتها بالوضعية الجبائية للمكلف¹.

- واجبات المكلفين بالضريبة

من أجل الاستفادة من كل الحقوق والضمانات التي نص عليها القانون يجب على المكلفين ان يستوفوا بشكل كامل الالتزامات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي وخصوصا اكتتاب التصريحات الجبائية².

- الواجبات المحاسبية

هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري بالمواد 11/10/09 حيث يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

دفتر اليومية

مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري، حيث يأمر ويوجب على كل شخص طبيعي او معنوي كان. له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، حيث ان أهميته تتجلى في التقيد اليومي ويوما بيوم العمليات المقامة، شرط ان يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم³

دفتر الجرد

الزم المشرع الجزائري على كل تاجر بمسك دفتر الجرد، حيث نص على "يجب عليه أيضا اي يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وان يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحسابات الخسائر والأرباح، يتسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب الخسائر في دفتر الجرد كما يحتفظ به لمدة 10 سنوات من أقفال السنة المالية.

حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة

طبقا للمادة 10-09 من القانون التجاري فانه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور والمطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات. ومسك هذه الدفاتر المحاسبية يجب ان تتوفر هذه الشروط التالية:

1. صحة التصريح.

2. قانونية المحاسبة

¹ المادة 131 الفقرة (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتمثلة لسنة 2001 الطبعة الرسمية.

² حسين مبروك، الكامل في القانون التجاري، منشورات ذ حلب 200 ص 10.

³ المادة 10-09 من القانون التجاري.

3. مصداقية المحاسبة وفقا للكتابات.

- الواجبات الجبائية

ان النظام الجبائي الجزائري يقوم على تصريحات المكلفين والتي حددها المشرع الجزائري فيما يلي:

- تقديم التصريحات:

في إطار تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة فان المشرع الجبائي يلزم المكلفين بملا عدد من التصريحات والمتمثلة في:

- التصريح بالوجود:

يترتب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو أرباح الشركات ان يقدم خلال (30 يوم) الأولى من بداية نشاطه إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها. تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة⁽¹⁾

- التصريح السنوي:

كل شخص ملزم خاضع للضريبة المباشرة والرسوم المماثلة عليه التصريح بمداخيله وذلك كل سنة من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من المصالح الجبائية، وحتى فترة راحته أو توقفه المؤكد فان الادارة تحرر هذه التصريحات على مطبوعات خاصة وترسل إلى الإدارة الجبائية ويجب على مفتش الضرائب ان يسلم وصلا للمكلف بالضريبة بعد الإلزام بها.

- التصريح الشهري او الفصلي بالضرائب والرسوم.²

الزم القانون الكلفين أن يكتبوا تصريحات شهريا أو فصليا صنف (G50) أو صنف (G50A) مجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق اقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب الذي يتبعونها قبل اليوم العشرين (20) الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة.

- التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروضة على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري، أو غير التجاري يجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن 10 أيام، كما هو محدد.³

- وضع رقم التعريف الإحصائي

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 183.

² المادة 57 من قانون الرسم على القيمة المضافة طبعة 1991، ص 55.

³ المادة 159 من القانون الرسم على القيمة المضافة طبعة 1991-ص 104.

يجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا ان يوضعوا رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم.¹

وفي حالة عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو تصريح معلومات خاطئة يؤدي إلى تعليق.²

1. تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على TVA.

2. تسليم المستخرجات من جدول الضرائب.

3. التخفيضات المنصوصة عليها في المادتين 219/01/219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4. منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق.

- حقوق المكلف الخاضع للضريبة

في مقابل الصلاحيات والسلطات الواسعة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق

و ضمانات أعطاهها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة والتي هي كالتالي:

- ضمانات متعلقة بسير التحقيق

والتي تتضمن حقوق المكلف من أجل أن تضمن له حسن سير التحقيق.

- الاعلام المسبق: ان أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية دون إرسال إشعار بالمراقبة

في مقابل الاستلام من المكلف مرفقا بميثاق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من اجل إعلامه، وهذا الأخير له

اجل 10 أيام لتحضير محاسبة في حال مراقبة المحاسبة، واجل 15 يوما في حالة المراقبة المعمقة كحد أدني،

وعلى كل حال يمكن للمكلف ان يطلب تمديد الأجل (بناء على طلب).

- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية: قبل الخضوع في عمليات التحقيق يجب إجبارا على

المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد

الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجباتهم المكلفين حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفوق

بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله.³

- الاستعانة بمستشار أو بوكيل: يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره

(محامي، محاسب، مستشار جبائي، ويمكن له أيضا ان يعين من يمثله خلال فترة اجراء الرقابة الجبائية،

وغياب المكلف لا يضع من اجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعابنة المادية والتي تفقد من قيمتها في حالة

عدم اجرائها.⁴

¹ المادة 02 من قانون مالية 21/01 ووزارة المالية لسنة 2000 ص 04.

² المادة 02-03 من قانون المالية 21/01 ووزارة المالية لسنة 2000 ص 04

³ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب. منشورات 2010 ص 20-21

⁴ المادة 190 الفقرة 03 المعدلة بموجب المادة 07 من قانون المالية 2000 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- تحديد مدة الرقابة: ان مدة التحقيق الجبائي محددة قانونا حيث أنه:

- في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن ان تتجاوز هذه المدة سنة واحدة ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق.
- أما في مجال التحقيق المحاسبي فانه لا يمكن ان تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان أكثر من أربعة أشهر يجب إلا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات سنة واحدة، إلا ان الإدارة الجبائية غير مقيدة بمدة المراقبة أو الرقابة بعين المكان المذكورة أعلاه في حالة:
 - استعمال مناورات تدليسيه مثبتة قانونا.
 - تقديم المكلف بالضريبة معلومات ناقصة أو خاطئة اثناء التحقيق.
 - عدم الرد او الرد المتأخر على طلب التوضيحات والتبريرات.¹

أ- عدم إعادة الرقابة: لا يمكن للإدارة الجبائية ان تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة، وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ما عدا في حالة الممارسات التدليسية، بالإضافة إلى ان الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات، أو في حالة عدم الرد في أجل 30 يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات، وبصورة استثنائية عندما يكشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم.²

- الضمانات المتعلقة بإجراء التقويم

زيادة على الضمانات المتعلقة بسير التحقيق، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من ضمانات أخرى متعلقة بالتقويمات تتمثل في:

- الإشعار بالتقويم:

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التحقيق، سواء كان التحقيق المحاسبي أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج وذلك في غياب التقويمات، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار الاستلام.

- حق الطعن:

لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حق من حقوق المكلف بالضريبة لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منع المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، ويمكن أن يتم على 3 مستويات:

- الطعن الإداري

¹ يحيى محيوت، قانون الاجراءات الجبائية دار ... للنشر والطباعة والتوزيع الجزائر، الطبعة الثانية 2006 ص 17-18.

² المادة 250 الفقرة 03 المعدلة بموجب المادة 07 من قانون المالية 2000 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى مدير البحث والمراجعات أو مدير الشركات أو المدير الولائي أو رئيس البحث أو المراجعات كل حسب اختصاصه للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها، ويقدر كل منهم دراسة الشكاوى في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الشكاوى.

- الطعن النزاعي

يعتبر هذا النوع من الطعن ضمانا لصيانة حقوق المكلف بالضريبة حيث يتمتع المكلف بأجل ينقضي في آخر ديسمبر من السنة التي وضعت فيها الجداول السنوية للتحصيل، ويمكن أن يلتمس حق تحصيل الضريبة على 3 مستويات كما يلي:

1. لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، على مستوى الدائرة وتكون مختصة عندما لا يتعدى مبلغ الضريبة 500.000 دج أو يساويها.
2. لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى الولاية، وتكون مختصة عندما لا يزيد مبلغ الضريبة عن 500.000 دج ويساوي أو يقل عن 200.000 دج.
3. لجنة الطعن المركزية في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، وتختص عندما يتجاوز مبلغ الضريبة 2000.000 دج.

- الطعن الولائي:

نصت المادة 38 من قانون المالية 2008 على أحداث لجان للطعن الولائي من أجل البحث في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية الشركات الكبرى، وبذلك يمكن للمكلف أن يقدم طعنا أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا مع إرفاق هذا الطعن بنسخة من الجدول الذي يحدد الضرائب والرسوم المتنازع حولها وكذا جميع الوثائق التبريرية لذلك، كما يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية.

المبحث الثاني: تحليل ظاهرة التهرب الضريبي

المطلب الأول: التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

يتناول هذا المطلب مختلف المفاهيم التي تعرف عملية التحقيق في المحاسبة وأهميته بالنسبة للإدارة الجبائية .

أولاً: مفهوم التدقيق المحاسبي

1. يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلفين بالضريبة، يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة¹.

2. ويعرف دانيال ريشر التحقيق المحاسبي على أنه "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان المحاسبة مؤسسة ما، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال فانه يمكن الالتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة". يتضح لنا من التعريف أن التحقيق المحاسبي يكون على مختلف الوثائق الممسوكة من طرف المكلفين بالضريبة بغرض التأكد من صحة المعلومات المدونة في هذه الوثائق وأنها مطابقة للمعطيات المتوفرة، ثم تقديم التعديلات الضرورية لتصحيح الأخطاء.

ثانيا: أهداف التحقيق

عندما تتمكن الإدارة الجبائية من جمع الملفات المحاسبية للمكلفين بالضريبة وبعد القيام بفحصها.

يمكن الإدارة أن تتخذ إجراءات للمراقبة في عين المكان لكل الملفات. ومن خلال الدراسة الجيدة للإدارة الجبائية للحالة المالية والمحاسبية للمؤسسة يمكنها أن تحدد أهداف التحقيق المحاسبي في:

- إيجاد الأخطاء والأمور التي لم يتم التصريح بها، وتجعل المحاسبة غير صحيحة ووضع محل الأساس الضريبة المصرح بها تقييم خارج الحساب أرقام أعمال وأرباح حقيقية كشف الأمور الغير الصحيحة وبصفة خاصة التي لها تأثير في الجانب الجبائي تأكيد التجانس التام بين الكتابات المحاسبية والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية .

المطلب الثاني: الإجراءات الميدانية في الرقابة الجبائية

إن الوقاية أنجع أسلوب لمعالجة ظاهرة الغش الضريبي وتتضمن هذه الوقاية إرساء أخلاقيات جبائية فهي تعتبر ضرورة ومهمة لإرساء الوعي الجبائي لدى المكلفين للتغيير الجبائية ونربي المواطن وشيئا فشيئا تتغير ذهنية المكلفين، وتتضح الأخلاقيات الجبائية انطلاقا من هذا القول فان الخطوات من اجل إرساء أخلاقيات جبائية تبدأ من جباية نفسها.

1- على مستوى التشريع:

تحديد الحالات الموضوعية للممول طبقا لمعيارين، وهما درجة المرونة المتوفرة في القوانين الجبائية والتي بموجبها يمكن معرفة المادة الخاضعة للضريبة ونسبة التأسيس وكذا مجال تطبيق الضريبة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فان المعيار الثاني يتمثل في نظام العقوبات وخطر أن يكتشف أمر الممول إذا أقدم على عمليات الغش. ومن خلال هذا المنطق الافتراض انه كلما كانت الضريبة مرتفعة، كان الإقبال على الغش الجبائي قويا، أيضا إذا كانت الضريبة مرتفعة كانت العقوبة أكثر تشددا عند الإخلال بالالتزامات الجبائية وخاصة على اركاب فعل غش مبنى

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره المادة 01 - 20 - 2017 ، ص 10

وعلى هذا المحتوى، يمكن اتخاذ موقف موضوعي بحيث أن الضريبة الواقعية والقليلة الارتفاع والتي يتم تحصيلها، يجب أن يقابلها درجة معينة من التشدد في نظام العقوبات ضمان عدم الإضرار بالمول، وعدم ضياع مصالح الخزينة العمومية في نفس الوقت. ودرجة التشديد في نظام العقوبات ظهر من خلال تطبيق الزيادات والغرامات المالية التي يستحسن توقع الاعتدال فيها، إضافة إلى إن العقوبات الواقعة تطرح فيها أيضا نظر لوجود ظاهرة الرشوة الإدارية، فإذا كانت نسبة الضريبة مرتفعة وكذا العقوبات، فهذا يفتح الباب واما أمام الدفع غير المشروع. فالجزائر مثلا كانت تطبق في السابق نظاما جبائيا معقدا ومستواها بدرجة عالية وكان هذا النظام على أساس تدابير طبقت منذ الاستقلال.

2- على مستوى الإدارات الجبائية.

- ✓ منع موظفي الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كافة الوثائق، المستندات، هذا ما يفيد الإدارة في التوصل على تقدير سليم للأوعية الضريبية، وربط الضريبة على النحو وإثبات المخالفات التي تتركب للتخلص من الضريبة.
- ✓ التوسع في إتباع أسلوب الاقتطاع من المنبع، باعتباره الوسيلة للحد من التهرب حيث تخصص الضريبة وتورد إلى الخزينة مباشرة، فتعتمد الإدارة الجبائية إلى توسيع نطاق هذا الأسلوب لتحصيل الجاب الأكبر من الضراب.
- ✓ القيام بحملة توعية تنكر بفوائد المالية العمومية لتحسين العلاقات بين الإدارة والمكلف، حيث انه كلما زاد الوعي المالي ضعف البحث على التهرب ويتم ذلك عن طريق وسائل الإعلام.
- ✓ توفير العناصر الغنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة التي حققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها، إضافة إلى تزويد الإدارة الجبائية، بالأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف الممولين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.

3- تحسين الإمكانيات البشرية والمادة.

في ظل الإصلاحات الاقتصادية وما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها، وذلك لقلة عدد موظفيها، ونقص كفاءكم المهنية. وفي ظل هذا الاختلال بين الوظائف الإدارية وإمكانيات البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءات الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في اتخاذ الضريبي، وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- ✓ تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضراب.
- ✓ وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.
- ✓ فتح مدارس متخصصة في اتخاذ الضريبي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين ضريبية و
- ✓ اطارت اعوان إداريين.
- ✓ تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.

المطلب الثالث: الأساليب المتعمدة في الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي

يؤدي الغش والتهرب الضريبيين إلى عدة آثار سلبية عديدة بما فيها الاقتصادية والمالية والاجتماعية، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة على كافة المستويات المحلية والدولية، ويتم ذلك عن طريق معالجة أسباب هذه الظاهرة بطرق عديدة إما أن تكون وقائية تتعلق بالنظام والتشريع الجبائي، أو رقابية بأشكالها المختلفة شكلية، أو رقابة على الوثائق أو معمقة على مجمل الوظيفة الجبائية.

تتم المعالجة الوقائية لظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين على أمرين هامين وهما تحسين وضعية الإدارة الجبائية وإصلاح التشريعات الجبائية. وضعية الإدارة الجبائية وإصلاح التشريعات الجبائية.

بما أن تنفيذ النصوص القانونية ومختلف التشريعات الجبائية لا بد أن يتم على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة والخبرة والتنظيم، وعلى هذا الأساس فإن فاعلية النظام الجبائي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري يتمتع بالتقنية، فوجود أي خلل أو عدم التجانس أو تفاوت بين النص أو الإدارة سيؤدي إلى عدم تطبيق النص على أرض الواقع، لذا يجب تحسين وضعية الإدارة الجبائية من عدة جوانب:

1- تحسين الأوضاع الاقتصادية

مما يميز الإدارة الجبائية أنها تفتقد ذات الكفاءة المكونة تكوينا جيدا وفي إطار الإصلاحات الضريبية وما نتج عنها من ارتفاع عدد المكلفين واجهت الإدارة الجبائية عدة صعوبات في أداء مهامها وذلك لقلّة موظفيها ونقص كفاءتهم، وهذا ما يحتم على الإدارة الجبائية أن تتخذ إجراءات مثل:

- رفع مستوى موظفي الجهاز الجبائي من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر¹.
- تحسين الأجور ورفع في المرتبات الأمر الذي يجعل للأعوان في موضع بعيد عن الإغراءات المادية والرشوة.
- وضع أسس عادلة للترقية، وبالمقابل تسليط أقصى العقوبات للموظفين الذين يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة.
- فتح مدارس متخصصة في المجال الجبائي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات جبائية ورسكلة الأعوان الإداريين².

¹ ناصر مراد الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة الباحث ، دورية علمية محكمة ، جامعة ورقلة ، العدد 02 ، 2003 ، ص30.

² ناصر مراد الغش والتهرب الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، ط 2003 ، ص 167.

- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين من أجل ضمان السير الحسن لمهامهم.
- تعزيز تعداد أعوان الإدارة الجبائية وخاصة المعنيين بالرقابة وتحسين مردودهم.

2- تحسين الإمكانيات المادية

تعاني الإدارة الجبائية أثناء ممارسة مهامها من عدة مشاكل مادية تتمحور في:

المقرات الإدارية : يجب توفير مقرات إدارية مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل متطورة تتجاوب ومقتضيات العصر لأنه في الوقت الراهن المقارن التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية غير كافية وأكثرها عبارة عن منشآت تم تدشينها أثناء الفترة الاستعمارية لا تتجاوب مع متطلبات المصالح الجبائية، فمعظمها مقرات ضيقة لا تحتوي على أدنى الشروط ففي بعض الأحيان لا تكفي لتنظيم الملفات التي تسهل عملية المتابعة والمراقبة وهذا ما يؤثر على مردود الإدارة الجبائية مما يستلزم تجديد بناء مقرات جديدة تليق بالإدارة الجبائية وأداء وظائفها.¹

اللوازم والتجهيزات: معظم التجهيزات واللوازم التي تمتلكها الإدارة الجبائية تعتبر قديمة وغير متكيفة مع متطلباتها لذلك يجب توفير أحدث أنواع التجهيزات واللوازم المواكبة التطورات الحديثة.

تجهيز الإدارة بالإعلام الآلي: إن استخدام الاعلام الآلي في الإدارة الضريبية يعتبر أنجع علاج لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين كما أنه أصبح ضرورة حتمية يفرضها الواقع وهو لغة العصر وذلك من أجل تسيير مختلف أعمال الإدارة المتعلقة بالإحصاء والبحث عن المادة الضريبية ويسمح كذلك بتحسين عمليات الرقابة الجبائية عن طريق برمجة علمية للملفات المراد مراقبتها وتسهيل الكشف عن الوضعيات الاحتمالية فأصبح الإعلام الآلي هو العلاج الفعال ضد كل أساليب الغش والتهرب الضريبيين.

¹ بتانة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل الماجستير في القانون كلية الحقوق جامعة قسنطينة، 2011/2012، ص102، 103.

خلاصة الفصل

تعد الرقابة الجبائية من أهم الاجراءات التي تقوم بها الادارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة كما تعتبر أداة قانونية في يد الادارة -سعى من خلالها الن مرقبة المكلفين في تأدية واجباتهم، والعمل على اكتشاف كل الاخطاء والمخالفات المسجلة.

ولتحقيق هذه الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية، عمل المشرع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة، وكذلك تنظيم هياكل ادارية وأسند لكل من هذه المصالح مهام خاصة بها.

الفصل الثالث

مكافحة الغش والتهرب الضريبيين عن طريق الرقابة الجبائية
حالة مديرية الضرائب لولاية مستغانم

تمهيد:

يتطلب فحص مدى صدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أن يلتزم بنصوص القوانين الجبائية وعدم الإخلال بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعليه تم اعتمادنا في معالجة البحث على المزج بين المنهج الوصفي و التحليلي، و هذا بتخصيص هذا الفصل الأخير للقيام بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية مستغانم، وبالتحديد مكتب التحقيقات الجبائية التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لتسليط الضوء على كل متطلبات البحث في المجال التطبيقي، التي سنكشف من خلاله مدى مساهمة الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي.

المبحث الأول: تقديم المركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

تعتبر مديرية الضرائب من أهم الهياكل المعتمدة على المستوى الداخلي في الرقابة، حيث نجد على المستوى الوطني أربعة وخمسين (54)، مديرية ولائية، وذلك بعد تقسيم ولاية الجزائر إلى خمسة (5) مديريات فرعية وهي عبارة عن جهاز فعال.

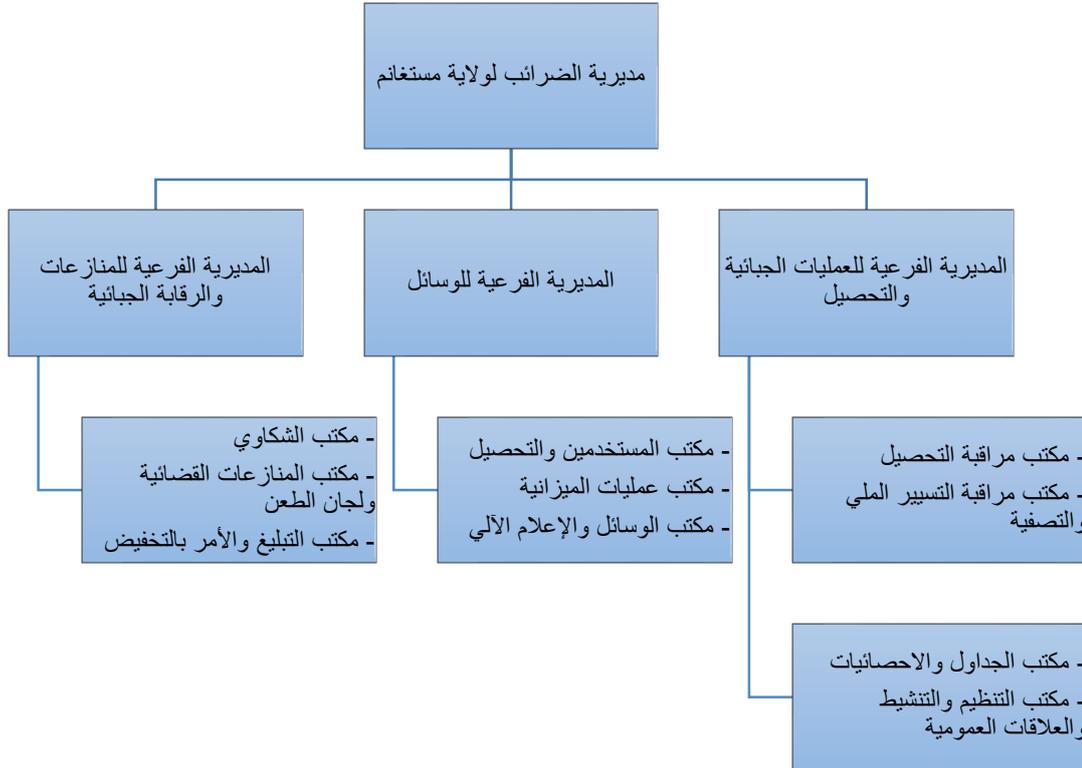
المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية مستغانم

تأسست مديرية الضرائب الولاية مستغانم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 الصادر بتاريخ 23/02/1991 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصها، والكائن مقرها الحالي بنزل المالية لولاية مستغانم بحي زغلول، كما تشغل المديرية الولائية للضرائب في الوقت الحالي بدورها على 318 موظف موزعين بين أعوان وإطارات وعمال مهنيين يمارسون مهامهم في المديرية الولائية بجميع فروعها.

حالة مديرية الضرائب لولاية مستغانم

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم ومهامه

الشكل رقم 1-III: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم



المصدر: مديرية الضرائب لولاية مستغانم، نيابة المديرية للوسائل، مكتب المستخدمين، سنة 2022

مهام هيكل مديرية الضرائب لولاية مستغانم

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل

1- مكتب الجداول و الإحصائيات

✓ المصادقة على جداول الضرائب وسندات التحصيل التي أعدها المفتشيات وفرق التدقيق.

✓ مراقبة الجداول التلخيصية وإعطائها الصيغة التنفيذية ودعمها بإشارات التبليغ المطابقة لها.

2- مكتب التنظيم والتنشيط و العلاقات العمومية

✓ توزيع التعليمات والمناشير والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية والمتعلقة بالتشريع والتنظيم.

✓ تنسيق أشغال تجديد إجراءات تحديد أسس الضريبة بالنسبة للمكلفين الخاضعين للضريبة.

3- مكتب مراقبة التحصيل

- ✓ مراقبة وضعية تحصيل كل الموارد الجبائية التي تتكفل بتحصيلها قباضات الضرائب.
 - ✓ السهر على التصفية السريعة للمستحقات الجبائية بمختلف السبل التي تتكفل بها القباضات.
- 4- مكتب مراقبة التسيير المالي والتصفية:

- ✓ مراقبة عملية التكفل بسندات التحصيل والإيرادات غير الجبائية التي ترجع القباضات الضرائب.
- ✓ مراقبة المحاضر والجرد المالي التي بعدها قابضي الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات.

ثانيا: المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية

1- مكتب الشكاوي

- تلقي و دراسة الطلبات الرامية للاحتجاج على إجراءات المتابعة أو المطالبة بالأشياء المحجوزة.
- اقتراح كل التدابير اللازمة و التي من شأنها تساهم في تحسين إجراءات المنازعات الحياتية.

2 مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن

- دراسة طعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي للضرائب في مجال المنازعات الجبائية.
- الدفاع أمام هيئات القضائية عن الاحتجاجات الضريبية أو الإجراءات التي تلزم الإدارة الجبائية.

3- مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض

- الأمر بالتخفيض والتصحيح بعدم قابلية التحصيل في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- مراقبة وتأشير شهادات الإلغاء والتخفيض التي تعدها المفتشيات لمختلف الضرائب والرسوم.

ثالثا: المديرية الفرعية للوسائل

1- مديرية فرعية للمنازعات

- ✓ تسيير ملفات المستخدمين ومتابعة مساهم المهي، مع متابعة العطل وكل الوثائق الإدارية.
- ✓ تنظيم لجان الموظفين واستدعائهم للاجتماعات مع المشاركة في تنظيم الخدمات الاجتماعية.

2- مديرية فرعية للتحصيل

- ✓ القيام بعمليات تنفيذ نفقات تسيير المديرية الولائية للضرائب لتصفيتها والأمر بصرفها.
- ✓ تقييم احتياجات مصالح المديرية وإعداد تقرير سنوي شامل حول استهلاك الاعتمادات.

3- مديرية فرعية للعمليات الجبائية

- ✓ اقتناء الأثاث واللوازم المكتبية والمعدات وغيرها من مواد التنظيف والصيانة الضروريين.
- ✓ المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات وتنظيم مخزن المطبوعات كتموينه وتسييره.

المبحث الثاني: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية مستغانم

المطلب الأول: تعريف المدير الفرعية للرقابة الجبائية

تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تحت سلطتها ثلاثة مكاتب هي:

- ✓ مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة. مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات.
- ✓ مكتب الأبحاث والمراجعات.

أما المهام الموكلة لهذه المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فهي كثيرة ونذكر منها:

- ✓ البرمجة والتحقق والمتابعة المستمرة مع القيام بالأبحاث والمراجعات لكل نقطة من إقليم الولاية.
- ✓ دراسة واقتراح التقنيات التي تمكن من تفعيل عملية الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: الدراسة الميدانية للبحث بمديرية الضرائب لولاية مستغانم (نشاط تجاري)

أولاً: المرحلة التحضيرية

1- التعرف على الهوية الجبائية

معنوية المكلف (ج) المعني بعملية التدقيق المحاسبي يمثل صاحب مؤسسة فردية رأسمالها الاجتماعي 100000 دج الكائن مقرها بولاية مستغانم تمارس نشاط تجاري "Chocolaterie" كما تم إنشاء هذه المؤسسة ويشرف على إدارتها صاحبها شخصياً، أما خصوصيات هذا النوع من النشاط يخضع إلى الرسم على النشاط المهني TAP، الرسم على القيمة المضافة TVA.

في حين السنوات المعنية بالتدقيق والتي لم يمسهما التقادم في 2019 2020 2021 2022.

2- الإجراءات التمهيدية

بعد الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف (ج) قام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية التالية:

SDCF / BF / 0959 / بتاريخ 28/01/2023 بموجب إشعار التحقق قم 94 يتم تسليمه يدوياً في نفس اليوم مقابل إشعار بالاستلام تم إبلاغك بالمراجعة المحاسبية والضريبية للنشاط. شوكولاتة وذلك الفترة غير المحددة من 01/01/2019 إلى 31/12/2023 كما تم منحك الميثاق دافع الضرائب الذي تم التحقق منه في مكان آخر، علاوة على ذلك فقد تم منحك أيضاً خيار الاستعانة بمحام من اختيارك أثناء أعمال المراجعة والتدقيق.

حالة مديرية الضرائب لولاية مستغانم

أثناء أعمال المراجعة والتدقيق. بمحام من اختيارك كشف فحص المستندات المحاسبية والمستندات المؤيدة عن وبتاريخ 2023/11/22 الذي ورد اليكم بتاريخ 2023/11/23. وجود شذوذ تم الإبلاغ. عنه بتقرير رقم 2409

- ✓ سحب الملف الجبائي من مركز الضرائب المسير للملف الجبائي مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب وهذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات والوثائق الموجودة فيه أحسن ما يرام.
- ✓ فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، والاطلاع على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها تصريحات الميزانية ولواحقها.
- ✓ نقل مباشر الأصول وخصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق على جدول مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة التي تعتبر استثمارات تخص الإدارة الجبائية.
- ✓ فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية المملوءة من طرف المفتشية والتي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع ورقم الأعمال المعنى مع الرسوم المتعلقة به كالرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

1- مراقبة المستندات على أساس المخزون غير المحاسبي الذي تم إنشاؤه بتاريخ 28/01/2023 و الموقعة من قبل رعايتك بملاحظة الفروق في مخزون المواد الخام بتاريخ 31/12/2022 على النحو التالي:

الجدول رقم III-1: مراقبة المستندات على أساس المخزون غير المحاسبي

ككاو	دهون نباتية	السكر	
4 800 KG	24 000 KGS	48 200.00 KGS	المخزون سنة 2023/01/28
2 550 KG	20 000 KGS	6 000.00 KGS	الشراء سنة 2023/01/28
3 036.04 KGS	14 370 970 KGS	53 725.00 KGS	الاستهلاك سنة 2023/01/28
5 686.04 KGS	18 370 970 KGS	41 925.28 KGS	المخزون النظري 2023/01/01
5 985.51 KGS	19 372 880 KGS	45 925.28 KGS	المخزون المعلن 2023/12/31
299.47 KGS	1 002 KGS	3 987.00 KGS	ملاحظة الفرق

2- لقد لوحظ أنه لم يتم الإعلان عن أي مخزون من المنتجات النهائية بواسطتك خلال السنوات المالية التي تم التحقق منها (غير طبيعي).

3- التباين الغير الطبيعي في معدل القيمة المضافة بين التنفيذ مقارنة بالإنتاج المعلن من سنة مالية إلى أخرى
2022 : 1.37 ؛ 2021 : 1.42 ؛ 2020 : 1.56 ؛ 2019 : 1.54

3- الرقابة على الأجزاء بين التنفيذ والإنتاج المعلن أن معدل الخسارة المعلن يختلف من سنة مالية إلى أخرى ويحمل عنوان NEANT لعام 2021.

حالة مديرية الضرائب لولاية مستغانم

جدول رقم III-2: التقييم الأولي لتسوية الوضعية

	2019	2020	2021	2022
S I de la M/P	37 710 690	70 717 070	31 136 310	56 090 98
Achats	316 850 000	252 955 000	399 390 000	512 336 000
S F de la M/P	70 717 070	31 136 310	56 090.98	77 686 700
Mise en œuvre	283 843 680	292 575 700	374 435 330	490 740 280
Prduits déclaré	283 509 250	289 580 000	374 435 500	488 640 300
Perte	334 430	2 995 700	00	2 099 980
Taux de la perte	0.11%	1.023%	00%	0.42%

5- المعدل التناسبي للإعفاء بالنسبة لـ TAP البالغ 86 % الذي تم إصداره بواسطة غير صحيح، المعدل الفعلي الذي تحدده الخدمة هو: 2020 = 27.44%؛ وفي عام 2021 = 38 %.

$$TAUX = \frac{Perte}{Produits déclaré} * 100$$

6- تبين أن اقتناء معدات الشوكولاتة معفاة من الضريبة رقم 433130 بتاريخ 12/10/2022 بمبلغ ضريبة القيمة المضافة 2040000.00 على فاتورة الشراء رقم 07/01 بتاريخ 20 aout 173 cité du SARL Chocolaterie le prinve Boudouaou (W) Boumerdes امتيازات نظام ANDI ووفقا للوائح نظام امتيازات Boudouaou (W) Boumerdes عن السلع المكتسبة بموجب نظام الامتياز أو نقلها خلال فترة الارتباط مع ANDI فقط بعد منح الوكالة، لذلك يجب أن يكون على دارية بضرية القيمة المضافة البريدية .

إعادة توجيه CA

تحدد الخدمة معدل الدوران من الاختلافات في الحصة في عملية تصحيح في عام 2022 يضيف سعر القيمة من 1.56، تم تحرير الأخير من قراراتك والحفاظ على رقم الاعمال المعلن لي السنوات 2004-2022-2009 المالية أخرى

السنة المالية 2022

السكر = 149 060.00 = 38.25 x 3 897 KGS

الدهون النباتية = 100 050.00 = 99.85 x 1 002 KGS

كاكاو = 38 030.00 = 93.60 x 299.47 KGS

الإجمالي: = 277 140.00

TOTAL = 277 140.00

Taux de la valeur ajouter = 1.56

CA constater = 432 388.00

CA déclaré = 45 827 550.00

Total de CA Ret = 46 259 888.00

تسوية الرسم على القيمة المضافة:

جدول رقم III-3: تسوية الرسم على القيمة المضافة

	CA retenu	CA déclaré	Différence	Taux	Droits	Pénalités	Total
2019	CA déclaré a été maintenu par le service						
2020							
2021							

2022	46259888	45827550	432338	29%	82.144	12321	34.465
------	----------	----------	--------	-----	--------	-------	--------

حالة مديرية الضرائب لولاية مستغانم

الحالة الضريبية / الشراء:

إعادة دمج الضريبة على المشتريات المعفاة من الرسوم الجمركية لمعدات الشوكولاتة التي لا تتوافق مع اللوائح الضريبية الحقيقية رقم 22/01 بتاريخ 2022/06/05 لمبلغ ضريبة القيمة المضافة.

$$TVA = 2\,040\,000.00 + 510\,000.00 = 2\,550\,000.00$$

$$\text{Total TVA à payer} = 2\,641\,871.00$$

تسوية الرسم على النشاط المبي:

جدول رقم III-4: تسوية الرسم على النشاط المبي

Libelle	2019	2020	2021	2022
CA retenu	/	24 657 500	33 825 430	45 827 589
CA avec réfaction	/	17 260 250	23 677 800	32 079 312
CA exonérer	/	1 192 948	8 997 560	5 938 897
CA imposable	/	16 067 302	14 680 240	26 572 753
CA imposé	/	13 056 690	3 314 880	18 638 640
Différence	/	3 010 612	11 365 360	7 934 113
Taux	/	2%	2%	2%
Droits	/	60 212	227 307	158 682
Pénalité	/	9 032	56 826	23 802
Total	/	69 244	284 134	182 484

تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة:

يتم تحديد النتائج من TCR المصححة على النحو التالي 2019 إلى 2021 بدون تغيير:

السنة المالية 2022:

Différence de CA = 432338.00

Bénéfice déclaré = 3 808 279.00

Taic 2022 = 158 682.00

Bénéfice retenu = 4 081 935.00

Bénéfice imposé = 3 808 279.00

Différence = 273 656.00

Diff. De la base IRG = 205 242.00

IRG 10% = 20 524.00

ثانيا: رد المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي

بعد استلام التبليغ الأولي الصادر بتاريخ 01/01/2023 من طرف العون المدقق، قام المكلف بإرسال رد عن التقييم الأولي وهذا بتاريخ 2023 والمرفق ببعض الوثائق التبريرية والذي يعبر فيه عن عدم رضا بالتسوية الجبائية والنتائج الأولية مدعما احتجاجه لبعض النقاط أبرزها.

بعض فواتير البيع لم يتم تحصيلها إلى حد الساعة. رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة ثم تسويته من فواتير الشراء بكاملها.

ثالثا: التقييم النهائي لعملية التدقيق الحاسبي

قام العون المدقق بتسليم التبليغ النهائي الصادر بتاريخ 28/01/2023 والمتضمن أهم الملاحظات و النتائج المتوصل إليها، و هذا بعد فحص عميق وقراءة متأنية للرد المرسل من طرف المكلف بتاريخ -- 2023، كما تم مراجعة النتائج المتعلقة بالتقييم الأولي، فكانت بعض التحميلات المرتبطة بالنقاط المثارة في رد المكلف كالتالي:

ما يتعلق بالفواتير غير المحصلة، تم توضيح ذلك أن الحدث المنشأ في النشاط التجاري المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة هو التسليم القانوني أو التسليم الفوري.

رابعاً: المرحلة الختامية

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف يقوم العون المدقق بتحرير التقرير كخلاصة العمل المنجز التدقيق في المحاسبة والمتضمن كل التفاصيل والأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من إرسال الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى غاية إصدار الجداول الخاصة بالتسوية الجبائية لإرسالها لقباضة الضرائب من أجل تحصيلها، والتقرير النهائي المتعلق بعملية التدقيق المحاسبي يضم التفاصيل التالية:

التقرير التدقيق في المحاسبة الصادر بتاريخ 31/12/2023 المنجز من طرف فرقة التنقيح التابعة لمديرية الضرائب لولاية مستغانم.

الفصل الرابع: مكافحة الغش والتهرب الضريبيين عن طريق الرقابة الجبائية.

حالة مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

عموميات عن الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة الخاضع العملية الرقابة الجبائية وللتدقيق المحاسبي.

إجراءات التدقيق متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق مع إرفاقها بالوثائق الإثباتية مثل: الإشعار بالتدقيق في المحاسبة، التبليغ الأولي، رد المكلف، التبليغ النهائي والعمل التلخيصي. إنهاء عملية التدقيق كانت بموافقة رئيس فرقة التدقيق ونائب المدير المكلف للرقابة الجبائية

على حسن سير إجراءات عملية التدقيق وعدم خرقها لأية تجاوزات من طرف طرف العون المدقق. معلومات مهمة مستخرجة من الملف الجبائي وتخص نتائج الرقابة الشاملة المنجزة من طرف المركز والتي تمت على مرحلتين: الأولى كانت سنة 2021 وتتعلق بدورتين 2019 2020، أما الثانية في 2023 سنة و تتعلق بدورتين 2021 و2023.

النظام المحاسبي غياب كل. 2021 بدورتين 2022 ومن دفتر اليومية، دفتر والسجلات المحاسبية المساعدة.

رفض المحاسبة شكلا ومضمونا وهذا بإرسال إخطار إلى عنوان المكلف بالبريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم، وبسبب ذلك يرجع إلى غياب الدفاتر والوثائق المحاسبية المتعلقة بالمبيعات.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا هذه يتضح لنا أن للرقابة الجبائية دور فعال ومهم في التقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين، والتي تعتبر هذه الأخيرة عائق كبير قد تواجهه بسببها الخزينة العمومية. للدولة، كما لاحظنا أيضا بأن هذه الظاهرة قد تقلل من إيرادات الدولة والتي من الممكن لها أن تعتمد عليها في تسديد بعض ديونها، فمثلا إذا ارتفعت نسبة التهرب الضريبي هذا يعني أن الدولة ستواجه بعض الصعوبات في خزيتها أو تسديد ديونها بالتالي بعد تربعنا بمفتشية الضرائب لولاية -مستغانم- توصلنا إلى أنه يجب على أي إدارة جبائية تطبيق كل أدواتها الخاصة بالرقابة الجبائية بالشكل الصحيح وعدم التلاعب بها، فعندما يكون أي شك اتجاه مكلف ما بالضريبة على. أنه يقوم بعملية غش لغرض التهرب من الضريبة فيجب على المراقب التحقيق في جميع تصريحاته والتأكد من مدى صدقه. في الأخير يمكننا القول إن التطبيق الجيد للقواعد الجبائية بمختلف أشكالها سواء كانت أدوات الرقابة الجبائية أو غيرها حتما سيكون لها دور فعال في محاربة والتقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين.

خاتمة

من خلال التطرق لهذه الدراسة و المتمثلة في الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، تم حصر هذه الدراسة من جانبها التطبيقي و النظري، ثم التعرف على مفاهيم عامة حول الضريبة، وأن إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين الى انتهاج بعض الأساليب المشروعة وغير المشروعة، و هنا يأتي دور الرقابة الجبائية التي تشكل الأداة القانونية في يد الادارة الجبائية. من خلال مراقبة التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة، والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها وذلك باستعمال وسيلة التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة وباقي وسائل الرقابة الجبائية لاكتشاف المتهربين من الضريبة.

ان ظاهرة التهرب الضريبي لها أسباب أدت الى تفاقمها، أهمها الوضعية الاقتصادية للمكلف و التي لها تأثير على هذا الأخير إضافة الى النقائص و التعقيدات التي يتميز بها النظام الضريبي و عدم استقراره مما يساهم في توسيع ظاهرة التهرب الضريبي.

نتائج الدراسة:

على ضوء ما سبق تم الوصول الى النتائج التالية:

- تعتبر الضريبة أهم عنصر والتي بإمكانها أن تحدث تغيرات في النشاط الاقتصادي.
- يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تغف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية.
- ان الطرق المطبقة في عملية الرقابة الجبائية تتسم بالتكامل فيما بينها أي تغطية النقص الناجم عن كل طريقة.
- للرقابة الجبائية عدة إجراءات و عدة قوانين تمنح حق للمراقبين دون اغفال حق المكلف بالضريبة، وهذا ما يساعد على العمل في ظروف جيدة .

اختبار صحة الفرضيات:

- الفرضية الأولى صحيحة باعتبار الرقابة الجبائية مجموعة من الاجراءات تضبط تدخل الادارة وتحمي المكلفين بالضريبة.
- الفرضية الثانية غير صحيحة وذلك بسبب تطور طرق وأنواع التهرب الضريبي مما ساهم في تعقده وصعوبة محاربتة.
- الفرضية الثالثة غير صحيحة لأن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع الوصول الى كافة المداخل المتحصل عليها مما يؤدي إلى تدعيمه بالتحقيق المعمق بغية توسيع من صلاحيات الإدارة.

التوصيات والمقترحات:

بعد استنتاج نتائج الدراسة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- محاولة نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.
- ضبط نظام التصريحات الجبائية بشكل فعال.
- تأكيد الحضور الدائم للإدارة الجبائية في الميدان عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الرقابة الجبائية.
- تبسيط القواعد والأنظمة الضريبية وجعلها تتماشى مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع.
- تطوير الادارة الضريبية وتحسين تكوين المهارت والكفاءات لدى موظفيها.
- ضرورة تعميم التعامل بالفواتير وذلك بوضع حلول مناسبة للحد من التزوير واستعمال الفواتير وهمية.
- تشجيع التنسيق بين مختلف الادارات والهيئات من أجل تبادل المعلومات خاصة الادارات الحساسة وتعزيز مركزها وتدعيم مراكزها عبر القطر الوطني.

قائمة المصادر والمراجع

1. الكتب:

- اعمر يحياوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2003.
- بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الاسكندرية بالكتاب، مصر، 2000.
- حسين بوسقيعة-جرمة الغش الضريبي-المجلة القضائية-عدد01-الديوان الوطني للأشغال الشدوية-1998.
- حسين مبروك، الكامل في القانون التجاري، منشورات ذ حلب 2000.
- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، الأردن، الطبعة الثانية، 2005.
- رفعت المحجوب، المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي، مصر، بدون طبعة، 1979..
- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، دون طبعة.
- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعية الجديدة، لبنان، 2000.
- طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء، الأردن، 2009.
- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد، الأردن، 2007.
- عبد الجليل، هويدا المالية العامة، ط2، دار الفكر العربي للنشر، القاهرة-جمهورية مصر العربية، 1983.
- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972.
- عبد الناصر نور، عليان الشريف، الضرائب و محاسبتها، دار الميسرة، الأردن، 2002.
- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2002.
- فليح حسن خلف، المالية العامة، دار الكتاب العالمي وعالم الكتب الحديث، الاردن، دون طبعة، 2008.
- فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، دون طبعة، 2003.
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2003.
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003.
- محمد عتاب-مقومات النظام الجبائي الجزائري-ديوان المطبوعات الجامعية-الجزائر-2004.
- محمود حسين الوادي، زكريا احمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الاردن، 2007.
- ناصر مراد الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، ط 1 2003.
- يحيى محيوت، قانون الاجراءات الجبائية دار ... للنشر والطباعة والتوزيع الجزائر، الطبعة الثانية 2006.
- الطالب زايد عراد الحماية الجمركية في الجزائر رسالة ماجستير معهد العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر سنة 1994.

1. المجالات العلمية:

- ناصر مراد الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، دورية علمية محكمة، جامعة ورقلة، العدد 02، 2003.

2. مطبوعات بيداغوجية:

- ايت بلقاسم لامية-اليات اجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي-مذكرة

ماستر-كلية ع الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير -جامعة البويرة-2003.

- بتانة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل الماجستير في القانون كلية الحقوق جامعة

قسطنطينة، 2011/2012.

- حسين مصطفى حسن-المالية العامة-ديوان المطبوعات الجامعية-الجزائر-2001.

- المهياي، محمد خالد، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الاولى، منشورات جامعة دمشق، 2000.

3. القوانين والمواد:

- قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2015 المادة 18

- المادة 45 من القانون الإجراءات الجبائية ص 23.

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتمثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2001 م. المادة 309.

- المادة 46 من قانون الاجراءات الجبائية ص 24.

- فرع نقود ومالية دفعة 98-99، الجزائر ص 80.

- المادة 312 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتمثلة لسنة 2001-الطبعة الرسمية.

- المادة 35 من قانون الاجراءات الجبائية ص 17

- المادة 10-09 من القانون التجاري.

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتمثلة المادة 183.

- المادة 57 من قانون الرسم على القيمة المضافة طبعة 1991، ص 55.

- المادة 159 من القانون الرسم على القيمة المضافة طبعة 1991-ص 104.

- المادة 02 من قانون مالية 21/01 وزارة المالية لسنة 2000 ص 04.

- المادة 03-02 من قانون المالية 21/01 وزارة المالية لسنة 2000 ص 04

- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب. منشورات 2010.

- المادة 131 الفقرة (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتمثلة لسنة 2001 الطبعة الرسمية.

- المادة 190 الفقرة 03 المعدلة بموجب المادة 07 من قانون المالية 2000 قانون الضرائب المباشرة والرسوم

المتمثلة.

- المادة 250 الفقرة 03 المعدلة بموجب المادة 07 من قانون المالية 2000 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4. المصادر بالفرنسية:

C.r masson-la notion d'éviation fiscale en droit interne français-paris-1990.

الملخص:

تعالج هذه المذكرة كيفية محاربة التهرب والغش الضريبي، حيث تطرقنا إلى تحليل هذه الظاهرة مع طرق وأساليب معالجتها، وعلاقتها مع المتغيرات الخارجية، فمعظم الدول يضعن الرقابة الجبائية كأسلوب للمكافحة، وذلك باستعمال أدواتها وأجهزتها للحد منها. إلا أن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على التهرب الضريبي لوحدها، إنما يجب الاستعانة بطرق أخرى مثل استخدام طرق وقائية قبل حدوث تهرب او غش، والتنسيق بين الإدارات للحصول على المعلومات اللازمة، وفي الأخير تقييم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من حيث تطور عدد الملفات المدروسة والنتائج المقدمة، مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها، وإعطاء التحسينات اللازمة لزيادة فعالية الرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية

التهرب الضريبي، الغش الضريبي، الرقابة الجبائية.

Summary:

This dissertation deals with the problem of tax evasion and fraud, where this phenomenon has been analyzed with methods and techniques of their treatment and their relationship with external changes, where all countries file the tax audit as a method of control, using its tools and materials to reduce this problem. However, tax audit cannot eliminate tax evasion and fraud alone, but must be used other means such as using prevention methods before evasion or fraud occurs. And coordination between administrations to obtain necessary information, finally the tax control in Algeria is estimated in terms of evolution of the number of files studied and the results presented, to the conclusion of the effectiveness of this control in Algeria with present some problems that suffer the tax audit.

Keywords:

Tax evasion, tax collection, tax audit.