

جامعة عبد الحميد بن باديس
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و علوم الجارية
قسم العلوم المالية و المحاسبية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

الشعبة: العلوم المالية و المحاسبية

الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة مركز الضرائب CDI

تحت إشراف الدكتور:

❖ مخالدي يحي

من إعداد الطلبة:

❖ بن داني محمد

❖ ابن الحاج جلول الياس

أمام لجنة المناقشة متكونة من:

الاسم و اللقب	الرتبة	جامعة	الصفة
		-جامعة مستغانم	
		-جامعة مستغانم	
		-جامعة مستغانم	

السنة الجامعية: 2020/2019

فهرس المحتويات

	الشكر
	الإهداء
	قائمة الجداول والأشكال
3-1	مقدمة عامة.....
4	الفصل الأول : الضريبية وإشكالية التهرب الضريبي.....
5	مقدمة الفصل (1).....
6	المبحث الأول: عموميات حول الضريبة.....
6	المطلب الأول : تعريف الضريبة.....
7	المطلب الثاني: خصائص الضريبة.....
8	المطلب الثالث : أهداف وأنواع الضرائب.....
12	المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي.....
12	المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي وأشكاله.....
18	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي.....
21	المطلب الثالث :مجالات التهرب الضريبي.....
22	المبحث الثالث: طرق وآثار التهرب الضريبي وأساليب مكافحته.....
22	المطلب الأول : طرق التهرب الضريبي.....
26	المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي.....
28	المطلب الثالث : أساليب مكافحة التهرب الضريبي.....
33	خاتمة الفصل (1).....
34	الفصل الثاني : الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي.....
35	مقدمة الفصل (2).....
36	المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية.....
36	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها.....

38	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.....
42	المطلب الثالث : مبادئ الرقابة الجبائية وأسبابها وأهميتها.....
45	المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.....
45	المطلب الأول : الإجراءات الأولية لعملية التحقيق المحاسبي.....
47	المطلب الثاني: الانطلاق في عمليات الرقابة الجبائية.....
	المطلب الثالث : الإجراءات والحلول الرقابية.....
56	المبحث الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.....
56	المطلب الأول : التقييم العام المحاسبة المكلف.....
57	المطلب الثاني: إجراءات التعديلات والعقوبات المفروضة.....
60	المطلب الثالث : إعادة تكوين أسس الضريبة وتبليغ النتائج.....
64	خاتمة الفصل (2).....
65	الفصل الثالث:الجانب التطبيقي.....
68	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم.....
68	المطلب الأول: هيكل تنظيمي لإدارة جبائية في جزائر.....
70	المطلب الثاني: إطار تنظيمي لمديرية ضرائب ولاية مستغانم.....
74	المبحث الثاني: حالات تهرب ضريبي لمديرية ضرائب مستغانم.....
74	المطلب الأول: نماذج تهرب ضريبي في مديرية ضرائب مستغانم.....
75	المطلب الثاني: عدد ملفات مدروسة على مستوى مديرية ضرائب ولائية.....
76	المبحث الثالث: دراسة حالة في طرق رقابة جبائية.....
76	المطلب الأول: مفهوم تصريحات جبائية و الحق في مراقبتها.....
80	المبحث الرابع: دراسة حالة في طرق الرقابة الجبائية.....
80	المطلب الأول: مفهوم التصريحات الجبائية و الحق في مراقبتها.....
83	المطلب الثاني: مراحل الدراسة التطبيقية.....
87	خاتمة الفصل (3).....
88	خاتمة عامة.....

شكر و التقدير

من لم يشكر الناس لم يشكره الله ومن اهدى اليكم معروف
كافاؤؤه فان لم تستطيعوا فادعو الله

وعملا بهذا الحديث و اعتراف بالجميل نحمد الله عز وجل على ان وفقنا في اتمام هذا

هذا البحث والهمنا الصحة والعافية والعزيمة

كما نتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى الاستاذ مخالدي يحي الذي رافقنا طيلة هذا العمل

وامدنا بالمعلومات جزاه الله خيرا

وكل العاملين الدين كانوا سببا في نجاحنا خصوصا كل موظفي مركز الضرائب لولاية

مستغانم CDI، ونخص بالذكر السيد علوش بلقاسم و السيد عمور والسيد قاديرو السيد

بوشاشي رئيس المركز اللذين ساعدوني كثيرا في إتمام هذا البحث بنجاح جزاهم الله

كما نتوجه بالشكر إلى اعضاء لجنة المناقشة الذين تفضلوا بقراءة هذا

البحث ومناقشته

كما اتوجه بالشكر إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد.

الإهداء

"اللهم علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا وزدنا علما نافعا ولسانا وقلبا خاشعا وجسدا

على البلاء صابرا "

اهدي ثمرة النجاح الى التي سهرت وربت وكانت السبب في نجاحي والقذوة في حياتي

والداعم الاكبر لي اغلى الناس واعزهم لقلبي "امي" .

و إلى أغلى ما املك في الوجود وصاحب القلب الحنون " ابي" حفظه الله واطال في عمره

سندي ورفيق دربي.

إلى أخواتي و اخوتي ، حفظهما الله لي وكل من ساندوني الذين وسعتهم ذاكرتي ولم

تحملهم مذكرتي .

- قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	رقم
41	المخطط العام لمراقبة الوثائق.	(1)
47	إجراءات برمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية	(2)
69	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	(3)
70	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب	(4)
74	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم	(5)
78	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	(6)
79	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	(7)

- قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	رقم
21	توزيع التجار حسب قطاع النشاط التجاري	(1 - 1)
23	مثال حول التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات	(2 - 1)
56	يوضح المعاملات الضريبية المستعملة في الاهتلاك المتناقص	(1 - 2)
61	العقوبات الجزائية للمتهربين	(2 - 2)
75	حالات التهرب الضريبي في مادة الوعاء	(1 - 3)
76	حالات التهرب الضريبي في مادة التحصيل - مستغانم -	(2 - 3)
76	تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية	(3 - 3)
85	مقارنة بين أرقام الأعمال المحققة و المصحح بها خلال سنة 2017 محل التحقيق	(4 - 3)
85	مقارنة بين أرقام الأعمال المحققة و المصحح بها خلال سنة 2018 محل التحقيق	(5 - 3)
85	استخراج الفرق في الريح الصافي لسنة 2017	(6 - 3)
86	استخراج الفرق في الريح الصافي لسنة 2018	(7 - 3)
86	نتائج التحقيق (عملية الرقابة)	(8 - 3)

ان الدور الذي تؤديه الجباية في تعبئة الموارد المالية للدول وإعطاء أقصى قدر من الفعالية الاقتصادية، جعل كل دول العالم تعتمد على هذه الوسيلة التي تشكل منبعاً مالياً أساسياً لا يمكنه أن يختفي ما دام هناك اقتصاد يشمل نشاطات صناعية وتجارية خاضعة تقطع عليها حصص مالية إجبارياً لتوجه فيما بعد إلى تمويل النفقات العمومية والتكفل المباشر بالاستثمارات والخدمات ذات الطبيعة الاجتماعية التي تعتبر ضرورة الحياة المتحضرة، ولا يمكن تحقيق هذا إلا بتطبيق سياسة جبائية فعالة، بغية تحقيق أهداف الدولة وقيامها بواجباتها المختلفة.

فالتهرب من دفع الضريبة يعيب الضريبة بصفة خاصة، و الاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية للبلاد، بدلا من انسيابها في قنوات مجهولة.

تتأثر المؤسسة بالضريبة وهذا يعكس فعاليتها على المردودية المالية للخزينة العمومية و سعياً للوصول لهذه الفعالية في المردودية و لتكون الإدارة الجبائية فعالة قامت الجزائر بعدة إصلاحات جبائية، إذ فرقت بين التكاليف الضريبية للأشخاص الطبيعيين و التكاليف الضريبية للأشخاص المعنويين، و ليكون التكامل بين الإصلاح التشريعي و الإصلاح الإداري تقرر بنص قانون المالية 2003 تعيين أو تأسيس مديرية المؤسسات الكبرى «D.G.E» و مراكز الضرائب «C.D.I»، حيث فرق المشرع بين المؤسسات ذات رقم أعمال كبيرة و أخرى ذات رقم أعمال أقل من سابقتها و هذا كله بهدف التخفيف من وطأة التهرب الضريبي الذي يهدر أموال خزينة الدولة و تحسين العلاقة بين المكلف و الكادرات الجبائية.

و لكن الملاحظة أن رغم هذه الجهود المعتبرة لمكافحة هذه الظاهرة، إلا أن نسبتها في تزايد مستمر، فأصبحت تكتسي مناعة أكثر فأكثر من خلال تكيفها مع كل المتغيرات التي تطرأ على النظام الجبائي، هذا من جهة و من جهة أخرى للنمو الذي عرفته نتيجة التطورات الاقتصادية و التكنولوجية التي تعيشها جل اقتصاديات الدول، و التي أفرزت تنامي الاقتصاد الافتراضي الذي ساعد بدوره في تطور أساليب التهرب الضريبي، و بروز أنواع جديدة له.

" ما هو دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي "

و من هذه الإشكالية الرئيسية يمكن أن تتفرع الأسئلة الجزئية التي نراها ضرورية لموضوع بحثنا في:

- ما هي أهم الإصلاحات في النظام الجبائي الجزائري؟
- ما هي أبعاد التهرب الضريبي؟
- ما هي الرقابة الجبائية؟ و ما هي أشكالها و وسائلها؟
- فيما يتمثل دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

1- فرضيات البحث:

بغية الإجابة عن هذه الإشكالية نقوم بالاعتماد الفرضيات التالية:

- تعتبر الضرائب من أهم و أقدم مصادر تمويل الخزينة العمومية.
- الرقابة الجبائية من أهم وسائل القضاء أو الحد من التهرب الضريبي.
- محاربة التهرب الضريبي تتطلب تضامناً الإدارة الضريبية و الإدارة العمومية (الجمارك، الهيئات العمومية، البنوك).

2- أهمية البحث:

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

3- أهداف البحث :

- تتجلى الأهداف الموجودة من هذا البحث في :
- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ومدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الخاصة.
- إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة لذلك للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في المكافحة.
- إبراز معوقات الرقابة الجبائية والتي تعمل على الحد من كفاءتها بغية تحسينها.

4- مبررات ودوافع اختيار الموضوع :

ترجع أسباب اختيارنا لهذا الموضوع نظرا لحساسية المجتمع الضريبي الجزائري للرقابة الجبائية خاصة، والضرية عامة، هذا ما دفعنا للبحث وا لتساؤلات عن أصل هذه الحساسية هل راجعة إلى ذهنية المكلفين في حد ذاتهم، او في أجهزة الرقابة الجبائية. وأولى التشريع الضريبي، إضافة إلى الاهتمام المتزايد الذي حظيت به ظاهرة التهرب الضريبي و سبل علاجها في الآونة الأخيرة من قبل السلطات الخاصة.

5-الصعوبات :

وقد واجهتنا بعض الصعوبات نذكر منها :

- صعوبة متابعة التعديلات المستمرة التي تحدث في قوانين المالية السنوية والتكميلية.
- قلة المراجع المتخصصة في موضوع البحث.

6-المنهج والأدوات المستخدمة في البحث :

-اعتمدنا في معالجة بحثنا في معالجة بحثنا على المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي، حيث استعرضنا الأجهزة القائمة على الرقابة الجبائية وأهم الطرق والوسائل المستخدمة، كما قمنا بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي وفعالية الرقابة الجبائية في محاربتها، بغية الوقوف على معوقاتنا لتصحيحها.

أما عن الأدوات التي استعنا بها في دراستنا فتتمثل في:

- القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بالرقابة الجبائية.
- الإحصاءات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية المطبقة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

7- الدراسات السابقة:

تم الإطلاع على دراسات سابقة تتعلق بالموضوع أو بجزء منه وتتجلى في:

- بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، (2005-2006).

- عبد القادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة بسكرة، (2016-2017).
- بوكموش سيلية، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، جامعة بجاية، 2017.
- ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية و التسيير، جامعة تلمسان (2011-2012).
- ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر) رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سن 2002.

8- هيكل البحث:

تم تقسيم البحث إلى فصلين:

حيث عرضنا في الفصل الأول ماهية الضريبة التهرب الضريبي وأسباب هذا التهرب وأنواعه وطرق التهرب الضريبي كما تكلمنا في الفصل الثاني عن دور الرقابة الجبائية وأساليبها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ثم دراسة حالة تطبيقية في الفصل الثالث التهرب الضريبي على مستوى ولاية مستغانم.

و في الأخير خاتمة عامة التي تحتوي على أهم النتائج المتوصل إليها من خلال دراسة و تحليل هذا الموضوع و كذا أهم استنتاجات المستخلصة و الاقتراحات.

الفصل الأول: الضريبة

و

إشكالية التهرب الضريبي

مقدمة الفصل الأول :

تمهيد :

تعتبر الجباية من أهم أدوات السياسة الاقتصادية، كما تعد بالنسبة للكثير من الدول المورد الأساسي لإيرادات خزنتها العمومية، وتمثل الجباية بمختلف عناصرها نظام متكامل من الطرق والإجراءات، وهي كذلك سلطة بيد الدولة تسييرها و توجيهها وفق مقتضيات اقتصادية و مالية محددة، من خلال فرض جملة من الضرائب و الرسوم بقواعد و أسس معينة.

فالأنظمة الضريبية الفعالة تتميز بتطورها المستمر تبعاً للتحويلات الاقتصادية و الاجتماعية و المالية، لذلك فهي تطبق خلال مدة زمنية ثم تصبح غير مناسبة مما يقتضي تعديلها وإصلاحها سواء تعلق الأمر بالدولة المتقدمة أو النامية. إذن و الجزائر كغيرها من الدول قامت بالعديد من الإصلاحات الضريبية و خاصة منها التي جسدت في التسعينات بغية تكييف نظامها الضريبي مع النظرة الاقتصادية الجديدة، بإدخال تعديلات على نظامها الضريبي و ترشيده من خلال إنشاء ضرائب جديدة أكثر إجابة لمتطلبات التنمية و تحقيق أهداف أخرى.

ولكن هذه الإصلاحات اصطدمت بوجود فئة من المكلفين تعتمد على إتباع مختلف الطرق الممكنة سواء شرعية أو غير شرعية للتخلص من الأعباء الملقاة على عاتقهم، و هنا تظهر مختلف حالات التهرب الضريبي، و لا يستثنى في ذلك صنف من المكلفين دون الآخرين فيمكن أن يكونوا محليين أو أجانب يمارسون كل أو بعض نشاطاتهم، و عليه سنستعرض في هذا الفصل في سبيل الإلمام بجوانب الموضوع المختلفة، المباحث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة.

المبحث الثاني: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: أساليب مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

المبحث الأول:عموميات حول الضريبة:

تحتل نظرية الضريبة مكانا خاصا في نظريات المالية العامة وذلك باعتبارها موردا هاما من موارد الدولة وكذلك نظرا لأهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أغراض السياسة المالية، ولهذا لا بد من التعريف بماهية الضريبة ولذلك قسمت هذا المبحث إلى ثلاث مطالب ستعرض في المطلب الأول لتعريف الضريبة إما المطلب الثاني فستتطرق لخصائص الضريبة وفي الأخير نذكر أهداف وأنواع الضرائب.

المطلب الأول:تعريف الضريبة.

1- تعريف الضريبة:

لقد اختلفت وجهة النظر التقليدية للضريبة في الفترات الماضية عنها في الفترة الحالية، حيث كان ينظر للضريبة بأنها المال المقطوع عن طريق السلطة من الفرد وذلك لتغطية النفقات العامة، وقد عرفت الضريبة بمفهومها التقليدي كما يلي:

✓ **التعريف الأول:**عرفها "ميشال دارن" على أنها « اقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع الأعباء العامة في ما بينهم بإنصاف¹ »

✓ **التعريف الثاني:**«الضريبة هي اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة»²

✓ **التعريف الثالث:**«الضريبة اقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية، بصفة نهائية و من دون مقابل مباشر ومحدد، وذلك بهدف ضمن تمويل الأعباء العامة للدولة، الجماعات المحلية أو الإقليمية والإدارات العمومية»³.

وحسب المفهوم الحديث فان إضافة إلى سعيها وراء جمع المال بهدف تغطية النفقات العامة أصبحت وسيلة مهمة لتدخل الدولة في تنظيم الاقتصاد وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية معنية، وحسب هذا المفهوم الحديث للضريبة فقد عرفت كما يلي:

2- الضريبة فريضة إلزامية:

فليس الفرد من خيار في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة بغض النظر على رغبته في الدفع، فإذا امتنع أو تهرب من دفع الضريبة فإنه يقع تحت طائلة العقاب، وحصلت الدولة على حقها بالحجز على أموال المكلف واستخدام طرق التنفيذ الجبرية بما لدين الضريبة من امتياز على كافة أموال المكلف.

3- الضريبة تدفع بصفة نهائية:

ويقصد بها أن الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة، إنما يدفعها للدولة بصفة نهائية فلا تلتزم الدولة برد قيمتها اليد بعد ذلك، وفي هذا تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين في سندات و بدفع فوائد عن المبالغ المكتتب بها في أغلب الأحيان.

4- الضريبة تدفع بدون مقابل:

ويعني ذلك أن المكلف دافع الضريبة لا يتمتع بمقابل أو منفعة خاصة من جانب الدولة، وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة باعتباره فرداً في الجماعة، وليس باعتباره ممولاً

¹. Ale scandre. Droit fiscal algérien , opu Alger 1990 , P26

². حميد بوزيدة: " جباية المؤسسات , ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائرية , 2007 , ص8.

³. عبد المجيد قدي : " دراسات في علم الضرائب " دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن ، 2011 ، ص22.

للضرائب، و يترتب على هذا أنه لا يجوز، و لا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها بل ينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير هذه المقدرة، ذلك أنه يتعين على الفرد باعتباره عضواً في مجتمع سياسي منظم هو الدولة أن يساهم التضامن مع غيره من الأفراد في تحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضريبة إلى الدولة، بل يتعين أيضاً أن تكون هذه المساهمة بحسب قدرته بالنسبة إلى غيره من الأفراد على تحمل هذه الأعباء العامة.

5- حصيللة الضرائب تمكن الدولة من تحقيق النفع العام:

ذلك أن الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة، بل أنها تحصل على حصيللة الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة من أجل القيام باستخدامها في مصاريف الإنفاق العام الذي يترتب عليه تحقيق منافع عامة للمجتمع.

✓ **التعريف الأول:** " تتمثل الضريبة في المساهمة تأخذ صورة نقدية يجبر الأفراد (سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين) على تقديمها للدولة بغض النظر عن ما إذا كانوا يستفيدون أم لا من الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة و عن درجة استفادتهم من هذه الخدمات، و هي تفرض عليهم تحقيق لأغراض مالية أو سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية"¹

✓ **التعريف الثاني:** " مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية "².

من خلال تطرقنا لهذه التعاريف نستخلص تطور الهدف من فرض الضريبة من هدف مالي بحث إلى هدف اقتصادي و اجتماعي و سياسي يعكس ما لهذه أداة التي تملكها الدولة من أهمية في توجيه سلوك المتعاملين الاقتصاديين.

المطلب الثاني: خصائص الضريبة:

انطلاقاً من مجمل التعاريف المقدمة يمكن تحديد خصائص الضريبة و هي كالآتي:

1- الضريبة فريضة نقدية:

هي اقتطاع نقدي يستهدف ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، ففي النظم الاقتصادية القديمة، كانت الضريبة تفرض و تحصل في صور عينية، نظراً لأن الظروف الاقتصادية السائدة آنذاك كانت تقوم على أساس التعامل بالصور العينية، لكن مع التطور أصبحت النقود هي وسيلة و أداة تعامل الأساسية الأكثر انتشاراً، مما أدى بصورة حتمية أن تدفع الضرائب في شكل نقدي اعتباراً أن كافة المعاملات، على مختلف جوانب النشاط الاقتصادي، تتم بصورة نقدية. و بالإضافة إلى هذا، فقد أصبحت الضريبة تستخدم في الأونة الراهنة، حين تزداد درجات التدخل الاقتصادي و الاجتماعي للدولة، في تحقيق أغراض اقتصادية و اجتماعية مختلفة كتشجيع الادخار الحد من الاستهلاك لتعبئة الفائض في أغراض التنمية الاقتصادية و تقليل التفاوت في الدخول بين فئات المجتمع المختلفة (ضرائب تصاعدية)³

¹ محمد عباس محرز: " اقتصاديات المالية العامة "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 176.

² محمد دويدار: " مبادئ الاقتصاد السياسي"، الجزء الرابع، موفم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2004، ص 220.

³ عادل أحمد حشيش: " أساسيات المالية العامة "، مدخل لدراسة أصول الفن المالي الاقتصاد العام، دار النهضة العربية، الاسكندرية، 1992، ص 153.

المطلب الثالث: أهداف وأنواع الضرائب:

1-أهداف الضريبة:

لقد ظل علماء المالية والضريبة زمنا طويلا وهم بالضريبة أن تكون لها أهداف إنسانية واجتماعية واقتصادية، خشيت أن يؤثر ذلك على هدفها الأول (وفرة الحصيلة)، وغزارة المال الذي يتدفق على الخزنة من وراء جبايتها، وأخيرا وبعد تطوير الأفكار اضطروا إلى إن يرفضوا تلك الفترة ونادوا باستخدام الضريبة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية معينة وغيرها من الأهداف الأخرى.

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

أهداف مالية، اقتصادية، اجتماعية، سياسية.

○ الأهداف المالية:

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

○ الأهداف الاقتصادية:

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

ويمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كليا او جزئيا.
- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج و بإعفاء الصادرات من الضرائب كليا و جزئيا.
- استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخول المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك، وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من اجل تحقيق التشغيل الكامل.
- تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من اجل توسيع الاستثمار.

○ الأهداف الاجتماعية:

تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية والتي من أهمها:

- تخفف من حدة التفاوت بين الدخول والثروات المرتفعة، وذلك بان تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخول والثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخول المنخفضة، ويتم ذلك من خلال التصاعدية على الدخول.
- جلب اكبر قدر ممكن من المساكن بهدف التخفيف من أزمة السكن وذلك بإعفاء مداخيل الإيجار من الضريبة، أو منحها تخفيض.

○ الأهداف السياسية:

"أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشرة بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة"، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول، وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر استعمالا للضريبة لأهداف سياسية، كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان والولايات المتحدة الأمريكية)¹

2- أنواع الضريبة:

نعني به اختيار موضوع الضريبة، وقد يكون موضوع الضريبة مالا أو تصرف أو نشاطا معيناً أي الأساس الذي يفرض عليه الضريبة سواء كان دخل أو رأسمال أو اتفاق. ومنه هو القاعدة التي ترتكز عليه إدارة الضرائب في فرضها للضريبة على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، ولا نستطيع فهم هذا الموضوع دون التطرق إلى مختلف أنواع الضرائب.

ولقد تعددت أنواع الضرائب و لكل منها خصوصيته و مزاياه و عيوبه و غالب ما تطبق الدولة أنواع مختلفة من الضرائب ن ويمكن تصنيفها بالاستناد إلى عدة معايير وهي:

✓ معيار تعدد الضريبة:

- الضريبة الوحيدة:

تاريخيا الضريبة الوحيدة جاء بها مذهب الفيزيوقراطي أي الفرد المكلف بدفع ضريبة واحدة بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل و بعبارة أخرى بجمع ما يحصل عليه من الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد²

تمتاز هذه الضريبة بما يلي:

- سهولة تحصيلها و قلة نفقات جبايتها.
- تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف و كذا مختلف أعبائه.

يؤخذ عليها التالي:

- لا تصيب إلا جزءا من الثروة أو مظهرا واحدا من مظاهر النشاط الاقتصادي.
- الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين، حيث تؤدي إلى إرهاق و عاء الضريبة و تجعل المكلفين يتهربون من دفعها.³

- الضريبة المتعددة:

تعني بنظام الضرائب المتعددة، إخضاع المكلف لأنواع مختلفة من الضرائب و عليه تعدد الأوعية الضريبية، و يبرر اللجوء إلى هذا النظام اختلاف مصادر الثروة، و تكاليف تحقيق الدخل.

ولهذا النوع من الضرائب عدة مزايا أهمها:

- يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث انه إذا افلح الممول من التهرب من الضريبة الوحيدة، و لم يتحمل نصيبه من الأعباء العامة، فانه في ظل هذا النظام يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب.

¹ حميد بوزيدة: "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر"، 2007، ص 11.

² ثابتي خديجة: "دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص"، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم المالية، جامعة تلمسان 2011-2012، ص 20.

³ حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، مرجع سابق، ص 18-19.

- يقلل العبء الضريبي على المكلفين، إذ لا يؤدي إلى إرهاق الممول كما هو الشأن في الضريبة الوحيدة.

و الرغم من هذه المزايا، نسجل على هذا النوع من الضرائب ما يلي:

- إن الإفراط في تعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي و إلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي و زيادة نفقات الجباية¹.

✓ معيار الواقعة المنشئة للضريبة:

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

- الضرائب على رأسمال:

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

- الضرائب على دخل:

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

- العمل.

- رأس المال.

- العمل و رأس المال معا.

و للعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجور بينما عائد رأسمال، الفوائد تفرض عليها الضريبة على الدخل، و يدر العمل و رأس المال معا ربحاً تفرض عليه الضريبة على الأرباح...الخ.²

- الضرائب على الاستهلاك:

هذه الضرائب ناتجة عن واقعة الاستهلاك التي مفادها أن الالتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة. و يقصد بالضرائب على الاستهلاك، تلك الضرائب تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل بالحصول على سلع استهلاكية و ضرائب الاستهلاك قد تفرض على الاستهلاك لأنواع معينة من السلع اي في صورة نوعية على الاستهلاك كالرسم الداخلي على الاستهلاك و قد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك كالرسم على القيمة المضافة T.V.A.³

¹ حميد بوزيدة ، "جباية المؤسسات" ، مرجع سابق ص 19-20.

² حميد بوزيدة ، "جباية المؤسسات" ، مرجع سابق ص 20.

³ حميد بوزيدة ، "جباية المؤسسات" ، مرجع سابق ص 21.

✓ معيار تحمل العبء الضريبي:

وفق لهذا المعيار نميز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة بما يلي:

- الضرائب المباشرة:

و تعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت تفرض على وجود الدخل نفسه، فضريبة الرواتب و الأجور تعتبر ضريبة مباشرة لأنها تفرض عن ظهور دخل الفرد من الراتب أو الأجر، وكذلك ضريبة الأرباح تفرض على الربح عند وجوده في النهاية الفترة المالية، و حسب معيار التحصيل قد تفسر الضرائب المباشرة على أساس أنها تحصل بشكل مباشر من المكلفين دون وجود حلقات وسيطة لنقل أعباء الضريبة من مكلف إلى آخر

❖ مزاياها:

- 1- تعتبر حصيلتها ثابتة نسبياً لأنها تفرض على عناصر ثابتة نسبياً أي الثبات النسبي للوعاء الذي يفرض عليها.
- 2- انخفاض نفقات تحصيلها، لأنها تفرض على عناصر معروفة مسبقاً لدى الإدارة الضريبية.
- 3- أكثر تحقيق للعدالة من الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على الدخل أو على رأسمال و تعتمد على التصاعدية بالشرائح، و كونها تراعي الاعتبارات و الظروف الشخصية للممول تبعاً لدخله و أعبائه و ديونه.
- 4- تعتبر أكثر إشعاراً للأفراد في مساهمتهم في تحمل الأعباء الضريبية للدولة بسبب دفعها من قبل المكلفين في شكل اقتطاع جزء من دخولهم و هذا ما يحفزهم على الاشتراك في النشاط السياسي للدولة و مراقبة الحكومة في اتجاهها للنفقات العامة.

❖ العيوب:

- 1- يؤدي وضوحها إلى إشعار الفرد بعبئها و تجعله يقف وجهاً لوجه أمام الخزينة مما يحمله عند ارتفاع سعرها محاولة التهرب منها.
- 2- تأخر ورود حصيلتها إلى الخزينة العامة لأنها تفرض على أساس سنوي في الغالب.
- 3- لا تصيب جميع المكلفين و تنطلق من فكرة العمومية أحياناً للاعتبارات الاجتماعية و الاقتصادية الخ.
- 4- تتطلب إدارة ضريبية على قدر من الكفاءة و الفعالية لمنع التهرب الضريبي.

- الضرائب غير المباشرة:

يفرض هذا النوع من الضرائب على استخدام الدخل أو الثروة، فضريبة المبيعات تعتبر ضريبة غير المباشرة حيث يدفعها المكلف عند استعمال دخله في شراء المنتجات، كما يمكن توضيحها من جهة معيار التحصيل أن هذه الضريبة يدفعها المكلف الفعلي وليس المكلف القانوني، فمثلاً ضريبة المبيعات يدفعها المنتج و ينتقل عبئها إلى المستهلك عن طريق زيادة أسعار منتجاته لتحصيل ما دفعه كضريبة مبيعات.¹

❖ المزايا:

- 1- عدم شعور المكلف بعبئها لأنه يدفعها على شكل جزء من سعر السلعة أو الخدمة عند شرائها و بالتالي فلا يتهرب منها.
- 2- تشكل إيراد دورياً و مستمراً على مدار السنة للخزينة العامة.
- 3- تستخدم في تحقيق الأغراض الاجتماعية و الاقتصادية كاستعمالها في الحد من استهلاك بعض السلع الضارة بالصحة العمومية، أو الحماية الصناعات الناشئة.
- 4- مرونة حصيلتها، بحيث أنها تتغير بطريقة مباشرة سريعة تبعاً للحالة الاقتصادية فتزداد في فترة الرخاء.

¹. ثابتي خديجة، "دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص"، مرجع سابق، ص 21.

❖ العيوب:

- 1- لا تميز بين الممولين تبعاً لظروفهم الشخصية، فالجميع يقف أمام قدم المساواة في دفعها دون مراعاة لمرتفع الدخل عن منخفضة.
- 2- تتطلب نفقات أكبر لتحصيلها لأنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع و التصرفات التي تفرض الضريبة على أساسها و العمل على منع التهرب منها.
- 3- عيبها في مرونتها لاسيما وقت الكساد فتقل حصيلتها.¹

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي.

نظراً لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد المصالح الاقتصادية، الاجتماعية و المالية فمن الضروري فهم طبيعتها، أسبابها و الإلمام بمختلف الطرق التي من الممكن أن تكون منفذاً للتهرب سواء كان شرعي أو غير شرعي.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي و أشكاله:

❖ الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي.

يقصد بالتهرب الضريبي إستغلال المكلف للنقائص و الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بغية التخلص من دين الضريبة، و ترجع هذه النقائص في الغالب إلى نقص التشريع و عدم إحكام صياغته، إذ أن استفادة المكلف من هذه الثغرات في إطار لا تعد مخالفة أو إنتهاكاً للأحكام الجبائية كون هذا الأخير يتم في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات، أو التخفيضات الدائمة أو المؤقتة، و التي تمس فروع إنتاجية، أو قطاعات إقتصادية، أو مناطق جغرافية... إلخ.

الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي.

1- التجنب الضريبي:

- **التعريف الأول:** "سعي المكلف إلى تخفيض أو التخلص من مستحقته الجبائية باللجوء إلى وسائل تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية".
- **التعريف الثاني:** "وسيلة من وسائل التخلص من الضريبة، و هو لا ينطوي حتماً على العبث بالقانون أو الإخلال بأحكامه لأنه قد ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلى تحصيل الضريبة.
- **التعريف الثالث:** "تخلص المكلف من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع القائم"، و في هذه الحالة يمكن التمييز بين ثلاثة حالات لذلك التهرب هي:²

أ- تهرب ناتج عن تغيير سلوك المكلف:

- وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة و التي تتمثل:
- الامتناع من استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.
- ترك نشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة، و بالانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

نلاحظ أن هذا التهرب يركز على إدارة المكلف الذي يجب أن يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة.

ب- تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي:

يستند هذا التهرب كون الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية و اجتماعية.

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات "مرجع سابق، ص 24.

² ناصر مراد، "التهرب الضريبي و الغش الضريبي في الجزائر" دار قرطبة للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر 2009، ص 08.

لذلك ينظم المشرع هذا النوع لتحقيق أهداف معينة مثل: التخفيضات الممنوحة بمناسبة تحقيق فوائض القيم الخاصة بالتنازل عن الأصول الثابتة و نيين ذلك في:¹

- إذا تعلق الأمر بفوائض قصيرة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة.
- إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد ، يحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة، في هذا المثال إن التهرب المشروع يتم من هذا المنظور عن طريق اللجوء المكلف للتخلص من دفع الضريبة جزئيا، و ذلك بالاحتفاظ بالعناصر المكتسبة في أصول المؤسسة مدة تتجاوز ثلاث سنوات.
- حتى يستفيد من تخفيض الوعاء الضريبي قدره 65% بدلا من أن يتنازل عليه في مدة لا تتعدى ثلاث سنوات أين معدل التخفيض مقدر ب 35% و بهذا يكون المكلف قد تهرب من دفع ما قيمته 40% على خزينة الدولة كتحصيل ضريبي كان من المفروض أن يتحقق.

ج- تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشروع الضريبي:

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي، و هو ناتج عن إهمال المشروع و في هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي، و من أجل ذلك يستعين المكلف بأهل الخبرة و الاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات.

2- الغش الضريبي:

○ التعريف الأول:

" هو عبارة عن فعل إرادي يقوم به الممول الذي يقرر مخالفة القانون للتملص من دفع الضريبة، و في هذه الحالة يوجد سلوك إجرامي مقصود و معتمد و عليه فإن الغش الضريبي هو جزء و وجد من عدم الانتظام الضريبي و يعرفه MARGAIRAZ بأنه " التخلص من الضريبة بتقديم عرض خاطئ للواقع أو تفسير مظلل"².

○ التعريف الثاني:

يقصد به امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع إلى الضريبة عن الوفاء بها، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش، و بعبارة أخرى هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا بإتباع طرق و أساليب مخالفة للقانون و تحمل طابع الغش.

○ التعريف الثالث:

يعتبر الغش الضريبي من أنواع التهرب الجبائي (الضريبي) و الذي يضمن المخالفة الصريحة للقوانين و الأحكام و التشريعات الجبائية.

○ التعريف الرابع:

" هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمداً لأحكام القانون الضريبي قصداً منه لعدم دفع الضرائب المستحقة عليهم و ذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخله، أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد قيود و تسجيلات مزيفة"³.

و توجد عدة مظاهر للغش الضريبي نذكر منها:

- عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة معتمدا في ذلك على عدم وجود مقرا لنشاطه.
- إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية أي عدم التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها الضريبة الجمركية.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 173-1 من "قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة".

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 215.

³ حميد بوزيد، مرجع سابق، ص 40.

- تقديم المكلف بالضريبة تصريح ضريبي لدى إدارة الضرائب مخالف للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل، كان يذكر في تصريحه داخل أقل من دخله الحقيقي، وبهذا يهدف هذا التهرب لتخفيف أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، ولتحقيقه يتوفر شرطان هما: العنصر المادي والعنصر المعنوي (القصد).

- **العنصر المادي:** يتمثل في تخفيف أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يملها عليه المشرع.
- **العنصر المعنوي:** يتمثل هذا الركن في عنصر القصد (النية) للغش الضريبي، وذلك بمخالفة القوانين الواضحة والصريحة، غير أن إثبات هذه النية تبقى صعبة بالنسبة للإدارة الجبائية لأنها تفرض توفر النية الحسنة.

لدى أغلب المكلفين بالضريبة، ولقد أوجب المشرع في هذا الركن توفر نوعين من القصد:

- **القصد العام:** ويفترض في هذا القصد العام علم المكلف فعلا بارتكابه الاحتيال قصد التخلص من الضريبة.
- **القصد الخاص:** ويفترض فيه أن يتجه المكلف إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها.¹

3- التهرب الضريبي المحلي:

يحدث التهرب الضريبي المحلي داخل حدود الدولة، بحيث عمليات الغش والتدليس لا تتجاوز إقليم الدولة، ويواجه المكلف المعني سلطة جبائية وحيدة تبعا للدولة محل التهرب بغض النظر عن الجنسية المكلف، فالعبارة ليست الجنسية بل ما يترتب عنها من خسارة في موارد الدولة، حيث سنتطرق في البداية إلى ميادين التهرب الضريبي في الجزائر و من تم طرق التهرب الضريبي.

أ- ميادين التهرب الضريبي في الجزائر:

أ- 1- قطاع النشاط التجاري:

و يتكون من تجارة الجملة، والمستوردين، والمصدرين، و تجار التجزئة، و يستحوذ على نسبة كبيرة في الجزائر بين القطاعات الأخرى، حيث وصلت إلى 38.7 % بالنسبة للأشخاص المعنويين (9.80 %، 22.40 %، 6.50 %) على التوالي، وذلك حسب إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري بتاريخ 30-09-2013

بالنسبة للأشخاص الطبيعيين بنفس التاريخ.²

أ- 2- قطاع الخدمات:

لقد بينت إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري نهاية أوت 2013 قطاع الخدمات يحتل نسبة 31.2 % من إجمالي الأنشطة الممارسة في الجزائر بالنسبة للأشخاص المعنويين، ما جعله يحتل المرتبة الثانية حيث أصبح هذا القطاع أكثر استقطابا للرجال الأعمال والشركات الأجنبية وبالخصوص مجالات الاتصالات، ولذلك قد يشكل هذا القطاع مصدراً للتهرب الضريبي إذا لم تتدارك أجهزة الرقابة هذا الأمر.³

¹ عجلان العياشي، ولهي بوعلام، "التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، العدد 08 سنة 2008، ص 142-143.

² توزيع الشركات الموجودة حسب قطاع النشاط إلى غاية 30-09-2013، موقع المركز الوطني للسجل التجاري، اطلع عليه 24-02-2014.

WWW.CNRC.DZ/AR/STATS/STATISTIQUES_NEUF_PREMIER_MOI_2013/STATS_2013_9MOIS_LIEN02.HTML

³ توزيع التجار المسجلين (أشخاص طبيعيين) حسب قطاع النشاط إلى غاية 30-09-2013 موقع المركز الوطني للسجل التجاري 24/02/2014.

أ- 3- قطاع المهن الحرة:

- إن قطاع المهن الحرة يشمل بصفة خاصة الأطباء، المحامين، الموثقين، المحضرين القضائيين، المستشارين، المحاسبين، مكاتب الدراسات، مكاتب الخبرة.... إن التهرب الضريبي في هذا القطاع يكون لأسباب منها:
- بعض من منتسبي هذا القطاع لا يصرحون بحقيقة أرقام أعمالهم.
 - عدم مسك البعض منهم للدفاتر والسجلات القانونية.
 - عدم استقرار الأحكام القانونية للضريبة من سنة لأخرى بخصوص هذه الفئة.

أ- 4- قطاع الأشغال العمومية:

إن هذا القطاع يعرف هذا الأخر تهربا ضريبيا، نظرا لكونه مرتبط بالبناء بكل أصنافه، إضافة إلى تعدد الضرائب و الرسوم المفروضة على المكلف المنتمي إلى هذا القطاع، ويتضح التهرب أساسا في:

- البيع غير الشرعي لمواد البناء.
- استخدام فواتير شراء وهمية مزورة قصد الاستفادة من الرسوم المحملة على المشتريات.

أ- 5- قطاع المعاملات العقارية:

يشهد هذا القطاع تهربا ضريبيا يتزايد من سنة إلى سنة خصوصا المتعلق بحقوق التسجيل و الضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك نظرا لارتباطه بفئة واسعة من الجمهور من جهة، وضعف إمكانيات الإدارة الجبائية في المتابعة و المراقبة من جهة أخرى.

ب- أشكال التهرب الضريبي¹:

لقد تضمن العدد 2013/68 - التلبس الجبائي- من رسائل المديرية العامة على حالات التلبس و المتمثلة في:

- ممارسة نشاط ما دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية.
- إصدار فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي يتم تسليمها فعلا.
- ارتكاب مخلفة بيع أو شراء البضائع دون فواتير، و هذا مهما كان مكان امتلاكها و إيداعها.
- تقديم وثائق و مستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمته الإثباتية و كذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش.
- ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع و التنظيم التجاري و كذا الخاص بالعمل.
- تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة.

و يمكن تصنيف طرق التهرب الضريبي على المستوى المحلي ضمن ثلاث أشكال هي:

ب-1- التهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية:

يتمثل في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا ضريبية ليس لهم الحق فيها، و ذلك من خلال إيجاد وضعية قانونية صورية محل وضعية قانونية حقيقية، مثل إظهار وضعية استثمار الأرباح دون أن يتم ذلك فعلا، قصد تخفيض معدل الضريبة.

ب-2- التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية:

يتم عن طريق إخفاء النشاط كليا، بحيث لا يتم التصريح به لدى إدارة الضرائب، و بالتالي لا يدفع المكلف أي ضريبة، مثل مكاتب الخدمات و المحلات التجارية التي تنشط دون سجل تجاري و دون التعامل بالفواتير.

WWW.CNRC.DZ/AR/STATS/STATISTIQUES_NEUF_PREMIER_MOI_2013/STATS_2013_9MOIS_LIEN02.HTML

¹. DGI, LA LETTRE DELADGN°68/2013, "LA FLAGRANCE FISCALE_pour un contrôle Fiscal plus efficace ",P7.

ب-3-التهرب الضريبي عن طريق العمليات المحاسبية:

يتم عن طريق عمليات تدليسية في المحاسبة المسوكة من طرف المكلف، بحيث تبدو هذه المحاسبة قانونية إلا أنها تتضمن احتيال قصد التهرب من الضريبة ويمكن تصنيف هذه العملية إلى ثلاث أصناف:

- التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات:

و ذلك من خلال عدم تسجيل جزء من إيرادات المؤسسة في لدفاتر المحاسبية قصد تخفيض الدخل الخاضع للضريبة، و تتمثل هذه الإيرادات في المبيعات، الفوائد الممنوحة، المكافآت وعمولات لصالح المؤسسة.¹

- التهرب الضريبي عن طريق زيادة الأعباء:

و ذلك بتسجيل نفقات ليس لها صلة مع نشاط المؤسسة أو تسجيل نفقات وهمية أي لا وجود لها إلا على الوثائق المحاسبية، أو تضخيم النفقات في الدفاتر المحاسبية، قصد تخفيض الدخل الخاضع للضريبة، وبالتالي التهرب من الضريبة.

- التهرب عن طريق التلاعب بالحسابات الميزانية:

يسعى المكلف إلى التهرب من الضريبة عن طريق زيادة الخصوم و تخفيض الأصول قصد تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة، و ذلك من خلال تكوين احتياطات وهمية، تخفيض قيمة المخزونات، بالإضافة إلى تضخيم الحقوق المشكوك فيها.

4- التهرب الضريبي الدولي:

إن التهرب الضريبي الدولي عموماً شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة و المكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعني حق الدولة في فرض ضرائب على الدخل و النشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته، لهذا فالمكلف يحاول التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرائق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعته أو إقامته إلى نقل أجنبياً لمكانية التخلص من الضريبة و في هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو الإعفاءات أو امتيازات الضريبة الممنوحة له من الدول المضيفة خصوصاً مع انتشار الآن ما يسمى بدول الجنتا الضريبية الممنوحة التي توفر المناخ المناسب و الملائم لنشاط الشركات متعددة الجنسيات، حيث تقوم الشركة الأم بإنشاء فروع لها للاستفادة بأكبر قدر ممكن من المزايا التي يقرها النظام الضريبي للأنشطة الممارسة في تلك الدولة، و كذلك في ظل العولمة نلاحظ أن هذه الظاهرة قد انتشرت مع زيادة حجم الاستثمارات و التجارة الدولية،² و سمحت بظهور فرص جديدة للتهرب نتيجة للأهمية التي تكتسبها في المجتمع.

أ- التهرب الضريبي عبر الشركات متعددة الجنسيات:

تسبب المعاملات التجارية داخل الشركات متعددة الجنسيات مشكلات لسلطات الضرائب الوطنية، بسبب إمكانية إساءة استخدام أسعار التحويل من طرف هذه الشركات بما في ذلك القروض المتبادلة فيما بينها، و تحديد قيمة العلامات التجارية و براءات الاختراع، و في هذا المجال تتلاعب بعض المؤسسات في الأسعار و ذلك بنقل الأرباح من أوعية عالية الضريبة إلى أوعية أخرى منخفضة الضريبة.

ب- التسوق من الخارج:

في ظل العولمة نلاحظ زيادة السفر إلى الخارج قصد التسوق من أماكن تنخفض فيها الضرائب على المبيعات، مثل الأفراد الذين يعبرون الحدود قصد شراء السلع كالسيارات من بلدان تكون فيها الضرائب أقل في هذا المجال تلجأ الدول الصغيرة إلى تخفيض الضرائب غير المباشرة لجذب المشتريين الأجانب، و ذلك يؤدي لتقليل من مستوى الحرية المتاحة للدولة لفرض الضرائب غير المباشرة على المنتجات التي يسهل نقلها.

¹ . عبد القادر مرغاد "التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص35.

² .زهرة حبو، "الياس نجمة، التهرب الضريبي الدولي"، مجلة العلوم الاقتصادية و القانونية، جامعة دمشق، المجلد 27، العدد الأول، سوريا، 2011، ص420.

ج- التهرب الضريبي عبر التجارة الالكترونية:

في التجارة الالكترونية لا يمكن تعيين مكان و زمان المتعاملين، وكذلك الكمية و نوعية السلع، وإنما نجدها منشورة عبر الانترنت لمن يريد أن يشتري و البائع و المشتري يحددان المكان و الزمان لهذه الصفقة. لذا تعرف التجارة الالكترونية: إن المنظمة العالمية للتجارة عرفتها على أنها (إنتاج، ترويج، بيع، توزيع) للمنتجات خلال شبكة الاتصالات¹.

- المشاكل الضريبية للتجارة الالكترونية:

عادة لا تخلف المعاملات التجارية في عالم التجارة الالكترونية و الناشئة عبر شبكة الانترنت اي دليل أو اثر مادي يثبتها، مما يسهل للأشخاص و باستخدامهم لتكنولوجيا الانترنت من تحقيق معاملات و صفقات تجارية بعيدة عن سلطة و عين الإدارة الضريبية، خاصة المعاملات الخاصة التي تتم عبر شبكة الانترنت و يتم تسليمها الكترونيا، حيث لا تخضع عملية التسليم لنقطة جمركية حاكمة، و أمام تطور أسلوب الدفع الالكتروني².

الأمر الذي يصعب على جهاز الضرائب فرض رقابة على البضائع أو حتى على أطراف الصفقة الذين يقومون بهذه الأعمال، إنما تعتمد الإدارة على ما يقربه المتعامل من تصريحات، بدون معاينة مكانية، وربما قد تكزن الصفقة خارج حدود الوطن، أو ربما تكون في أيام العطل لديهم، و بالتالي من الصعب السيطرة على هذه التجارة الالكترونية توسعت معها ظاهرة التهرب الضريبي.

د-التهرب الضريبي عبر الجنات الضريبية:

كل دولة و سعيا منها لتحقيق أهدافها المسطرة تقوم بوضع أنظمة ضريبية جذابة، تقدم من خلالها جملة من الحوافز و الامتيازات ذات المعدلات الضريبية المنخفضة جدا تارة و المنعدمة تارة أخرى التي تمنح لغرض جلب الاستثمار تسمى بالجنات الضريبية، و التي يمكن تعريفها بأنها "دولة ذات سيادة يقرر تشريعها الضريبي العديد من المزايا و الإعفاءات الضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية". مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لها بالمقارنة مع الدول الأخرى³.

المطلب الثاني:أسباب التهرب الضريبي:

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

❖ الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالمكلف:

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته، و التي تندرج في إطار اختبارات نفسية و أخلاقية و مالية.

1- ضعف المستوى الخلفي:

و الذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، و مع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

¹ حراق مصباح، " المعالجة الجبائية للتجارة الالكترونية "، الملتقى الدولي الرابع حول عصرنة نظام الدفع في الجزائر و إشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر- عرض تجارب دولية، المركز الجامعي خميس مليانة، 26- 27 أفريل 2011، ص 3.

² فارس فضيل، حمزة ضويفي، "الأبعاد القانونية و الضريبة للتجارة الالكترونية في ظل وسائل الدفع المعتمدة"، الملتقى الدولي الرابع دول عصرنة نظام الدفع في الجزائر و إشكالية الاعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر_عرض تجارب دولية، المركز الجامعي خميس مليانة، 26- 27 افريل 2011، ص2.

³ سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الدولي و آثاره على اقتصاديات الدول النامية"، مرجع سابق، ص129.

2- ضعف الوعي الضريبي:

يقصد بالوعي الضريبي لشعور المواطن بواجبه نحو وطنه و ما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء¹ في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي. ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم اتجاه الدولة يدفعهم للتهرب الضريبي، ذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نجملها فيما يلي:

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.
- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة و هي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لنظام المرور، و حسب استطلاع الرأي العام في فرنسا حول تكييف المتهرب من الضريبة اتضح أن 04% من الأفراد يعتبرونه بمثابة سارق و 1% منهم بمثابة خائن لوطنه و 18% منهم بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات، في حين أن 53% من الأفراد يعتبرونه كرجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله، كما أن 88% من الفرنسيين يبررون موقف المتهرب و لا يجدون ضرورة معاقبته.
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.
- سوء تخصيص النفقات العامة، و الذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.

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

3- الوضعية السيئة المالية للمكلف:

تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب و نطاقه، بحيث أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه و ساء مركزه المالي.

❖ الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب و نطاقه و التي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي و مدى استقرار التشريع الضريبي، و التي نجملها في العناصر التالية:

1- ثقل عبء الضريبة:

و الذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة، بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، و استعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم الى التهرب الضريبي.

2- تعقد النظام الضريبي:

إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة و معقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها تدفع المكلفين إلى التهرب (فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة).²

¹ محمد مرسي فهد، سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، القاهرة، بدون دار نشر، 1999، ص 301.

² ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 155-156.

3- ضعف العقاب المفروض على التهرب:

إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماماً، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.

4- عدم استقرار التشريع الضريبي:

تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.

5- ضعف الرقابة الضريبية:

عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب.¹

❖ الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة.
- نقص عدد للأوعية الضريبية ونقص كفاءتهم المهنية، مما يترتب عليه صعوبة الحصر الدقيق للمكلفين وللأوعية الضريبية.
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي وإعتماد إدارة الضرائب على النظام الجرافي الذي يقدر قيمة الضريبة 1 بأقل من القيمة الحقيقية أو أكثر من قيمتها.
- سوء تنظيم الإدارة الضريبية خاصة في الدول النامية، لم يبلغ بعد درجة من التطور يجعل أجهزتها قادرة على تنفيذ السياسة الضريبية بطريقة فعالة، كما لا يوجد أي تنسيق بين مختلف الدوائر الضريبية.
- النقص في التقنيات الحديثة كالحواسيب الإلكترونية، وقد يقتصر وجودها على الإدارة المركزية لوزارة المالية مما يجعلها غير فاعلة وقد إنعكس كل ذلك على ضعف الأداء الضريبية وإنعدام الدقة أثناء المراجعة.
- إنخفاض مستوى مرتبات موظفي الإدارة الضريبية، وعدم قدرتها على المحافظة لهم على مستوى ملائم لتحقيق حياة كريمة يؤدي إلى سوء استخدام للسلطة، وما يتبعه من إبتزاز واستخدام للسلطة في الحصول على دخل إضافي بطريقة غير مشروعة فتزداد الرشوة والمحسوبية ويؤثر ذلك بطريقة غير مباشرة 3 على التهرب الضريبي بالزيادة

❖ الفرع الرابع: الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية:

إن فترات الكساد والأزمات التي شهدتها البلاد، تعمل على انتشار التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، وبالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، مما يصعب على المنتجين نقل عبئ الضريبة، لذا يدفعهم التهرب الضريبي، باستخدام مختلف الطرق المتاحة، بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود وارتفاع الدخل وتحسن القدرة الشرائية للأفراد، مما يسمح للمنتجين نقل عبئ الضريبة إلى المستهلكين، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضاً.

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي، يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم التهرب، وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط، وإنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى، و

¹. ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص 156-157.

بالتالي فإن مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية، ولا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصدفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة، وكذا التخفيف من بعض الضغوط الاجتماعية.¹

❖ الفرع الخامس: الأسباب السياسية:

إن سياسة الإنفاق العام في الدولة تؤدي دورا أساسيا في التهرب الضريبي، فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة، إذ أن استخدام الضريبة في أغراض غير مالية أو اقتصادية يجعل الطبقات التي تتحمل من الضرائب أكثر من غيرها تشعر بالظلم مما قد يدفعها للتهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم، كما أن عدم الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي للدولة يؤدي للتهرب من الضرائب.²

المطلب الثالث: مجالات التهرب الضريبي:

❖ الفرع الأول: قطاع النشاط التجاري:

يشمل هذا القطاع بالخصوص كل تجارة الجملة والتجزئة والمستوردين وكما هو معلوم بأن هذا القطاع يمثل نسبة كبيرة في الجزائر وصلت إلى 26 % بالنسبة للأشخاص المعنويين وإلى نسبة 64 % من الأشخاص الطبيعيين في 31 ديسمبر 2000.

كما هو موضح في الجدول التالي:³

الجدول رقم (1-1) توزيع التجار حسب قطاع النشاط التجاري

النسبة %	الأشخاص الطبيعيين	النسبة %	الأشخاص المعنويين
40%	قطاع الإنتاج	40 %	قطاع الإنتاج
24 %	قطاع الخدمات	34 %	قطاع الخدمات
2 %	قطاع الاستيراد والتصدير	11 %	قطاع الاستيراد والتصدير
4 %	قطاع التجارة بالجملة	8 %	قطاع التجارة بالجملة
56 %	قطاع التجارة بالتجزئة	7 %	قطاع التجارة بالتجزئة
100 %	النسبة المؤوية	100 %	النسبة المؤوية

المصدر: نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة والتسيير، الجزائر، 2003-2004، ص 39-40.

❖ الفرع الثاني: قطاع المهن الحرة:

إن قطاع المهن الحرة يشمل بصفة خاصة الأطباء والمحامين والموثقين والمحضرين القضائيين المستشارين، إن الضريبي في هذا القطاع يزداد نظرا للأسباب التالية:

- عدد كبير من أصحاب هذا القطاع لا يصرحون بحقيقة رقم الأعمال الخاص بهم.
- عدم مسك الكثير منهم الدفاتر والسجلات القانونية.

¹ ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص 159.

² حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، مرجع سابق، ص 43.

³ سهام كردودي، مرجع سابق الذكر، ص 86.

- عدم استقرار أحكام القانون الجبائي من سنة إلى سنة أخرى بخصوص هذه الفئة.
- عدم إخضاع هذه الفئة للمراقبة إلا في حالات نادرة.

❖ الفرع الثالث: قطاع الأشغال العمومية:

إن هذا القطاع يعرف ارتفاعا كبيرا هو الأخير في مجالات التهرب الضريبي، نظرا لكونه مرتبط بالبناء بكل أصنافه، إضافة إلى تعدد الضرائب و الرسوم المفروضة على المكلف المنتمي إلى هذا القطاع و يتضح التهرب أساسا في:

- البيع غير الشرعي لمواد البناء.
- استخدام فواتير شراء وهمية و مزورة قصد الاستفادة من الرسوم المحتملة على المشتريات.

❖ الفرع الرابع: قطاع المعاملات العقارية:

يعرف هذا القطاع ارتفاعا ملحوظا للتهرب يتزايد من سنة لأخرى خصوصا ما يتعلق منه بحقوق التسجيل و الضريبة على الدخل الإجمالي، ذلك نظرا لارتباطه بفئة واسعة من الجمهور من جهة، و ضعف إمكانيات الإدارة الجبائية في المتابعة و المراقبة من جهة أخرى.

المبحث الثالث: طرق و آثار التهرب الضريبي و أساليب مكافحته.

المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي.

حتى الربع الأول من القرن العشرين كان التهرب الضريبي يتم على المستوى الحرفي فقط، أما بعد ذلك فقد تعدد و تطور الطرق و الأساليب المتبعة في التهرب الجبائي بصورة ملحوظة، و اختلفت باختلاف النشاط الممارس، فمنهم من يعتمد على التلاعب في العمليات المحاسبية، و منهم من يعتمد على استغلال الثغرات القانونية و العمليات المادية، و النتيجة من كل هذا واحدة، وهي التخلص من دفع الضريبة سواء كان ذلك جزئيا أو كليا، و من هذه الطرق و الأساليب نذكر:

❖ أولا: التهرب عن طريق العمليات المحاسبية:

يتضح هذا الإخفاء بالتلاعب في التصريحات التي قدمها المكلف، كأى يلجأ إلى تخفيض الإيرادات، أو إلى تضخيم التكاليف عن طريق السهو العمدي لبعض الإيرادات، أو عدم التسجيل المحاسبي لبعض العمليات، أو تقييم التكاليف عن طريق مصاريف عامة غير مبررة... الخ.

1- تخفيض الإيرادات:

تعد الطريقة الأكثر شيوعا و استخداما و التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض إيراداته و إخفاء جزء من الوعاء الضريبي أو التخلص منه كليا، و هذه الطريقة غالبا ما تعتمد من طرف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي و الذين هم مجبرون على مسك محاسبة حقيقية.

حيث يظهر هذا التخفيض عن طريق الشراء دون فواتير و البيع دون فواتير نقدا، أي أن عمليات البيع لا تتم عن طريق الحسابات المصرفية لكل من المورد و الزبون، و هذا يؤدي لتسجيل عمليات بيع أقل بكثير مما هو محقق فعلا، و هذا دون ترك أية أثر نتيجة قيامهم بالعملية دون فواتير أو صكوك بنكية.¹

مثال على ذلك شراء بضاعة قيمتها 100 وحدة بقيمة 500 دج للوحدة الواحدة، حيث صرح المكلف بأنه قد تنازل عنها بسعر بيع يقدر بـ 700 دج للوحدة، أما سعر البيع الفعلي و الحقيقي هو 900 دج.

¹ عبد القادر مرغاد، " التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص 39.

جدول (1-2): مثال حول التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات:

البيانات	الإيراد المصرح به	الإيراد الفعلي
سعر الشراء " التكلفة "	50000 دج	50000 دج
سعر البيع " الإيراد "	70000 دج	90000 دج
الربح الصافي	20000 دج	40000 دج

المصدر: أعد من طرف الطالبة.

من خلال المثال نجد أن المكلف قام بتخفيض إيراداته بما قيمته 20000 دج وهذا المبلغ لا يظهر في محاسبة المكلف أي أنه لا يخضع للضريبة، وهنا تبرز قدرة المكلف على التلاعب بالحقائق.

2- تضخيم التكاليف:

إن من أبرز الطرق في الغش الضريبي هي تضخيم الأعباء و التكاليف، وبالتالي تقليص الربح الحقيقي الذي يؤدي بدوره إلى إخفاء جزء كبير من الوعاء الضريبي وهي الغاية التي يسعى إليها المكلف.

و باعتبار أن معظم التشريعات الضريبية تعتمد أساس على نظام التصريح و الإقرار الإداري للمكلفين في تحديد وعاء الضريبة، كما أن تجيز و ترخص للمكلف بخصم بعض التكاليف المتعلقة بنشاط المؤسسة لتحديد ذلك الوعاء إلا أن المشرع الجزائري لم يعطي الحرية التامة للمكلف في ذلك حيث أتاح له خصم هذه التكاليف وفق شروط حددها وهي:¹

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء في صالح نشاط المؤسسة و أن تتعلق بالسير العادي لها.
- أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات و وثائق رسمية، و أن تتصل بأعباء فعلية.
- أن تعمل على تخفيض الأصول الصافية و أن تمارس خلال السنة المالية.

غير أن المكلف لا يلتزم بهذه الشروط في أغلب الأحيان، و يعتمد مخالفتها عن طريق المبالغة في التكاليف المشروعة و ذلك باستعمال التقنيات التالية:

أ- المستخدممين الوهميين:

يلجأ المكلف في هذه الحالة إلى الكشوفات المحاسبية. حيث تقوم بتسجيل أجور و رواتب مستخدمين يشغلون مناصب ثانوية على أساس أنهم إطارات و مسيرين كأن يسجل عون إداري على أنه رئيس مصلحة و هذا بغرض تضخيم رواتبهم، أو أن يقوم بتسجيل أجور عمال وهميين أي لا وجود لهؤلاء العمال في حقيقة الأمر، و هذا من أجل تضخيم الكتلة الأجرية و تضخيم التكاليف و التي سوف تخصص في النهاية من الربح الخاضع للضريبة، مما يؤدي لتخفيض مبلغ الضريبة الواجبة الأداء.

ب- تقنية الاهتلاك:

يعرف الاهتلاك على أنه: القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة أو هو تناقص قيمة الأصول الثابتة التي تحوزها المؤسسة و المتمثلة في العقارات ، المباني، التجهيزات....، و هو من الناحية المحاسبية عبئا نظريا تتحمله المؤسسة. لذلك فإن المشروع سمح للمكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة مقترنا بالشروط التالية:²

- الاهتلاك يمس الأصول الثابتة.

¹. ونادي رشيدة، مرجع سابق، ص40.

². ونادي رشيدة، مرجع سابق، ص42.

- أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال.
- أن لا تتجاوز الاهتلاكات المتراكمة القيمة الاسمية للأصل الممتلك.
- يجب أن يكون الأصول المستثمر والخاضع للاهتلاك مسجلا محاسبيا، و من خلال تنوع الأصول المملوكة و فترة بقائها، فان لكل أصل معدل اهتلاك خاص به، و ذلك حسب المدة اللازمة له تفاديا لتضخيم الأعباء، كما يحسب الاهتلاك بثمان الشراء خارج الرسم.

خلال تنوع أصول المملوكة و فترة بقائها، فان لكل أصل معدل اهتلاك خاص به، و ذلك حسب المدة اللازمة له تفاديا لتخفيض الأعباء، كما يحسب الاهتلاك بثمان الشراء باستثناء الرسم (TVA) / على عدد السنوات= ثمن الشراء x معدل الاهتلاك (HT) إن المكلف بالضريبة يلجأ إلى التحايل على القانون، و ذلك بحساب قيمة الاهتلاكات بواسطة إضافة الرسم على القيمة المضافة T.V.A مع استرجاعه له، ا وان يطبق الاهتلاك على أصول مهتلكة، أو أن يطبق الاهتلاك على أصول قد تنازل عليها، كما قد يلجأ إلى تقييد المؤونات غير المبررة أو التلاعب في معدلات الاهتلاك بوسائل متعددة من خلال تطبيق معدلات لا تتعلق بأصول الممتلك... وغيرها¹.

ت- الأعباء والمصاريف غير المبررة:

إن المكلف يستغل القانون الذي يعطيه الحق بخصم بعض الأعباء المتعلقة بالنشاط، لتسجيل أعباء خارج النشاط لتخفيض نسبة الضريبة، لذلك قد نجد أن المكلف قد بالغ في النفقات التي قد صرح بها أو أنها غير مبررة أو ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة و التي ينتج عنها ارتفاع أو تضخيم في التكاليف و التي سوف تخصم في نهاية الأمر من الربح الخاضع للضريبة و تخفيض مبلغ الضريبة و من أشهر هذه الحالات ما يلي:

- المبالغة في تقديم المكافآت و الهدايا.

- تحميل مصاريف صيانة سيارة أو منزل خاص بصاحب المؤسسة.

- تحميل تكاليف الكهرباء و الغاز و الهاتف أو التكاليف أخرى تخصص حيث المؤسسة.

- شراء مستلزمات خاصة، و لأغراض شخصية مسجلين إياها على حساب المؤسسة.

❖ ثانيا: التهرب عن طريق العمليات القانونية و المادية:

بالإضافة إلى اللاعب المحاسبي، يلجأ المكلف إلى استعمال طرق و أساليب أخرى للتملص من الضريبة، بحيث يمتنع المكلف عن التصريح بجزء أو بكل مبيعاته أو منتجاته و كذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية و هذه عملية تحايل مادي، و من جهة أخرى يمكن أن ينصب التحايل في قالب قانوني أو بمعنى أن المكلف لا يخرج عن القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر امتيازاً تسمح له أن يخضع لضريبة اقل و نوضح ذلك كما يلي:

1- التهرب عن طريق العمليات القانونية:

يعتبر التحايل القانوني أسلوباً الأكثر تنظيماً و الأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق التحايل القانوني من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في القانون الجبائي أو التجاري لصالح المكلف، و بذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أية عقوبة على

¹. احمد عبد السميع علام، "المالية العامة، المفاهيم و التحليل الاقتصادي و التطبيق"، مكتبة الوفاء القانونية، 2012، ص179.

مرتكبها، حيث يستعين المتهرب بأهل الخبرة و الاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك لنصوص قانونية، و يتجلى ذلك في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة منها¹.

حيث يعتمد المتهرب في ذلك ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع، أو كأن يقوم بإخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة التي تقع عليه في حالة توزيع الأرباح.

وقد يعتمد في ذلك أيضا عن التلاعب في تصنيف حالات قانونية كأن يقوم بتمويه وضعية غير قانونية وراء وضعية قانونية مشابهة لها أقل إخضاع للضريبة منها، أو تزيف حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة أساسا إلى وضعية قانونية تجعلها معفاة من الضريبة، و تجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة يتم اعتمادها بكثرة من طرف المتهربين من الضريبة في الوقت الحالي، و ذلك لصعوبة اكتشافها من طرف مراقبي الإدارة الجبائية.

2- التهرب عن طريق العمليات المادية:

إن التلاعب المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع و المنتجات و المواد الخاضعة في الواقع إلى الضريبة، و جعلها بعيدا عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية، و هذا النوع يعد من أخطر أشكال التهرب الضريبي و ذلك لآثاره في إرساء قواعد و دعائم للاقتصاد السري أو كما يسمى الاقتصاد الغير رسمي "الموازي".

حيث يقول GILBERT – TIXIER أنه: " العمل الذي يتم سري من خلال الأسواق السوداء و السوق السوداء هي التي يتم تبادل المواد و السلع بعيد عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية، حيث تواجه هذه الأخيرة صعوبات لإخضاع هذه المبادلات للضريبة².

و قد يكون هذا الإخفاء جزئيا يؤدي فقط للتقليل من عبئ الضريبة للمكلف، أو كليا يجعل المكلف يتهرب من مجمل الضريبة، و نبين هذه الصور في ما يلي:

أ- الإخفاء الجزئي:

في هذه الحالة يحرص المكلف على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهربا من دفع جزء منها، أي إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء، حيث يتم هذا الإخفاء بعدة طرق أهمها:

- التخفيض في التصريحات بكميات المواد المستعملة في الإنتاج للتقليل من كمية الإنتاج و بالتالي التخفيض في المبيعات.
- حالة ممارسة نشاطات خفية لجانب النشاط الرئيسي.
- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة للتخلص من الرسوم الجمركية.

ب- الإخفاء الكلي:

يتجسد هذا الشكل في القيام المكلف بممارسة أنشطة دون أو تكون للإدارة الجبائية علم بهذه الأنشطة، و يرجع ذلك لامتناع المكلف التصريح بها من جهة، و من جهة أخرى نقص الرقابة الجبائية، حيث يحدث هذا الإخفاء عندما يمتنع المكلف عن تقديم تصريح بدخله طبقا للنصوص القانونية السارية المفعول، فالإدارة الجبائية لا تجد حينئذ لديه ما يمكن من الضريبة من حيث يقوم المكلف بإنشاء مصانع أو محلات لإيداع السلع في أحياء تكون جديدة أو غير أهلة بالسكان فيقوم بالإنتاج و كذلك البيع، في الخفاء دون ترك أي أثر، و يفر من هذه الأماكن عندما يشعر بمجيء مصالح الرقابة الجبائية إن من صور التهرب الضريبي بواسطة الإخفاء المادي الكلي هي عدم التصريح بالوجود أصلا عند بداية النشاط³.

¹ احمد عبد السميع علام، "المالية العامة، المفاهيم و التحليل الاقتصادي و التطبيق"، مرجع سابق، ص 180.

² ليد لرزق، "ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير، مرجع سابق، ص 97.

³ ليد لرزق، "ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير، مرجع سابق، ص 98.

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي:

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية اقتصادية و اجتماعية، لذلك فإن الإخلال بالواجب الجبائي يؤثر على الدور المنوط بها، و عليه فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها:

أولاً: الآثار المالية:

إن التهرب الضريبي يحرم الدولة من مصدر هام من مصادر التمويل لعله يكون الأهم، و الذي يضمن لها حرية قرارها السياسي، خلافاً على لجوئها للاقتراض الخارجي أو إلى طبع نقود دون مقابل و الذي ينتج عنه ارتفاع في نسبة التضخم أو قد تلجأ الدولة أيضاً إلى رفع الضغط الجبائي هو أيضاً له عدة آثار سلبية على المكلفين الملزمين.

أ- الإصدار النقدي:

هو ضخ قدر من النقود " الكتلة النقدية "، و طلق عليه كذلك التمويل بالتضخم و ينتج عليه:

← زيادة مفرطة للأسعار، ارتفاع غير طبيعي دون أن يقابله زيادة في الإنتاج.

← ظهور التضخم باختلاف أنواعه.

← نقص القدرة الشرائية للمواطنين و تدهورها.

← تغيير نمط الاستهلاك.

← انخفاض الصادرات في البلاد و الذي يؤدي لقصور في حصول على عملة الصعبة.

← اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع، و ظهور السوق السوداء.¹

ب- الدين العام:

باعتبار أن الدين العام من بين وسائل التمويل للدولة، حيث يمكن أن يكون داخلياً أو خارجياً، أو تكون مدته طويلة أو

قصيرة، و طريقة الاكتتاب العام أو عن طريق البنك، فإن اللجوء إليه يؤدي إلى آثار سلبية و تتمثل في:

- يشكل الدين العام عبئاً على ميزان المدفوعات في حالة تسديد و تتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض خاصة

إذ كانت موجبة في أغراض استهلاكية لا تعود بالفائدة على الأجيال التالية، كما هو الحال في الجزائر.

- نقص الإنفاق العام الناتج عن تسديد القروض، و ضعف القدرة الشرائية للأفراد.

- تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة استخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد في الأجل القصير أو

المتوسط.

- فقدان الثقة في الدولة و عزوف الهيئات المالية و للأفراد عن منح القروض.

ت- زيادة الضغط الجبائي:

قد تلجأ الدولة لتمويل الخزينة العمومية و لتعويض النقص المالي الذي نتج عن التهرب الضريبي، بطريقة أخرى لها آثار

سلبية على المكلفين الملزمين بأداء واجباتهم الضريبية، كأن تقوم الدولة بزيادة سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة مما يؤدي

إلى زيادة العبء الضريبي على المكلفين الملزمين بواجباتهم الجبائية و بالتالي يزداد عليه الضغط الجبائي و هذا ما يؤدي:

إما إلى عزوف هؤلاء الملزمين على دفع الضريبة مما يؤدي إلى زيادة المتهربين من الضريبة كما سبق لنا الذكر، و هنا

تتحقق معادلة (لايفر ، LAFFER ، كثرة الضرائب تقتل الضرائب).

أو انتقال هذه الأموال في الأخير إلى المتهربين من دفع الضريبة بطريقة غير مباشرة.

¹ حميد بوزيدة، " جبائية المؤسسة "، مرجع سابق، ص 52.

ثانياً: الآثار الاقتصادية:

إن للضريبة دور اقتصادي دور هام كونها منظم وأداة التدخل الاقتصادي للدولة، لذلك فإن التملص من هذه الضريبة له انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب ونخص بالذكر ما يلي:

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها.
 - إعاقة المنافسة الاقتصادية.
 - إعاقة التقدم الاقتصادي.
 - التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي.
 - ظهور أزمة رؤوس الأموال.
- أ- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات و بالزيادة في عدد الضرائب و برفع معدلاتها، فأن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي و وقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، و بذلك تغيب العدالة الضريبية و العدالة الاجتماعية.¹

ب- إعاقة المنافسة الاقتصادية:

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحاً و تكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضرائب فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية، أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل و بذلك تباع منتجاتها بأسعار منخفضة من الأسعار المعمول بها في السوق و ذلك للحاق بالمستوى العالي الذي تتميز به نظيراتها أي المؤسسات الأخرى التي تسعى لتحسين وضعيتها الاقتصادية و المالية عن طريق الزيادة في الإنتاجية أو تحسين مستوى الإنتاج.

ج- إعاقة التقدم الاقتصادي:

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة و الذي يترتب عليها التهرب الضريبي يؤدي بدوره لتأخير التطور الاقتصادي و إعاقة التقدم الاقتصادي.

د- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى الأنشطة الاقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي و لا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية و تزيد القيمة المضافة و الدخل الوطني، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، و بذلك فالتهرب الضريبي يصبح سبباً في الركود الاقتصادي و التخلف.²

و- ظهور أزمة رؤوس الأموال:

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية و تتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن و تهرب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة، و إضعاف الموجودات

¹ حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، مرجع سابق، ص 50.

² حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، مرجع سابق، ص 51.

الاقتصادية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الادخار العمومية و بالتالي إضعاف الاستثمار و التقليل من إمكانات الدولة في مجال الإنفاق العمومي كالتعمير، بناء مساكن، مدارس... الخ.

ثالثاً: الآثار الاجتماعية:

بغيا ب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخيل بين الطبقات المجتمع و يزيد الفوارق الطبقية بينهما، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظراً لسقوط العبء الضريبي كله عليهم فانتشار الغش و الخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي و غياب الوعي الفردي لدى المكلفين و تغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية و الاجتماعية و يفضل بذلك المموين النفع الخاص عن النفع العام و يمتنعون عن الضرائب و المشاركة في النفقات العمومية.

و مما سبق فإننا نبرز أهم الآثار الاجتماعية في ما يلي:

- عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة و من ثم عدم عدالة توزيع العبء الضريبي.
- إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع.
- تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف الطبقات الاجتماعية.
- انتشار الفساد الأخلاق بين موظفي القطاع الضريبي (الرشوة)، أو بين المكلفين للتملص من الضريبة.¹

المطلب الثالث: أساليب مكافحة التهرب الضريبي.

تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة على المستوى الوطني و الدولي و ذلك من خلال معالجة أسبابه سنعرض ما يلي:

1- تحسين فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة عدم فعالية نظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة الظاهرة بمراعاة ما يلي:

- تبسيط النظام الضريبي:

يجب العمل على تبسيط إجراءات الإدارة المتعلقة بربط و تحصيل الضرائب، فضلاً عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، و عليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، و في تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي، و يساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع و تسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط و التحصيل، بينما يعتقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعقد و عدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي لنشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية و استقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم لمكافحة التهرب الضريبي.²

- إرسال نظام ضريبي عادل:

يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي، و لمعالجة ذلك الوضع، يعمل المشرع على إرسال نظام ضريبي عادل، من خلال مراعاة ما يلي:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.
- شمولية الضريبة.
- اعتدال معدل الضريبة.
- تجنب الازدواج الضريبي.

¹ حميد بوزيدة، " جبائية المؤسسات "، مرجع سابق، ص 52-53.

² ناصر مراد، " فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق "، مرجع سابق، ص 162.

- إعفاءات ضريبة مدروسة.

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعد تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها من لم يكن ذلك لأسباب موضوعية.

- تحسين التشريع الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمتربط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، وعليه سد منافذ التهرب، أضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وثيرة النمو الاقتصادي.¹

2- تحسين الجهاز الإداري الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع، كما أن الجهاز الضريبي الكفء لا يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، إلا أن الجهاز الضريبي غير الكفء باستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها، مما يستوجب ضرورة الاهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال تحسين نوعي وكمي لإمكانيات المتوفرة وتسهيل إجراءات العمل من خلال تنظيم جيد لتلك الإدارة.

- تحسين الإمكانيات البشرية:

في ظل الإصلاحات الاقتصادية وما نتج عنها، من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامهم ذلك لقلّة عدد موظفيها، ونقص كفاءاتهم المهنية، وفي ظل هذا الاختلال بين وظائف الإدارة وإمكانياتها البشرية اصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين، وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، وهذا ما يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.

- وضع برنامج تكويني يتماشى وتغيرات النظام الضريبي.

- فتح مدارس متخصصة في مجال الضريبة عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية ورسكلة أعوان إداريين.

- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية لعمال الإدارة الضريبية لغلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.

- وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن ثبتت في حقهم سلوكيات غير مشروعة و منافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة.

- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين

المعنيين، لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية.²

- تحسين الإمكانيات المادية:

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء ماتعلق بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعاءها و تحصيلها، بالإضافة إلى عمليات تفتيش ورقابة لمختلف الملفات المعنية، مما يقتضي توفر مقدرات مجهزة بمرافق ضرورية للعمل، وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وفي هذا السياق ولمتابعي ملفات المكلفين المتزايدة سنويا جيدا، و تحليل و حصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن

¹ ناصر مراد، " فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق "، مرجع سابق، ص 164.

² ناصر مراد، مرجع سابق، ص 165.

تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي، و يكتسي نظام الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الضريبية عن طريق برمجة علمية للملفات المراقبة و سهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية.

- تنظيم الإدارة الضريبية:

إن تنظيم الضريبة وفق مبدأ لامركزية الإدارة، يهدف لفسح مجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية، و ضمان سرعة و فعالية في العمل، و بحثا عن فعالية الإدارة الضريبية الجزائية اتخذ المشرع بعض التعديلات في جانبها التنظيمي بإعادة هيكلة مصالحها على مستوى محلي و مركزي لتجاوز نقائص التنظيم السابق و التكيف مع الإصلاحات الضريبية المنتهجة و في هذا المجال قام بتحويل الإدارة المركزية إلى مديرية عامة للضرائب، إما على المستوى المحلي فقام بإنشاء مديريات جهوية موزعة عبر كامل تراب الوطن.¹

3-تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف:

تسعى الإصلاحات الضريبية دوما لتخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف و الإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب و تصالح من شأنه تقليل حالات التهرب، ذلك بكسب ثقة المكلف و الذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ علاقات إنسانية بعيدا عن العداوة و الحساسيات موجّهة لإضفاء روح التعاون و التضامن بين المكلف و الإدارة الضريبية، و قصد تحسين العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:

- نشر الوعي الضريبي:

يعتبر المكلف الطرف المباشر في عملية التهرب، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي و إقناعه بالواجب الضريبي، حتى تصبح سلوكياتها أكثر عقلانية و من اجل نشر الوعي الضريبي يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- القيام بحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم متى يدرك المكلفين بواجباتهم الضريبية، و من اجل ذلك تستخدم إدارة الضرائب شتى الطرق مثل: الصحافة مكتوبة و مسموعة، و تنظيم ملتقيات و أبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي و مستجداته.

- تحسيس المكلف على أهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في مالية الدولة و التي تخصص للقيام بالخدمات العامة بانتهاج سياسة اتفاقية رشيدة حتى تكسب احترام و ثقة المكلف للضريبة، بالمقابل يجب أن تزرع في نفوس المواطنين نظرة سيئة لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة.

- التعريف بالضريبة و أهدافها من خلال تعميم أهميتها في برامج توعوية تربية قصد إرساء ثقافة ضريبية للمواطن.²

- تكوين و إعلام المكلف:

يهدف تكوين المكلف و إعلامه إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم و ذلك بالتقرب أكثر إليه، بإتباع سياسية تكوينية و إعلامية رشيدة، من خلال تثقيف المكلف و اطلاعه بمختلف المستجدات و التعديلات التي يشهدها النظام الضريبي، و تستعين الإدارة الضريبية بالصحف و المنشورات و المجالات الدورية لإبراز مستجدات النظام الضريبي، و تفسير الإجراءات الضريبية، و إزالة الغموض الذي قد تتضمن النصوص القانونية. كما يجب إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، و يجب أن تسيّر هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين بالوظيفة الموكلة إليهم، و يسعون لتحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال و الاستجابة لمختلف تساؤلات المكلفين.

¹. ناصر مراد، مرجع سابق، ص 167.

². ناصر مراد، مرجع سابق، ص 168.

- تحسين العلاقات الإنسانية:

تشكل العلاقات الإنسانية من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية. ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة تجاه المكلفين.

4-تحسين الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة، وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية على ما يلي:

- تنظيم الإطار القانوني المراقبة الجبائية.

- تعدد أشكال الرقابة الجبائية.

- أهمية الغرامات والعقوبات الجبائية.¹

5- أهمية التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي:

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

يندرج التعاون الدولي في علاج مشكلة التهرب الضريبي في محورين، ينصب الأول على اكتشاف التهرب وتحديد نطاقه و يتعلق الثاني بتحصيل الضرائب المستحقة والتي تكون قد خرجت من اختصاص الدولة وأصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى، بالنسبة لاكتشاف التهرب وتحديد نطاقه تستعين الدول بتبادل المعلومات الضريبية فيما بينها، إلا أنها تواجه عدة صعوبات سواء من الناحية الفنية أو النفسية، ويتضح ذلك كما يلي:

- الصعوبات الفنية:

يستلزم تبادل المعلومات بين الدول الاستفسار من البنوك المختلفة عن الحسابات الجارية أو الأوراق المالية المودعة فيها لأشخاص طبيعية أو معنوية مما قد يواجه معرصة تلك البنوك التي ترفض إفشاء أسرار عملائها. تتطلب الاتفاقات الدولية الخاصة بتبادل المعلومات الضريبية اشتراك عدة دول حيث تصبح هذه الاتفاقات عديمة الفائدة إذا لم يتوافر لها العدد الكافي من الدول، إذا أن الدول التي تظل خارج نطاق هذه الاتفاقات تلجأ إليها رؤوس الأموال التي تريد التهرب من الضرائب.

¹. ناصر مراد، مرجع سابق، ص169.

- الصعوبات النفسية:

قد يقبل الممولين الإدلاء بالمعلومات لمصلحة خزينة بلدهم، ولكنهم يرفضون ذلك متى علموا أن هذه المعلومات مفروضة عليهم لمصلحة خزانة دولة أجنبية، لهذا اهتم الفنيون بأن يوضحوا في الاتفاقات المبرمة أن تبادل المعلومات يتم على المعلومات التي يسمح به تشريع كل دولة.

و فيما يتعلق بتحصيل الضرائب فإن التعاون الإداري الدولي محدود للغاية، وذلك نظرا للنزعة الاستقلالية لمختلف الدول خاصة في تشريعاتها الضريبية.¹

¹ ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص 171.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال تطرقنا للإطار النظري للضريبة، استخلصنا أنها فريضة نقدية يخضع لها كافة المكلفين سواء كانوا طبيعيين أو معنويين و قد تطورت أهدافها من اقتصارها على تحقيق هدف الحصيلة لاستعمالها كأداة لتحقيق أهداف اقتصادية، اجتماعية وسياسة ناهيك عن العوامل التي أدت لكبح عمل نظام الضريبة نتيجة تطور طرق التهرب الضريبي نتيجة التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات و حتميات فرضها العولمة الاقتصادية، مما زاد من صعوبة وضع إطار مفاهيمي لهذه الظاهرة، حيث حاولنا تشخيص الظاهرة من خلال دراسة أسبابها الجوهرية خلصنا لكونها تعود لأسباب متداخلة و مرتبطة فيما بينها، تتعلق أساس بتفكير المكلف، و طبيعة الطرف الاقتصادي، و أيضاً الجانب الإداري لمصلحة الضرائب.

غير أنه مهما كانت الأسباب وراء التهرب الضريبي فإن النتيجة واحدة،

و تتمثل في الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على عدة مستويات: مالية، اقتصادية، اجتماعية، سياسية ونتيجة هذه الآثار السلبية التي خلفتها الظاهرة استوجب على الدولة وضع كيان ردي وقائي لهذا النزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني و يفوت عليه فرصة الاستفادة من موارد مالية هامة، هذا الكيان بكل مكوناته و هيكله و أدواته سوف نحاول معرفته في الفصل القادم.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

و دورها في مكافحة

التهرب الضريبي

مقدمة الفصل الثاني:

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من خلالها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة، و تكتسي أهمية بالغة أكثر نظراً لأن النظام الجبائي نظام تصريحي، أي أنه يمنح الحرية النسبية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخله من تلقاء نفسه، لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات المكتتبه لازمة، لأنها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة و صادقة، نظراً للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء على حسن نية أو أسوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة.

كما أن الرقابة الجبائية رمز من الرموز الديمقراطية، حيث أن حرية التصريح التي يتمتع بها العنصر الجبائي ضمن النظام الجبائي التصريحي يجعله يحدد أساس الإخضاع الجبائي بنفسه، و يصرح بالمعلومات اللازمة التي تحدد الأوعية الضريبية إلى الإدارة، وهو الأمر الذي يمكن التأكد منه عن طريق الرقابة اللاحقة لهذه المعطيات المصرح بها.

حيث سنتطرق في هذا الفصل للمباحث التالية:

← المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية.

← المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

← المبحث الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي..

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية.

تعد الرقابة جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق أهداف المؤسسة فهي تقوم بتقييم عملها، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها ولا تختلف الرقابة المالية في المؤسسة عن الرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة وتحارب من يخلتسها، وللتعرف أكثر على وظيفة الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها.

❖ الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية جزء لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية، إلا أن لها بعض الخصوصيات والميزات تتصف بها باقي أنواع الرقابة.

أولاً: تعريف الرقابة:

قبل التعرف على مفهوم الرقابة يجب توضيح معنى الرقابة في اللغة:

1- تعريف لغة: [رَقَبَ رَقْبَهُ، رِقَابَةً - رَقُوباً وَرُقُوباً وَرِقَابَةً وَرَقْبَاناً وَرَقْبَةً وَرَقْبَةً] حرسه. راقب الله في أمره: خافه¹.

وهي تعني في اللغة الفرنسية وفقاً لقاموس أميل ليتري "EMEL LITRE" ضد العمل إذ أن أصلها يعود أو ينقسم إلى شقين، الأول "CONTRE" وتعني المواجهة، والشق الثاني "ROLE" أي السجل أو القائمة، وقد فقدت هذا المعنى بتطور الزمن وأصبحت تعني الإشراف والمتابعة².

2- تعريف في الاصطلاح بعدة تعاريف نذكر منها:

تعريف هنري فايول الذي أشار إلى أن الرقابة هي التحقيق كما إذا كان كل شيء يحدث طبقاً يحدث طبقاً للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها كما أنها تطبق على كل شيء -الأشياء- الناس الأفعال³.

ثانياً: مفهوم الرقابة الجبائية:

ليس هناك اختلاف شاسع بين تعريف الجبائية وتعريف الرقابة في أشكالها الأخرى "الرقابة المالية، الإدارية..." لان الرقابة الجبائية تعتبر هي الوظيفة الأكثر فعالية ونجاعة في الكشف وملاحظة وقياس التهرب الضريبي، حيث عرفت الرقابة الجبائية بعدة تعاريف هي الأخرى ونذكر منها:

تعريف المديرية العامة للضرائب: "هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطاً من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات"⁴.

وقد عرفها مكتب المحاسبة الحكومية الأمريكية: بأنها:

"المراجعة الجبائية هي جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف، لتحديد فيما إذا قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح"، حيث اعتبرت الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة "ATIC"، المراجعة الجبائية كمجموعة متنوعة من المراجعات العملية من خلال اقتراح التعريف التالي: "تتمثل المراجعة الجبائية في

¹ معجم الطلاب، دارالمشرق، توزيع المكتبة الشرقية ساحة النجمة - ص - ب 1986، المطبعة الكاثوليكية، طبعة 11 لبنان، 1981، ص 256.

² السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة قسنطينة، 2007-2008، ص 14.

³ عبد القادر مرغاد، مرجع سابق، ص 50.

⁴ لياس قياب ذبيح، مساهمة تدقيق محاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية علوم اقتصادية، جامعة بسكرة، 2010، ص 19.

إبداء رأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة و طريقة عملها، و بالتالي فجباية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية" وعرفت أيضا على أنها "عبارة عن فحص انتقادي موجه للتحقق من أن نشاط المؤسسة معبر عنه بصدق في حسابات المؤسسة السنوية، مع مراعاة القواعد و المبادئ الضريبية"¹

و يمكن تعريفها أيضا: "تلك العمليات المنتظمة التي تقوم بها الإدارة الجبائية بغية التأكد من التصريحات الجبائية للمكلف و مطابقتها مع ما هو موجود في الواقع بهدف الكشف عن مواقع الغش و التهرب من أداء الدين الضريبي المستحق على عاتق المكلفين بالضريبة اتجاه الخزينة العمومية و استرداد قيمته في حالة حدوث ذلك."²

كما عرفها الأستاذ عوادي مصطفى أنها: "السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات و الوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، من أجل اكتشاف النقائص و تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، و كذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق، و قبل التطرق إلى مختلف أنواع الرقابة الجبائية يجب أولا تحديد الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية."³

و من الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية: على أنها: مجموعة العمليات و الإجراءات التي تهدف للتحقق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، و ذلك من خلال من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية و هذا الحق محفوظ بنصوص و مواد التشريع الجبائي."⁴

عرفها التشريع الجزائري: "على أنها " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي لها صفة التاجر و التي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

و من خلال هذه التعاريف تستخلص الصفات التالية للرقابة الجبائية:

- الرقابة الجبائية حق من حقوق الدولة تمارس الإدارة الجبائية في صورة منظمة و قانونية.
- تستهدف التحقيق في مختلف التصريحات الجبائية للمكلف و مطابقتها لما هو موجود في الواقع للتأكد من مصداقيتها.
- هدف الرقابة الجبائية هو الكشف عن مواقع الغش و التهرب الضريبي و استرداد حقوق الدولة الواجبة التحصيل.
- ينصب اهتمام الرقابة الجبائية في المحافظة على موارد الخزينة العمومية.

❖ الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.

للرقابة الجبائية عدة أهداف من نواحي مختلفة ترمي لتحقيقها، فللرقابة الجبائية أهداف من الناحية القانونية، الاقتصادية، المالية، الإدارية، و أخيراً من الناحية الاجتماعية و يمكن تلخيصها في الآتي:

أولاً: من الناحية القانونية:

و يتمثل في المقارنة و التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف العمليات المالية و المادية الخاصة بالمكلفين مع القوانين و التشريعات الجبائية المختلفة، و حرصاً على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على تجاوزات و مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع التزاماتهم الضريبية و تتمثل هذه الأهداف في ما يلي:

- التحقق من مدى شرعية و صحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين و مقارنة تطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.

- التأكد من تنفيذ و تحصيل الضريبة وفق للتشريع الجبائي.

- مراقبة و تطبيق التشريعات و القوانين الضريبية وفق لمبادئ الضريبة و تعميمها على كل المكلفين بها، و ذلك من خلال تأديتهم لالتزاماتهم الضريبية و ضمان حصولهم و استفادتهم من حقوقهم الضريبية بشكل قانوني.

¹ قحמוש سمية، " دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة تصريحات الجبائية"، مذكرة ماجستير، كلية علوم اقتصادية، جامعة ورقلة، 2011-2012، ص 16.

² محمد عاشور العيداني، " دور المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي"، مذكرة ليسانس، جامعة المدية، 2004، ص 50.

³ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري"، مطبعة مزار، الجزائر، 2009، ص 11.

⁴ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم اقتصادية، جامعة بسكرة، 2011-2012، ص 81.

ثانياً: من الناحية الاقتصادية والمالية:

تهدف الرقابة إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله سواء أكان سرقة، تلاعب أو تهرب، بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية مما يؤدي إلى زيادة الموارد المتاحة للإنفاق العمومي و المزيد من الرفاهية للمجتمع في عدة مجالات سواء اقتصادية أو غيرها.

ثالثاً: من الناحية الإدارية:

تلعب الرقابة دوراً هاماً للإدارة الضريبية و يتمثل ذلك في زيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها و يمكن أن نلم هذا الدور في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية و النقائص الموجودة في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الضريبية على اتخاذ إجراءات تصحيحية و إيجاد حلول لهذه الثغرات و النقائص.
- تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة و الإلمام بأسبابها و تقييم آثارها، و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب و تقدير التهرب الضريبي، و مدى تأثير في المؤشرات الاقتصادية الأخرى.

رابعاً: من الناحية الاجتماعية: تتمثل في هدفين رئيسيين هما:

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة و هذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوع جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
- منع و محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة و الإهمال أو تقصير في أداء و تحمل واجباته اتجاه المجتمع.¹

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.

نظراً للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين و الخاضعين للرقابة الجبائية، تحتتم على الإدارة الجبائية التنوع في نشاطاتها باستعمال نوعين من الرقابة الجبائية و هي الرقابة الداخلية و الرقابة الخارجية حيث يقصد بـ:²

❖ الفرع الأول: الرقابة الداخلية:

و يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناء على الوثائق التي بحوزتهم و مفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دورياً و لأهداف مسطرة مسبقاً و يمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

أولاً: الرقابة الشكلية:

تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، و تتم مراقبتها بطريقة منتظمة و غير انتقائية و ذلك عن طريق فحص الشكلي للعناصر المصريح بها و تسوية الأخطاء إن وجدت، و تتم أيضاً عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50A) و (G50) و تلك المذكورة في التصريح السنوي، و مع المعلومات و قائمة الزبائن التي تمتلكها، و تهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، و ذلك وفق الإجراءات التالية:³

¹ سليمان عتير، مرجع سابق، ص 82 – 83.

² عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري"، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص 12.

³ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري"، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص 12.

✚ **المكلف:** يجب أن يحتوي ك ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة إقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.

✚ **النشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، و التصريحات الشهرية و الثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب و ملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

✚ **الأخطاء المادية:** التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية و الثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات و بدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة و أن كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها.

➤ **عيوب الرقابة الشكلية:**

من العيوب التي تواجه لهذا النوع من الرقابة، أنه لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملئ هذه التصريحات و ما تحويه من معلومات تعريفية بالمكلف، و محاسبية أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات و التي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، فالرقابة الشكلية ما هي إلا فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين.

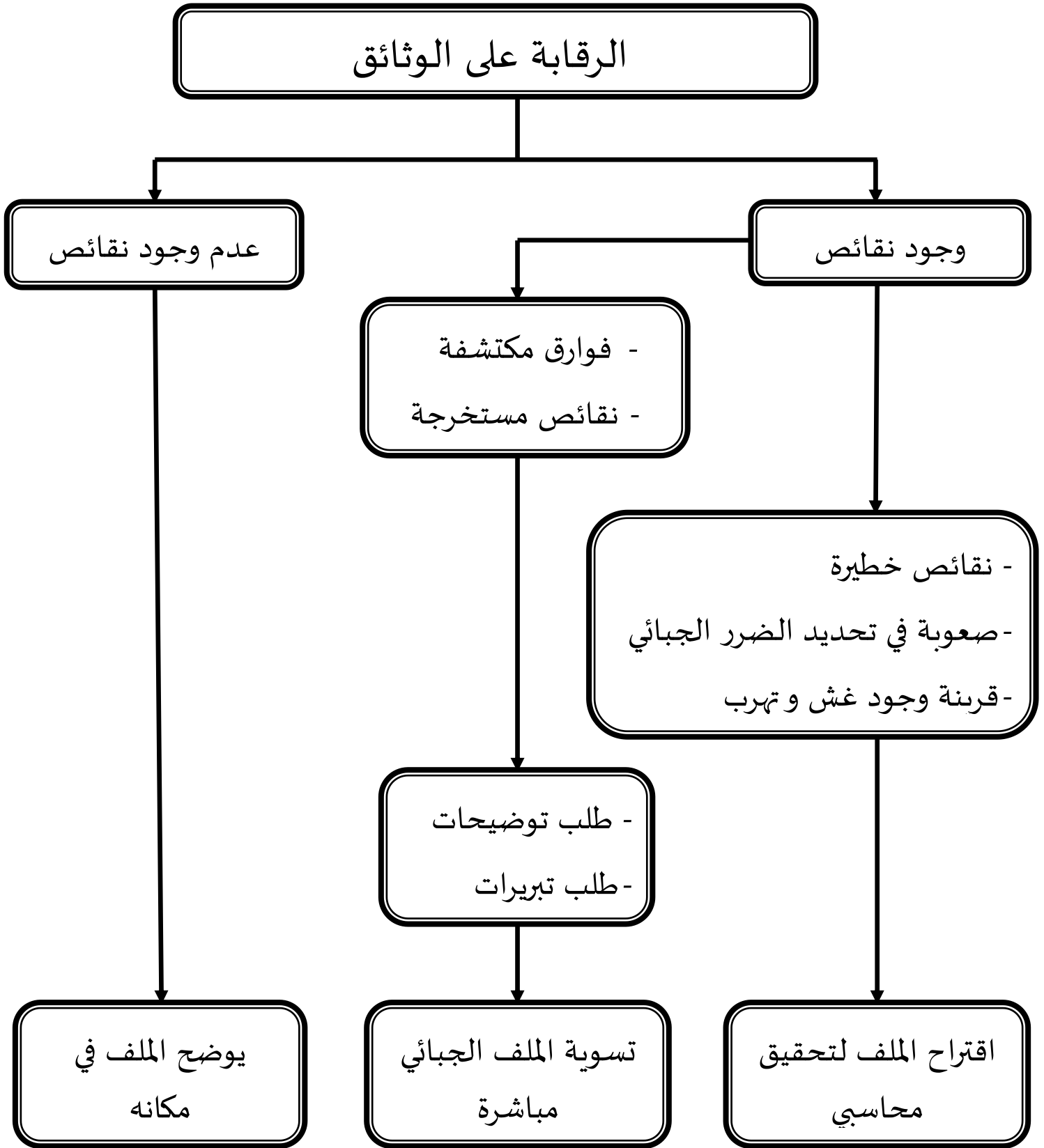
ثانيا: الرقابة على الوثائق:

على عكس من الرقابة الشكلية، فإن الرقابة على المستندات يجب أن تكون شاملة و هذا ما يتطلب الفحص الانتقادي لجميع عناصر التصريح الجبائي و مقارنتها بالمستندات الملحقة للتصريح و كذا المعلومات و البيانات التي في حوزة المصلحة و بصفة عامة فإن هذه الرقابة تتم على الملف و داخل المكتب حيث تتركز أهداف الرقابة على الوثائق:

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق و شامل لجميع التصريحات المكتتبة و المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
- تحليل و مقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها و تطور ذمة المالية لكل مكلف.
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة، أو تبريرات و توضيحات، فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة و المتعلقة أساس بالرسوم على القيمة المضافة التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من العمليات المخفية.¹

¹ . سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، الجزائر ص 50.

الشكل رقم (1): المخطط العام لمراقبة الوثائق.



- المصدر: سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر ص 47.

الفرع الثاني: الرقابة الخارجية:

تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم ، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالاته للتهرب، وكذلك بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع، ويمكن أن تأخذ الصور التالية: التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

أ- التحقيق المحاسبي:

تنص المادة 20 - 1 من قانون الإجراءات الجبائية على أن التحقيق الجبائي هو عبارة عن مجموع العمليات إلزامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة¹.

ويهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب بل يسمح كذلك بالإطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية، ويطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها و التي قد ترتكب أحيانا على حسابه، في هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيارات نتيجة لهذه الأخطاء و يطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

❖ سير التحقيق المحاسبي:

سيتم التطرق إليه بأكثر تفصيل في المبحثين القادمين.

ب- التحقيق المصوب في المحاسبة:

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا من قانون المالية لسنة 2010، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

❖ سير التحقيق المصوب:

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي و المكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين و توضيحه على إشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير.

ج- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

يعتبر التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية امتدادا للتحقيق المحاسبي، كما يمكن أن يكون مستقلا عن هذا الأخير إذ تعلق الأمر بمكلف لا يملك ملف جبائيا، تم نصه لأول مرة في قانون المالية لسنة 1992 مسaire لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية في الجزائر، وقد عرفه المشرع الجبائي على أنه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشروعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة".

إذن يهدف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلى:

- التحقق من صحة المداخيل المصرح بها بالنسبة للضريبة على دخل.
- مراقبة تجانس هذا المدخول مع الذمة المالية، وضعية الخزينة، وعناصر الثراء.

¹. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20 - 1 "من قانون الإجراءات الجبائية"

❖ سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

○ التحضير لعملية التحقيق:

- إن البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب لسنة 2000 يهدف إلى تحقيق نسبة 5% من الملفات المعروضة، وهذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات والإمكانات المتاحة للمصالح الضريبية، إضافة إلى أن الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يجب اختيارهم عن طريق ومؤشرات معايير موضوعية وهادفة منها:
- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين مداخيل المكتتبة في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.
 - لما تبعاً للتحقيق المعمق من قبل المفتشية للملف الذي بحوزتها تحصل على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك.
 - لما في خلال عملية التحقيق المحاسبي استغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء الأرباح الموزعة...)، تظهر منها فوارق بين الدخول المصرحة بها والدخول الحقيقية المحققة.

○ الانطلاق في عملية التحقيق:

- بعد الانتهاء من مرحلة التحضير تأتي مرحلة انطلاق أعمال التحقيق المحاسبي بدء بعملية إشعار المكلف بذلك، و مروراً بالقيام بعملية البحث عن المعلومات المتعلقة بالمكلف قيد التحقيق، مع الأخذ بعين الاعتبار فترة التحقيق المبرمجة لذلك، حيث يحصل المراقب على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات يقوم بفحصها وتحليلها ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة.
- أما بالنسبة لإعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة فإن إعادة التكوين المداخيل المحققة من قبل المكلف هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية وعناصر مسار الحياة، وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة.

المطلب الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية، أسبابها وأهميتها

الفرع الأول: مبادئ الرقابة الجبائية:

- إن الرقابة الجبائية تسعى لتحقيق عدة أهداف كما نكرنا في السابق، ولعل أهمها هو المحافظة على الأموال العامة من كل ضياع أيا كان شكله وخاصة التهرب الضريبي، لأنه من الظواهر التي يصعب التحكم فيها، وهذا من أجل زيادة إيرادات الخزينة العمومية، ولتحقيق هذه الأهداف لابد من أن تتوفر الرقابة الجبائية على مبادئ أساسية التي من خلالها تكون الضوابط الجبائية فعالة في الميدان، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

أولاً: إقامة نظام ضريبي محكم:

- يعتبر النظام الضريبي من بين مقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة و من بينها النظام الضريبي، فيقدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية، وبقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

أ- تبسيط وتحسين التشريع الضريبي:

- يؤدي غموض النظام الجبائي وتعتقد نصوصه إلى تشجيع الغش الضريبي و عليه فإن تعديل النظام الجبائي يعد من المبادئ الهامة التي تعمل على الحد من هذه الظاهرة لهذا فمعظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم يتماشى و تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية صياغة تتسم بالبساطة والاستقرار والمرونة و من ثمة لابد من:

ب- تحقيق العدالة الضريبية:

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

← العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية.

← العدالة العمودية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

ثانيا: ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، حيث أن تبعة التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدها وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية، الذي يجب توفيرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها أداة وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذ لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجبائية والضرائب والمراقبة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربيصات لموظفي وأعاون الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين. إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

تعتمد الرقابة الجبائية الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة والنظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية والوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها، حيث يؤدي تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية والمادية إلى الاعتماد على نظام ضريبي غير فعالة و يلقي بعبئه على المكلفين بالضريبة، كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي إلى عدم القدر على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية وبذلك تترك الحرة للمتهربين من دفع الضريبة في سلوك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب أو رادع وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية¹.

ثالثا: إرساء الحس الجبائي لدى المكلفين:

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

وكذلك شرح الإجراءات الجبائية كمواقيت التصريح وكيفية الدفع وأساليب الطعن والمنازعات إضافة إلى تبليغهم بالمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة وذلك، أي بصفة توعية المجتمع بحقوقه والتزاماته الضريبية وأيضاً حقوق الإدارة الجبائية من خلال انتهاج جملة من السياسات الإعلامية والتي تتمثل في:

- إعلام المكلف بالضريبة.

- تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

¹. بشرى عبد الغني، مرجع سابق، ص 93 - 94 .

الفرع الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية.

هناك سببين أساسيين يدعون لإجراء وقيام الرقابة الجبائية في الجزائر وفي الآتي تفصيلهما.

أولاً: حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله:

بما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي كغيره من الأنظمة الحديثة، حيث يسمح من خلاله للمكلف بالضريبة بتقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه وإيراداته في شكل تصريحات تقدم للإدارة الجبائية في أوقات حددها المشرع في قانون الإجراءات الجبائية ويحدد على أساس هذه التصريحات الوعاء الخاضع للضريبة وهذا ما يفتح المجال للمكلف بتقديم تصريحات كاذبة أو مغالطة لما هو محقق فعلياً من إيرادات، ولهذا فقد أعطت المادة [18-1] من قانون الإجراءات الحق للإدارة الجبائية في مراقبة تصريحات المكلفين.

المادة [18-1]: [تراقب الإدارة الجبائية والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ...] ¹ إذن من هنا يتضح بما أن النظام الجبائي تصريحي، فقد أوجب المشرع الرقابة الجبائية على هذه التصريحات للتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو محقق فعلياً.

ثانياً: مكافحة التهرب الضريبي:

لا شك أنه يسعى بعض المكلفين للتهرب من دفع التزاماتهم الضريبية وذلك بشتى الطرق سواء كانت قانونية أو غير ذلك "تدليس"، وقد ازدادت حدة هذه الظاهرة مع الزمن نظراً لضعف الإدارة الجبائية وقلة إمكانياتها سواء كانت مادية أو بشرية "كمية أو نوعية"، بالإضافة إلى صعوبة قياس هذه الظاهرة وكذلك سرعة تأقلم وتطور وسائل التهرب لدى المكلفين، مما أدى توسع نطاق هذه الظاهرة وهذا ما أجبر المشرع والإدارة الجبائية على وجوب إيجاد حلول فعالة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، لما تحدثه من آثار على الدولة وخزنتها كما سبق وأن ذكرنا في الفصل الأول، ولذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى حماية موارد الخزينة الدولة وهو ما تمثل في أجهزة الرقابة الجبائية.

الفرع الثالث: أهمية الرقابة الجبائية:

تمثل المراجعة الجبائية عملية منظمة وممنهجة على أسس علمية وعملية وخبرة كامنة في القوانين الجبائية، وهذا ما يؤكد أهمية المراجعة الجبائية واعتبارها علماً قاماً بذاته له معايير، ويستمد أحكامه من قوانين الضرائب السائدة ومن معايير المهنة الأخرى، أما بالنسبة للمراجع الجبائي فإن عدم معرفته بتفاصيل القانون وإعداد البيانات المالية دون كفاءة علمية معتمداً على معايير ترتكز عليها عملية المراجعة الجبائية، فإن هذا سيوقعه في مشاكل كبيرة لأن هدفه النهائي هو تحقيق الضريبة المناسبة في الوقت المناسب.

حيث تمكن أهمية المراجعة الجبائية في كونها وسيلة لا غاية، تهدف إلى توفير المعلومات حول المكلفين والتي لا بد أن تتسم بالدقة، والكمية المناسبة لعمل المراجع الجبائي، والمساعدة في حصر المجتمع الضريبي بشكل دقيق والتأكيد للمكلفين الذين يقدمون التصريحات الجبائية، والتقارير المالية أن التشريع الضريبي ينفذ بعدالة دون تمييز بينهم في ذلك. كما تهدف إلى لخدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين و الدولة جنباً إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له، وتقليل حالات التهرب الضريبي وأشكاله، وزيادة حصيلة الضريبة، وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية.²

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص 10.

² قحوش سمية، مرجع سابق، ص 21-22.

المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

وضع المشرع الجزائري أدوات قانونية تنظم سير عمل الرقابة الجبائية تتمثل في مجموعة إجراءات و وسائل التي يعتمد عليها المراقبون في مهامهم الرقابية. حيث تعتمد الرقابة الجبائية على ثلاث طرق أساسية هم: التحقيق المحاسبي و الذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق و التحقيق المصوب في المحاسبة و يهتم بمراقبة ضريبة معينة، أما التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تدعما للتحققين السابقين و يخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة.

المطلب الأول: الإجراءات الأولية لعملية التحقيق المحاسبي.

أولاً: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي:

إن عدم التزام المحققين بإجراءات الرقابة الجبائية، يجعلها تحت طائلة البطلان، لذلك يستوجب على المحققين إتباع الإجراءات التي ينص عليها التشريع الجبائي.

1- برمجة التحقيق المحاسبي:

إن عملية برمجة المكلفين الذين سيخضعون للتحقيق المحاسبي تخضع إلى قواعد إجرائية و إلى معايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية، و إعداد هذه البرامج و متابعة تنفيذها تتم من قبل المديرية الجهوية للضرائب.

أ- إجراءات إعداد برنامج التحقيق المحاسبي:

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق تتم من طرف المديرية الولائية للضرائب، حيث يكلف رؤساء المفتشيات نهاية كل سنة بإرسال اقتراحات للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، و يقوم المدير الولائي للضرائب المعني بالتشاور معها، و يحدد القائمة النهائية بالأخذ عين الاعتبار معايير الانتقاء و توجهات المصالح المركزية من جهة الإمكانات المتوفرة من جهة أخرى.

و بعد فحص و تحليل مختلف اقتراحات التسجيل في برنامج التحقيق المحاسبي المعمق، تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث و المراجعات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالرقابة، كما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في عملية التحقيق المحاسبي أو التحقيق في الوضعية الشخصية خارج البرنامج، بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسله للمصالح المعنية.

ب- معايير انتقاء المكلفين¹:

إن عملية انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعملية الرقابة لا تتم وفق معايير محددة لكن تتعلق بمجالات ظرفية، حيث توجد عدة معايير يمكن أن تتبع في إعداد برامج التحقيق:

- الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة أو فرص غش مرتفعة (المهن الحرة، مؤدي الخدمات، نشاطات البيع بالجملة... الخ)

- الأنشطة المحتكرة و غير تنافسية مع السلع المستوردة.

- تقسيم جغرافي متوازن من أجل أن يسمح بتغطية إقليم الولاية.

- تقسيم عادل يمس مجمل الأنشطة و المهن.

- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء و حالات نسيان خطيرة مكتشفة عند الرقابة الداخلية.

ج- إجراءات برمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية²:

(1) اقتراح ملفات المكلفين الخاضعين للرقابة في المفتشية ثم ترسل للمديرية الولائية للضرائب.

(2) إرسال قائمة برنامج المراقبة للمديرية الجهوية للضرائب.

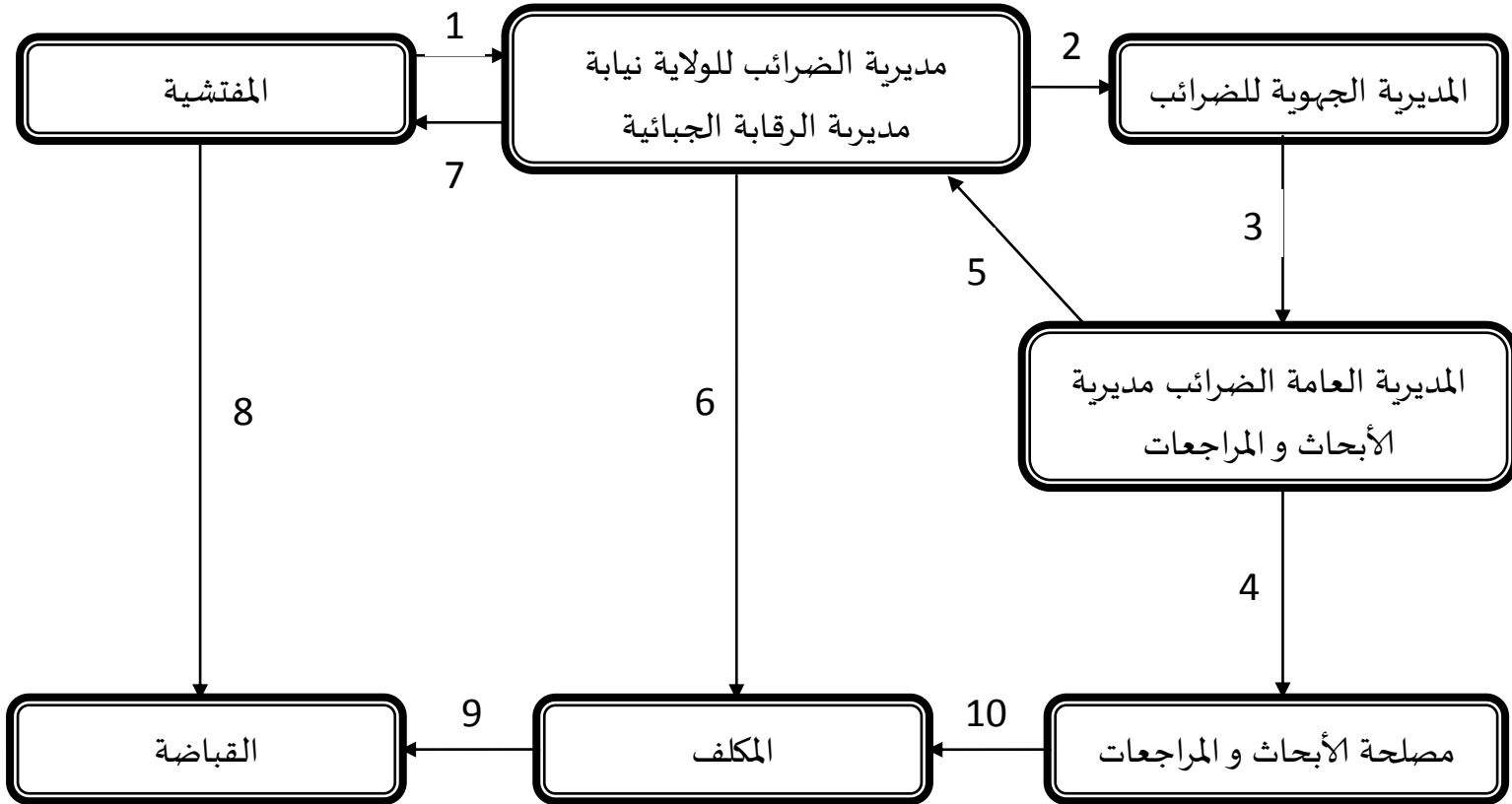
(3) إرسال قائمة برنامج المراقبة للمديرية الأبحاث و المراجعات من أجل الموافقة.

¹. مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 54 - 55.

². مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 81.

- 4) تنفيذ برنامج المراقبة عن طريق مصلحة الأبحاث و المراجعات.
- 5) تنفيذ برنامج المراقبة عن طريق المديرية الولائية المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- 6) تنفيذ المراقبة لدى المكلفين عن طريق نيابة مديرية الرقابة الجبائية.
- 7) إعداد الجداول (rôles) بعد تقرير المراقبة.
- 8) إرسال الجداول للقباضة للحصول.
- 9) تسديد حقوق و عقوبات من طرف المكلفين.
- 10) تنفيذ المراقبة لدى المكلفين.

الشكل رقم (2): إجراءات برمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية



المصدر: عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري"، مطبعة مزوار، الجزائر،

2009، ص 82.

2- التحضير لإجراء التحقيق:

- يقوم المحقق بمنح أجل المكلف حتى يحضر محاسبة، بينما يقوم هو بدراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة، و دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف وهي¹:
- دراسة الملف الجبائي للمكلف.
 - دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف.
 - أ- سحب و فحص الملفات الجبائية:
 - يقوم المحقق بفحص الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال و الرسم على النشاط المهني، و الأرباح الصناعية و التجارية أو أرباح المهني غير التجارية.
 - الملف الشخصي IRG للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات.

¹. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الفحص المالي، الجزائر، المعدل في 08/01/2003، ص 29.

ب- دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المني:

على المحقق أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المني للمكلف الخاضع للرقابة قبل البدء في أعمال المراقبة، كنسب الربح المعيارية، وكيفية تصنيع المنتج، والآلات المستخدمة في التصنيع التكنولوجية المستخدمة، معدل ضياع المادة الأولية المسموح به أثناء عملية الإنتاج، معدل الأرباح العادية للنشاط.

❖ إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات:

تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول - الخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة غير الساقطة بالتقادم فضلاً عن السنة الخامسة الحالية، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤنات، حركة القروض، وكذا إمكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف.

❖ إعداد كشف المحاسبة:

يتضمن هذا الكشف ملخص حسابات النتائج للسنوات غير الساقطة بالتقادم حيث يسمح هذا الفحص بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

❖ كشف مفصل عن المصاريف العامة:

يسمح هذا الكشف بمتابعة التطور السنوي للأعباء بحسب طبيعتها والتأكد من أن كل المصاريف تم الحصول عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلاً، وكذا التدقيق فيما يخص الأعباء المبالغ فيها، وهل هي قابلة للخصم فعلاً.

المطلب الثاني: الانطلاق في عمليات الرقابة الجبائية.

يجب إعلام المكلف الخاضع مسبقاً قبل البدء في عمليات الرقابة، ذلك عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل استلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف ويمنح له أجل 10 أيام ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار، ويحتوي هذا الأخير على¹:

- الاسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح.
 - تاريخ وساعة البدء في التدخل بعين المكان.
 - إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره.
 - مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها.
 - السنوات المعنية، وهي السنوات غير المتقدمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول.
- ويجب أن يحتوي الإشعار على ختم المصلحة التي تباشر، وممضي من طرف المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم ألقابهم ورتبهم.

ملاحظة :

أتاح القانون الجبائي للمحقق أن يجري مراقبة مفاجئة لمعينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة، وتبقى هذه الرقابة وسيلة استثنائية لمكافحة الغش الضريبي، ويحرر المحقق محضر نهاية عمليات المراقبة ويمنح للمكلف أو ممثله.

أولاً: التدخل في عين المكان:

إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة، ويكون بإجراء محادثات مع المكلف الخاضع للرقابة حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، ويضع المحقق مجموعة من الأسئلة لمعرفة الإطار القانوني للمؤسسة، كشوفات الربط الداخلية كسجل الإنتاج، محاسبة المواد، الاستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج، المحلات المسجلة في أصول الميزانية هل هي مؤجرة أو مملوكة.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الفحص المحاسبي، ص 35.

ثانيا : فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل :

حتى تكون محاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب توفر على الشروط التالية:

1- المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة:

يجب على محاسبة المكلف أن تحتوي دفاتر محاسبة تشمل دفترا كبيرا ودفتر جرد المنصوص عليها في القانون رقم 07 -

11 مؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي حيث تلخص هذه الدفاتر فيما يلي :

- دفتر اليومية :

تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات الكيان (المؤسسة) وفي حالة

استعمال دفاتر مساعدة (المجامع) العامة الشهرية لكل دفتر مساعد.

- دفتر الكبير:

يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية .

- دفتر الجرد:

تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحسابات النتائج الخاصات بالكيان (المؤسسة) بالإضافة إلى الوثائق التبريرية لجل الوثائق

والمستندات الأصلية التي تثبت القيام بالعمليات فعليا , لاسيما المتعلقة بالمشتريات والمبيعات , البنك , الصندوق الخدمات

المختلفة , وغيرها , والتأكد من أنها خالية من أشكال التزوير

2- المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة:

يجب على العون المحقق التحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة , متساوية في المدين والدائن وصحيحة في دفتر اليومية ,

فضلا على تحقيق من أن مجاميع هذه الأخيرة متساوية لمجموع جانبي المدين والدائن لدفتر الأستاذ بناء على التحقيق من الأرصدة الدائنة والمدينة لميزان المراجعة قبل الجرد وبعده .

وفي هذا الصدد , إذا لوحظ عدم صحة الميزانيات وعلى المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملابسات

عدم الصحة , وإذا ما تم الإقرار بوجود ممارسات تدليسية فسوف يتم رفض المحاسبة .

3- المحاسبة يجب أن تكون مقنعة:

تكون المحاسبة مقنعة إلا إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية¹, حيث على

المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن ,

وهذا شرط لصحة المحاسبة , حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد .

ثالثا : فحص المحاسبة من حيث المضمون :

يهدف هذا الفحص إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية , ومراقبة كل ماهو موجود بالوثائق المقدمة من طرف

المكلف المحقق معه من اجل اكتشاف العمليات التي تتضمن إغفالات.

1- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية:

تتمثل في مراقبة العون المحقق لمختلف عمليات المؤسسة والتي تساهم أساسا في تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة وهي :

أ- مراقبة المشتريات²:

إن عدم الانتظار الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حساب المشتريات يمكن تصنيفه إلى :

¹ . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , وزارة المالية , المديرية العامة للضرائب , دليل الفحص المحاسبي , ص54 .

² . دليل المراقب المحاسبي , ص57 .

- تضخيم قيمة المشتريات: يهدف إلى تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة، وبالتالي تخفيض مقدار الضريبة المفروضة وذلك من خلال :
- التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين ، أو التسجيل المزدوج الاستخدام بواسطة الفاتورة الأصلية ، وكذا كشف نسخة ثانية من هذه الفاتورة .
- التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير المبررة محاسبيا بفاتورة الشراء .
- التسجيل المحاسبي لفاتورة قد استعملت منذ فترة طويلة ، وذلك بتغيير التاريخ ، أو تسجيل فاتورة وهمية لا تتعلق بأية عملية .
- تسجيل نفس الفاتورة الشراء في دفترين مساعدين مختلفين مثل : دفتر الشراء ودفتر العمليات المختلفة .
- التقييد المحاسبي في حساب المدين لحساب المشتريات لعمليات الحيازة على عقارات وآلات ، ومعدات وأدوات ، ومصارييف الصيانة ، التي تم تسجيلها في حساب الأعباء العامة ، والمصارييف الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركاء .
- تخفيض المشتريات :إن عمليات تخفيض المشتريات يترافق غالبا مع إخفاء مماثل للإيرادات ، وهذا النوع من الغش

الضريبي يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال :

- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء .
- مشتريات مخفية تحت شكل مصارييف عامة ومسجلة في حساب تكلفة آخر .
- مشتريات دون فواتير .
- أخطاء مادية عمديه ، خطأ في المجاميع .
- مشتريات تمت بالتجزئة .

وعن طريق الفحص الدقيق للفواتير يمكن أن يكتشف الغش في المشتريات المفترية ولكن من الصعب اكتشاف إذا كانت هذه السلع المشتراة دون فواتير عن طريق فحص المحاسبة فقط ، لذلك على المحقق أن يجري مراقبة للسلع الموجودة في المخزن بطلب فواتير الشراء ووصلات الطلب أو الاستلام¹.

ب- مراقبة المخزونات:

إن العناصر المكونة للمخزون هي البضاعة ، المواد واللوازم ، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ أغلفة غير مسترجعة ، قد يكون موضوع تلاعب المكلف وعلى المحقق أن يراقبها بدقة ، ويمثل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية الرقابة على المخزون وهذه الرقابة يمكن أن تظهر نوعين من الخلل :

- الجرد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون ، ولكنها مسعرة بقيم لإقل من السعر الحقيقي (تخفيض قيمة المخزون) .
- الجرد لا يظهر لا جزء من المخزونات (تخفيض كمية المخزون) .

¹ . مصطفى عوادي ، مرجع سابق ذكره ، ص 65 .

ج- مراقبة أشغال قيد التنفيذ:

- هي أشغال غير منتهية في نهاية السنة , والتي يجب أن تظهر في المحاسبة بتكلفتها الحقيقية أي بدون تخفيض أو مؤونة ودمج الأعباء الملحقه عند القيام بعملية الجرد , وكما هو الحال بالنسبة للمخزونات فإن المؤسسة تستطيع تخفيض الأشغال قيد التنفيذ وهذا من أجل تخفيض مبلغ من الأرباح الخاضعة للضريبة , وهذا التخفيض يكون غالبا ضمن الشروط الآتية :
- التخفيض كميا (إغفال أحد أو بعض الأشغال قيد التنفيذ) .
- التخفيض قيمة (تحديد سعر التكلفة بمبلغ أقل من قيمته الحقيقية لأحد أو بعض العناصر المكونة له) .
- الخلط بين قيمة أشغال قيد التنفيذ والحقوق المستحقة, هذه الأخيرة مقيدة محاسبيا بسعر التكلفة عوضا عن سعر البيع .

ومراقبة هذه الأشغال من طرف العون المحقق يتم عن طريق فحص حسابات الأشغال , والبحث عن مكان تنفيذ الأشغال , عن فحص الفواتير الصادرة في بداية السنة المقبلة .

د- مراقبة المبيعات:

إن أهم المخالفات المحاسبية التي تحدث على مستوى المبيعات البيع بدون فاتورة , فضلا عن المخالفات الأخرى , والتي يتمثل أهمها فيما يلي :⁽¹⁾

- بيع بدون فواتير .
- تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات .
- نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التمويل وأنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهمات .
- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات .
- عدم التسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الشخصية .

2- مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير :

تتمثل مراقبة حسابات الميزانية في فحص أصولها وخصومها في حين أن مراقبة حسابات التسيير تتضمن حسابات التكاليف , وحسابات الإيرادات , وكذا حسابات النتائج .

أ. مراقبة حسابات الميزانية :

حيث تعرف الميزانية على أنها : " هي جدول ذو جانبيين يعد بتاريخ معين ويظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة وبالجانب الأيسر خصومها (أو الأموال الخاصة للمؤسسة وكذا التزاماتها نحو الغير),¹ حيث يقوم المحقق بفحصها حسابات الميزانية التي تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة في فترة زمنية محددة , وذلك بفحص أصول وخصوم الميزانية .

ب. فحص أصول الميزانية:

الأصول هي ممتلكات مادية ومعنوية للمؤسسة (مثل المباني والمعدات والبضاعة والنقديات والمحل التجاري) والأصول تظهر كيفية استخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها من الشركاء أو المساهمين (رأس المال) أو من الغير (أي قروض بمختلف أنواعها) لذا فإن الأصول تعرف أيضا بالاستعمالات لأنها تبين كيف استعملت المؤسسة الأموال التي حصلت عليها .

¹ . عبد الرحمان عطيه , المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي , دار النشر حيطلي , 2009 , ص 10 .

❖ التثبيتات (الصف 2):

وهي عبارة عن التثبيتات المعنوية والمادية والمالية الواقعة تحت رقابة المؤسسة حتى ولو لم تكن مالكة لها كما في حالة التجهيزات المحصلة بواسطة إيجاز تمويلي .

بداية نلاحظ أن (ن.م.م) قد استبعد العديد من المصاريف الإعدادية أو التمهيدية التي وردت في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 وهذا تماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية .

حيث كانت تسجل محاسبيا حسب المخطط المحاسبي الوطني ضمن الاستثمارات ويتم إطفؤها بعد ذلك في مدة أقصاها خمس سنوات , أما الآن حسب النظام المحاسبي المالي فقد تم إلغاؤها من صنف الاستثمارات ليتم الاعتراف بها كأعباء , أي أن كل مؤسسة كانت تمتلك مصاريف تمهيدية في 2009/12/31 ليس لها حق في وضعها في الميزانية الافتتاحية لسنة 2010 أي في 2010/01/01 (لأنها ليست أصول) , وذلك حسب الفقرة 3 من المادة 169 من (ق.ض.م) "تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سيران النظام المحاسبي المالي , من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي"¹.
وتتم العملية بقيام المحقق بمراقبة جل الوثائق المرتبطة باستثمارات المؤسسة سواء المشتراة منها أو المنشأة وذلك حسب التسلسل المحدد من طرف النظام المحاسبي بالإضافة إلى التركيز على النقاط التالية:²

- مراقبة الوجود المادي للاستثمارات بواسطة فحص بطاقات تقييم الاستثمارات سواء المنجزة من طرف المؤسسة , أو المبالغ الضخمة للاستثمارات التي تسمح بتحقيق هوامش الاهتلاك الكبيرة .
- مراقبة ملكية المؤسسة لهذه الاستثمارات , وذلك بفحص الوثائق الثبوتية لاكتسابها أو إنشاء العقارات وفحص وثائق تسديد حقوق التسجيل , وغن الاستثمار قد تم تسجيله في المحاسبة بسعر الاكتساب أو التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة .
- مراقبة نظام الاهتلاكات في الوقت الذي يتم فيه فحص الحسابات الاستثمارات , باعتبار أن أقساط الاهتلاك هي أعباء قابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة , إذا توافرت الشروط التالية :
 - ✓ أن يصنف الأصل المهتمك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقادم مع مرور الزمن.
 - ✓ أن يكون الأصل المهتمك مع علاقة مباشرة مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة .
 - ✓ أن يكون أصل الاستثمار الخاضع للاهتلاك مسجل محاسبيا بوثائق ثبوتية .
 - ✓ أن لا تتجاوز مجموع الاهتلاكات قيمة الأصل المهتمك .

لكن المكلف يقوم بمخالفة هذه الشروط بهدف تعظيم قيمة التكاليف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة حيث أن استعمال تقنية الاهتلاك في عملية الغش الضريبي تعتبر من التقنيات التي يصعب على العون المحقق اكتشافها وهذا لمحدودية أو عمومية القدرات التقنية لدى المحققين في هذا المجال والذي يجب أن يكون في القدرات التقنية جيدة وأكثر خصوصية وهذا ما يصعب إيجاده لدى محققها الجبائية , وتتمثل عملية الغش الضريبي في مجال الاهتلاك في عدة طرق نذكر منها :

¹. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , المادة 8 من الأمر 01-09 المؤرخ في 2009/09/22 , المتضمن لقانون المالية تكميلي لسنة 2009 , الجريدة الرسمية للعدد 44 الصادر ب 2009/09/26.

². République Algérienne Démocratique et Populaire ; Ministère des finances ; DGI , « Guide de verificateur et comptabilité ; PP ; cite ; P60.

- ✓ إدراج عناصر غير قابلة للاهلاك في العناصر القابلة لهذا الأخير أو ليس لها علاقة بالنشاط العادي .
 - ✓ تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة عن تلك المسموح بها قانونا.
 - ✓ تطبيق الاهتلاك على أساس ثمن الشراء أو الحيازة مضاف إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع , وذلك لتضخيم القيمة الأصلية التي هي على أساسها تحسب الأقساط السنوية للاهلاك .
- ❖ **المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ (الصنف 3):**

حيث عرفها النظام المالي المحاسبي على أنها⁽¹⁾ تمثل المخزونات أصولا يمتلكها الكيان عرفها وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي هي قيد الإنتاج بقصد مماثل , هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك في عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات , تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقيم الكيان بعد باحتساب النواتج المناسبة لها , ويتم تصنيف أصل ضمن المخزونات (أصول جارية) أو ضمن التثبيات (أصول غير جارية) ليس لها أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان , وتتم عملية مراقبة المخزونات بفحص الكميات والقيم المسجلة في سجل الجرد ومقارنته مع لجرد الحقيقي عند عملية التحقيق بعين المكان , وهذا بمعرفة مداخلات ومخرجات السلع في المخزن وعلى المحقق أن يقوم بتحليل حركة المخزونات بالمعادلة التالية :

$$^1 \text{مخزون أول مدة} + \text{مداخلات} = \text{مخزون نهائي} + \text{مخرجات} . \text{وعليه التأكد من :}$$

- التقييم الصحيح للمواد والمنتجات في المخزن .
- صحة بطاقة الجرد والحسابات (الكميات , سعر الوحدة) .
- صحة ما إذا نقصت قيم المخزون .

❖ **حسابات الغير (الصنف 4):**

الديون التي اكتسبتها المؤسسة مع تعاملها مع الغير والتي لم تحصل بعد (عملاء , أوراق قبض ...). الالتزامات أو الديون المستحقة الدفع إلى الغير (موردين , أوراق دفع , ضرائب حيث يمكن القول أنه تسجيل في هذه المجموعة معاملات المؤسسة مع أشخاص قد يكونون من داخل كالشركاء أو العمال وقد يكونون خارجا عنها كالمهنيين العمومية والخاصة والأطراف الأكثر تعاملًا مع المؤسسة كالموردين والزبائن حيث يجب التأكد من :

- متابعة جميع التسبيقات مع طلب تبريرها , خاصة إذا كانت نقدا .
- التحقق من التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير .
- الفحص المادي الحقيقي لفواتير الاستلام .
- التأكد من صحة حسابات المورد في الجانب الدائن بمقارنته مع يومية المشتريات .
- استغلال كشوفات الربط وبطاقات المعلومات الموجودة في ملف المكلف الخاضع للرقابة .

❖ **الحسابات المالية (الصنف 5):**

أولا مجرد الإشارة إلى هذا الصنف يمثل كل ماهو حساب مالي في شكله الجامد أي ليس شخصا طبيعيا ولا هيئة يتعامل معها وإنما بوصف مكان ملموس أو معنوي يحتفظ فيه بالأموال أو الأموال في حد ذاتها كوسيلة للتعامل سواء كانت في صندوق أو لدى هيئة مالية هذه الهيئة لا ينظر لها نظرة المتعامل وإنما ينظر للحساب لديها وكأنه مستقل عنها , إذ يجدر بالمحقق أن يتأكد من :

¹. عبد الرحمان عطية , المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي , مرجع سابق , ص 49 .

- مراجعة حساب الصندوق من حيث مجموع المقبوضات نقدا , وأن التحصيلات مفتورة من قبل العملاء وأن رصيد الحساب في الصندوق موجب .
 - على المحقق أن يجري مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات (صندوق , بنك) من أجل ضمان مطابقة الأرصدة من ناحية , والقيام بكشوفات الربط لدى العملاء من أجل مراقبة صحة وشرعية هذه الحقوق من ناحية أخرى .
 - أن يتأكد من حساب البنك انسجامه مع الكشف البنكي للمكلف ومتابعة علاقته بحساب المبيعات والمعلومات الموجودة في الملف الجبائي¹ .
- فحص خصوم الميزانية :

إن خصوم الميزانية تبين مصادر التمويل للمؤسسة وهذه المصادر ذاتية كمساهمة الشركاء والأرباح غير الموزعة وقد تكون خارجية كالقروض بأنواعها.

❖ حسابات رؤوس الأموال (الصنف 1) :

ونعني به مبلغ الذي قدمه المساهمون للشركة وقت التأسيس , إضافة إلى جزء الذي اكتسبته الشركة نتيجة ممارستها لنشاطها في فترات سابقة , هذا ما يتعلق بحقوق المساهمين أما ما يتعلق بالالتزامات فهي كل الديون التي على عاتق المؤسسة وتستثمر في زيادة القدرة الكسبية للشركة .

حيث تتلخص أهم عمليات التحقيق لحسابات (الصنف 1) :

- التحقق من حساب رأس المال وهذا بالتأكد من التعديلات المنجزة بطلب وثائق إثبات لأنها تؤثر في الضريبة على الدخل الإجمالي , أما في حالة التنازل على الأسهم أو الحصص على العون المحقق أن يضمن بأن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليها الضريبة المستحقة , وفي حالة رأس المال الشخصي يجب التأكد من وجود إثباتات عن كل المسحوبات والإضافات التي يقوم بها المستغل .
- التحقق من حساب الاحتياطي وتعديلاته بالاعتماد على محاضر المداومات في مجالس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين بالتزامن مع محتوى النصوص القانونية الأساسية للشركة.
- التحقق من حساب الأرباح الخاضعة لمعدل مخفض بهدف التنظيم المحكم لهذا الحساب ومدى مطابقته شكلا ومضمونا للشروط المطلوبة لهذه الأرباح.
- التحقق من أن إعانات الممنوحة للاستثمار من طرف الدولة أو الجماعات المحلية , ولا تندرج ضمن نتيجة الدورة الجارية في تاريخ دفعها , وعلى العون التأكد من الإعانات ترحل بشكل دفعات لنتيجة الدورة عن طريق حساب الإيرادات الاستثنائية مع مراعاة الاستثمارات الخاضعة للاهلاك .
- التأكد من أم الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد , وقد اقتطعت منها الضرائب المستحقة .
- أما في ما يخص القروض البنكية وقروض الاستثمار لا توجد مشكلة لأنه عموما تمنح من مؤسسات وهيئات مالية , أما القروض الأخرى يجب أن تنحل بشكل معمم وعلى المحقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى يتأكد أن هذه

¹ . مصطفى عوادي , مرجع سبق ذكره , ص 70 .

القروض ليست وهمية , وفيما يخص دفعات التسديد للقروض يجب أن يتأكد من أنها لم تدمج ضمن تكاليف المؤسسة .

- فحص مؤونة الأعباء والخسائر بواسطة التأكد من أنها تستجيب للشروط الشكلية والموضوعية.¹

ج- مراقبة حسابات التسيير:

بعد انتهاء المراقب من التحقيق والتأكد من صحة حسابات الميزانية , فإنه ينتقل إلى مراقبة والتأكد من صحة وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير والنتائج .

وتمثل حسابات التسيير (الاستغلال) مجموع الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحميلها , وفي المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة .

❖ مراقبة التكاليف (الصنف 6) :

تعرف التكاليف على أنها "المبالغ المالية التي سددتها أو ستسدها المؤسسة خلال السنة المالية مقابل المواد والمنتجات والخدمات التي استهلكتها في عمليات الإنتاج والاستغلال أو بدون مقابل مباشر , مثل بعض الضرائب والرسوم المسددة إلى الدولة وإلى الجماعات المحلية ومن الأعباء ماهية غير نقدية"²

مثل الاهتلاكات والمؤونات إلى حسابات المجموعة السادسة هي حسابات التسيير تظهر بحساب النتيجة .

- استهلاك السلع والمواد الأولية :

لمراقبة هذا الحساب على المحقق أن يقارن بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع تلك المذكورة في الفواتير من أجل الضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها , والتي يجب أن تتساوى مع الشراء بالإضافة إلى مصاريف الشراء مع تخفيض الخصومات الممنوعة بحسب طبيعتها بل في حسابات المخزونات³

- الخدمات والمصاريف العامة :

هذه التكاليف ترتبط أساسا بموضوع ونشاط المؤسسة , على المحقق مراقبة خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائية بالإضافة إلى حدوثها فعليا .

- مصاريف المستخدمين :

فحص هذا الحساب يتمثل في مراقبة تطابق مبلغ مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور ومقارنته مع المبلغ المصرح به في التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي (مرتبات أجور) كما على المحقق التأكد بأن هذه الأجور تتعلق بمستخدمي المؤسسة , وليست وهمية .

- الضرائب والرسوم :

يجب على المحقق التأكد من أن عقوبات التأخير والزيادات ليست مسجلة في هذا الحساب لأنها غير قابلة للخصم , بالإضافة إلى التأكد من أن الضرائب والرسوم قد سددت فعلا .

- المصاريف المالية :

التحقق من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا عن القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية .

¹ . إلياس ذبيح قلاب , مرجع سابق , ص 72-73 .

² . عبد الرحمان عطيه , المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي , مرجع سابق , ص 81 ..

³ République Algérienne Démocratique et Populaire ; Ministère des finances ; DGI , « Guide de verificateur et comptabilité ; PP ; cite ; P90

- الاهتلاكات :

يعرف أصلا الاهتلاك " هو الانخفاض في قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم " ¹
أما الشروط التي وضعها المشرع الجزائري من أجل قبول الاهتلاك كعبء يطرح من الربح الخاضع للضريبة فتتمثل في :

- ✓ أن يكون العنصر المهتك من الأصول الثابتة للمؤسسة ويتعرض لتناقص في قيمته .
- ✓ أن يكون العنصر القابل للاهتلاك مقيد محاسبيا .
- ✓ يجب أن يحسب الاهتلاك على أساس قاعدة الاهتلاك , والتي تتمثل في ثمن الشراء الأصل , أو تكلفة إنتاجه ويحسب أساس الاهتلاك خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين الخاضعين لهذا الرسم أن يكون الاهتلاك متضمنا لكل الرسوم إذا كان المكلفين غير خاضعين لهذا الرسم. فيما يخص الشرط الأخير, فإن هناك حالة استثنائية, هي حالة السيارات السياحية , والتي حدد المشرع الجبائي قاعدة إهلاكها 1000.000 دج. ⁽¹⁾
ملاحظة: يجدر الإشارة إلى أنه توجد ثلاثة طرق مقبولة جبائية هي كما يلي :

- **الاهتلاك الخطي:** يجب على المحقق أن يتأكد من أن الاهتلاكات قد تم طرحها من الربح الخام , وذلك من خلال تناقص عناصر الاستثمارات نتيجة الاستعمال أو التقادم , والتأكد من اختيار الطريقة المناسبة للاهتلاك وذلك حسب المادة 174 من (ق.ض.م) والتي تنص على أن " يطبق بقوة القانون نظام الاهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات أي أن طريقة الاهتلاك الخطي هي المقبولة عموما .
- **الاهتلاك المتناقص:** حسب هذه الطريقة يتم استرجاع قيمة الاستثمار بوتيرة أسرع من الطريقة الأولى (الاهتلاك الخطي) ويحسب قسط الاهتلاك من القيمة الباقية للاستثمار في كل دورة والجدول التالي يوضح المعاملات الضريبية المستعملة في الاهتلاك المتناقص :

جدول رقم (1-2) = يوضح المعاملات الضريبية المستعملة في الاهتلاك المتناقص

المدة العادية للاستعمال	3 أو 4 سنوات	5 أو 6 سنوات	أكثر من 6 سنوات
المعامل الضريبي للاهتلاك	1.5	2	2.5

المصدر = من إعداد الطالب بالاعتماد على المادة 174 من (ق.ض.م) محدث إلى 2014 .

طريقة الاهتلاك التصاعدي :

يتيح النظام الضريبي للمؤسسة استعمال هذه الطريقة من الاهتلاك دون قيد أو شرط يذكر فيما يخص التثبيتات التي يمكن أن يطبق عليها هذا الاهتلاك , إلا أنه يجب على المؤسسة تقديم طلب إلى الإدارة الجبائية مرفق بالتصريح السنوي بالأرباح .

❖ **مراقبة الإيرادات (الصنف 7):**

النواتج هي المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل مقابل المنتجات والخدمات التي قدمتها المؤسسة إلى الغير أو دون مقابل مثل الإعانات المستلمة , كما تشمل هذه المجموعة على حسابات تكاليف الإنتاج (حساب 72 و 73) وحساب استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات (حساب 78) وهذه الحسابات الأخيرة لا تمثل مقبوضات نقدية ¹.

¹ . عبد الرحمان عطية , المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي , مرجع سابق , ص 81.

- مبيعات السلع : بالنسبة لنشاطات الشراء إعادة البيع المحقق أن يتأكد من تحقيق المعادلة التالية :²

الكمية المباعة = المخزون الأولي + المشتريات - المخزون النهائي

- الإيرادات المالية :

يقصد بها نواتج الأسهم والسندات والخصومات المحصل عليها , وفوائد سعر الصرف وعلى المحقق أن يتأكد من التسجيل المحاسبي للإيرادات³ المالية الخاضعة للضريبة , إن تكون ضمن وعاء الضريبة.

- الإيرادات الأخرى :

على المحقق أن يأخذ بعين الاعتبار قد تنتج من مبيعات الفضلات والمهملات والأغلفة المتداولة وعمليات أخرى .

- الإيرادات الاستثنائية :

هذا الحساب يتطلب تركيزا خاصا من جانب المحقق للكشف عن الأرباح التي لم تكن محل التصريح , ويتم الكشف عن طريق مراقبة معمقة للملف الجبائي .

المبحث الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي .

يعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق المتعلقة بفحص الشكلي والضميني لنشاط المكلف يتمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة , وفي كلتا الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها تجاوزات ضريبية مكتشفة , والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها .

المطلب الأول: التقييم العام لمحاسبة المكلف.

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

أولا : قبول المحاسبة :

يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة الأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المالي المحاسبي وصحيحة من

حيث المضمون , حيث يمكن تمييز نوعين من القبول :

(1) قبول صريح:

عند مطابقة المحاسبة المسوكة للشروط السابقة الذكر يتم الحكم عليها بأنها منظمة وتامة ومثبتة ودقيقة محاسبيا ,

وبذلك يقوم المراقب بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق دون إجراء أي تقويمات .

(2) قبول نسبي:

عندما يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود لبعض الانحرافات البسيطة , والتي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصد للتهرب من دفع الضريبة , يتم إخضاع المكلف إلى إجراءات التقويم الثنائي من خلال الاتفاق بين المحقق والمكلف مع مراعاة التزام بتقديم تصريحاته في آجالها القانونية .

¹. عبد الرحمان عطيه , المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي , مرجع سابق , ص 93..

². Guide de berificqteur de co:ptqbilite ; OP.CIT ; P :91 .

ثانيا : رفض المحاسبة :

نظرا لجسامة الأثار التي تنجم نتيجة رفض المحاسبة , لهذا قام المشرع بتقنين إجراءات المراجعة الجبائية لتجنب الأخطاء التي قد تنتج أثناء هاته المراجعة , وتنص المادة 43 من ق.إ.ج " لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها , إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما :

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابقة الأحكام المواد 9 إلى 11 من القانون التجاري وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بعمليات المحاسبية.¹

المطلب الثاني: إجراء التعديلات والعقوبات المفروضة:

إن إجراء التعديلات يعتمد على درجة احترام المكلف للالتزامات الجبائية والمحاسبية , وهذه التعديلات تكون اعتراضية أو أحادية الجانب .

أولا : إجراء التعديلات :

1- الإجراءات الاعتراضية :

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

وتنص المادة 20-07 من (ق.إ.ج) على أنه " في حالة قبول التصريح , يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا , ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه , إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد أستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق , كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف "²

2- الإجراءات الأحادية الجانب :

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

³ رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية , التحقيقات والمعائنة سواء من قبله أو من تدخل أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم .

- عندما لا يصرح في الأجال المحدد قانونيا المداخيل , (الريح الصناعي والتجاري وغير التجاري) والتصريحات الخاصة بالضرائب على أرباح أو التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد 76 و 77 من (ق.ر.أ) بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته .

- لم تقدم الدفاتر الحسابية أو تم رفض هذه الأخيرة للأسباب المحددة قانونا , ويتم التقييم تلقائيا لأسس فرض الضريبة على المدين بها , دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى , وذلك عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعائنة بسبب فعله أو فعل الغير .

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

2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, وزارة المالية , المديرية العامة للضرائب , المادة 20-7 من " قانون الإجراءات الجبائية ", لسنة 2016 .

ثانيا: العقوبات المفروضة :

عند اكتشاف ممارسات تدليسية أو أخطاء جبائية من طرف المكلف يطبق المحقق عقوبات اتجاه المكلف الخاضع للرقابة , وتكون إما جبائية أو جزائية وذلك بحسب خطورة المخالفة .

1- العقوبات الجبائية: وتمثل في مايلي :

أ - عقوبات عدم التصريح أو تأخره:

تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي , حسب الحالة , إما بصدد الضريبة على الدخل إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات , ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%¹.

ملاحظة:

تخفذه الزيادة إلى 10% أو 20% إذا لم تتعد مدة التأخير شهر أو عند خلاف ذلك على الترتيب. ويترب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة " لا شيء " والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء ضريبي جبائي أو الذين يحصلون على نتائج عاجزة , تطبيق الغرامات الآتية :

- 2.500 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا .

- 5000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين .

- 10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين².

ملاحظة :

إذا يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجود تقديم هذا التصريح في هذا الأجل , تطبق زيادة بنسبة 35% يترب على المكلف بالضريبة الذين لم يقدم في الآجال المحددة , أو عند إثبات تصريحه , الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و 153 و 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة دفع غرامات جبائية قدرها 1000 دج وهذا في كل مرة يسجل في إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها وفي حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر , في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام , تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25%³.

يترب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر ممن قانون الإجراءات الجبائية , خلال أجل قدره ثلاثون (30) يوما ابتداء من تاريخ التبليغ , في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام , تطبيق غرامة بمبلغ 500000 دج .

إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة , فغنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر , يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة , وذلك بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, وزارة المالية, المديرية العامة للضرائب, المادة 1-192 من " قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ", لسنة 2016.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, وزارة المالية, المديرية العامة للضرائب, المادة 322, من " قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ", لسنة 2016.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, وزارة المالية, المديرية العامة للضرائب, المادة 2-192 من " قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ", لسنة 2016.

ب - عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش :

تنص المادة 193-1 من (ق.ض.م) على أنه " عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة , أو يبين دخلا أو ربحا ناقص أو غير صحيح , يزيد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أقل منها نسبة :

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن المبلغ 50.000 دج أو يساويه .
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساوي .
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج¹.

عند القيام بأعمال تدليسية , تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة , بأن توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاءها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة , ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% , وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100% , وتطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتران من المصدر.²

2 - العقوبات الجزائية:

يمكن أن يتعرض المكلف الذي يقوم بأعمال الغش لعقوبات جزائية حسب نص المادة 303 من (ق.ض.م) فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة , ويعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته , كليا أو جزئيا بما يأتي.³

جدول رقم (2-2) العقوبات الجزائية للمتهربين :

الحبس المؤقت	الغرامة (دج)	مبلغ الحقوق المتملص منها (دج)
	100.000 – 50.000	لا يتجاوز 100.000
02 شهر – 06 أشهر	500.000 – 1000.000	1000.000 – 100.000
06 أشهر – 02 سنة	2000.000 – 500.000	5000.000 – 1000.000
02 سنة - 05 سنوات	5000.000 – 2000.000	10.000.000 – 5000.000
05 سنوات – 10 سنة	10.000.000 – 5000.000	يتجاوز 10.000.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد بنص المادة 303 من " قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " لسنة 2016 .

ملاحظة:

تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 193-3 من " قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "، لسنة 2016.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 193-2 من " قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "، لسنة 2016.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 1-303 من " قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "، لسنة 2016.

المطلب الثالث: إعادة تكوين أسس الضريبة وتبليغ النتائج:

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

أولا : إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة :

تختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة , حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة , وطرق إعادة تأسيس فرض الضريبة الأكثر استعمالا :¹

أ – إعادة تأسيس بناء على العناصر الكمية (المواد):

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

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

إن نسبة الإغفالات تحسب بناء على رقم الأعمال المصرح به من اجل تحديد التعديلات كما يلي :

نسبة الإغفال = ("مبلغ الإغفالات" / "الاستهلاك المصرح بها" * 100)

رقم الأعمال غير المصرح به = رقم الأعمال المصرح به * نسبة الإغفال

رقم الأعمال المعاد تأسيسه = رقم الأعمال المصرح به + رقم العمال الغير مصرح به .

ب – إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات والفوترة :

1- إعادة التأسيس بناء على الإيرادات:

من أجل تحديد الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضوع التحقيق , يتعين فتح حساب مالي والدي يشمل مجموع الأرصدة المدينة للصندوق وكذا الأرصدة الدائنة لحسابات البنكية للمؤسسة , مع أخذ بعين الاعتبار تسبيقات العملاء

¹.République Algérienne Démocratique et Populaire ; Ministère des finances ; DGI , « Guide de verificateur et comptabilité ;PP ; cite ; P.122

وأرصدة بداية ونهاية السنة , كما يلي :

الصندوق (مجموع الطرف المدين)
 (+) الحسابات البنكية (مجموع المدين لحساب المؤسسة أو مجموع الدائن عند البنك .
 (=) مجموع تحصيلات الدورة.
 (+) تسبيقات العملاء في 1 جانفي .
 (-) تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر .
 (-) رصيد حساب / العملاء في 1 جانفي .

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

2- إعادة التأسيس بناء على الفوترة:

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

المقبوضات المصرح بها
 (-) رصيد حساب / الزبائن في 01/01 .
 (+) تسبيقات للزبائن في 01/01 .
 (+) رصيد الزبائن في 12/31 .
 (-) تسبيقات الزبائن في 12/31 .
 (=) الفاتورة المقدر
 (-) الفاتورة المصرح بها .
 (=) الفرق الناتج .

ج - إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على تكليف الإنتاج :

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

د - إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة النسب :

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

و - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس دراسة الأسعار :

إن دراسة السعر تهدف لضمان صحة معامل الهامش الإجمالي المصرح به من قبل المكلف . هذا المعامل يحدد بالعلاقة التالية :

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

المعامل =

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

(مخزون أولى + مشتريات الفترة) بالكمية

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

هـ- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى :

يمتلك المحقق عدة مؤشرات أخرى , والتي من الممكن أن يعتمد عليها من أجل إعادة تكوين الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق منها :

- مشتريات المشروبات الغازية والكحولية من أجل إعادة تأسيس الإيرادات المحققة من قبل أصحاب المطاعم .
- سجل أسماء مرتادي الفنادق.¹

ثانيا : تبليغ النتائج :

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي , هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم التي قدستها المحاسبة وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف , بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق , و انتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة , لذلك بعد الانتهاء من عمليات التحقيق , فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة , وذلك في حالة عدم إجراء إعادة التقييم , كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظات المتكلف⁽²⁾ .

1- التبليغ الأولي :

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

وبعد انتهاء مدة التبليغ الأولى يواجه العون المحقق حالتين :

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

2- التبليغ النهائي :

في حالة قبول صريح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائيا , ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة , ماعدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق , كما لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يتعرض عليها عن طريق الطعن.

إذن فإن التبليغ النهائي للتعديلات يكون بعد {انقضاء جميع الإجراءات , بحيث يجب أن تكون والتعديلات المجزأة مبررة بشكل كافي ومع الأدلة , ولا يوجد تاريخ محدد من أجل التبليغ النهائي , لكن يجب أن يكون في أجل معقول .

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

ثالثا : إقفال التحقيق :

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

إصدار الجداول الإضافية:

في نهاية عملية الرقابة الجبائية يجب على المحقق إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم تسديدها بالسنوات الأربع التي شملتها عملية التحقيق.

في حالة القبول، تدرج الجداول للتحصيل ، تخصص الحقوق الواجب خصمها تلقائيا دون طلب من المكلف بالضريبة .

ملاحظة :

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

❖ تعطي التبليغ الأولى عدة المكلف منها :

- يوقف التقادم حسب شروط معينة.
- يفتح أجل أربعين يوما للمكلف بالضريبة لكي يفحص نتائج تقويم والإبلاغ عن إجابته .
- يبين للمكلف بالضريبة التعديلات على أسس الضريبة المزمع إجراءها .
- تمكن هذه الإجراءات للمكلف بالضريبة أن يعرف مصدر التعديلات ، ويستطيع أن يطلب من الإدارة :
 - ✓ توضيحات مفصلة تمكن قبول التعديلات على دراية .
 - ✓ مدى تأثير قبوله في ما يخص التزاماته الضريبية بصفة عامة.

خاتمة الفصل الثاني :

بعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية للمكلف نخلص أن الرقابة الجبائية تشكل وسيلة فعالة من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية , والإدارة الجبائية نستعملها من أجل معاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين وودع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية موافقة بحسب طبيعة المخالفة .

وعلى كل حال , يجب أن نشير أن المعايير الموضوعية من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش الضريبي غير كافية نظرا للعدد المحدود لموارد البشرية المؤهلة والوسائل المادية الموضوعية لأوان الإدارة الجبائية للقيام بمهام الرقابة الجبائية لكل ملفات المكلفين في نفس الوقت على أحسن وجه , بالإضافة إلى العدد الكبير للمكلفين والتعدد الكبير لملفات المكلفين والذي يعد عملا صعبا على المحققين , لذلك فأن الإدارة الجبائية المدعوة للتكيف والتنبؤ ووضع قواعد تسيير متناسقة عصرية , وإقامة تقليد عريقة للتحكم الجيد في الإدارة الجبائية والذي يسمح لهذه الأخيرة بتحقيق المردودية المالية وحماية المصلحة العامة , لذلك علمنا أن تضع عداد من الأحكام والتشريعات سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي .

الفصل الثالث:

الجانب التطبيقي

تمهيد:

بعد التطرق لمختلف الجوانب المتعلقة بالتهرب الضريبي و أهمية الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي من خلال مجموعة أدوات وآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية.

وكذلك فعالية الرقابة الجبائية ومدى قدرتها على تحقيق أهداف المتمثلة في تحسين الرقابة الجبائية و مكافحة التهرب الضريبي بشتى الطرق في هذا الفصل إسقاط الإطار النظري على أرض الواقع من خلال دراسة ميدانية بمديرية الضرائب يتم فيها التطرق لعميلة الرقابة الجبائية التي تتم على مستوى المديرية و عليه تم تقسيم هذا الفصل لثلاثة مباحث.

- تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم.
- حالات التهرب الضريبي لمديرية الضرائب.
- دراسة ميدانية بمديرية الضرائب.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

المديرية الولائية للضرائب تعتبر السلطة التنفيذية للدولة للممارسة سيادتها الجبائية، من خلال تحصيل الضرائب وإحصاء المكلف بالضريبة وإجراء عملية الرقابة الجبائية للمكلفين الذين لهم تكليف جبائي بالدولة.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر:

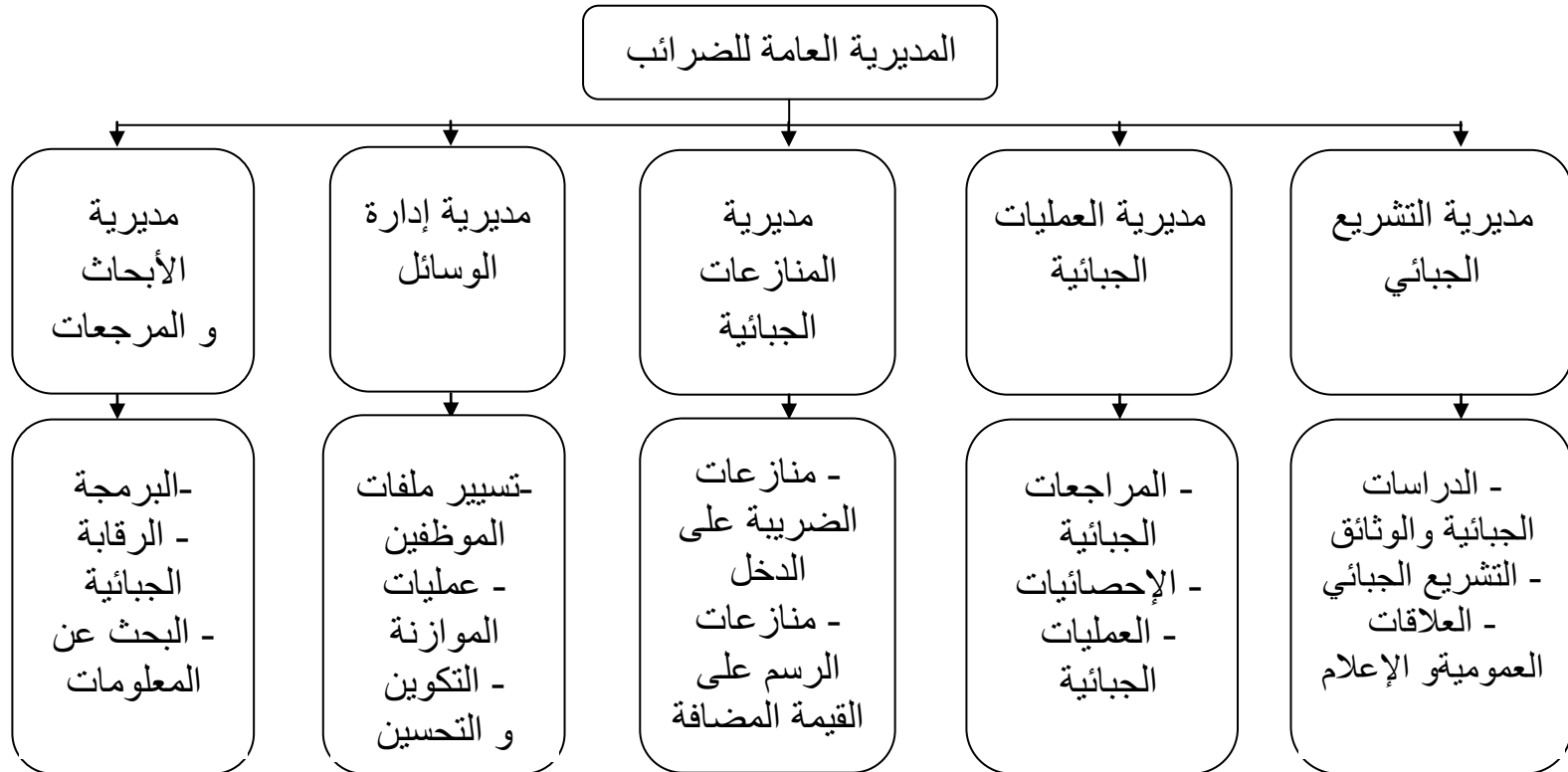
إن الإدارة الجبائية لها عدة هياكل مركزية و جهوية و أخرى ولائية وفق قوانين تشريعية و تنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الإقليمية لكل هيئة إدارية، و عليه يجب التطرق إلى الهياكل التنظيمية للإدارة الجبائية على كل المستويات لمعرفة مكان تمركز مديرية الضرائب لولاية مستغانم على سلم الهرم السلطوي للإدارة المركزية التابعة لها.

أولاً: المديرية العامة للضرائب:

تعتبر المديرية العامة للضرائب أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني و التي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها، و كونها مكلفة لإدارة النظام الضريبي و التحكم في كل جوانبه من التشريع و التنظيم إلى تنفيذ خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر مصادر رئيسية لخزينة الدولة، كما تتمثل الغاية الرئيسية للمديرية العامة للضرائب في الإطلاع بمهامها كإدارة فعالة لتطلعات المكلفين بالضريبة.

و بعد اختصاص الإدارة المركزية للضرائب بتنفيذ القوانين و المساهمة في تعديل للتشريعات و التعديلات لكي ترقى بالنظام الضريبي بدرجات الإتقان و الكمال، نجد أن مهام الإدارة الجبائية تنحصر في المزج بين الوسائل الإدارية و القانونية، الفنية و المالية لتكون بدور الوسيط بين تمويل الخزينة العمومية باعتبارها الهدف الذي نشأت من أجله و بين رضا المكلفين بالضريبة لكونهم يمثلون رأسمال الإدارة الجبائية، و عليه بالشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب.

الشكل (03): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



المصدر: المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 98 - 228 المؤرخ في 13 جويلية 1998 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة

المالية، الجريدة الرسمية العدد المؤرخ في 15 جويلية 1998، ص 12.

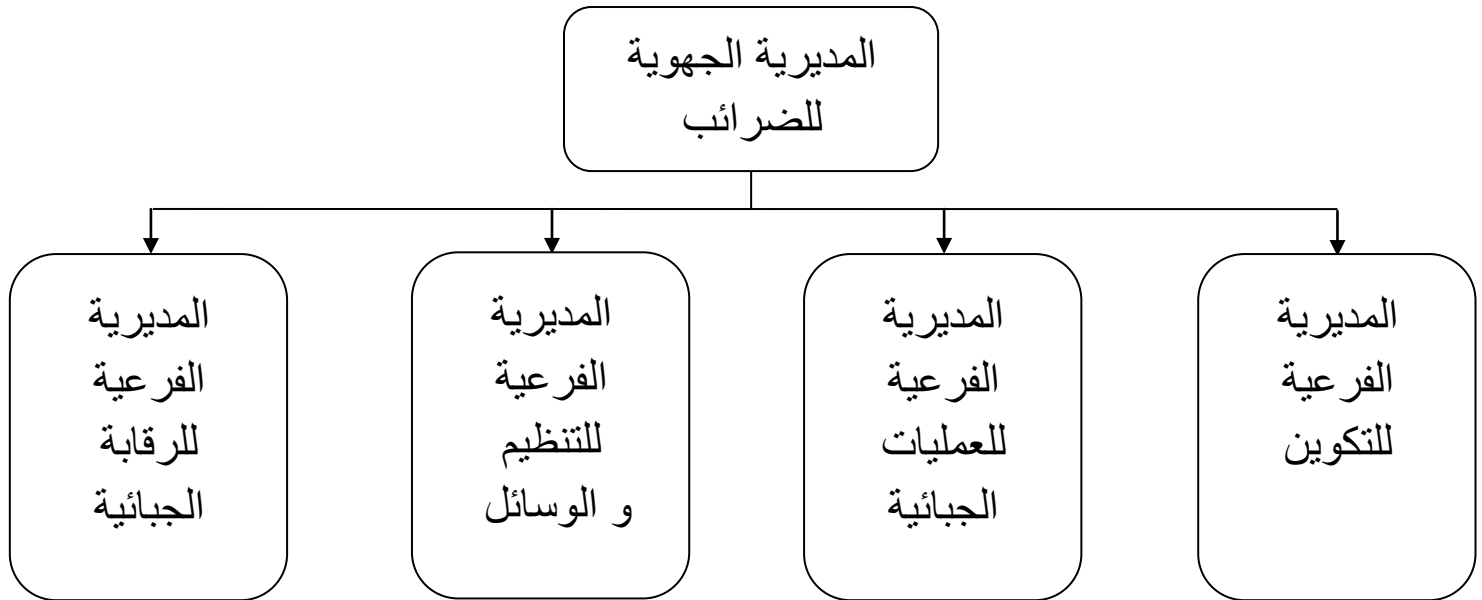
ثانيا: المديرية الجهوية للضرائب.

تمثل المديرية الجهوية للضرائب الإدارة المركزية على المستوى الجهوي و تعتبر همزة الوصل بين المديرية الولائية للضرائب و بين المديرية العامة للضرائب بهدف ربط القاعدة بالقيمة كما تسهر على تنفيذ البرامج و تطبيق التعليمات و القرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، و تتضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية و المديرية الولائية للضرائب، و من مهامها تنشيط عمل المديرية الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي مع توجيهها و تنسيقها و حتى مراقبتها.

و هذه الصفة تتولى المديرية الجهوية للضرائب عدة مهام تنحصر في ما يلي:

- تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية في طرقها و مقاييسها و حتى إجراءاتها.
- تعد بصفة دورية كل التحصيلات المتعلقة بأعمال المصالح الجبائية المحلية.
- تقدم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي.
- تشارك في أعمال تكوين الأعوان و تحسين مستواهم تجديد معلوماتهم.
- تقدر احتياجات المصالح الجبائية من الوسائل البشرية و المادية و التقنية و تعد تقريرا دوريا عن ذلك.
- و منه الشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب.

الشكل (04): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب.



المصدر: من المواد 12 إلى 28 المؤرخ في 12 جويلية 1998 و الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديرية الجهوية و المديرية الولائية للضرائب و تنظيمها و صلاحيتها الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 25 أكتوبر 1998 ص 14.

ثالثا: المديرية الولائية للضرائب.

تسهر المديرية الولائية للضرائب على احترام التنظيم و التشريع الجبائين، مع متابعة و مراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق أهداف محددة لها، كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية للضرائب و المديرية الولائية الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية علاقات سلمية، و تلتزم المديرية الولائية بإبلاغها بكل الجداول الإحصائيات المعدة دوريا و المنصوص عليها في التنظيم المعمول به و تقديم كل البيانات و التقارير التي تخص سير المصالح أو تطبيق التشريع و التنظيم الجبائي.

أما المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب في مختلف المجالات هي:

- جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية، تصدر الجداول و قوائم المنتجات و شهادات الإلغاء أو التخفيض و تعينها و تصادق عليها و تقوم نتائج الحصيلة الدورية.

- تحلل دوريا عمل المصالح الخارجية وتعد تلخيص عن ذلك كما تقترح أي إجراء يحسن عملها.
- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والإتاوة مع مراقبة التكفل والتصفية.
- تنظم وتجمع المعلومات الجبائية واستغلالها مع برمجة التدخلات وتتابع تنفيذها.
- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والتقنية والمالية وتعد تقديرات الميزانية.
- تضمن توظيف وتسيير المستخدمين التابعة لهم مع إجراء التكوين وتحسين المستوى.

المديرية الولائية للضرائب

المديرية
الفرعية
للسائل

المديرية
الفرعية
للتحصيل

المديرية الفرعية
للمراقبة الجبائية

المديرية
الفرعية
للتحصيل

المديرية الفرعية
للعمليات
الجبائية

المصدر: من المواد 28 إلى 39 من القرار المؤرخ في 12 جويلية 1998 و الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات

الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 25 أكتوبر 1998 ص 19.

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم.

تعد إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، إذ تكتسب شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، وهو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والمراقبة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول.

وتتكون مديرية الضرائب لولاية مستغانم من خمس مديريات فرعية وكل مديرية تضم مكاتب ولكل مكتب مهام يقوم

بها ويظهر ذلك كما يلي:

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

وتضم أربعة مكاتب:

1- مكتب الجداول: ومن مهامه

- المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتهما من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي.
- إعداد نسخ ثنائية من الإنذارات وتسليمها.
- تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية.

2- مكتب الإحصائيات: من مهامه:

- جمع حالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديريات الجهوية للضرائب المختصة بتثبيتها.

3- مكتب التنظيم والتشطيب والعلاقات العامة: من مهامه.

- توزيع العمليات والمناشير والمذكرات الواردة للإدارة المركزية والمديرية الجهوية بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائين.
- متابعة ومراقبة تنفيذ برنامج عمل المفتشيات والوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة.
- استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه، وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائين.

4- مكتب التسجيل و الطابع: من مهامه.

- تقييم أعمال المفتشيات التسجيل و الطابع، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه المفتشيات.
- إشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم و بكل الإعلانات.
- اقتراح كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل و الطابع.

ثانياً: المديرية الفرعية للمنازعات:

تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب و المكلفين بالضريبة لأن القوانين الجبائية كلها تنص على أنه من بين حقوق المكلفين بالضريبة حق الطعن في الضرائب المفروضة، و هذه الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم شكلية في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها، و هذه ما يسمى الطعن الإداري و المكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالة إذ لم يقدم أمام المدير الولائي و تتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب هي:

1- مكتب المنازعات القضائية و لجان الطعن: من مهامها

- تلقي و دراسة الطعون المشككة ضد القرارات المدير الولائي في مجال المنازعات، و عرضها على لجنة المنازعات المختصة.
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على الاحتجاجات الخاصة بالضرائب أو الإجراءات التي لم تلتزم بها الإدارة الجبائية.

2- مكتب الشكايات: من مهامه:

- تلقي الطلبات الرامية إلى إعفاء أو التخفيض التي أسست وعائها المفتشية.
- تلقي الطلبات الرامية إلى إعفاء من الزيادات أو التخفيضات أو العقوبات و تعويضات التأخر تطبقها قابضات الضرائب.

3- مكتب التبليغات و الأمر بالصرف: من مهامه:

- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات بعد استشارة لجان الطعن.
- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات و كذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية.

- الأمر بالتخفيض و التصحيح بعد القابلية المقررة في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

4- مكتب لجان الطعن:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفين بالضريبة للجان المصالح و النزاعي أو الإعفائي المختصة.
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاع دفع أقساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل و عرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

ثالثاً: المديرية الفرعية للتحصيل:

و تضم ثلاثة مكاتب:

1- مكتب مراقبة التحصيل: و من مهامه:

- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، و فحص وضعية الآخرين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية و اتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم و التدابير الإلزامية للتنمية السريعة لأقساط الضريبة غير المحصلة.
- مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة و السجل الخاص بترحيل المبالغ.

2- مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات و المؤسسات العمومية و المحلية:

- مراقبة الخزينة الأولية و الإضافية و التراخيص المتضمنة فتح اعتماد المخصص للبلديات و المؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا.

- مراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات و المؤسسات العمومية.

3- مكتب التصفية: من مهامه:

- مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية و القرارات فيما يتعلق بالغرامات و العقوبات المالية.

- تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قابضات الضرائب، و تقوم بتجميعها ماديا و تضمن إرسالها إلى الإدارة المركزية.

رابعا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

و تضم أربعة مكاتب:

1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: و من مهامه:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني الوعاء الضريبي و مراقبته و كذا تحصيل الضريبة.

- تنفيذ برنامج التدخلات و البحث و التحري و كذلك الإطلاع بالإضافة إلى حق المعاينة الميدانية.

2- مكتب البطاقيات و المقارنات: و يكلف بما يلي:

- تكوين و تسيير مختلف البطاقيات.

- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.

- مراقبة استغلال مصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3- مكتب المراجعات الجبائية: و يسمى أيضا بمكتب التحقيقات الجبائية.

- متابعة و تنفيذ برنامج المراقبة و المراجعة.

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.

- إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية.

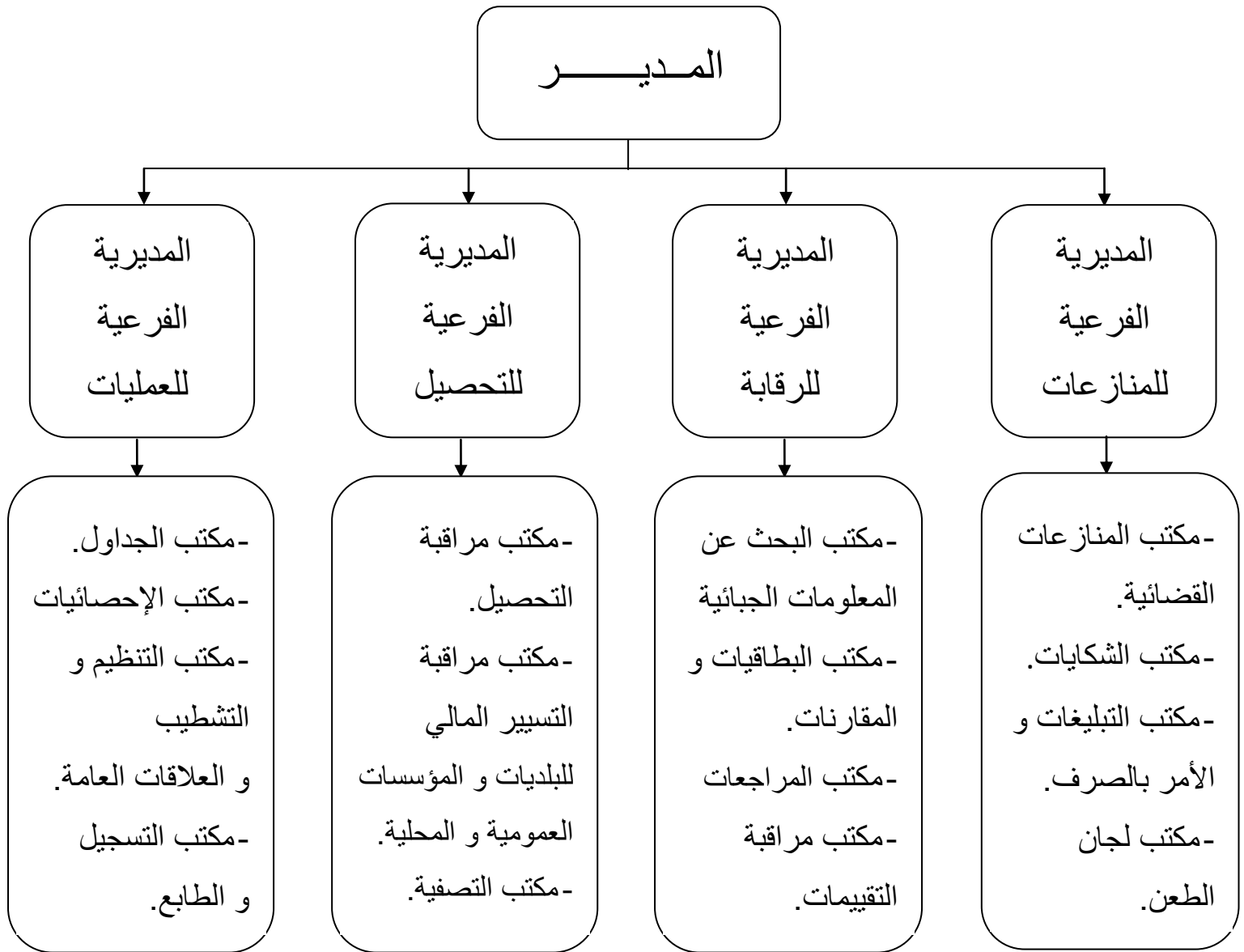
4- مكتب مراقبة التقييمات:

يعمل في شكل فرق و يقوم بالمهام التالية:

- استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.

- المشاركة في تقويم الضرائب المستحقة في عمليات بيع و شراء العقارات.

الشكل (05) : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم



المصدر: معلومات مأخوذة من فرقة التحقيقات الجبائية و المحاسبية.

المبحث الثاني: حالات التهرب الضريبي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم.

دراسة آثار الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال تحليل وتقييم أثر الأشكال المختلفة للرقابة الجبائية المستعملة في الجزائر، حيث يتم التركيز بالدرجة الأولى على كل التحقيقات المحاسبية و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية باعتبارها الأكثر فعالية في اكتشاف محاولات الغش و التهرب الضريبي و هناك عدة أنواع أخرى من الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: نماذج التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية مستغانم

من أهم الطرق التي يتم استعمالها في مكافحة التهرب الضريبي التحقيق المحاسبي، من خلال المراقبة المحاسبية يتم الكشف عنه من حيث الشكل و المضمون، تقوم الإدارة الجبائية بعد ذلك اتخاذ الإجراءات العملية التي من شأنها إعادة تشكيل رقم الأعمال للتمكن من الوصول إلى المبالغ المتهرب من دفع الضريبة عليها، لاسترجاع المال و الحقوق و الغرامات المترتبة عنها، و إجبار المكلف يدفعها لمصلحة الضرائب، للكشف عن التحقيق المحاسبي في الجزائر أثره في مكافحة التهرب الضريبي تقوم بعرض بعض الإحصائيات المقدمة من مديرية الضرائب.

أولاً: التهرب الضريبي في مادة الوعاء الضريبي

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

- تسجيل عمليات وهمية في الدفاتر المحاسبية.
 - تقديم فواتير وهمية لإثبات معاملات تجارية للاستفادة من تخفيضات من الضرائب أو إنقاص في الأرباح المحققة.
- وقد كانت المعطيات المتحصل عليها من خلال مديرية الضرائب مبينة في الجدول التالي:

الجدول (03-01) حالات التهرب الضريبي في مادة الوعاء

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	المجموع
عدد الحالات	68	64	54	44	37	40	22	18	347
إجمالي مبالغ	1.258	1.203	1.198	1.123	1.098	1.165	960	938	8.942

المصدر: مؤخوذة من مذكرة 2015 بناء على معلومة مقدمة من طرف مديرية الضرائب - مستغانم -

و تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلال التعديلات لهذه التحقيقات من حيث الملفات و من حيث الفرقة، و نوع من الانخفاض يعود لصعوبة التي تعيق طريق المراقبين في تأدية مهامهم و استعمال هذا النوع من التحقيق على أحسن وجه، مما يسمح بالمراقبين بتطبيقه على حرية تامة.

ثانياً: التهرب في مادة التحصيل

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

- عدم التصريح بعنوان عمله بهدف التهرب من التسديد.
- عدم استقبال أعوان الضرائب و منعه القيام بمهامهم.
- عدم الوفاء بالوعود المتفق عليها من طرف مصلحة الضرائب.

وقد كانت الإحصائيات المتحصل عليها من طرف المديرية كما يلي:

الجدول (02-03) حالات التهرب الضريبي في مادة التحصيل - مستغانم -

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	المجموع
عدد الحالات	24	21	19	17	15	14	11	8	129
إجمالي مبالغ	2356	2215	2062	1920	1897	1671	1594	1503	15.218

المصدر: مؤخوذة من مذكرة 2017 بناء على معلومة مقدمة من طرف مديرية الضرائب - مستغانم -

من خلال الجدول نلاحظ عدد حالات المتهربين من الضريبة في مادة التحصيل يقل من سنة لأخرى و الفرق بين سنة

الأساس 2010 توجد 24 حالة بينما 2017 يوجد 8 حالات وهذا يدل على فعالية نظام الرقابة التي تقوم به مديرية الضرائب.

المطلب الثاني: عدد الملفات المدروسة على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

يبين الجدول التالي عدد الملفات المدروسة من طرف الإدارة الجبائية:

الجدول (03-03) تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية

أنواع الرقابة	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
التحقيق المحاسبي	250	261	244	254	204	203	272	240
التحقيق المصوب	45	45	39	48	50	53	56	57
التحقيق المعق	-	11	11	13	15	17	19	21
المجموع	295	318	294	315	269	300	347	318

المصدر: مؤخوذة من مذكرة 2017 بناء على معلومة مقدمة من طرف مديرية الضرائب - مستغانم -

1- عدد الملفات المدروسة:

من خلال المعطيات السابقة نلاحظ أن هناك تزايد في عدد ملفات المدروسة وهذا راجع إلى الجهود المبذولة من طرف

أعوان الضرائب و إتباع كبيرة أو صغيرة يقوم بها المكلفين بالضريبة من أجل حدهم من التهرب، أما بالنسبة للانخفاض فهذا

راجع إلى قلة المراقبين من أجل اكتشاف الأكثر للمتهربين و يترتب عن توفير العدد الكافي من المراقبين تكون الدراسة الجيدة و

الدقيقة للملفات.

2- عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المصوب:

من خلال المعطيات السابقة نلاحظ أن هناك تفاوت تقريبا في عدد الملفات المدروسة على مر السنوات المتطرق إليها وهذا يعود لأهمية الرقابة الجبائية وفعاليتها، وهذا النوع يعتبر جديد يضاف إلى أنواع الرقابة الجبائية لم يكن يطبق في القدم.

3- عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

من خلال معطيات الجدول أن هناك تفاوت في عدد الملفات المدروسة نلاحظ استمرار من حيث العدد وهو تزايد بنسب ضئيلة وهذا يعود إلى المدة والجهد وحجم العمل الذي يتطلبه هذا النوع من الرقابة الجبائية اتجاه المتهربين.

المبحث الثالث: دراسة ميدانية بمركز الضرائب - مستغانم -

في هذا المبحث سنتعرف على تنظيم ومهام مركز الضرائب لولاية مستغانم، وذلك من خلال الإطلاع على هيكلها الإداري والتنظيمي، إضافة إلى عرض تنظيم والخصائص والمهام المخولة لمركز الضرائب.

المطلب الأول: تعريف ومهام مركز الضرائب:

أولاً: تعريف مركز الضرائب لولاية مستغانم

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية غير لم يعد تعميمها بعد على كامل التراب الوطني، واقتصار وجودها على بعض المناطق، وفي انتظار تعميمها على كل وطن تواصل مفتشيات وقابضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب.

التنظيم الهيكلي الجديد يقتضي إنشاء مركز ضرائب واحد CDI على مستوى الولاية يقوم بتسيير ملفات المكلفين بالضريبة الذين يتجاوز رقم أعمالهم سقف 30.000.000 (3 ملايين سنتيم).

بالإضافة إلى مراكز جوارية (CPI) تحل محل المفتشيات على مستوى الدوائر حاليا هناك 3 مراكز تعمل وهي المركز الجوّاري لمستغانم "سيدي علي" و"عين تادلس" والأخرى في طور الإنجاز مثل "ماسرى" و"حاسي ماماش" حيث تقوم المراكز بتسيير ملفات الصغيرة للمكلفين بالضريبة الذين يقل رقم أعمالهم عن "30.000.000".¹

ثانياً: مهام مركز الضرائب

ينشط مركز الضرائب في المجالات الرئيسية الآتية:

في مجال الوعاء:

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

¹. مركز الضرائب ولاية مستغانم CDI.

في مجال التحصيل:

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

في مجال الرقابة:

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

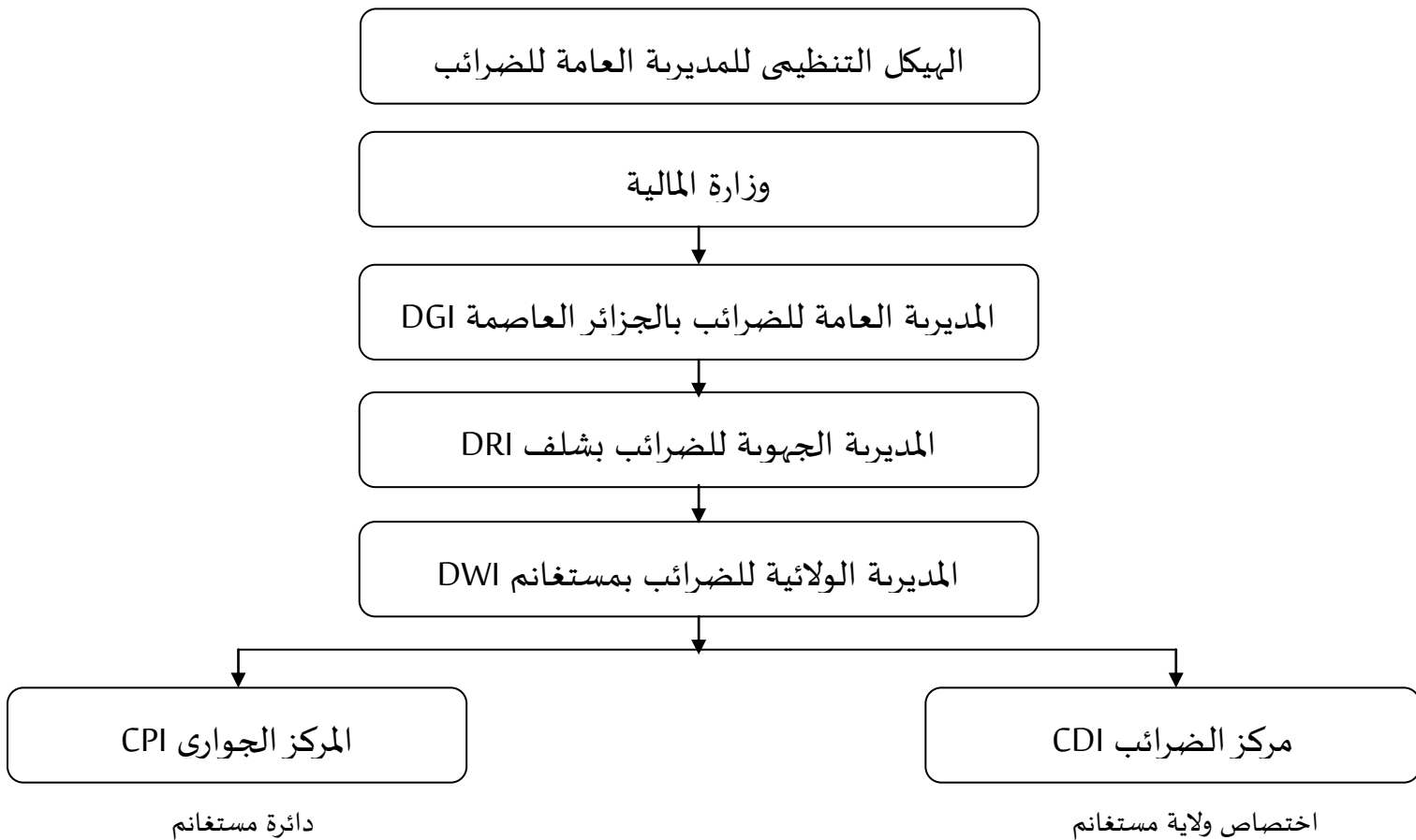
في مجال المنازعات:

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

في مجال الاستقبال والإعلام:

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

الشكل (07 – 03) الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



نلاحظ من خلال الشكل المقابل ما يلي: بعد وزارة المالية تندرج المديرية العامة وتلها المديرية الجهوية و عددها 9 مقسمة على أساس الإقليم و موضوعة من وزارة المالية و تضم المديرية الجهوية بشلف و التي تضم المديرية الولائية المجاورة لها تيارت، تيسمسلت، غليزان ، عين الدفلى، هذا بالإضافة إلى المديرية الولائية بمستغانم، و تضم المديرية الولائية بدورها مركز الضرائب و المركز الجوارى للضرائب.

ثالثاً: تنظيم مركز الضرائب:

يسير مركز الضرائب رئيس المركز وهو يتشكل من:

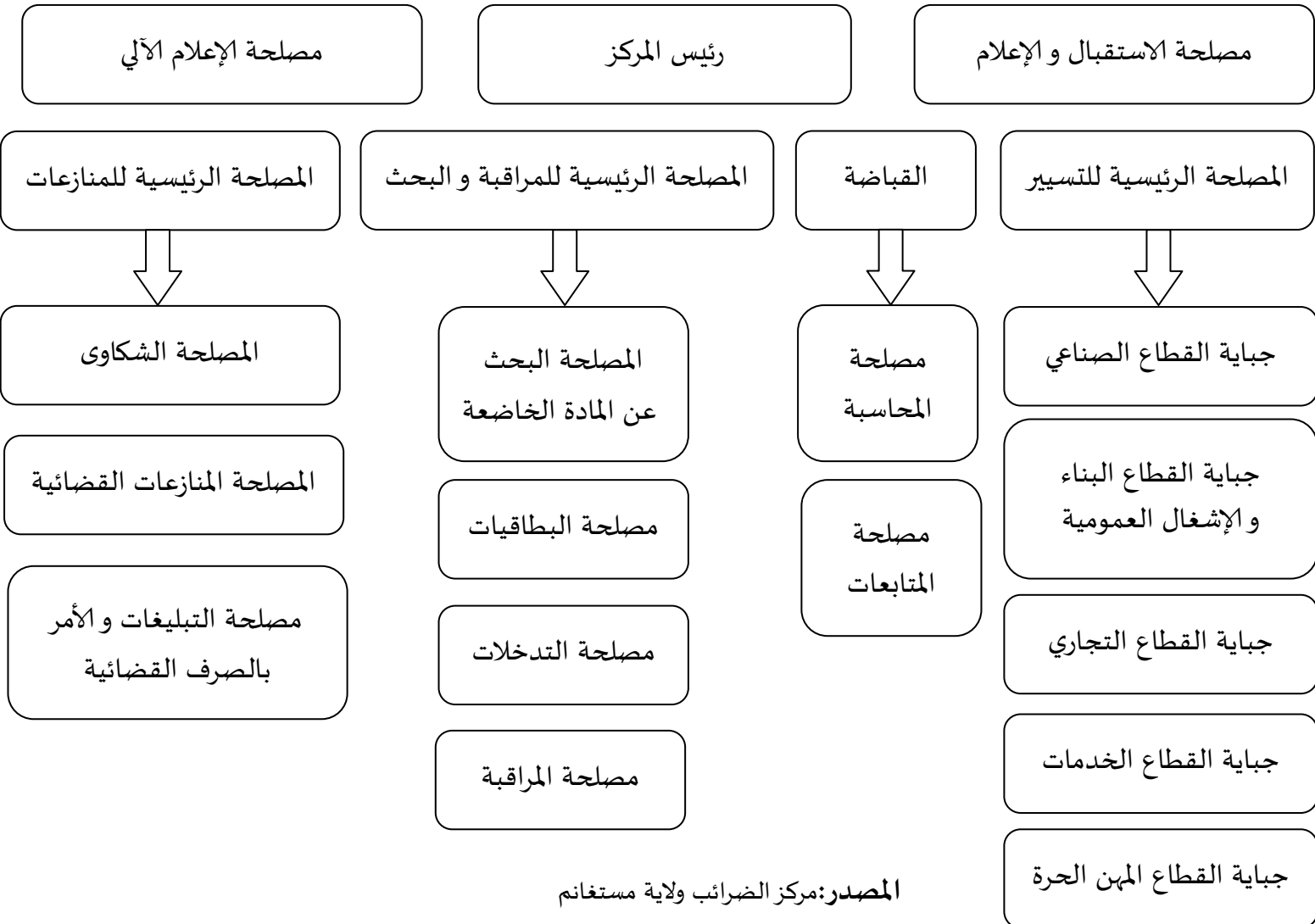
1- ثلاث مصالح رئيسية:

- مصلحة الرئيسية لتسير الملفات
- مصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث.
- مصلحة الرئيسية للمنازعات.

2- مصلحتين:

- مصلحة الاستقبال و الإعلام.
- مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل.

الشكل(03): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: مركز الضرائب ولاية مستغانم

مركز الضرائب الجوي:

هذا المركز خاص بالدوائر، ليس بالإلزام في كل دائرة مركز بل يمكن أن تكون دائرتي مشتركتين في مركز واحد. يتمثل دوره في نفس مهام و هيكل مركز الضرائب و لكن الاختلاف في المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي (لا يتعدى رقم أعمالهم 10.000.000 دج).

المعدل	الضريبة
<p>النظام الجزافي:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 5% بالنسبة لأنشطة بيع البضائع و الأشياء عندما لا تتجاوز رقم الأعمال السنوي 5.000.000 دج بما في ذلك الحرفيون و التقليديون الممارسون لنشاط حرفي. - 12% بالنسبة لأنشطة تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية و التجارية - 3% بالنسبة لأملاك المبنية بأتم معنى الكلمة. - 10% بالنسبة للأملاك المبنية للاستعمال الكلي و الموجودة في مناطق محددة. - 5% بالنسبة للأراضي التي مساحتها أكبر من 500 م² و أقل من أو تساوي 1000 م². - 5% على الأملاك غير المبنية و المتواجدة في المناطق غير العمرانية. - 5% للأراضي العمرانية التي مساحتها ما بين ثقل أو تساوي 500 م². - 7% للأراضي العمرانية التي مساحتها ما بين ثقل أو تساوي 500 م² و ثقل أو تساوي 1000 م². - 10% للأراضي العمرانية عندما تفوق مساحة 1000 م². - 3% بالنسبة للأراضي الفلاحية. 	<p>تعوض بالضريبة الجزافية الوحيدة VFI في:</p> <p>الرسوم المماثلة الخاصة:</p> <p>الرسم العقاري على الأملاك المبنية</p> <p>على الأملاك غير المبنية:</p>

المعدل	الضريبة
<p>النظام الحقيقي</p> <p>معدلين هما 7% و 17%</p> <p>النظام الجزافي:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 6% بالنسبة لأنشطة بيع البضائع و الأشياء عندما لا يتجاوز رقم الأعمال السنوي 300.000 دج بما في ذلك الحرفيون و التقليديون الممارسون للنشاط حرفي فني. - 12% بالنسبة لأنشطة تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية و التجارية عندما لا تتجاوز رقم الأعمال السنوي 300.000 دج. - رسم الضمان بالهيكوتوغرام. - 8000 بالنسبة للمصنوعات من الذهب. - 20.000 دج بالنسبة للمصنوعات من البلاتين. - 300 دج بالنسبة للمصنوعات من الفضة. - حسب جدول يحدد رسميا قيمته. 	<p>3- الضريبة غير مباشرة</p> <p>الرسم على القيمة المضافة TVA</p> <p>تعوض بالضريبة IVE</p> <p>الضرائب الغير مباشرة على الاستهلاك ذهب، فضة، بلاتين، الكحول، التبغ، البنزين.</p>

المعدل	الضريبة
<p>- ما بين 500 دج و 1000 دج على كل محل ذي استعمال سكني</p> <p>- ما بين 1000 دج و 10000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري حرفي أو ما شابه.</p> <p>- ما بين 5000 دج و 20000 دج على كل أرض مهيأة للتخميم و المقطورات.</p> <p>- ما بين 10000 دج و 100000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي أو تجاري حرفي أو ما شابه ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.</p> <p>- جدول تصاعد لقسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة.</p> <p>- قسط ق ص أ خ ض</p>	<p>رسم التطهير TA</p> <p>الضريبة على ثروة (الأملاك) TP</p>
<p>0 %</p> <p>0.5 %</p> <p>1 %</p> <p>15 %</p> <p>2 %</p>	<p>- يقل أو يساوي 1.200.000 دج</p> <p>- من 1 1.200.000 دج إلى 8.000.000 دج</p> <p>- من 1 8.000.000 دج إلى 2.200.000 دج</p> <p>- من 1 2.200.000 دج إلى 30.000.000 دج</p> <p>- من 1 30.000.000 دج إلى 50.000.000 دج</p> <p>- يفوق 50.000.000 دج</p>

المبحث الرابع: دراسة حالة في طرق الرقابة الجبائية:

على العموم يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أي أن المكلف هو الذي يقوم بالتصريح بمداخله و بالتالي يحسب الضريبة الواجب عليه دفعها و ما على إدارة الضرائب سوى مراقبة و متابعة هذه التصريحات.

المطلب الأول: مفهوم التصريحات الجبائية و الحق في مراقبتها:

هي عبارة عن وثيقة يستلمها المكلف من إدارة الضرائب من أجل التصريح فيها برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه، ثم يقوم بارتجاعه لمصلحة الضرائب لتكون كدليل إثبات تستعين به لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف.

حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المسندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم التي ليس لها صفة التاجر و التي تدفع أجوراً أو أتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها و يتعين على المؤسسات و الهيئات المعينة أن تتقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها للدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها و للمفتش الحق في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين و له أن يطلب التوضيحات و المعطيات حيث يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات و تكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن 30 يوم.

أ- أنواع التصريحات الجبائية و المكلفين الملزمين باكتتابها:

هناك مجموعة من التصريحات الجبائية و التي يلزم المكلفين بالاكتتاب و التصريح فيها كل فيما يعينه و يخصه، محترمين بذلك مواعيد و تواريخ تسليمها للهيئة الجبائية المكلفة قانوناً، و فيما يلي نستعرض جملة هذه التصريحات و المكلفين المعنيين بها.

- التصريح بالوجود:

يخص لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد، و الذين يخضعون للضريبة الجزافية الجيدة و الضريبة (IBS) أو الضريبة على الأرباح الشركات (IRG) الدخل الإجمالي.

يتم اكتتاب التصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوما من بدء النشاط، حيث يتم التصريح به لدى مفتشية الضرائب التي يتبع مكان ممارسة النشاط، و يجب أن يتضمن المعلومات التالية:

1- الاسم و اللقب.

2- العنوان.

- التصريح الشهري:

بحسب تعدد الضرائب و الرسوم و المكلفين الخاضعين لتعدد التصريحات الشهرية.

مفهومه: تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة و الرسوم المحصلة نقداً عن طريق الاقتطاع الرسوم على النشاط المني (TAP)، التسبيقات على الحساب الضريبة على الأرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، أجور، مداخيل الأموال المنقولة، الأرباح غير التجارية، الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على القيمة المضافة، و يتم إيداع التصريح الشهري في العشرين يوم من كل شهر.

المكلفين المعنيين بهذا التصريح و الهيئة الجبائية التي يودع فيها:

1- المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي.

2- المؤسسات التابعة للنظام الجزافي.

يتم التصريح بإيداع شهري لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها مقر المؤسسة.

- التصريح الفصلي:

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتتاب تصريحاتهم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي أجور و الرسم على النشاط المني و كذا الرسم على القيمة المضافة خلال العشرين يوم الأول للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم خلاله دفع الأجور أو تم تحقيق رقم الأعمال فيه.

- التصريح السنوي بالمداخيل والأرباح:

في هذا النوع من التصريحات نميز بين ثلاثة من التصريحات السنوية الأول يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي، و الثاني يتعلق بالضريبة الجزافية أما النوع الثالث فيتعلق بالضريبة على أرباح الشركات.

التصريحات في نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

- التصريح لرقم الأعمال لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (تصريح G12 السنوي): هي وثيقة تودع من قبل

المكلف لدى المصالح الجبائية قبل 1 فيفري من كل سنة.

مثال:

تاجر مواد غذائية عامة بدأ نشاطه في 8 مارس 2010 و في بداية سنة 2011 يقوم بالتصريح برقم أعماله لسنة 2010 في التصريح G12 السنوي ثم يرجعه إلى مصلحة الضرائب قبل 1 فيفري من سنة 2011.

- التصريح بالوجود (تصريح C8):

ترسله إدارة الضرائب للمكلف بعد أن تكون حددت المبلغ الخاضع للضريبة وفقا لما صرح به في G12 الذي بدوره يعيدها

حسب الحالات التالية:

❖ القبول باقتراحات الإدارة.

❖ إعطاء تبريرات لتخفيض رقم الأعمال المقترح من طرف الإدارة.

إذا لم يتم للمكلف بالرد على اقتراحات الإدارة يعد عدم الرد هذا كقبول ضمني وفق لتشريع الضريبي.

- تصريح C9:

و يتم فيه التبليغ النهائي للمكلف بالمبلغ الخاضع للضريبة وقيمة الضريبة.

التصريحات في النظام الحقيقي:

- التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG: هو وثيقة تتضمن مجموعة مداخل يقدمها المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الربح الحقيقي الذين يحصلون على المداخل والأرباح التالية:
- مداخل عقارية متأتية من إيجارات الملكيات الغير مبينة.
- أرباح المهن الصناعية و التجارية و الحرفية أو المماثلة.
- مداخل رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات والأجور والعلاوات و المداخل و المكافآت المختلفة.
- فوائض القيمة للتنازل بمقابل عن العقارات المبينة أو غير المبينة و الحقوق المتعلقة بها.
- ويجب إرسال هذا التصريح قبل 1 أبريل من السنة التي تلي سنة الاستغلال.

- التصريح الشهري، الفصل أو الثلاثي (التصريح G50):

هو تصريح شهري أو ثلاثي يقدمه المكلفون بالضريبة الخاضعين لنظام الربح الحقيقي و نظام الرسم على القيمة المضافة و كذا أصحاب المهن الحرة المعنيين بدفع الضرائب و الرسوم فوراً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر مثل صاحب سيارة أجرة و يتم إيداع هذا التصريح لدى قبضة الضرائب المختصة و دفع المبالغ المقابلة خلال عشرين يوماً من الشهر الموالي للشهر الذي استحققت فيه الحقوق الجبائية أو الذي تم فيه حسم الاقتطاعات من المصدر و يتضمن:

- الرسم على النشاط المهني TAP:

- التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات IBS
- الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور و الاقتطاعات الأخرى من المصدر.
- حق الطابع.
- الرسم على القيمة المضافة.

- التصريح (G50 A):

هو تصريح شهري أو ثلاثي يتضمن:

- الرسم على النشاط المهني.
- الدفع الجزافي.
- الاقتطاعات من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي للأجور IRG salaire
- مداخل أخرى من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي.
- اقتطاعات من المصدر للضريبة على أرباح الشركات IBS.

- التصريح (G 51):

هو وثيقة يقدمها المؤجر إلى إدارة الضرائب يصرح فيها بمبلغ الإيجار ومدته حسب الاتفاق مع المستأجر.

المطلب الثاني: مراحل الدراسة التطبيقية:

- المرحلة الأولى: تقديم الحالة التطبيقية:

الرقابة الجبائية تمت داخل المصلحة (المديرية الضرائب الولائية ولاية مستغانم) تقوم المصلحة بإجراءات الرقابة الجبائية بغية التحقيق في وضعية المكلفين بالضريبة لضمان قيامهم بواجباتهم اتجاه الخزينة العامة.

وفي هذه الحالة تمحورت دراستنا على أحد المكلفين الذي أجرت الإدارة الجبائية تحقيقاتها في محاسبة و شملت جملة من الضرائب والرسوم.

وفيما يلي سنتناول أثر التحقيق في محاسبة المكلف ودور الرقابة في كشف الثغرات و العمليات التدليسية.

- المرحلة الثانية: إجراءات التحقيق في وضعية المكلف:

أ- الرقابة على وثائق المكلف المعني:

هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق للأهداف المرجوة و أهم هذه الإجراءات:

- 1- الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق.
- 2- الإطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة و التي تخص أفراد العائلة المعني و المؤسسات التي لها علاقة به.
- 3- البحث عن المعلومات المكلف المعني لدى أطراف أخرى وفقا لحق الإطلاع باستعمال كشوف الربط و بطاقات المعلومات.
- 4- إرسال إشعار بمراقبة مع وصل الاستلام إلى المكلف المعني و يمنح أجلا للتحضير بخمسة عشر يوما إبتداء من تاريخ استلام الإشعار.
- 5- الطلب من المكلف المعني التصريح بكافة ممتلكاته في استمارة خاصة (بطاقة وضعية الممتلكات).
- 6- إذا استدعى الأمر يجوز للمكلف التنقل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضرورية للتحقيق.
- 7- يجوز للمكلف الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات و التوضيحات اللازمة لاستكمال التحقيق.

ب- التحقيق في المعلومات المحاسبية:

كما و سبق الإشارة أن هذا التحقيق شمل جملة من الضرائب و الرسوم بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة الرسم على النشاط المهني و الضريبة على الدخل الإجمالي.

1- الرسم على القيمة المضافة TVA:

يتأثر الرسم على القيمة المضافة المستحقة الواجب تسديدها لمصلحة الضرائب و بشكل كبير برقم الأعمال المحقق الفعلي و لأن عملية التحقيق في المعلومات المحاسبية دلت على وجود فجوات في كل السنوات محل التحقيق بين ما هو مصرح به من أرقام الأعمال المحققة و ما تم تحقيقه فعلا، و هذا ما أثر على مبالغ الرسم على القيمة المضافة و يمكن تلخيص هذه الفجوات في الجدول التالي:

جدول رقم 3-4: مقارنة بين أرقام الأعمال المحققة و المصرح بها خلال سنة 2017 محل التحقيق:

الوحدة: دج

البيان	2017
رقم الأعمال المستخرج	17.800000
رقم الأعمال المصرح به	16.400000
الفارق	1.400000

المصدر: مؤخوذة من مذكرة 2015 بالاعتماد على نتائج التحقيق 2017.

جدول رقم 3-5: مقارنة بين أرقام الأعمال المحققة و المصرح بها خلال سنة 2018 محل التحقيق:

الوحدة: دج

البيان	2018
رقم الأعمال المستخرج	23.750000
رقم الأعمال المصرح به	23.750000
الفارق	00

المصدر: مؤخوذة من مذكرة 2015 بالاعتماد على نتائج التحقيق 2018.

2- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

حساب الضريبة على الدخل الإجمالي الواجبة التسديد يتطلب تحديد الربح الصافي الذي حققه المكلّف المعني في كل هذه السنة لهذا سنتطرق فيما يلي إلى مقارنة الربح المستخرج الحقيقي بالربح المصرح به و استخراج الفرق بينهما للسنوات محل التحقيق.

بالنسبة لسنة 2017:

بعد رفض المعلومات المحاسبية المتعلقة بهذه السنة سوف يتم تأسيس ربح صافي جديد و ذلك بأخذ نسبة 12% من رقم الأعمال المؤسسي الجديد و يتم تأسيس ربح صافي جديد كما يلي:

$$17800000 \times 12\% = 2136000$$

جدول رقم 3-6: استخراج الفرق في الربح الصافي لسنة 2017:

الوحدة: دج

البيان	2017
الربح الصافي المستخرج	2.136000
الربح الصافي المصرح به	1.974142
الفارق	161858

المصدر: نفس المرجع السابق.

بالنسبة لسنة 2018:

بعد رفض المعلومات المحاسبية المتعلقة بهذه السنة سوف يتم تأسيس ربح صافي جديد و ذلك بأخذ نسبة 12% من رقم الأعمال المؤسسي الجديد و يتم تأسيس ربح صافي جديد كما يلي:

$$23750000 \times 12\% = 2850000$$

جدول رقم 3-7: استخراج الفرق في الربح الصافي لسنة 2018:

الوحدة: دج

2018	البيان
2850000	الربح الصافي المستخرج
2850000	الربح الصافي المصرح به
00	الفارق

المصدر: نفس المرجع السابق.

- المرحلة الثالثة: رد المكلف على النتائج التحقيق في محاسبته:

يملك المكلف حق الرد في الأجال القانونية حيث يجوز له تقديم كل الاقتراحات و إدخال التعديلات على نتائج التحقيق الذي خضع له، و هذا إذا كان بحوزته الدلائل و البراهين الواقعية على ذلك و إلا فإن اقتراحاته لم تؤخذ بعين الاعتبار و بخصوص المكلف المعني بمحل الدراسة بعد أن يتلقى إشعار بالتعديلات وفق لإبلاغ الأول يقوم بالرد على نتائج التحقيق. بعد استلام رد المكلف محل التحقيق حول نتائج التحقيق المحاسبي بدراسة رده، و الاقتراحات و الملاحظات المقدمة فيه، فإن مقدمة و مبرر و تم أخذها بعين الاعتبار و إلا يعتد بها و تعتبر نتائج التحقيق نهائية.

جدول رقم 3-8: نتائج التحقيق (عملية الرقابة):

سنة 2018	سنة 2017	رقم الأعمال أو الربح	الضرائب و الرسوم
475000	356000	رقم الأعمال المستخرج	الرسم على نشاط المهني
475000	328000	رقم الأعمال المصرح به	
00	28000	الفارق	
4.037500	3.026000	رقم الأعمال المستخرج	الرسم على القيمة المضافة
4.037500	2.788000	رقم الأعمال المصرح به	
00	238000	الفارق	
865500	615600	الربح الصافي المستخرج	الضريبة على الدخل الإجمالي
865500	558950	الربح الصافي المصرح به	
00	56650	الفارق	

المصدر: نفس المرجع السابق.

تحليل الجدول¹:

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على تصريحات المكلف بالضريبة، حسب هذه الدراسة التي تضمنت ضرائب ورسوم سنني

2017-2018 حيث كانت التصريحات 2017 كالتالي:

- الرسم على النشاط المهني صرح برقم الأعمال قدره 16.400000 دج لكن بعد عملية التحقيق و الرقابة قدر رقم الأعمال المستخرج 17.800000 دج نلاحظ لم يصرح بفارق قدره 1.400000 دج هذا هو الحال بالنسبة للرسم على القيمة المضافة.

¹. وثائق من مؤسسة مديرية الضرائب.

- أما فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي فقد كان الريح الصافي المصرح به هو 1974142 دج أما الريح الصافي المستخرج 2.136000 دج نلاحظ لم بصرح بفارق قدره 161858 دج.

بالنسبة لسنة 2018:

فلقد كان تصريحاته صحيحة و مطابقة لتحقيقات الإدارية الجبائية سواء بالنسبة لرسم على النشاط المهني أو الرسم على القيمة المضافة وكذا الضريبة على الدخل الإجمالي حيث كان رقم الأعمال المصرح به و المستخرج هو نفسه و الذي قدر بـ 23700584 دج.

فيما يخص الريح الصافي المصرح به و المستخرج فلقد كان الأمر ببيان حيث قدر المبلغ بـ 23902864 دج.

الاستنتاج:

الرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ما هي وسيلة أسسها المشرع الجبائي لمكافحة ظاهرة خطيرة تهدد أكبر اقتصاديات دول العالم، وهي ظاهرة التهرب الجبائي فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون عن إتباع و سلك كل أساليب التهرب و الاحتيال و استغلال الثغرات الجبائية القانونية و عليه نجد أن هذه الدراسة التطبيقية بينت أو بالأحرى عالجت الإشكالية العامة و أظهرت مدى مساهمة الرقابة الجبائية بالدرجة الأولى في كشف الاحتيال و التهرب من جهة، و في ضبط الضرائب من جهة أخرى.

فالنظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي فما على المكلف بالضريبة سوى تقديم تصريحات و يقوم أعوان الإدارة الضريبية بالتأكد من هذه التصريحات باستعمال طرق الرقابة لاكتشاف العمليات التدليسية و العمل على إبلاغه و تصحيح الفروقات إن وجدت، و هذا بغرض ضبط الضرائب و المحافظة عليها لأنها تعتبر إيرادا هاما للدولة و القلب النابض لها. فتعتبر الرقابة الجبائية بذلك أداة في يد إدارة الضرائب لأنها تسعى دائما إلى تحقيق العدالة الضريبية بغية المحافظة على أموال الخزينة العامة للدولة.

- المرحلة الرابعة: حصيلة التحقيق في المحاسبة المكلف المعني:

إن الثغرات التي تم اكتشافها من خلال عملية التحقيق و الرقابة على الضرائب بمختلف أشكالها سواء من خلال التصريحات البنكية أو الرقابة في عين المكان لمراقبة رقم الأعمال، أما في ما يخص الرسم على النشاط المهني فتتم عملية الرقابة عليه من خلال وصل الدفع أما الرسم على القيمة المضافة فتتم الرقابة على الفواتير.

بعد التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة يقوم أعوان الإدارة الضريبية بالرقابة و تقديره بهذه المعلومات حيث تؤكد نتائج التحقيق أن هناك أخطاء في المعلومات المحاسبية المصرح به خلال السنوات 2017-2018 محل التحقيق و هذه الأخطاء أثرت سلبا على وعاء الضرائب و الرسوم مما جعل مبالغها تبدأ أقل من ما كان يجب أن تكون عليه و هذا الأخير يترتب عنه غرامات نجد أن الرقابة الجبائية ساعدت على العثور على عملية التدليس المرتكبة من قبل المكلف بالضريبة خلال سنة 2017 من خلال قبول التصريحات أو لا ثم القيام بمختلف طرق الرقابة ثانيا و بعد ذلك إجراء عملية مقارنة بين رقم الأعمال المصرح به و المستخرج من قبل إدارة الضرائب و استخراج الفروق الناتجة عن ذلك و في الأخير معاقبته بالغرامات المالية.

إلا أنه بالنسبة لسنة 2018 نلاحظ أن هناك تطابق بين الريح الصافي المصرح به و الريح الصافي المستخرج فبالنسبة لهذا الأخير فإنه لا ينجز عنه أية غرامات نتيجة لصحة تصريحات المكلف بالضريبة المعني بالأمر.

خاتمة الفصل:

تلعب الإدارة الجبائية دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية وتعد طرفا بات لا يمكن تجاهله و غرض النظر عنه، فكل مؤسسة اقتصادية كما لها التزامات مالية اتجاه دائناتها لها التزامات جبائية تجاه إدارة الضرائب وفي هذا الإطار نجد أن مركز الضرائب له دروا استراتيجي في هذا المجال، حيث عليه ضمان احترام و تطبيق التشريع الجبائي من خلال نظام متكامل من الإجراءات و الهيئات الجبائية بالإضافة إلى طرق الرقابة الجبائية المتبعة على مستوى مركز الضرائب.

إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، بالمقابل يقوم أعوان الإدارة الجبائية بالمراقبة بهدف ضبط الضرائب من جهة و المحافظة على خزينة الدولة من جهة أخرى.

العلمة الخاتمة

خاتمة عامة:

تجلت هذه الدراسة في التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، وذلك من خلال محاولة حصر أهم ما يتعلق بالموضوع من جانبه النظري و التطبيقى انطلاقاً من التعرف على أساسيات حول الضريبة وتقديم النظام الضريبي بالإضافة إلى محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ثم التعرض إلى الرقابة الجبائية كونها تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحات و تقويم، حيث تم التركيز على التحقيق المحاسبي في دراسة الحالة و كيفية سيرانه في المديرية الولائية للضريبة.

نتائج الدراسة و اختبار صحة الفرضيات:

على ضوء ما سبق تم الوصول إلى النتائج التالية:

- ❖ إن النظام الضريبي و الضريبة كأهم عنصر من عناصره، بإمكانها أن تحدث تغييرات في النشاط الاقتصادي، وذلك من خلال توجيه الاستثمارات الخاصة المحلية أو الأجنبية لخدمة التنمية الاقتصادية، وهذا ما يثبت صحة الفرضيات الأولى: تعتبر الضرائب من أهم وأقدم مصادر تمويل الخزينة العمومية.
- ❖ شملت هذه الإصلاحات الضريبية تغييرات مست مختلف الأوعية الضريبية و كذا مختلف المعدلات الضريبية و التي تدخل ضمن سياسة ضريبية لتحقيق النمو الاقتصادي الذي يصبو إليه النظام الضريبي بالجزائر.
- ❖ إن النظام الضريبي في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر عام 1991، كان أمراً ملزماً على الدولة إذا أرادت تحريك الركود الاقتصادي الذي شمل العديد من المؤسسات الاقتصادية و السياسية جعلت من هذه الإصلاحات لا مفر منها.
- ❖ يتسم النظام الضريبي الجزائري بكثرة التعديلات مما يجعل المؤسسات تجد صعوبة في مواكبة هذه التعديلات السريعة و العلم بها، وذلك بسبب ضعف العلاقة بين المؤسسات و مراكز الضرائب و عدم استخدام الانترنت وضعف نظام المعلومات الضريبي، مما يفتح باب للتهرب نتيجة هذه الثغرات.
- ❖ يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أما التطبيق الفعال للسياسة المالية و الاقتصادية نظراً لآثاره السلبية المتعددة.
- ❖ إن ظاهرة التهرب الضريبي تشهد في الوقت الحالي انتشاراً واسعاً، وذلك راجع لآثار المتعددة التي أفرزتها التغييرات و التحولات الاقتصادية نتيجة زيادة التوجه نحو العولمة و ظهور ثورة المعلومات و الاتصالات، التي أدت إلى بروز أنواع و طرق جديدة للتهرب الضريبي، كالتهرب الإلكتروني
- ❖ من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك لطبيعة السرية، حتى المناهج المقترحة في عملية التقدير، اتضح عجزها، نتيجة النقائص التي تعرفها من جهة، و من جهة أخرى لتطور طرق و أنواع التهرب الضريبي، بالإضافة للاقتصاد السري الذي يحتل نسبة كبيرة من الاقتصاد الوطني.
- ❖ إن للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل للإدارة، و تحمي المكلفين بالضريبة، و يؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية من جهة، و معاقبة المكلفين من جهة أخرى.
- ❖ النتائج التي حققتها الرقابة الجبائية تعتبر دليلاً على أهمية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية: "الرقابة الجبائية من أهم وسائل القضاء أو الحد من التهرب الضريبي."
- ❖ إن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين، و هذا ما أدى لتدعيمها بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، و التحقيق المصوب في المحاسبة، بغية التوسيع في صلاحيات أعوان الرقابة الجبائية.
- ❖ إن التنسيق التام بين إدارة الجبائية و مختلف الإدارة و المؤسسات الأخرى يلعب دروا هاما في تبادل المعلومات من حيث جمعها و استغلالها، و هذا ن شأنه تعزيز استراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي، و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة: "مكافحة التهرب الضريبي تتطلب تضامناً و تضافراً بين الإدارة الضريبية و الإدارة العمومية (الجمارك، الهيئات العمومية، البنوك)".

التوصيات والاقتراحات:

أ- التوصيات:

انطلاقاً من النتائج المستخلصة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ❖ يجب أن تكون الجهود التي تبذل في عملية مكافحة التهرب الضريبي في شكل تكون تدخلات دائمة وبدون انقطاع في إطار منظم، وأن لا تكون في شكل حملات ظرفية ومؤقتة.
- ❖ إيجاد إدارة عصرية فعالة ومرنة، لا تتمثل في الهياكل والتجهيزات فقط بقدر ما يتركز على نوعية الموارد البشرية، و إيجاد الأعوان الجبائيين ذوي الكفاءة وحسن الخلق والقيم الإيجابية العامة.
- ❖ التنسيق والعمل على نشر الثقافة الضريبية الوعي الضريبي لدى الأفراد وتعريف وتبسيط النظام الضريبي لهم.
- ❖ ضرورة التنسيق المحلي والدولي بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى من أجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاطات المكلفين.

ب- الاقتراحات:

- بالإضافة إلى التوصيات السابقة نقدم أيضاً بعض الاقتراحات، والتي نراها تساعد للوصول إلى النتائج مشجعة في إطار برنامج الرقابة الجبائية وخاصة بالنسبة إلى المديرية والمركز محل الدراسة:
- ❖ ضرورة إدراج عدد كافي من القضايا في كل برنامج، واستناد الملفات المراد مراقبتها إلى معايير موضوعية بالإضافة إلى عدم اقتصار على عدد معين منها وأن تصب في كل أوجه الأنشطة الاقتصادية.
- ❖ تحسين الموارد والإمكانيات البشرية لإدارة الرقابة الجبائية عن طريق رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية والتكوين بالإضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطورة.
- ❖ تحسين الإمكانيات والوسائل المادية من خلال إنشاء مقرات عمل جديدة، وصيانة القديمة منها وتجهيزها بمختلف التجهيزات وتوفير وسائل نقل الضرورية لإنجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة خاصة في مناطق بعيدة بالإضافة إلى استحداث نظام معلوماتية لتسهيل عمل الأعوان الجبائيين.
- ❖ تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وذلك من خلال ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي لدى الممولين، وتحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال الحد من مشاعر تصغير المكلف أما الإدارة الجبائية.

- 1- Ale scandre. Droit fiscal algérien , opu Alger 1990 , P26
- 2- حميد بوزيدة: " جباية المؤسسات , ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائرية , 2007 , ص 8.
- 3- عبد المجيد قدي : " دراسات في علم الضرائب " دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن ، 2011 ، ص 22.
- 4- محمد عباس محرز: " اقتصاديات المالية العامة " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص 176.
- 5- محمد دويدار: " مبادئ الاقتصاد السياسي "، الجزء الرابع، موفم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 220.
- 6- عادل أحمد حشيش: " أساسيات المالية العامة "، مدخل لدراسة أصول الفن المالي الاقتصاد العام، دار النهضة العربية، الاسكندرية، 1992، ص 153.
- 7- حميد بوزيدة: " جباية المؤسسات "، " ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر"، 2007، ص 11.
- 8- ثابتي خديجة : "دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص"، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم المالية، جامعة تلمسان 2011-2012، ص 20.
- 9- عواضة أحسن و عبد الرؤوف قطيش، " المالية العامة"، دار الخلود للصحافة 1995، ص 391.
- 10- ناصر مراد، " التهرب الضريبي و الغش الضريبي في الجزائر" دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر 2009، ص 08.
- 11- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 173-1 من "قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة".
- 12- عجلان العياشي، و لهي بوعلام، " التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي " ، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة مسيلة، العدد 08 سنة 2008، ص 142-143.
- 13- توزيع الشركات الموجودة حسب قطاع النشاط إلى غاية 30-09-2013 ، موقع المركز الوطني للسجل التجاري ، اطلع عليه 24-02-2014.
- 14- WWW.CNRC.DZ/AR/STATS/STATISTIQUES_NEUF_PREMIER_MOI_2013/STATS_2013_9MOIS_LIEN02.H -14
[TML](#)
- 15- توزيع التجار المسجلين (أشخاص طبيعيين) حسب قطاع النشاط إلى غاية 30-09-2013 موقع المركز الوطني للسجل التجاري 2014/02/24.
- 16- WWW.CNRC.DZ/AR/STATS/STATISTIQUES_NEUF_PREMIER_MOI_2013/STATS_2013_9MOIS_LIEN02.H -16
[TML](#)
- 17- DGI, LALETTREDELADGN°68/2013 , "LAFLAGRANCEFISCALE_pouruncontrôleFiscal plus efficace ",P7.
- 18- عبد القادر مرغاد "التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، 2011 ، ص 22.
- 19- زهرة حبو، " الياس نجمة، التهرب الضريبي الدولي"، مجلة العلوم الاقتصادية و القانونية، جامعة دمشق، المجلد 27، العدد الأول، سوريا، 2011، ص 420.
- 20- حراق مصباح، " المعالجة الجبائية للتجارة الالكترونية "، الملتقى الدولي الرابع حول عصرنة نظام الدفع في الجزائر و إشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر- عرض تجارب دولية، المركز الجامعي خميس مليانة، 26-27 أفريل 2011، ص 3.
- 21- فارس فضيل، حمزة ضويفي، "الأبعاد القانونية و الضريبة للتجارة الالكترونية في ظل وسائل الدفع المعتمدة"، الملتقى الدولي الرابع دول عصرنة نظام الدفع في الجزائر و إشكالية الاعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر_عرض تجارب دولية، المركز الجامعي خميس مليانة، 26-27 أفريل 2011، ص 2.

- 22- سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الدولي وآثاره على اقتصاديات الدول النامية"، ص129.
- 23- محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، القاهرة، بدون دار نشر، 1999، ص301.
- 24- احمد عبد السميع علام، "المالية العامة، المفاهيم و التحليل الاقتصادي و التطبيق"، مكتبة الوفاء القانونية، 2012، ص179.
- 25- وليد لرزق، " ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير، مرجع سابق، ص 97.
- 26- معجم الطلاب، دار المشرق، توزيع المكتبة الشرقية ساحة النجمة - ص - ب 1986، المطبعة الكاثوليكية، طبعة 11 لبنان، 1981، ص 256.
- 27- السعيد بلوم، أساليب الرقابة و دورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإنسانية و الاجتماعية، جامعة قسنطينة، 2007-2008، ص14.
- 28- لياس قياب ذبيح، مساهمة تدقيق محاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية علوم اقتصادية، جامعة بسكرة، 2010، ص19.
- 29- قحموش سمية، "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة تصريحات الجبائية"، مذكرة ماجستير، كلية علوم اقتصادية، جامعة ورقلة، 2011-2012، ص16.
- 30- محمد عاشور العيداني، "دور المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي"، مذكرة ليسانس، جامعة المدية، 2004، ص50.
- 31- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري"، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص11.
- 32- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم اقتصادية، جامعة بسكرة، 2011-2012، ص81.
- 33- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، الجزائر ص 50.
- 34- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20 - 1 " من قانون الإجراءات الجبائية"
- 35- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص 10.
- 36- عبد الرحمان عطيه، المحاسبة العامة وفق النظام المالي و المحاسبي، دار النشر حيطلي، 2009، ص 10.
- 37- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 8 من الأمر 01-09 المؤرخ في 22/09/2009، المتضمن لقانون المالية تكميلي للسنة 2009، الجريدة الرسمية للعدد 44 الصادر ب 26/09/2009.
- 38- République Algérienne Démocratique et Populaire ; Ministère des finances ; DGI , « Guide de verificateur et comptabilité ;PP ; cite ; P60.
- 39- République Algérienne Démocratique et Populaire ; Ministère des finances ; DGI , « Guide de verificateur et comptabilité ;PP ; cite ; P.122
- 40- وثائق من مؤسسة مديرية الضرائب.

الملخص:

تعالج هذه المذكرة إشكالية التهرب الضريبي، حيث تطرقن إلى تحليل هذه الظاهرة مع الطرق وأساليب معالجتها وعلاقتها مع المتغيرات الخارجية فمعظم الدول يضعن الرقابة الجبائية كأسلوب لمكافحة، وذلك باستخدام أدواتها وأجهزتها للحد منها، إلا أن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على التهرب الضريبي لوحدها.

- إنما الاستعانة بطرق أخرى مثل استخدام طرق الوقائية قبل حدوث تهرب أو غش، والتنسيق بين الإدارات للحصول على المعلومات اللازمة، وفي الأخير تقييم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من حيث تطور عدد الملفات المدروسة ومن حيث النتائج المقدمة، مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها، وإعطاء التحسينات اللازمة لزيادة تفعيل الرقابة الجبائية.

Résumé

Cet article traite du problème de l'évasion fiscale, en ce qui concerne l'analyse de ce phénomène avec les méthodes et méthodes de traitement et sa relation avec les variables externes. La plupart des pays établissent le contrôle fiscal comme une méthode de lutte, en utilisant leurs outils et dispositifs pour les réduire, mais ne peut pas éliminer l'évasion fiscale. Seul

- L'utilisation d'autres méthodes telles que l'utilisation de méthodes préventives avant la survenue d'une fraude ou d'une fraude, la coordination entre services pour obtenir les informations nécessaires et enfin l'évaluation de la réalité du contrôle fiscal en Algérie en termes d'évolution du nombre de dossiers étudiés et en termes de résultats fournis, Y compris et apporter des améliorations pour augmenter l'activation du contrôle fiscal.