

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة : العلوم المالية والمحاسبة

دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش والتهرب الضريبيين 2010-2016

دراسة حالة مركز جوارى للضرائب بسيدي علي

تحت إشراف الأستاذ :

مقدمة من طرف الطالب :

براهيمي عمر

بن قداش عبدالحفيظ

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوظراف جيلالي	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	براهيمي عمر	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	بشني يوسف	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2017/2018

الإهداء

بسم الله خير الأسماء، بسم الله رب الأرض و السماء، بسم الله الكافي، بسم الله المعافي.
"اللهم إني أسألك علما نافعا و رزقا طيبا و عملا متقبلا".

- أهدي ثمرة جهدي هذا الى الفؤاد الذي لا ينقطع حبا وحنانا ، الى التي تحميني و بالهمس تنادييني، الى التي أنارت دربي فاخترت أن تكافح الحياة لترسم البسمة على وجهي، إلى التي غرست في قلبي حب الخير، ونبذ الشر، إلى التي حملتني وهنا على وهن، والدتي الحبيبة حفظها الله .
- إلى الذي كان لي السند المتين، يهوى لي السعادة والنجاح، علمني أن حسن الخلق جنة في القلب. أبي الكريم حفظه الله .
- إلى من قاسموني الرحم وشاركوني الحياة ... إلى أقرب الناس أشقائي .
- إلى كل الزملاء و الزميلات بتخصص تدقيق ومحاسبة وأتمنى لهم التوفيق .
- إلى الأستاذ المحترم " براهيمي عمر " الذي نكن له جزيل الإحترام و التقدير .

كلمة شكر

الحمد لله أهل الحمد والثناء

والصلاة والسلام على نبينا محمد

صلى الله عليه وسلم

أشكر الله سبحانه وتعالى على إحسانه وتوفيقه لنا

أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من أسهم في مساعدتنا في إنجاز هذا العمل

المتواضع .

الفهرس

الإهداء

كلمة شكر

الفهرس

قائمة الأشكال والجداول والملاحق

مقدمة عامة

01-27	ماهية الرقابة الجبائية :	الفصل الأول
01		تمهيد
02		المبحث الأول : مدخل للرقابة الجبائية
02		المطلب الأول : ماهية الجباية
05		المطلب الثاني : مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها
06		المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية
10		المبحث الثاني : الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية في الجزائر.
10		المطلب الأول : حقوق الإدارة في الرقابة الجبائية
12		المطلب الثاني : واجبات المكلفين بالضريبة
14		المطلب الثالث : الضمانات المقدمة للمكلفين بالضريبة
17		المبحث الثالث : الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية في الجزائر.
17		المطلب الأول : الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية
21		المطلب الثاني : الهيئات المختصة حديثا بالرقابة الجبائية
25		المطلب الثالث : الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية
27		خلاصة الفصل

49-29	الفصل الثاني	: الضريبة واشكالية التهرب والغش الضريبيين
29	تمهيد	
30	المبحث الأول: ماهية الضريبة	
30	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها	
32	المطلب الثاني: قواعد الضريبة وأهدافها	
34	المطلب الثالث: تصنيفات الضرائب	
38	المبحث الثاني: دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي	
38	المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي وأنواعه	
39	المطلب الثاني: أسباب الغش الضريبي	
41	المطلب الثالث: طرق الغش الضريبي	
43	المبحث الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي	
43	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه	
45	المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي	
47	المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي	
49	خلاصة الفصل	
71-51	الفصل التطبيقي:	دراسة حالة
51	تمهيد	
52	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلية	
52	المطلب الأول: المركز الجوّاري للضرائب وهيكله التنظيمي	
54	المطلب الثاني: مهام المركز الجوّاري للضرائب	
55	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية المطبقة من طرف المفتشية	

59	المبحث الثاني : آلية الرقابة الجبائية
59	المطلب الأول : تكوين الملف
60	المطلب الثاني : إخضاع المكلف لنظام جبائي معين
62	المطلب الثالث : تحضير إشعار بالدفع و تحصيل الضرائب
64	المبحث الثالث : دراسة حالة ميدانية
64	المطلب الأول : المرحلة التحضيرية
65	المطلب الثاني : إجراءات التحقيق في الملف الجبائي
68	المطلب الثالث : صعوبات الرقابة الجبائية والإجراءات الوقائية
69	خلاصة الفصل
71	الخاتمة العامة
	قائمة المصادر ومراجع
	الملاحق

قائمة الأشكال :

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
08	مخطط الرقابة على الوثائق	1
18	الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث و المراجعات	2
19	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	3
20	الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب	4
22	الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات	5
24	الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب	6
53	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب لولاية مستغانم	7
54	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب موزعة على عدد الأعوان	8
56	الهيكل التنظيمي لأشكال الرقابة الجبائية	9

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
45	أوجه التشابه والاختلاف بين التهرب والغش الضريبي	01
66	جدول كشف العملاء	02
67	إشعار بالتسوية المرسل من طرف مفتشية الضرائب إلى المكلف بالضريبة	03

قائمة الملحق:

العنوان	رقم الملحق
التصريح برقم الأعمال	01
التصريح السنوي بالمداخيل الخاضعة الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	02
وثيقة طلب المعلومات	03
وثيقة طلب التبريرات والتوضيحات	04
التصريح بالمداخيل المتأتية من الرواتب والأجور سلسلة G 29	05
بطاقة تلخيصية عن عملية التحقيق في المحاسبة	06
بطاقة نهاية عملية التحقيق في المحاسبة	07
نموذج إشعار محضر المعاينة	08

مقدمة عامة

تعتبر الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة لكل الدول على اختلاف الأنظمة والأوضاع الاقتصادية السائدة فيها ، فدورها لا يقتصر على تغطية أعباء الدولة بل يتعدى ذلك إلى استعمالها كسياسة مالية للتأثير والتحكم في النشاط الاقتصادي والسياسي والاجتماعي ، كما تساهم في الانتعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية والتي تسعى من خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح إلى تطوير أنظمتها الضريبية في ظل الانفتاح والعولمة ووجود التكتلات.

بما أن النظام الضريبي الجزائري تصريحي ، يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومداهيلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم ، فإن المشرع الجبائي منح لكل من المكلفين بالضريبة حقوق وواجبات كما منح في نفس الوقت للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف مراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة وهذا ما يسمى بالغش والتهرب الضريبي.

إن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المختلفة في تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك طرق وأساليب سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي) ، أو بطريقة غير مشروعة (الغش الضريبي) ، فهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقاتها وإمكاناتها المادية والبشرية عن طريق الرقابة الجبائية التي من خلالها يتم كشف كل الإغفال والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني.

أولا - إشكالية البحث

من خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

الى اي حد يمكن ان تساهم الرقابة الجبائية في محاربة الغش والتهرب الضريبي؟

على أساس هذه الإشكالية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية :

1_ ماهية الرقابة الجبائية ؟

2_ كيف تمارس الرقابة الجبائية في الجزائر؟ وما هي الأجهزة المختصة المخول لها قانونيا ؟

3_ ماهي الاسباب الحقيقية لضعف الرقابة الجبائية ؟

ثانيا - فرضيات البحث :

للإجابة عن مجموعة الأسئلة الفرعية السابقة التي تضمنتها الإشكالية الرئيسية ،قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

- إن نجاح الرقابة الجبائية يرتكز على مدى كفاءة التنظيم التقني والتشريعي المتمثل في الإدارة الجبائية .
- تجسيد العدالة الضريبية ونشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة له دور أساسي في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي .
- إن الرقابة الجبائية ليست فعالة بالقدر الكافي لكبح تفشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي .

الدراسات السابقة للموضوع

إن الدراسات التي تتعلق بموضوع الرقابة الجبائية، والتي تم الإطلاع عليها من قبل الطالبة تتجلى في :
_ طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (95-1999)، البحث عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة للمعهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2000، لقد حاول الباحث تحديد مكانة الرقابة الجبائية، ومعرفة أساليب عملها وأدواتها داخل النظام الجبائي بعد الإصلاحات التي مر بها وأفاقها.

_ نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة (1999-2003) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود ،جامعة الجزائر 2003-2004 وتم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم في ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر.

_ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة 2010-2011 ، وتم التوصل إلى أن المكلفين بالضريبة يعتمدون على التهرب من دفع مستحقاتهم بطرق وأساليب أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية وخاصة القوائم المالية.

ثالثا : أهداف البحث

تتمثل الأهداف المنتظرة من تناول هذا الموضوع فيما يلي :

- ✓ تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، القانوني والتنظيمي .
- ✓ محاولة تشخيص ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ، وأهم التدابير المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في حده.
- ✓ إبراز الأجهزة القائمة في مكافحة الغش والتهرب الضريبي .

✓ محاولة إعطاء حلول علمية لكيفية الرقابة الجبائية بما يضمن تحقيق التوازن بين أهداف الإدارة والمكلفين .

حدود الدراسة :

الحدود المكانية :

البحث يقتصر على وتوضيح دور الرقابة الجبائية في زيادة فعالية التحصيل الضريبي بما يتوافق و التشريع الجبائي الجزائري ، كما يركز البحث على بيان الدور الذي تلعبه الهيئات الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ، وكانت الدراسة بالمركز الجوارى لسيدى علي مديرية الضرائب لولاية مستغانم .

الحدود الزمنية :

تتعلق بالفترة الزمنية لمعالجة الإشكالية و التي تتمثل في مدة التبرص ابتداءا من نوفمبر 2017 إلى غاية مارس 2018 .

رابعا : مبررات اختيار الموضوع

لقد قمنا باختيار هذا الموضوع لعدة اعتبارات تم إيجازها في النقاط التالية :

- ✓ الرغبة الشخصية في الإطلاع على هذا الموضوع .
- ✓ اعتبار الضرائب أحد الموارد المالية الداخلية و الهامة للدولة في تنمية النفقات العامة .
- ✓ نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال تجسيد ثقافة الضريبة تعود بالفائدة على الاقتصاد الوطني و بالتالي على المواطنين و ليست عبئا فقط .
- ✓ ازدياد ظاهرة الغش و التهرب الضريبي مما أصبح يشكل خطرا يتمثل في حرمان الخزينة العمومية من مواردها .
- ✓ البحث عن آليات الرقابة الجبائية التي لم تستطع إلى حد الساعة كبح تنامي ظاهرة الغش و التهرب الضريبي .

خامسا : أهمية البحث

تنبع أهمية الدراسة باعتبار الجزائر تعتمد على جمع مواردها من الضرائب و خاصة من الجباية البترولية التي تمثل القلب النابض و المورد الأساسي لخزينة الدولة باعتبارها هي المساهمة بنسبة كبيرة في تمويل ميزانية الدولة ، و في الآونة الأخيرة شاهدنا انخفاض ملحوظ في أسعار البترول مما أدى حتما إلى نقص في تمويل الميزانية، مما دفع إلى البحث عن تمويل محلي آخر وهي الجباية العادية حيث لو استغلت جيدا لمكن الخزينة العمومية من تغطية نفقاتها مما يستوجب على الدولة تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة من أجل الحفاظ على أموال الخزينة العمومية من الغش و التهرب الضريبي .

سادسا : المنهج المتبع

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية و اختبار صحة الفرضيات المصاغة اعتمدنا على المنهج الوصفي وذلك باستعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالرقابة الجبائية أو الضريبة ، الغش و التهرب الضريبي ، ثم القيام بالدراسة التطبيقية للبحث المتمثلة في دراسة حالة مؤسسة تجارية باعتمادنا على المنهج التحليلي .

سابعا : صعوبات البحث :

لا يخلو أي عمل من الصعوبات ، ومن أبرز الصعوبات التي واجهناها :

- ✓ أول صعوبة تلقيناها المحسوبة في إيجاد مكان للتريص مع طبيعة موضوعنا .
- ✓ الوقت الذي يعتبر من القيود التي حالت بيننا وبين جمع المعلومات الخاصة بالبحث و بين الدراسة بالإضافة إلى مجال الجبائية مجال واسع لا حدود له .

ثامنا : خطة البحث :

لوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة قسمنا بحثنا إلى ثلاث فصول وقد سبقت هذه الفصول مقدمة عامة .

الفصل الأول تتم التطرق في هذا الفصل إلى مختلف الجوانب النظرية ذات الصلة بالرقابة الجبائية، حيث بدوره إلى ثلاث مباحث تناولت ماهية الرقابة الجبائية و الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية في الجزائر إضافة إلى الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة .

أما الفصل الثاني تعلق بالطرف الثاني من البحث وهو مفهوم الضريبة من خلال تقديم مفاهيم عامة حول الضريبة في المبحث الأول ، وتقديم دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي من خلال إعطاء تعريف لكل منهما و أنواعهما إضافة إلى أسباب و طرق و آثار الغش و التهرب الضريبي و هذا ما جاء في المبحث الثاني و الثالث .

الفصل الثالث يتعلق بالدراسة التطبيقية للبحث و التي كانت بالمركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي التابعة لولاية مستغانم و التي تم فيها دراسة حالة تطبيقية لإثراء عملية البحث ، والذي بدوره قسمناه إلى ثلاث مباحث ، المبحث الأول خصص لتقديم المؤسسة المستقبلة و المبحث الثاني آلية الرقابة الجبائية أما المبحث الثالث دراسة ميدانية خصص لدراسة ملف جبائي ، واستنتاج الصعوبات وتقديم الاقتراحات التحسينية للرقابة .

و في الأخير ننهي البحث بخاتمة عامة نلخص فيها نتائج اختبار الفرضيات، وأهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب البحث مع تقديم التوصيات و الاقتراحات و إعطاء إشارات لموضوعات لاحقة ، يمكن أن تكون كآفاق مستقبلية لهذا البحث .

الفصل الأول : ماهية الرقابة الجبائية

تمهيد:

تعد الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة للمؤسسات ومصالح الضرائب على حد سواء، إذ تعتبر النظام الذي يخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات و معاينة الأخطاء و النقائص والإعفاءات وكذا عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة، وذلك لأهميتها البالغة في اتخاذ القرار وتحليل الوضعية الجبائية للمكلفين، فهي وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم ، وهذا ما ينعكس على تصريحا تهم وسلوكياتهم اتجاه التزامهم الضريبي.

وبغرض التعرف أكثر على الرقابة الجبائية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول : مدخل للرقابة الجبائية.

المبحث الثاني : الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية في الجزائر.

المبحث الثالث: الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية في الجزائر.

المبحث الأول : مدخل للرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية جزء من عمل المؤسسة إلى تريد أن تعظم أرباحها فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة فهي تقوم بتقييم عمل المؤسسة ، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها ، فالرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة وتحارب من يختلسها.

و بالتالي سنحاول في هذا المبحث البحث عن ماهية الرقابة الجبائية من خلال تعريف الجباية أولا ، ومفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها ، أسبابها و مبادئها.

المطلب الأول : ماهية الجباية

يشمل مفهوم الجباية عدة عناصر ترتبط به بشكل أو باخر وسنحاول فيما يلي توضيح وشرح أهم هذه لعناصر من خلال التطرق لتعريف الرسم ، الضريبة و الجباية.

أولا : الرسم

تعريف الرسم : الرسوم هي مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها، كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة إظهار حقه عن طريق القضاء ورسوم تسيير سيارة لمن يطلب من الدولة الانتفاع بتسيير سيارته بالطرق العامة¹.

كما يمكن تعريفه على أنه : مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبرا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له ، يترتب عليها نفع خاص إلى جانب نفع عام².

ومن خلال التعريفين السابقين يمكن استخلاص خصائص الرسم على النحو التالي:

- يكون في شكل مبلغ من النقود

¹ حسين مصطفى حسين -المالية العامة-ديوان المطبوعات الجامعية .الجزائر--2001ص 39
² فرهود محمد سعيد -مبادئ المالية العامة- الجزء الأول.جامعة حلب .سوريا . 1994.ص140

- يدفع إلى الدولة أو غيرها من الدوائر العامة كالمunicipalities وغيرها من الإدارات الحكومية بشكل اختياري مبدئياً.
- يدفع جبراً مقابل انتفاع الشخص بخدمة معينة.
- يحقق الرسم نفعاً خاصاً مباشراً إلى جانب نفع عام غير مباشر.

ثانياً : الضريبة

تعريف الضريبة:

يمكن تعريف الضريبة على أنها:

التعريف الأول : الضريبة هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تفرض جبراً بتحويل الأموال محصلة وبشكل نهائي وبدون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية¹.

التعريف الثاني : الضريبة هي مبلغ من النقود تجبر الدولة والهيئات العامة المحلية للفرد على دفعه إليها بصفة نهائية، ليس مقابل انتفاعه بخدمة معينة، وإنما تحقيق منافع عامة².

خصائص الضريبة

ومن التعاريف السابقة يمكن استخلاص خصائص الضريبة على النحو التالي³:

- الضريبة اقتطاع نقدي، واكتسبت الضريبة هذه الخاصية منذ ظهور النقود بحيث كانت في القديم تدفع بشكل عيني.
- الضريبة تدفع بصفة إجبارية وإلزامية : إن الضريبة شكل من أشكال إظهار سيادة الدولة فهي توضع و تحصل عن طريق السلطة والإجبار.
- الضريبة تدفع بصفة نهائية : أي أنها غير قابلة للاسترداد فهي ليست أمانة أو وديعة يستردها صاحبها فيما بعد.
- الضريبة تدفع بدون مقابل : أي أن دافع الضريبة لا يعرف مقداراً أو طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة.

¹ Pierre beltrame –la fiscalité en France- hachette livre 6 émé .édition .paris.france.1998.p 12

² زينب حسن عوض الله –مبادئ المالية العامة. الدار الجامعية. لبنان. ص 126

³ عبد الله الصعيدي –علم المالية العامة –دار النهضة العربية. القاهرة. مصر. 2007 ص 20

• الضريبة لتحقيق المنفعة العامة : فهي لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين و الدولة ، فمنفعتها عامة.

أهداف الضريبة¹ :

✓ الأهداف المالية : إن من الأهداف الضريبية تغطية الأعباء العامة أي أنها تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة و على استثمارات الإدارة العمومية.

✓ الأهداف الاقتصادية : تتمثل في تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة بإعفاءها من الضرائب كلياً أو جزئياً وتخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار واستعمال حصيلة الضريبة المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة ، لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك، وهذا من أجل تحقيق التشغيل الكامل.

✓ الأهداف الاجتماعية : تعمل الضريبة على التحقيق من حدة التفاوت في الدخل و الثروات المرتفعة ثم إعادة توزيعها على أصحاب الدخل المنخفضة ويتم ذلك من خلال التصاعدية في الضرائب.

✓ الأهداف السياسية : يمكن استعمال الضريبة لأهداف سياسية كفرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول كما هو الحال بين الولايات المتحدة الأمريكية و اليابان ، أو تخفيضها على منتجات دول أخرى.

ثالثاً : الجبائية

تعريف الجبائية: هي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة و التي تضم الضرائب و الرسوم و الإتاوات و المساهمات الاجتماعية.

من هذا التعريف يتضح مفهوم الجبائية أوسع من مفهومي كل من الضرائب و الرسوم، فالجبائية ووفق التعريف السابق تتضمن الضرائب و الرسوم إضافة إلى الإتاوات و المساهمات الاجتماعية². وتأخذ الضرائب حصة الأسد من الجبائية من حيث حجم المداخيل و مجال فرضها و لأن الضريبة لا ترتبط بخدمة مباشرة (منفعة خاصة) يتلقاها المكلف نظير دفعه إياها كما هو الشأن بالنسبة للرسم ، يؤدي

¹ محمد عباس محززي - اقتصاديات الجبائية و الضرائب- دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع. الجزائر.. 2008. ص 16

² محمد عباس محززي - اقتصاديات الجبائية و الضرائب- دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع. الجزائر.. 2008. ص 16

بالمكلفين الخاضعين (الأشخاص الطبيعيين و المعنويين) إلى التهرب و إتباع الطرق و الأساليب التي تحول دون دفعهم للضرائب ، لهذا تسن التشريعات و الآليات الكفيلة بمحاربة هذه الظواهر.ومن أهمها الرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

للقوف على الرقابة الجبائية رأينا من الضروري تحديد مفهوم الرقابة وأهدافها :

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية تجدر بنا الإشارة إلى المفهوم العام للرقابة، حيث تعددت وتنوعت التعاريف المرتبطة به ، فمنها:الرقابة هي التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة . أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها ¹ أما التعريفات المقدمة للرقابة الجبائية نلخصها :

التعريف الأول : الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي كالتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات كالتصريحات المقدمة².

التعريف الثاني : تعرف كذلك على أنه فحص لتصريحات و كل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء كانوا ذات شخصية طبيعية أو معنوية، كذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية³.

التعريف الثالث: الرقابة الجبائية تخص كل أنواع الضرائب و كل المكلفين و تسمح بتصحيح الأخطاء العفوية للمكلفين و كذلك كشف عمليا الغش الممارس من بعضهم و تعتبر ذات أهمية من حيث قيد هذه الضرائب⁴.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية⁵

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

❖ **الهدف القانوني :** يتمثل في التأكد من مدل مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين و الأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و

¹ حمدي سليمان - الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية - مكتبة دار الثقافة الأردن . 1998 . ص 13.

² Ahmed hamini - l'audit comptable et financier – édition berti .Algérie.2001. p 172 .

³ وليبي بوعلام – نحو ايطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من اثار الأزمة المالية حالة الجزائر- (مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية. كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير. جامعة فرحات عباس سطيف 20 - 21 أكتوبر). ص 6.

⁴ M. Cozian, **la fiscalité des entreprises**, 3eme édition, paris, 1998, p525.

⁵ آيت بلقاسم لامية – آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر. كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير. جامعة البويرة. 2013 - 2014 . ص 30 - 31 .

المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب الضريبي من دفع مستحقاتهم الجبائية.

❖ **الهدف الإداري :** تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية كالأداء، والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية:

❖ تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، بما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

❖ تحديد الانحرافات ككشف الأخطاء، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها كتقييم الأثر المالي، و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

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

❖ **الهدف المالي والاقتصادي :** حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب كالسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.

❖ **الهدف الاجتماعي :** يتمثل في:

❖ محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.

❖ تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

أولا: أشكال الرقابة الجبائية

بما أن النظام الضريبي نظام تصريحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة الإقرارات المقدمة من طرف المكلفين واكتشاف الأخطاء والانحرافات المتعلقة بها، وتختلف عملية المراجعة وفحص الإقرارات باختلاف أنواع وأشكال الرقابة الجبائية فيمكن أن تباشر بطريقة عامة وكما يمكن أن تكون معمقة ودقيقة¹.

¹ بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم اقتصادية، تخصص: نقود مالية وبنوك. 2010/2009. ص ص 117/118.

1- الرقابة المختصرة

سميت بالرقابة المختصرة لأنها تشكل مرحلة تمهيدية للرقابة وتتم بمكتب المراقبة على مستوى مديرية الضرائب وتنقسم إلى نوعين:

1-1 - الرقابة الشكلية

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والمتابعة لمكان ممارسة الخاضع لضريبة وهي تهدف إلى ما يلي:

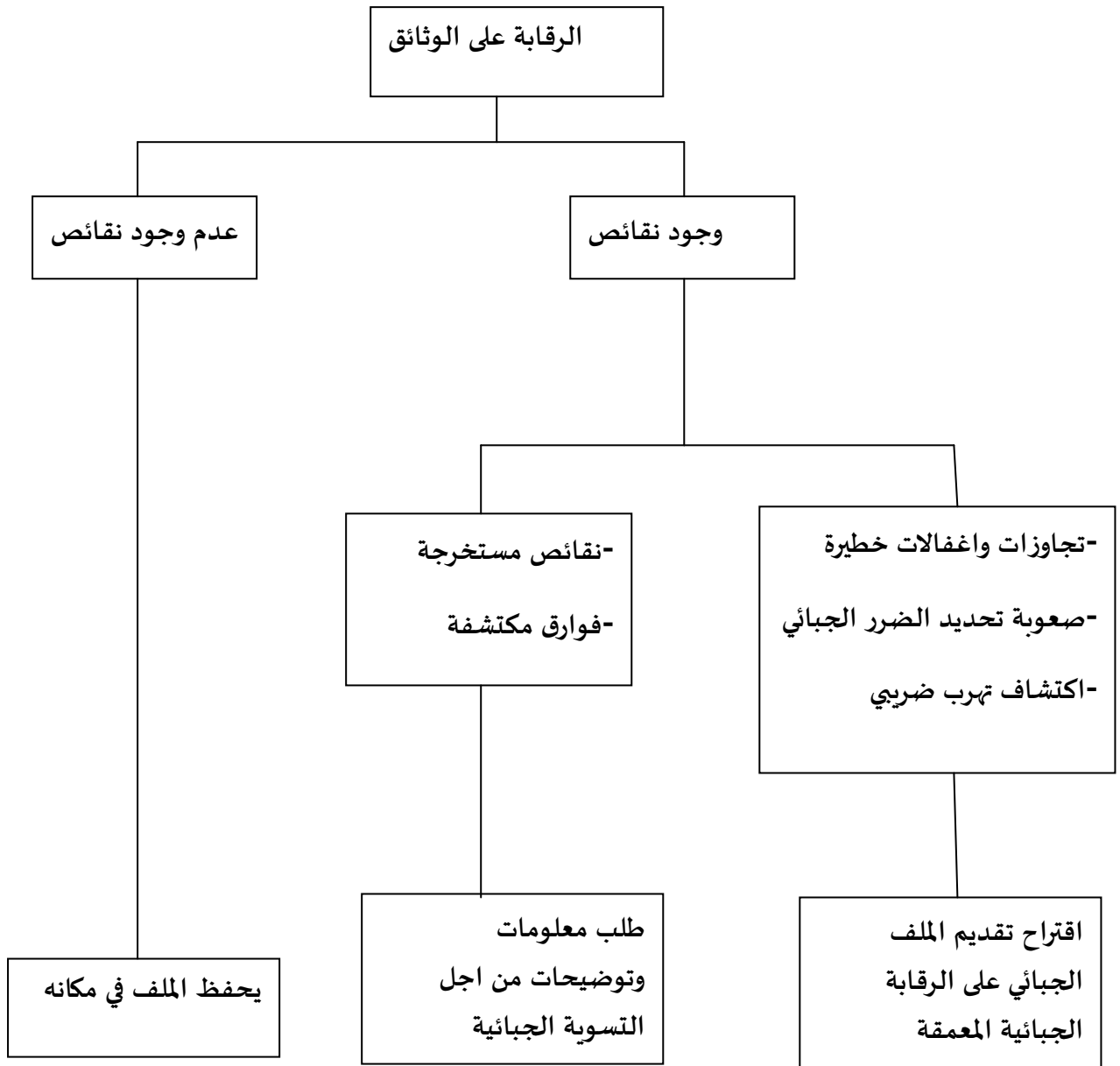
- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.
- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية علي التصريحات.
- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح وفي الواقع إن هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز وأحيانا كبيرة لا ينجز وهذا يعود إلى الأسباب التالية:
- عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة.
- التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عالي من الكفاءة.

1-2 - الرقابة على الوثائق

يتم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية علي الخصوص بأكثر دقة حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية لتفحص هذه التصريحات ومقارنتها مع المع لومات المتوفرة لدي مفتشية الضرائب، وما يمكن إقراره حول هذا النوع لأنه جاء منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية حيث تراقب الإدارة تصريحات الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم حيث يتعين علي المؤسسات أو الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء علي طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى:

- اكتشاف الخطأ في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدي المفتشية للضرائب.
- إعداد قائمة المكلفين.

الشكل رقم(01-01): مخطط الرقابة على الوثائق.



Source: Guide de contrôle Sur pièces, Direction Générale des Impôts, Alger,
2004, p7.

2- الرقابة المعمقة

وتسمى أيضا بالرقابة في عين المكان أو الرقابة الخارجية ويعد هذا النوع تدخلا مباشرا للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بها بهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية كما يمكن للأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية للإستغلال داخل مقرات العمل حسب مقارنة العناصر والمعطيات و الوثائق المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان.

إن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك التهرب الضريبي وتعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة و التحقيق، كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإيرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى كمتابعة استعمال المخالفات الصناعية.

ويشمل هذا النوع من الرقابة ثلاثة أنواع من التحقيقات هي:

- التحقيق المحاسبي: ويتم على مستوى المؤسسات.
- التحقيق المصوب في المحاسبة: تم استحداثه مؤخرا كشكل من أشكال الرقابة الجبائية.
- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية: للمكلف ويخص الأشخاص الطبيعيين .

3- الرقابة عن طريق الفرق المختلطة

تم إنشاء هذه الفرق في جويلية 1997، ويتم من خلال التنسيق ومشاركة ثلاثة إدارات وهي الضرائب الجمارك والتجارة ويهدف إلى مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارة ومراقبة المداخيل وخاصة فيما يتعلق بالواردات، وتسعى الدولة الجزائرية إلى تطوير هذا النوع من الرقابة من خلال تكثيف جهود و التنسيق بين الهيئات والمؤسسات المختلفة وذلك نظرا لما تحققه من تسويات ومبالغ مسترجعة.

4- الرقابة على المعاملات العقارية

تقوم هذه الرقابة على أساس تقويم أسعار المعاملات العقارية وتخص مراقبة المداخيل التي تهرب من الضريبة على حقوق التسجيل من خلال مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح ببيعها أو شرائها أو التنازل عنها سواء كانت مبنية أو غير مبنية أو مداخل عقارية حيث أصبحت المداخيل والممتلكات العقارية أكثر الطرق إتباعا لتهريب الأموال وتبيضها عن طريق أسعار وهمية وخيالية وللحد من ذلك اعتمدت الإدارة الجبائية معايير تنظيمية في إعادة تقويم المعاملات العقارية من أجل استفاء الحقوق المترتبة عليها .

المبحث الثاني: الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية في الجزائر

سعيًا لتنظيم عملية الرقابة الجبائية و ضمان السير الحسن لها حول المشرع إطارًا قانونيًا للحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية، وتحديد الحقوق و الواجبات الممنوحة للمكلفين بالضريبة.

المطلب الأول : حقوق الإدارة في الرقابة الجبائية.

من خلال ما ذكرناه سابقًا يتضح أن الجزائر تملك أجهزة رقابية متعددة ومازالت إلى يومنا هذا تقوم بإصلاحات في النظام الجبائي وإدارتها بوجه خاص، فتعزيزًا لذلك فقد حول المشرع الجزائري للمسؤولين في هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي لا بد الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية وتشمل صلاحيات الإدارة الجبائية فيما يلي:

الفرع الأول : حق الاطلاع

حول المشرع للإدارة الضريبية حق الإطلاع، بالاستناد على نص المادة 45 من ق.إ.ج " يسمح للمراقب حق الإطلاع قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها"¹.

وحسب T.Lambert فإن حق الإطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات الموجودة في الملفات الضريبية، من خلال طلب المعلومات وذلك من غير المساس بالسري المنهجي لدى:

- الإدارات والهيئات العمومية والجماعات المحلية بمختلف مستوياتها وحتى المؤسسات التربوية.
- مصالح الضمان الاجتماعي والمحافظات العقارية مع الجهات القضائية وحتى الموثقين والمحضرين.
- مختلف الهيئات والمؤسسات ذات الطابع المالي كالبنوك، مصالح البريد، الصناديق الخاص.
- الاطلاع على المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة المعني².

الفرع الثاني : الحق في المعاينة

حول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق الزيادة الميدانية لمقررات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة والمتمثلة في المعاينة المادية، فيمكنهم التحرك بحرية في المقررات المهنية وبالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق، ومراقبة الصفقات التي تبرم المنتجين، وتكون هذه المراقبة عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً يفوضه هذا الأخير، كما أن

¹ المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، ص34.

² بوقليعة محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة لنيل شهادة ماستر، علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2013 - 2014، ص05.

طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية، وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة ، حيث تكون هذه الزيادة حاضرا فيها.

الفرع الثالث : حق الرقابة

إن الإدارة تتمتع بصلاحيات الرقابة على تصريحات المكلفين بالضريبة وذلك لكون النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي بمعنى أن الضريبة تتأسس بعد إدراجها للعناصر الضرورية ضمن التصريحات المسلمة للإدارة الجبائية فانطلاقا من هذا المنطلق تحتفظ الإدارة بحق الرقابة من اجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المقدمة¹.

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وصدق المعلومات المقدمة في تصريحات المكلفين بالضريبة ويتم ذلك من خلال ما يلي:

– طلب المعلومات حول أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبه من خلال توجيه استبيان في شكل مجموعة من الأسئلة ترسل إلى المكلف، وفي حالة عدم الرد يمكن للإدارة الجبائية تعميق البحث و طلب التوضيحات.

– طلب التوضيحات حول نقطة معينة من التصريح العام عند الشك في عدم تجانس التصريحات لسنة معينة و السنوات السابقة لها.

– طلب الأدلة يمكن طلب الوثائق من المكلف من اجل جمع معلومات دقيقة يمكن استعمالها و عادة ما يكون هذا الطلب يتعلق بالضريبة على الدخل و يكون كذلك موجها إلى مسيري الشركات.

و أخيرا يمكن القول أن الفرق بين حق الاطلاع و حق الرقابة يكمن في أن الأول يهدف إلى طلب المعلومات فقط، في حين الثاني يهدف إلى طلب المعلومات ثم القيام بالتصحيحات المطلوبة على الأوعية المصرح بها من قبل المكلفين.

الفرع الرابع : حق استدراك الأخطاء

تنص المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب و الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأول"².

كما خول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حقوقا تمكنها من ممارسة عملية الرقابة الجبائية ، وعدم إتباع هذه الإجراءات يؤدي الى بطلان إجراءات ونتائج هذه العملية.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2014، ص.14.

² المادة 327 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة. ص.150.

المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة

يخضع المكلفين بالضريبة إلى نوعين من الواجبات أحدهما جبائية والأخرى محاسبية.

أولاً: الالتزامات ذات الطابع المحاسبي

هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

ا. دفتر اليومية

عبارة عن دفتر مرقم ومختوم من قبل المحكمة المختصة تسجل فيه العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتاريخ متتابعة، حيث أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية ويسجل فيه يوماً بيوم عمليات نشاط المؤسسة بانتظام ومن دون ترك فراغ أو شطب إضافة إلى إرفاق المستندات الخاصة بإثبات مختلف العمليات.

ii. دفتر الجرد

يجب على التجار القيام بجرد عناصر الأصول مرة على الأقل خلال السنة تنص المادة 10 من القانون التجاري على أنه: "يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري سنوياً بجرد عناصر أصول وخصوم حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب الخسائر والأرباح بدفاتر الجرد".

iii. حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة

يلزم المشرع الجزائري المكلف الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لها إضافة إلى السندات المشار إليها في القانون التجاري لمدة 10 سنوات. وطبقاً للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداءً من تاريخ تحريرها، كما أي إخلال بهذه الشروط السابق الذكر يؤدي إلى رفض المحاسبة من قبل المحققين وبالتالي فإن المكلف يعتبر مخالفاً للواجبات المحاسبية¹.

ثانياً: الالتزامات ذات الطابع الجبائي

يلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية²:

ا. التصريح بالوجود:

يترتب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أن يقدم خلال (30 يوم) الأولى لبداية نشاطه تصريحاً بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليمياً، يحدد فيها اسم ولقب وعنوان المكلف، إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه والمقر الرئيسي للمحل.

¹ قانون تجاري، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم 2009، الجريدة الرسمية رقم 75 المادة 12 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، ص 12.

² المادة 327، من قانون الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة، ص 87.

II. التصريحات الشهرية أو الثلاثية لرقم الأعمال :

يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما، والخاضعين للضرائب والرسوم ، التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليميا حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط. يجب اكتتاب التصريح الشهري (G50). بالنسبة للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض ضريبة في العشرين ي وم الأولى للشهر الموالي ، كما باقي يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتتاب تصريحها تم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (أجور)، والرسم على النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة المضافة خلال 20 يوم الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم فيه تحقيق رقم الأعمال¹ حيث يتم تقديم هذا التصريح إلى قباضة الضرائب التي يتبع لها مقر المكلف بالضريبة ليتم من خلاله تحصيل دين الضريبة.

III. التصريح السنوي بالأرباح و النتائج :

ألزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة اكتتاب التصريح الإجمالي و النتائج (n G01) قبل أول أفريل من كل سنة، ويحتوي هذا التصريح على ما يلي:

– العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

– قيمة الأرباح الخاضعة للاقتصاد الضريبي.

– قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلف بالضريبة.

– وثائق الإثبات الجبائية المتعلقة بعمليات النشاط و مختلف الأعباء و التكاليف.

تحرر هذه التصريحات على مطبوعات خاصة وترسل إلى الإدارة الجبائية ويجب على مفتش الضرائب أن يسلم وصلا للمكلف بالضريبة بعد الالتزام به.

IV. التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط :

في حالة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالتصريح عن ذلك خلال (10أيام) ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط. وفي حالة التنازل يتم اكتتاب تصريح بالتنازل يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المتنازلين، أما في حالة الوفاة فيتعين على ذوي الفقيد التصريح بالمداخل الخاضعة للضريبة في أجل (06أشهر) اعتبارا من تاريخ الوفاة².

V. وضع رقم التعريف الإحصائي :

¹ الدليل التطبيقي، للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، مديريةية العلاقات العمومية والاتصال، منشورات الساحل، سنة 2009. ص15 .
² المادة 133، من قانون الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص89.

تضمن قانون المالية لسنة 2002 : جملة من الإجراءات تهدف إلى محاربة التهريب الضريبي من أهمها : إلزام المكلفين بوضع رقم تعريف إحصائي يبرز في هكل الوثائق المتعلقة بنشاطهم والموجهة إلى الأشخاص أو الإدارات أو المصالح العمومية المتعامل معها¹ ويهدف إلى تسهيل التسيير الجبائي للملفات الجبائية ويؤدي عدم الالتزام بوضع هذا الرقم أو بمعلومات خاطئة عنه إلى حرمان المكلفين من حقوق التالية² :

- تسليم شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

- تسليم مستخرجات من جداول الضرائب.

- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق و الرسوم.

المطلب الثالث : الضمانات المقدمة للمكلفين بالضريبة

نتيجة الالتزام بالواجبات السابقة الذكر منح المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق للمكلفين بالضريبة منها ما هو متعلق بإجراءات التحقيق، ومنها ما هو متعلق بإجراءات التقويم.

أولاً: الضمانات المتعلقة بالتحقيق :

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق يتوجب على المراقبين احترامها كما أن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق وإلغاء النتائج المترتبة عنه. ومن أهم هذه الضمانات ما يلي :

❖ الإعلام المسبق :

يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق، يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة، والذي ينص على حقوقه وواجباته، على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها (10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي، و (15) يوم بالنسبة للتحقيق المحاسبي المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار.

❖ الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار :

يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، وهذا مع بداية عمليات التحقيق عند إرسال الإشعار بإعادة التقويم.

¹ قانون المالية، الجريدة الرسمية رقم 10، المادة 35، من قانون 21-1 المؤرخ في 22 سبتمبر 2001، لسنة 2002، ص 19.

² الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 84.

❖ عدم تجديد التحقيق المحاسبي :

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب و الرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر، بخصوص نفس الضرائب و الرسوم بنفس المادة (20 - 8 من ق، ا، ج).

❖ تحديد مدة التحقيق بعين المكان :

لا يمكن تحت طائلة البطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبية آجالا محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا و طبيعة نشاط المؤسسة، فمثلا بالنسبة للمؤسسة تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 1.000.000 دج، لكل سنة مالية تحدد بأربعة أشهر، أما إذا كان رقم أعمالها يتعدى 1.000.000 دج وأقل من 5.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها فتحدد مدة التحقيق ب 6 أشهر. أما في حالة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق فوق سنة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلا في حالة اكتشاف طرق ومناورات تدليسية.

ثانيا : الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم :

تتمثل الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقييم في إعلام المكلف بنتائج التحقيق و الحق في الرد أو الطعن.

❖ التبليغ بإعادة التقييم :

يتعين على الإدارة الجبائية أن تبلغ بنتائج التحقيق المعمق VASFE أو التحقيق المحاسبي VC بواسطة إشعار بإعادة التقييم، وهذا حتى في غياب إعادة تقييم أو في حالة رفض المؤسسة، ويكون الإشعار المتعلق بإعادة التقييم مفصلا بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، إضافة إلى ذلك يكون مبررا بكيفية تسمح للمكلفين بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة.

❖ حق الرد :

يحق للمكلف الرد على إعادة التقييم من خلال تقديم رأيه وملاحظاته حول إعادة التقييم كما يمكن طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في أجل أقصاه 40 يوما من أجل تقديم ملاحظاته أو قبوله¹.

وفي حالة عدم الرد في الآجال المحددة يعتبر القبول ضمنيا ويتم تأسيس الضريبة على الأساس الذي تم تبليغه وتصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 26.

❖ حق الطعن :

يعد حق الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه إذا تبين أنه قد أخضع جوراً لإعادة التقسيم أو تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي ويمكن أن يتم الطعن على ثلاث مستويات :

أ الطعن الإداري :

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى سواء بالقرار المتخذ بشأن شكاواه حسب الحالة من طرف مدير الكبريات المؤسسة أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس البحث والمراجعات كل حسب اختصاصه للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها، ويقدر كل منهم دراسة الشكاوي في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى.

ب الطعن النزاعي :

يعتبر هذا النوع من الطعن ضماناً لصيانة حقوق المكلفين بالضريبة حيث يتمتع المكلف بأجل ينقضي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج جدول التسوية في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى طبقاً للمادة 72 (من ق.إ.ج). ويمكن للمكلف أن يلتمس وفق تحصيل الضريبة المتنازع فيها أو الدفع المؤجل ويتم تقسيم لجان الطعن حسب مبلغ الضريبة على ثلاث مستويات كما يلي :

– لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على المستوى الدائرة وتكون مختصة عندما يقل مبلغ الضريبة عن 2.000.000 دج أو يساويها .

– لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى الولاية وتكون مختصة عندما يفوق مبلغ الضريبة (مليوني) 2000.000 دج وتقل عن عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) أو تساويها .

– لجنة الطعن المركزية في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة تختص عندما يتجاوز مبلغ الضريبة 2.000.000 دج .

ج الطعن الولائي :

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

المبحث الثالث : الهيئات الجبائية المكلفة بالرقابة الجبائية في الجزائر.

تعتمد عملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونيا للقيام بذلك. حتى تمارس بطريقة منظمة وجيدة وتعزيزا لذلك فقد خول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات و الحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية .

المطلب الأول : الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية .

هناك وسائل هيكلية ميدانية، أي أجهزة مختصة تسند إليها مهمة المراقبة، وبواسطة تنفيذ برامج التحقيق الجبائي و المتمثلة في مديرية البحث و المراجعات وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و مفتشيات الضرائب.

الفرع الأول : مديرية البحث و المراجعات Direction Des Recherche et Vérification

أ- تعريف : أنشأت مديرية البحث و المراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288/98 الصادر في جويلية 1998، و المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية ، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني ، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث و المراجعات في سبتمبر 1998، وهي مكلفة بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة و المصالح الجبائية بمحاربة التهريب الضريبي، ولكي تقوم بهذه الصلاحيات تسند المهام إلى 4 مديريات فرعية منها¹ :

– نيابة مديرية البرمجة .

– نيابة مديرية الرقابة الجبائية .

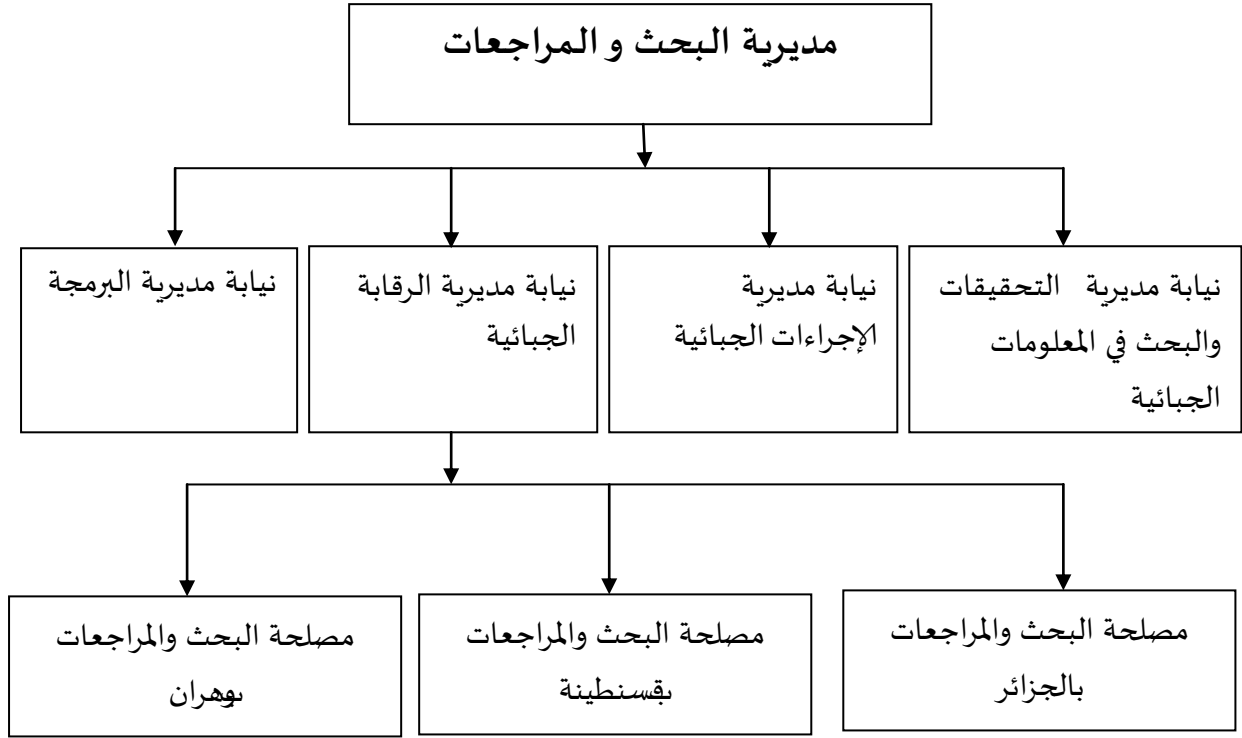
– نيابة مديرية الإجراءات الجبائية .

– نيابة مديرية التحقيقات و البحث عن المعلومات المحاسبية .

¹ نوي نجاة . فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر .رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير. كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير الجزائر 2003 - 2004 . صص 39 - 40 .

ب-الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث و المراجعات

الشكل رقم (02-01) : الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث و المراجعات



المصدر: نوي نجاة – مرجع سابق- ص40

ج-مهام مديرية البحث و المراجعات :

تسند لمديرية البحث و المراجعات مهمة الرقابة الجبائية بتوفير شرط مستوى رقم الأعمال للأربع سنوات 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات و النشاطات الحرة، ورقم الأعمال 10.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لمديرية البحث و المراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي ، ولأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها¹ :

– رفع نوعية التحقيق و الارتقاء به إلى مستويات أحسن .

– تحسين نوعية الرقابة الجبائية .

– الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية و المداخل الكبرى .

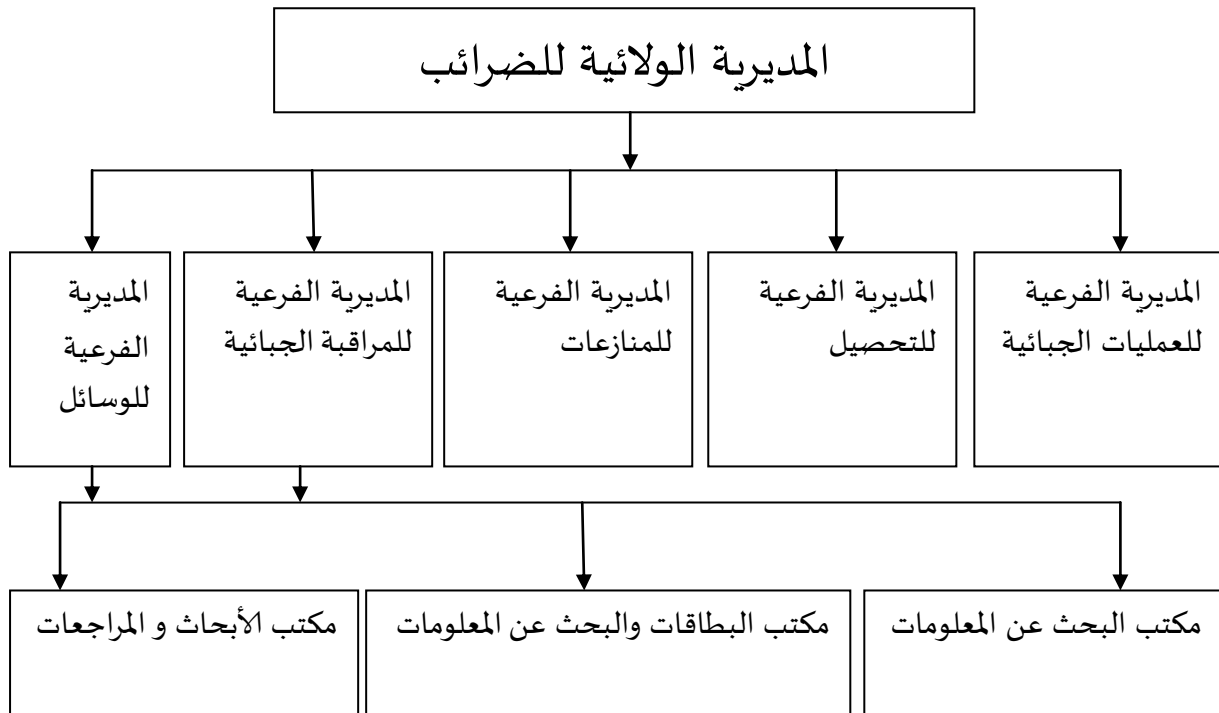
¹ نوي نجاة . مرجع سبق ذكره . ص ص40 - 41 .

الفرع الثاني : المديرية الولائية للرقابة الجبائية

إضافة إلى مديرية البحث و المراجعات فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديرياتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المتخصصة بعملية الرقابة، لذا تستند إليها تنفيذ برامج التحقيق .

أ- الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

الشكل رقم (03-01) : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: سليمان عتير. مرجع سبق ذكره. ص 41

إن المديرية الولائية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث و المراجعات، وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى، أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد أوكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة و مقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4.000.000 دج، و باقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 1.000.000 دج .

ب- مهام المديرية الولائية للضرائب :

في هذا الإطار فإن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي¹:

¹ سليمان عتير- دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية. جامعة محمد خيدر. 2011 - 2012. بسكرة. ص 41.

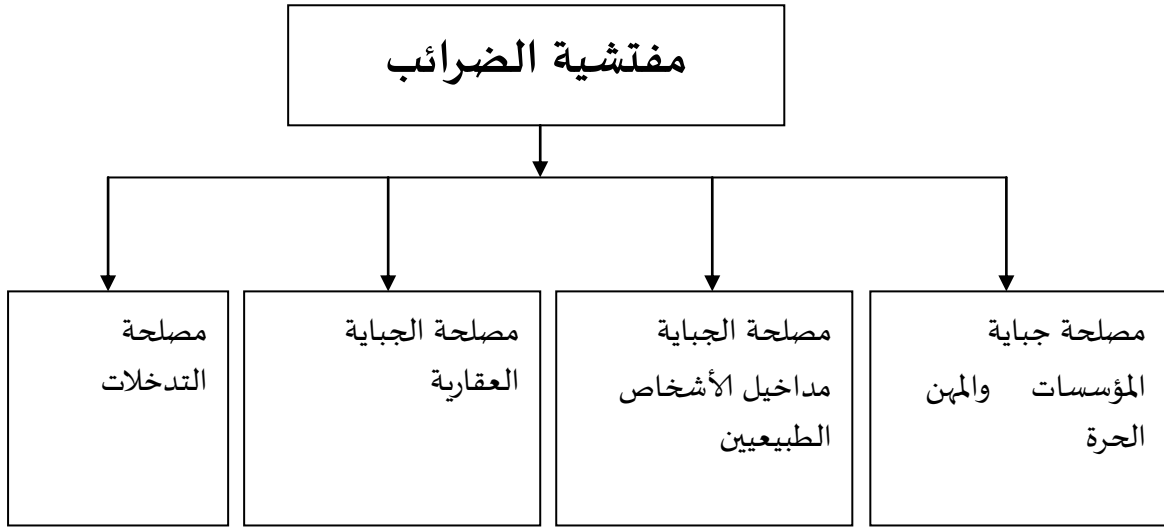
- البرمجة و التحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات و التحقيقات و الأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي .
- السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة من خلال التحقيق و كذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف .
- البحث و تحليل أسباب التهرب و الغش الضريبيين و ايجاد حلول و اقتراحات ناجعة لهذا الإشكال .
- تنسيق و تنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية .
- دراسة و اقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة .

الفرع الثالث : مفتشيات الضرائب

أ- تعريف : تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة ، فتقوم بالبحث و جمع المعلومات الجبائية و استغلالها و مراقبة التصريحات و اصدار الجداول الضريبية و كشف العائدات و تنفيذ عمليات التسجيل¹ .

ب- الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب :

الشكل رقم (04-01) : الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



المصدر: سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 111

¹ المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في فبراير 1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها. المادة 12 منه. الجريدة الرسمية المؤرخة في 27 فبراير 1991. العدد 9.

ج- مهام مفتشية الضرائب :

إعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بما يلي¹ :

- المتابعة و المراقبة المستمرة للملفات الجبائية فيما يخص الثغرات التي تطرأ على طبيعة النشاط من جهة وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى .
- تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذين صرحوا به .
- مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية .
- تسجيل المنازعات و الطعون ، وتقديم الحلول المناسبة .

المطلب الثاني: الهيئات المختصة حديثا بالرقابة الجبائية .

يهدف مواكبة التطورات الحديثة و التحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء هياكل تنظيمية ادارية جديدة ابتداء من 2002 وهي :

الفرع الأول : مديرية كبريات المؤسسات Direction Des Grandes Entreprises

أ - تعريف : تم انشاء مديرية كبريات المؤسسات في سنة 2002، وهي مديرية تابعة للإدارة العامة للضرائب ، تقوم بالرقابة الجبائية للمؤسسات الكبرى في الجزائر، وتقوم بمتابعة المؤسسات الكبيرة التي لا يقل رقم أعمالها عن 100 مليون دج، كما تشكل مكان لدفع التصاريح و تسديد الضرائب، وقد بدأت هذه المديرية مش روعها في سنة 2002، واكتمل هذا المشروع في سنة 2005، الذي نص على تنظيم وعمل المديرية الفرعية لمديريات كبريات المؤسسات، وباشرت عملها في سنة 2006، حيث تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية والمؤسسات التجارية والصناعية من الناحية الجبائية² .

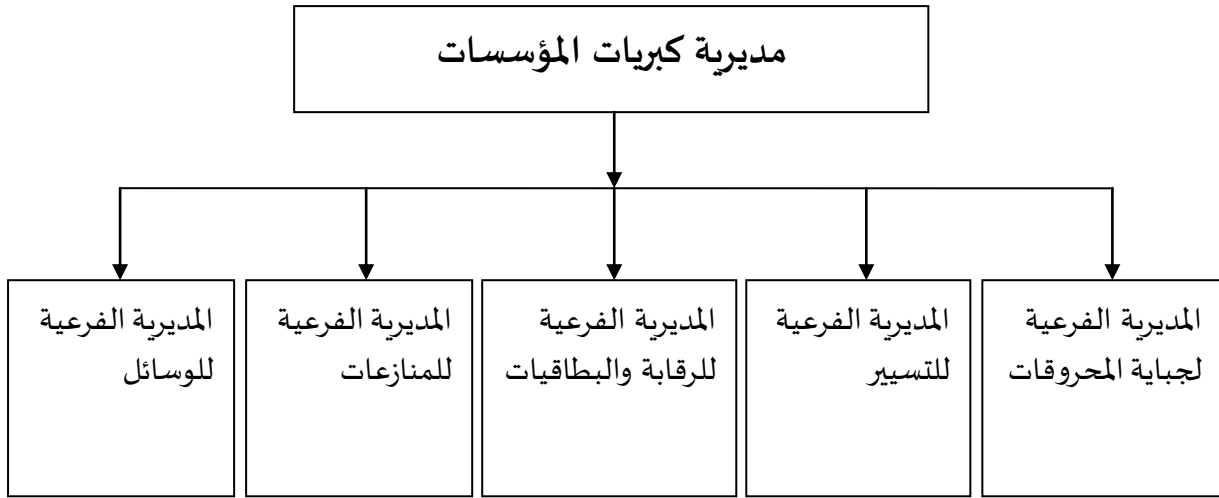
ب - الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات :

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من (5) مديريات فرعية على النحو التالي :

¹ سليمان عتير . مرجع سبق ذكره . ص 46 .

² آيت بلقاسم لامية . مرجع سبق ذكره . ص 47 .

الشكل رقم (05-01) : الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: سليمان عتير. مرجع سبق ذكره. ص 47

ج- مهام مديرية كبريات المؤسسات :

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء والتحصيل و المراقبة و منازعات الضرائب و الرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين و المعنويين و الجماعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني، ومهما كان محل مؤسستها الرئيسي أو مديرياتها الفعلية أو مقرها، ويمكن حصر مهامها في الحالات التالية¹ :

✳ في مجال الوعاء :

- تمسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها .
- إصدار الجداول و قوائم التحصيلات و شهادات الإلغاء أو التخفيض و تنفيذ عمليات التحصيل والطابع و تعابنها و تصادق عليها .
- تراقب الملفات حسب كل وثيقة .

✳ في مجال التحصيل :

- التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى .
- المراقبة المسبقة و تصفية حسابات التسيير .
- التموين و مسك محاسبتها .

¹ المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق ل 18/09/2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، المادة 03 منه ، الجريدة الرسمية المؤرخة في 01 رمضان 1427 الموافق ل 24/09/2006. العدد 59 .

✳ في مجال الرقابة :

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتشغلها وتراقب التصريحات .
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضرائب وتقييم نتائجها .

✳ في مجال المنازعات :

- تدرس التظلمات وتعالجها .
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية .
- تعالج طلبات التخفيض الإداري .

✳ في مجال تسيير الوسائل :

- تعد الإجراءات المتعلقة بالإعتمادات والتصفية ، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتعيينها .
- تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك .
- توظف وتعين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم .

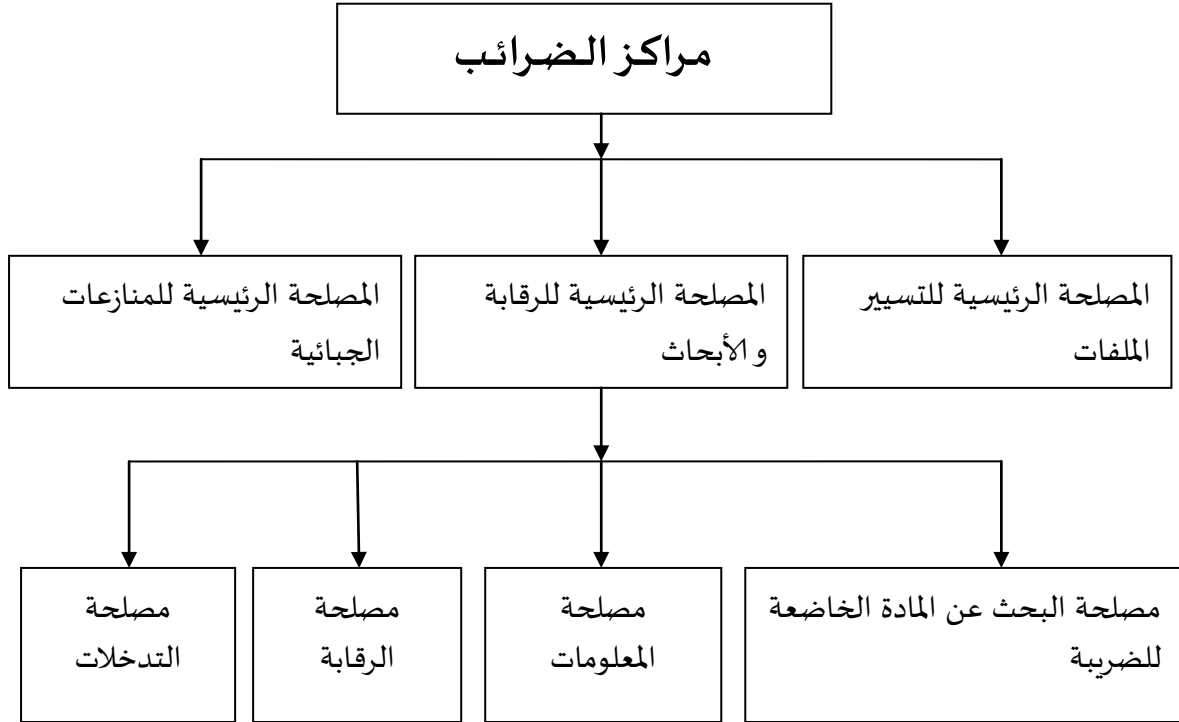
الفرع الثاني : مراكز الضرائب :

أ-تعريف : هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي والمرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 10.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته¹.

¹ المرجع السابق . المادة 20 منه.

ب-الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب :

الشكل رقم (06-01) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: سليمان عتير. مرجع سبق ذكره. ص 47

ج-مهام مراكز الضرائب :

تنحصر هذه المهام في النقاط التالية¹ :

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي .
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات .
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطته .

¹ آيت بلقاسم لامية . مرجع سبق ذكره. ص 50 .

الفرع الثالث : المراكز الجوارية للضرائب .

أ-تعريف : من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري، المراكز الجوارية للضرائب وهي بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر .

فهي تتابع ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزافية بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجباية العقارية، المعادن النفيسة ،الكحول، التبغ، وكذا الجباية المحلية الفلاحية¹ .

ب-مهام المراكز الجوارية للضرائب .

– تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها.

– تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتشغلها .

– تراقب التصريحات وتنظم التدخلات .

– تدرس الشكاوى وتعالجها .

المطلب الثالث : الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

لأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي خول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم اتجاه الإدارة الجبائية واتجاه المكلفين بالضريبة، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته، وهي تبين صفة العون المدقق كالهوية، الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف، والموظفين المكلفين بذلك هم² :

1. نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية :

هو المسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة وفي هذا المجال يراقب أعمال التحقيق الجبائي ، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين ، حيث يحرص على إجراء التحقيق وفقا للقانون و يرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق .

¹ سليمان عتير. مرجع سبق ذكره. ص 109 .

² آيت بلقاسم لامية . مرجع سبق ذكره. ص 51 - 52 .

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة وتقديم الملاحظات حول برنامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي .

II. رئيس مكتب الأبحاث و المراجعات :

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن 6 سنوات كمحقق جبائي، و يكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقته، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين .

III. الأعوان المحققين :

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين ل :

- رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي، فكل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية .
- بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفاتهم .

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق و مراقبة النتائج و حسابها مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه. وإفبال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة و مرخصة من طرف المسؤول (نائب المدير) تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية .

خلاصة الفصل :

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الأول أن الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، وكذا تطبيق القوانين الجبائية، إذ تعتبر الرقابة أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى تنظيم وتوجيه المكلفين بالضريبة، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء و المخالفات بهدف تصحيحها و تقويمها .

ولتحقيق الأهداف المرجوة فقد عمل المشرع الجزائري على سن جملة من القوانين التي تعد معلما موحدًا في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية .

كما منح جملة من الصلاحيات للأعوان المراقبين لأداء عملهم ،وفي نفس الوقت فرض على المكلف بالضريبة عدة التزامات. كما منحه في المقابل حقوق يتمتع بها .

كما أسند مهمة الرقابة الجبائية إلى أجهزة مختصة تتمثل في مديرية البحث و المراجعات و المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية و مفتشيات الضرائب .

إضافة إلى هيئات مختصة حديثًا ابتداءً من 2002 وهي مديرية كبريات المؤسسات و مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب .

الفصل الثاني : الضريبة واشكالية التهرب والغش الضريبيين

تمهيد :

الرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ما هي وسيلة أسسها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة ظاهرة خطيرة تعدد أكبر اقتصاديات دول العالم ، ألا وهي ظاهرة الغش و التهرب الضريبي ، فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون في إتباع وسلك كل أساليب التهرب و الاحتيال و استغلال الثغرات الجبائية القانونية.

وهذه الظاهرة تؤثر مباشرة على الإقتصاد الوطني مما يؤدي إلى الإضرار بالمصلحة العامة للبلاد، وذلك باستنزاف الخزينة العمومية باعتبار الضرائب أكبر مورد لها.

وللتعرف على هذه الظاهرة أكثر، سنتعرض في هذا الفصل في سبيل الإلمام بجوانب الموضوع المختلفة بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول : ماهية الضريبة .

المبحث الثاني : دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي .

المبحث الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: ماهية الضريبة

تعتبر الضرائب مصدرا من مصادر الإيرادات العامة للدولة، وهي من أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها للتأثير على النشاط الاقتصادي بهدف تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسنتناول في هذا المبحث تعريف الضريبة وقواعدها، أهدافها بالإضافة إلى تصنيفاتها.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها.

أولا: مفهوم الضريبة

للضريبة عدة تعاريف نذكر منها :

التعريف الأول: الضريبة استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين الاعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية وبلا مقابل قصد تغطية الأعباء العامة بتدخل الدولة¹.

التعريف الثاني : هي اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله المكل ف ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته على الدفع ومساهمته في الأعباء العامة أو لتدخل الدولة لتحقيق أهداف معينة².

التعريف الثالث : هي استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن³.

التعريف الرابع : هي تحويلات إجبارية يتلقاها قطاع الحكومة العامة وتشمل الضرائب على الرسوم التي لا تتناسب على الإطلاق مع تكليل ف تقديم الخدمة، ولكن تستبعد المساهمات الإجتماعية والغرامات والجزاءات⁴.

ولعل أشمل تعريف للضريبة يتمثل فيما يلي :

الضريبة فريضة نقدية يجبر الأفراد على أدائها للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين وفقا لقواعد مقدرة بقصد تحقيق منفعة أو مصلحة عامة.

¹ خالد شجاع الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن، ص 145-146.

² محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2007، ص65.

³ أعاد محمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص124.

⁴ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص21.

ثانيا: خصائص الضريبة

من خلال هذه التعاريف يتضح أن للضريبة خصائص نذكرها فيما يلي :

1- الضريبة اقتطاع مالي تتم بصورة نقدية

ويقصد بها أنها استقطاع نقدي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين وبما أنها فريضة نقدية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة النقد خلافا للنظم الضريبية السابقة التي كانت تفرض وتحصل في شكل عيني¹.

2- الضريبة تفرض جبرا

أي تدفع بصفة إلزامية إجبارية من قبل الأفراد وذلك للإنفراد الدولة عن طريق القانون الجبائي بتحديد طرق الربط والتحصيل وإجراءات المتابعات والمنازعات².

3- الضريبة تدفع بدون مباشر

أي أن دافع الضريبة لا يعرف مقدار ولا طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة، وهذا مقابل خاص يعود على دافع الضريبة³.

4- الضريبة تدفع بصفة نهائية

أي أنها غير قابلة للاسترداد فهي ليست أمانة أو وديعة يستردها صاحبها فيما بعد، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم وبدفع أية فوائد عنها لذلك تختل ف الضريبة عن القرض العام التي تلتزم الدولة برده إلى المتدين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن قيمة القرض⁴.

5- الضريبة فريضة عامة

تكون إلزاما شخصيا يكون شاملا ويطبق على جميع الأفراد الذين تتوفر فيهم شروط فرض الضريبة في الدولة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، حسب التبعية الاقتصادية وليس حسب التبعية السياسية أو الإقليمية⁵.

¹ عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار جامعة المصرية، مصر، 1974، ص 64

² سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 115.

³ محمود حسين الوداي، مرجع سبق ذكره، ص 75

⁴ زينب حسين عوض الله، المبادئ العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1998، ص 120.

⁵ حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص 8.

المطلب الثاني: قواعد الضريبة وأهدافها.

أولاً: قواعد الضريبة

ونعني بها تلك الأسس و الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصالحتي الدولة والمكلفين ومن بين أهم هذه القواعد نذكر :

1- قاعدة العدالة

أن يساهم كل فرد في تغطية النفقات العامة ويقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته، أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد.

2- قاعدة اليقين

أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث أسس حسابها وميعاد الوفاء بها والهدف من ذلك هو حماية دافع الضريبة من التعسف الممكن حدوثه من موظفين الإدارة الضريبية¹.

3- قاعدة الاقتصاد في النفقات

يعني أن يكون الإنفاق الذي يتم بشكل تكاليفي لتحصيل الضرائب بأدنى قدر ممكن وبحيث تكون حصيلة الإيرادات الضريبية التي تدخل في خزينة الدولة أكبر ما يكون، وإلا أصبح فرضها عديم الأهمية عندما تصبح التكاليف الجبائية أكثر من حصيلتها².

4- مبدأ الملائمة

يجب أن تحصل كل الضرائب في الوقت و حسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة في جباية الضرائب أي يجب أن تكون موعد دفع الضريبة من ممول إلى الخزينة العمومية بتلائم مع موعد تحقق الوعاء الخاضع للضريبة.

5- قاعدة الثبات

أن لا تتغير حصيلة الضرائب تبعاً للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية خصوصاً أوقات الكساد وذلك أن حصيلة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل والإنتاج والعكس في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات³.

¹ فليح حسن خلف ، المالية العامة، علم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 180.

² عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1995، ص 95.

³ خالد شحادة الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 180.

ثانيا: أهداف الضريبة

تصبوا الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق الاستقرار والتنوع من خلال مجموعة من الأهداف في المجال المالي، الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي.

1- الأهداف المالية

يعتبر من الأهداف الرئيسية والهامة للضريبة حيث تمثل مصدر داخلي دائم من إيرادات الدولة لتمويل خزينتها وتضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق العام كتمويل الإنفاق على الخدمات وعلى استثمارات الإدارة الحكومية.

2- الأهداف الاقتصادية

يقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي غير مشوب بالتضخم أو الانكماش وأصبحت 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 كلياً أو جزئياً.

- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب كلياً أو جزئياً.

- تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار¹.

3- الأهداف الاجتماعية

تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية من أهمها :

- تخفيف حدة التفاوت بين الدخل والثروات المرتفعة، وذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على

أصحاب الدخل والثروات المرتفعة ثم إعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة.

- المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة على سلع

الاستهلاك كالخبز والحليب.

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 12-13

- الحفاظ على الصحة العمومية وذلك بفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها

أضرار صحية كالمشروبات الكحولية، والتبغ¹.

- توجيه سياسة النسل في الدولة ومعالجة أزمة السكن.

4- الأهداف السياسية

تستخدم الضرائب لتحقيق سياسة لحساب طبقة على حساب طبقة أخرى، أو لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو لحد منها وذلك عن طريق خفض الضرائب الجمركية على الواردات وحتى الإعفاء منها أو رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة معها، كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان، والولايات المتحدة الأمريكية).

المطلب الثالث: تصنيفات الضرائب

يمكن تصنيف الضرائب بالاستناد إلى عدة معايير وهي:

1- معيار وعاء الضريبة

يقصد بوعاء المادة التي تفرض وتقوم عليها الضريبة بما يقتضي تقسيم وتصني ف الضرائب على أساسه إلى الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة.

1-1- الضريبة الوحيدة

بمقتضاها لا تفرض إلا ضريبة واحدة على الشخص وهي تتسم بالبساطة والعدالة وسهولة أدائها واقتضاها أي فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر بعد حكم جميع التلكالي ف اللازمة للحصول على الدخل².

1-2- الضرائب المتعددة

هي السائدة في النظم التي تأخذ بأكثر من ضريبة سعيا إلى تخفي ف عبء كل ضريبة على حدة، لاختلاف مواعيد استحقاقها وهو ما يعمل على ارتفاع حصيلتها وهذه الضرائب، تمس أوعية متعددة وتعدد هذه الضرائب يؤدي إلى قيام كل ضريبة بتصحيح عيوب الضرائب الأخرى وأن المكل ف الذي يستطيع التهرب من أحد أنواع الضرائب يقع تحت طائلة أخرى³.

2- معيار الواقعة المنشئة للضريبة ومعيار تحمل العبء

¹ زينب حسين عوض الله، مرجع سبق ذكره، ص 128-129

² حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 18

³ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جريب للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص 36-37.

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة أن الإلتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الإلتزام بالضريبة وطبقاً لهذا المعيار¹ يميز بين الضرائب المباشرة المتمثلة في الضرائب على رأس المال والضرائب على الدخل، بينما الضرائب الغير مباشرة تمثلت في معيار تحمل العبء في الضرائب على الاستهلاك وطبقاً لمعيار تحمل العبء الضريبي هناك ضرائب مباشرة التي تمثلت في الضرائب على رأس المال والضريبة على الدخل أما الضرائب الغير المباشرة تتمثل في الضرائب على الاستهلاك والضرائب على التداول.

1-2- الضرائب على رأس المال

ويقصد برأس المال من الناحية القانونية ما يملكه الشخص من أموال وقيم في زمن ما بغض النظر عن طبيعتها: عقارات، أدوات الإنتاج، أسهم.

ولتحديد رأس المال من الناحية الضريبية يجب حصر وبعد مجرد تقويم أصول وخصوم المكل ف بالضريبة ومن أهم أشكالات وصور الضريبة على رأس المال ما يلي² :

1-1-2- الضريبة على عملية وواقعية امتلاك رأس المال: كالأسهم، السندات، العقارات.

2-1-2- الضريبة على زيادة قيمة رأس المال : وتفرض لأسباب خارجة عن صاحبه لأنها ترجع إلى ظروف أخرى (الأشغال العامة) وتعرف بضريبة التحسين (إتاوة التحسين).

3-1-2- ضريبة التركات : وتقوم على انتقال رأس المال المستوى إلى ورثته أو الموصى لهم وهناك نوعان لضريبة التركات هما :

– الضريبة على مجموعة التوكية : وهي تفرض على مجموع التوكية الصافي أي بعد خصم ديونها حيث لا تركة إلا بعد تسديد الديون.

– الضريبة على نصيب الوارث: حيث تفرض على نصيب كل واحد من الورثة.

2-2- الضرائب على الدخل

والتي تتولد عن واقعة تحقق الدخل ويفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها أو لخدمة التي يقدمها وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي: العمل، رأس المال أو لعمل ورأس المال معاً³ وتقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة لضريبة خلال فترة زمنية سواء كانت شهراً أو سنة وهذه الضريبة إما تكون ضريبة نوعية على الرواتب والأجور وكذا الأرباح التجارية والصناعية أو تكون ضريبة عامة على مجموع عناصر دخل المكل ف على اختلاف أنواعها ومصادرها ومن أهم عناصر

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 20.

² سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 167-169

³ محمود عباس محزري، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2003، ص 89.

التشخيص الضريبي إعفاء حد أدنى من الدخل التي تتناسب مع النفقات الضرورية للمعيشة كما أن هناك إعفاء أخريقابل الأعباء العائلية ثم إن التصاعد في معدات الضريبة هو أحد عناصر التشخيص الضريبي¹.

2-3- الضرائب على الاستهلاك

هذه الضرائب من نتاج واقعة الاستهلاك التي مفادها أن الالتزام بدفع الضريبة تنشأ بمجرد شراء السلعة، ويقصد بالضرائب على الاستهلاك تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل بالحصول على السلع الاستهلاكية، وضرائب الاستهلاك قد تفرض على استهلاك وقد تفرض على جميع أنواع معينة من السلع أي في صورة نوعية على الاستهلاك، كالرسم الداخلي عليه وقد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك كالرسم على القيمة المضافة² TVA، وتفرض على أنواع معينة من السلع المستهلكة أو على كافة السلع المستهلكة بغرض تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية أو مالية التي نجد منها :

2-3-1- الضرائب الجمركية

وتفرض على السلع المجردة المستوردة من خارج الدولة (الواردات) كما قد تفرض على السلع المصدرة إلى الخارج (الصادرات) وعند فرض ضريبة على الواردات لا بد من التمييز بين بعض السلع والبعض الآخر، فلا تفرض الضريبة على السلع الضرورية ولا فإنه ستندم المساواة في التضحية بين أفراد المجتمع وحين يدفع كل فرد فيه قدرا واحدا من الضريبة سواء كان قادرا أو عاجز وقد تفرض الضرائب الجمركية بقصد تطبيق سياسة الحماية وذلك بهدف تشجيع وحماية الصناعات المحلية الناشئة.

أما الضريبة الجمركية على الصادرات فتلجأ إليها الدولة بقصد إعاقه السلع المحلية عن التصدير أو التخفيف من حجم الصادرات.

وتحقق الضرائب والرسوم الجمركية حصيلة ضخمة للخرينة ومصدرا غيريرا عن مصادر إيرادات الدولة³.

2-3-2- الضرائب على الإنتاج

تفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية ويطلق عليها (رسوم الإنتاج ج) وقد تفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج حيث يقوم بدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر بيع الوحدة للمستهلك.

2-3-3- الضريبة على المبيعات

وهي ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع الصناعية المستوردة والمصنعة محليا، وعلى مجموعة من الخدمات وتستوفي المرحلة الأولى من تطبيقها من المستورد مباشرة ومن الصانع عند البيع ومن مؤدي

¹ عبد الناصر إبراهيم، نائل الحسن، عدس، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2003، ص 17.

² حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 21

³ عبد الناصر إبراهيم نور، نائل حسن عدس، مرجع سبق ذكره، ص 18-19.

الخدمات عند تقديمها، ويستثنى من ذلك السلع المعفاة المنصوص عليها في قائمة الإعفاء، وقد فرضت لتحل محل الضريبة على الاستهلاك.

4-2- الضريبة على التداول

وهي الضريبة التي تفرض عند حصول انتقال شيء من ملكية شخص إلى شخص آخر¹. وتفرض هذه الضريبة على واقعية انتقال حقوق الثروات وتداولها وغيرها من التصرفات القانونية التي تكون الأموال محلا لها، كقيام الفرد بشراء عقارات أو بعض التصرفات بأمواله المنقولة، فجميع التصرفات القانونية للأفراد من بيع وإيجار وهبات ووصايا والتي تؤدي إلى انتقال الأموال والثروة من شخص إلى آخر لضريبة تسمى بالضريبة على التداول².

ومن الأمثلة على هذه الضرائب، رسوم التسجيل العقاري، والرسوم القضائية ورسوم نقل ملكية السيارات.

اختلفت وجهات النظر في النظر وتكي ف هذه الضرائب، فبعضهم وصفها بالرسوم، والبعض الأخر أدخلها في عداد الضرائب بالمعنى الفني للضريبة.

ومهما يكن أمر تكييفها فإن النظام الضريبي للبلد هو الذي يحدد وصفها، فيما إذا كانت تدخل ضمن دائرة الرسوم أو أنها تدخل في فرضها إلى المقدرة المالية للمكلف.

¹ أعاد حمود القيسي، مرجع سبق ذكره، ص 140.

² عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريفة، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2002، ص 18.

المبحث الثاني: دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي .

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة ، من خلال محاربة الغش الضريبي أو التخفيض من حدته ، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين ، وإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات.

المطلب الأول : تعريف الغش الضريبي وأنواعه

الفرع الأول : تعريف الغش الضريبي *l'évasion fiscale*

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم للغش الضريبي من طرف المؤلفين في هذه الظاهرة ، وهذا باختلاف وجهات نظرهم القانونية والإقتصادية ونظرا لذلك ليس من السهل تقديم تعريف شامل ودقيق للغش الضريبي . ومن هذه التعاريف نذكر :

التعريف الأول : عرف أندري باريلاري *Andrée Bari Lari* الغش على أنه " الخفض أو الامتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة كالأخطاء الإدارية في التصريحات أو خفض الإيرادات وتضخيم النفقات".

التعريف الثاني : يقصد به تمكن المكلف كليا أو جزئيا من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه. وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة ، وتختلف صور الغش الضريبي تبعا لاختلاف الأساليب التي يعتمدها كل مكلف للتهرب من تأدية الضرائب المترتبة عليه، فقد يعتمد المكلف إلى كتم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه أو أن يقدم تصريحا مزيفا ومدعوما بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه، فيخفي بعض أوجه نشاطاته ، أو يزيد من قيمة تكاليف الدخل القابلة للتزويل الضريبي أو يستعين ببعض القوانين التي تساعد على إخفاء حقيقة أرباحه¹.

الفرع الثاني : أنواع الغش الضريبي²

ومن خلال ما سبق نجد أن الغش الضريبي هو خرق صاخر لقواعد القانون الجبائي للتخلص من دفع الضريبة ، وعلى هذا نذكر أنواع الغش الضريبي كما يلي:

1. الغش البسيط : يعرف هذا النوع بأنه "كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة". ويعتبره المشرع محاولة متعمدة لتضليل الإدارة الجبائية باستعمال عنصر التديليس المتمثل في :

♦ النقص في التصريح .

♦ التأخر في تقديم التصريح .

¹ مجدي محفوظ. علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي. ديوان النشر لبنان. الطبعة الرابعة. 2004. ص 379.

² طالب محمد. الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1995-1999. رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي . كلية الاقتصاد وعلوم التسيير. جامعة الجزائر. 2001-2002. ص 53-54 .

♦ عدم تقديم التصريح نهائيا .

II. الغش المركب : أما الغش الموصوف فيستعمل فيه المكلف طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب الناتج عن إرادته في ذلك ، فالغش المركب يجمع كل العناصر التي تتضمن مبادئ الغش، وهي نوعين:

♦ الإخفاء المادي عن طريق استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية .

♦ الإخفاء القانوني كأن يقوم المكلف بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية .

المطلب الثاني : أسباب الغش الضريبي.

التهرب الضريبي ليس نتيجة صدفة ، فهناك أسباب لهذه الظاهرة منها النفسية ، الاقتصادية ، ومنها الراجعة إلى ضعف الإدارة وتنظيمها أو نظامها داخل محيطها ، والتي نوردتها كما يلي¹ :

أولا : أسباب متعلقة بالمكلف

إن موقف المكلف اتجاه الضريبة يشترط فيه الحالة النفسية والأخلاقيات الجبائية، فكلما كانت نفسية المكلف ضعيفة كلما كان ميله نحو التملص من دفع الضريبة واسعا، فالعامل البسيكولوجي للمكلف له أهمية بالغة في أداء واجباته الجبائية، إضافة إلى عدم فهم الكثيرين للدور الذي تلعبه الدولة الحديثة وفقدان الثقة في مؤسساتها ففتح مجالا للشك في عدم أهمية هذه المساهمة وبالتالي التأثير السلبي على مدى إقبال المكلفين على دفع الضريبة .

ثانيا : أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي

* تعقد النظام الجبائي : فالمكلفين يجدون الأعذار أمام الإدارة الجبائية وهذه الأخيرة تجد صعوبة في المراقبة بسبب تعقد وتنوع النماذج المستعملة من جهة ومن جهة ثانية بسبب أن المكلف يجد نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة بوسائل هشة، وهذه هي ميزة الدول النامية .

* عدم استقرار القوانين : لقد شهد النظام الجبائي الجزائري منذ الاستقلال تغيرات عديدة تبرز في قوانين الضرائب أو تجديدها ، هذا ما أدى إلى عدم الإستقرار في الجهاز، ويتعذر بالتالي على المكلفين مواكبة هذه التغيرات المتتالية نتيجة لنقص الإعلام .

¹ يحيواي نصيرة. دراسة حول التهرب و الغش الضريبي -حالة الجزائر- رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير. معهد العلوم الاقتصادية .جامعة الجزائر 1997- 1998 . ص 62 .

ثالثا: أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية.

إن مكافحة الغش الضريبي تعتمد على مدى كفاءة وفعالية الإدارة الجبائية في القيام بمهامها ومن الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية ما يلي:

- ✓ نقص و محدودية الوسائل المادية المستعملة في الإدارة الجبائية نظرا للانعدام الأجهزة الحديثة التي يتم من خلالها الربط بين الإدارات ، إضافة إلى ضعف الرواتب و قلة الحوافز الممنوحة للموظفين من أجل زيادة مردودية عملهم .
- ✓ كثرة الإجراءات الإدارية وتعقدها مما يعرقل إجراءاتها بالنسبة للمكلفين والإدارة في حد ذاتها وهو ما يؤدي إلى خلق شعور بالكراهية من طرف المكلفين .
- ✓ ضعف الرقابة المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية نظرا لقلة اليد العاملة المخصصة لذلك مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات التي هي في حاجة للمراقبة الجبائية .
- ✓ انعدام الاتصال بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة مما يجعلهم بعيدين كل البعد عن التعديلات التي قد تطرأ على وضعيتهم الجبائية ، وربما يقومون بمخالفتها دون العلم بذلك.

رابعا: الأسباب الاقتصادية¹

للأسباب الاقتصادية دورها في الغش الضريبي، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة كلما كان الغش الجبائي كبير والعكس صحيح .

ا. الوضعية الاقتصادية للمكلف :

يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات، حيث تنخفض المداخيل وتصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلا على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديدها، هذا في حالة الأزمات، أما في حالة الرخاء الاقتصادي، حيث تزيد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح .

ا. الوضعية الاقتصادية العامة :

ترتفع مداخل الأفراد في فترة الانتعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم ويسددها إلى الخزينة مما يؤدي إلى تقليل الغش الضريبي ، أما في فترات الركود الاقتصادي تنتشر السوق الموازي ويؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني .

ملاحظة : عموما أسباب الغش الضريبي نفسها أسباب التهرب الضريبي .

¹ محمد فلاح. الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية .رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية . جامعة الجزائر. 1997 - 1998 . ص 37 .

المطلب الثالث: طرق الغش الضريبي

تأخذ طرق الغش الضريبي شكلين أساسيين هما طريقة الإخفاء القانوني و طريقة الإخفاء المحاسبي .

الفرع الأول :الإخفاء القانوني

ويعني خلق وضعية قانونية مرئية ، وهذا النوع من الغش يأخذ شكلين أساسيين وهما¹ :

ا. الغش عن طريق التكييف الخاطئ للوضعية القانونية الحقيقية :

ويتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى خاضعة لنظام جبائي أكثر امتياز وهذا يسمح بعدم أداء الضريبة أو أدائها بنسبة أقل من تلك الناتجة عن الوضعية القانونية الأولى وهذا ما يكون له أثر في تغيير المعنى الحقيقي لعملية ما وتزييف حالة أو فعل آخر غير خاضع للضرائب، أو خاضع لمعاملة جبائية خاصة أكثر اعتدالا ، ومن الأمثلة الواقعية الشائعة حالة إخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة واستبدالها بشكل آخر وهو دفع الأجور بإفراط للشركاء وهذا لكي لا تؤدي الضريبة بمناسبة توزيع الأرباح .

ii. تركيب عملية وهمية :

وهو الأكثر استعمالا من طرف المكلفين المتهربين حيث يتمثل عمل مؤسسة تجارية مثلا في إعداد فواتير وهمية لا تتطابق مع أي توريد حقيقي للسلع لحساب زبائن مؤسسات أخرى، وبذلك تتمكن هذه الأخيرة من خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة على مبيعاتها .مبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي المذكور على الفواتير المزورة التي سلمتها المؤسسة التجارية وهكذا عندما يكون الرسم على القيمة المضافة الذي يدفع فيكون من حق هذه المؤسسات الحصول على تعويض يساوي مبلغ الفرق .

الفرع الثاني :الإخفاء المحاسبي

ويكون هذا النوع من الغش حسب الطرق التالية :

ا. الغش بزيادة التكاليف (الأعباء) :

لقد سمح المشرع للمكلف بخصم الأعباء التي يتحملها فعلا في إطار نشاط مؤسسته شريطة أن تكون هذه التكاليف مرتبطة مباشرة بالاستغلال وفي حدود السقف المسموح الذي وضعه القانون، لكن بعض المكلفين يدخلون أعباء ليست لها علاقة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة .

ii. التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية ضمن محاسبة المصاريف العامة :

وذلك بتقييد النفقات الشخصية الغير قابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة للمصاريف العامة التي تعتبر بطبيعتها قابلة للخصم من الربح المحقق قبل الإخضاع الضريبي مثلا :إصلاح السيارة الشخصية واعتبارها

¹ طالبي محمد. مرجع سبق ذكره .ص 55_60 .

مصاريف إصلاح سيارة مصالحة، وبذلك يتم التخفيض قدر المستطاع من الربح الصافي الخاضع للضريبة وهو ما يسمح لهؤلاء الممولين من الإفلات كليا أو جزئيا من الضريبة على أرباح المؤسسة .

III. الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة :

وذلك عن طريق الزيادة المبالغ فيها لمبالغ العوائد (أجور) المسجلة في المحاسبة و التي ليست لها أي علاقة نسبية مع العمل أو الخدمة المقدمة من طرف الشخص المأجور كما يمكن أن تكون في الأصل أرباح موزعة على الشركاء تحت غطاء أجور لكي لا تخضع للضريبة على أرباح الشركات ، أو تسجيل عمال وهميين في المحاسبة الخاصة بالرواتب و الأجور حيث يسجلون شهريا عمال وهميين في المحاسبة الخاصة بالرواتب والأجور حيث يسجلون شهريا دون القيام بأي عمل فعلي في المؤسسة ، وهذه الطريقة تسمح بتضخيم الكتلة الأجرية التي تخصم من الربح الخاضع للضريبة ، مما يؤدي إلى تحقيق الضريبة الواجبة الأداء .

IV. الغش بتخفيض النواتج أو الإيرادات :

حيث يتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة وذلك باستعمال طرق ووسائل مختلفة مثل اهمال المبيعات حيث هذه الطريقة تتمثل في لجوء بعض المكلفين إلى البيع نقدا بدون استعمال الفواتير أو الشيكات ، و بهذا لا يكون هناك أي أثر لعملية البيع، فيحصل ثمن البيع ولا تظهر العملية في محاسبة المبيعات أو الخزينة .

المبحث الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

يعتبر التهرب أوسع نطاق من مفهوم الغش. فالغش هو التخلص من دفع الضريبة بإختراق القوانين بطرق وأساليب يراها المكلف ملائمة ومناسبة، كما يمكن للمكلف اللجوء إلى عدم دفع الضريبة بدون إختراق نصوص القانون الجبائي وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي. والذي سنتعرف عليه في هذا المبحث.

المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي وأنواعه

أولا : تعريف التهرب الضريبي La Fraude Fiscale

لقد تعددت المفاهيم والتعاريف التي جاء بها المختصين حول مفهوم التهرب الضريبي ومن بين التعاريف نجد :

التعريف الأول : يعرف التهرب الضريبي على أنه "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكوم مشروعة أو غير مشروعة"¹.

التعريف الثاني : فقد عرفه ج.س ماريتيز J.C Martinez بأنه "فن تفادي الوقوع في جاذبية القانون الجبائي والاستفادة من الثغرات التي يشتملها"².

أي أن المكلف هنا يستعين بحيل تمنعه من دفع بعض الضرائب دون المساس بالقانون، وهذا من خلال ثغرات القانون الجبائي.

إذ أن التهرب يكون من دون مخالفة القانون، على نقيض الغش ولا يوقع على المكلف أي عقوبة على غرار الغش، إلا أنهما يتشابهان في كونهما يؤديان إلى خفض المورد الجبائي.

ثانيا : الفرق بين الغش والتهرب الضريبي.

من خلال ما سبق يمكن التمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي من خلال تبين أوجه التشابه والاختلاف بينهما. كما هو مبين في الجدول التالي :

¹ ناصر مراد. التهرب والغش الضريبي في الجزائر. الطبعة الأولى. دار قرطبة للنشر والتوزيع. الجزائر. 2004. ص 6 .

² Jean- claude martinez.la fraude fiscale .paris.1984.p 13

الجدول رقم (01-02) : أوجه التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي.

أوجه التشابه	
<ul style="list-style-type: none"> - يمارسان من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا طبيعيين أو معنويين. - يتسببان في آثار سلبية على الخزينة العمومية. - كل منهما سلوك يهدف من خلاله المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً. - ناتجان عن نقص الوعي الضريبي. - كل منهما ناتج عن سوء نية. 	
أوجه الاختلاف	
التهرب الضريبي	الغش الضريبي
<ul style="list-style-type: none"> - يتم باستغلال الثغرات الموجودة في القانون الجبائي. - لا يعاقب عليه القانون. 	<ul style="list-style-type: none"> - يتم باستعمال أساليب مخالفة للقانون الجبائي. - يعتبر في القانون جريمة ويعاقب على ارتكابه.

المصدر: إعداد الطالب انطلاقاً من التعاريف السابقة

ثالثاً : أنواع التهرب الضريبي

وتتمثل أنواع التهرب الضريبي في التهرب الضريبي المشروع وهو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة¹.

1. التهرب الضريبي المشروع² :

يوجد هذا التهرب في الجزائر خاصة من خلال صور تقليدية كالتالي:

أ الخطأ الناتج في التصريح الضريبي:

حيث يلاحظ في الأنواع والأشكال التالية :

- أخطاء في التصريحات بالعمليات الخاضعة للضريبة.

¹ سليمان عتير، مرجع سبق ذكره. ص 74.

² ناصر مراد. فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة الجزائر. 2001-2002. ص

– أخطاء في التصريح عندما يتوقف عن النشاط الممارس.

– أخطاء في التصريح الشهري والثلاثي.

– أخطاء في التصريح بالوجود (عند بداية ممارسة النشاط).

ب التهرب المادي والمحاسبي :

ويتم ذلك بعدم الالتزام بقانون الإدارة الجبائية، ذلك أن بعض المكلفين لا يقومون بتسجيل البعض من رقم أعمالهم، حيث أن عمليات البيع التي يقومون بها تكون غير مفوترة.

ومن التحايلات في هذا النوع نجد :

– أخطاء تخص عملية مسك الدفاتر الإلزامية المنصوص عليها في المواد 9 إلى 12 من القانون التجاري.

– عدم إمساك الدفاتر الثانوية المتعلقة بعمليات الشراء والبيع.

– أخطاء في الإقفال الشهري لعمليات البيع والشراء.

– أخطاء في التعيين على الفواتير مثل تاريخ العملية وترقيم أو تعيين الزبون. "الترقيم الجبائي".

– خطأ في إيجاد التوازن المفروض الذي يوجد بين دفتر الإيراد والنفقات.

المطلب الثاني : آثار التهرب الضريبي.

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الدولة لتمويل نفقاتها والنهوض باقتصادها، ويشكل التهرب الضريبي عائقاً أمام التنمية الاقتصادية في جميع الدول باختلاف مستوياتها الاقتصادية، حيث تعد مشكلة التهرب الضريبي إحدى مظاهر الانحلال السياسي والاقتصادي والاجتماعي، وتترتب عنه آثار سلبية في مختلف الميادين¹.

أولاً : الآثار المالية .

وهي أول الأعراض التي تظهر بحيث أن التهرب الجبائي يحدث نزيفاً للمالية العمومية ويتسبب في خسائر معتبرة للخزينة العمومية، وهكذا فإن الدولة تستثمر أقل، كما لإنفلق من أجل إنجاز الهياكل القاعدية وأمام هذا الوضع تلجأ إلى طلب المزيد من الذين لا يمكنهم التهرب وتتوقف عن تقديم الإعانات ولإعفاءات الجبائية الموجبة لدعم وترقية الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

¹ يونس أحمد البطريق. اقتصاديات المالية العامة. الدار الجامعية. بيروت. 1980. ص 134.

ثانيا : الآثار الاقتصادية

تعتبر أداة للتحكم في النشاط الاقتصادي من خلال تمويل وتوجيه الأنشطة الاقتصادية، ويؤدي التهرب من دفعها إلى إضعاف دور الدولة في المجال الاقتصادي ، ويمكن تحليل الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي كما يلي¹:

أ التأثير على المنافسة :

يقود التهرب الضريبي بالإخلال بقواعد المنافسة حيث تكون المؤسسات المتهربة من دفع الضرائب أحسن وضعية من المؤسسات التي تلتزم بأداء واجباها الضريبية وخاصة عندما تكون الضرائب مرتفعة، وذلك عن طريق الاستفادة من مبالغ الضرائب غير المتقطعة ومساهمتها في التمويل ومقوية مكانتها في السوق.

ب التأثير على توجيه النشاط الاقتصادي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى جذب عناصر الإنتاج نحو الأنشطة التي تكثف فيها هذه الظاهرة ، حيث يقوم المكلفون باختيار النشاط بناء على اعتبارات جبائية كمعدل الضرائب الخاص بالنشاط ، وطريقة التحصيل ودرجة الحساسية اتجاه التهرب الضريبي وتوفر طرق التهرب من دفع الضريبة، ومدى إمكانية الإفلات من قبضة الرقابة الجبائية ، وهو ما يوجه النشاط الاقتصادي إلى وجهة قد لا تخدم سياسية الدولة في توظيفها للضريبة.

ج التأثير على الصناعة الوطنية :

يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين ، مما يدفعهم على زيادة إنفاقهم الاستهلاكي وزيادة إقبالهم على السلع المستوردة والأجنبية أحيانا، والتي يسعى المشرع في الدول النامية إلى حماية الإنتاج الوطني منها وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة والتنوع، وهو ما كانت تفتقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها، وهو ما يؤدي إلى انخفاض حجم الطلب عليها بما يؤثر على سير تلك المشروعات ويضعف صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية.

وفي الأخير يمكن القول أن التهرب الضريبي يؤدي إلى عرقلة مشاريع الدول والحكومات في التنمية الاقتصادية والهوض بالبلاد.

¹ بشرى عبد الغاني. فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود مالية وبنوك. جامعة تلمسان. 2010- 2011. ص ص99- 101 .

ثالثا : الآثار الاجتماعية¹ :

يعمل التهرب الضريبي على إحداث الآثار الاجتماعية التالية :

– عدم المساواة بين المكلفين في تحميل عبء الضريبة، ومن ثم عدم عدالة توزيع العبء الضريبي.

– تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف الطبقات الاجتماعية.

– انتشار الفساد الأخلاقي (ظاهرة الرشوة) بين موظفي القطاع.

ملاحظة : للغش الضريبي نفس آثار التهرب الضريبي. فكلاهما له آثار سلبية على الدولة والمجتمع.

المطلب الثالث : طرق التهرب الضريبي

تتعدد أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط و مهارة المتهرب ، وقد أدى التفتح و التطور التكنولوجي و زيادة التعاملات الاقتصادية إلى تطور الطرق والأساليب المتبعة في التهرب الضريبي، ومن أبرز هذه الطرق والأساليب المستعملة في ذلك ما يلي² :

1. التهرب الضريبي عن طريق تقديم معلومات محاسبية غير حقيقية:

وذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر و سجلات و حسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر و السجلات الحقيقية بهدف التقليل من الإيرادات و زيادة النفقات، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من التهرب:

– اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع.

– توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلا.

– التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة.

– تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون.

¹ آيت بلقاسم لامية . مرجع سبق ذكره. ص26.

² سليمان عتير . مرجع سبق ذكره. ص ص79- 80.

.II التهرب عن طريق إخفاء الممتلكات:

يعتمد هذا النوع من التهرب على الإخفاء المتعمد لبعض الممتلكات مثل المخزونات ، وهذا يكون كلي أو جزئي، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من طرق التهرب الجبائي ما يلي:

- إخفاء جزء من المخزونات وبيعها سرا في السوق الموازية.
- عدم التصريح بكل الأنشطة الممارسة من قبل المكلف.

.III التهرب عن طريق استغلال القانون:

ويتم ذلك باستغلال الامتيازات القانونية الممنوحة لبعض العمليات و النشاطات، حيث يقوم بعض المكلفين بإدراج جزء من أنشطتهم ضمن الأنشطة المعفية أو التي لها إعفاء جزئي ، ومن الأمثلة الحية عن ذلك:

- تسجيل عملية بيع أصل من الأصول على أنها هبة.
- اعتبار عمليات توزيع الأرباح على المساهمين أنها رواتب وأجور.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل استنتجنا أن لكي تلعب الرقابة الجبائية دورها كاملا يجب أن تتميز بالديناميكية و التكيف المستمر مع كل الظروف والمستجدات التي يعرفها الاقتصاد الوطني ، حيث أن الرقابة الجبائية الجيدة ستفوت الفرصة على أولئك الذين يحاولون مغالطة الإدارة الجبائية و جعلها تخسر أموالا معتبرة، فالرقابة الجبائية العادلة و الشفافة ستردع المكلفين بالضريبة المتهاونون في تأدية حقوقهم الجبائية.

إذن الرقابة الجبائية أداة فعالة لتحسين المردودية الجبائية في مختلف النشاطات الاقتصادية ، وبالتالي الحفاظ على المصالح العامة.

وسعيا منها إلى تحسين الرقابة الجبائية ، فقد اتخذت الإدارة الجبائية كل الإجراءات اللازمة لذلك. حيث تعزم مصالح الإدارة الجبائية على كشف العمليات الحقيقية للغش و التهرب الضريبي ومحاربتها بفعالية.

الفصل التطبيقي دراسة حالة

تمهيد:

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث و الذي تناولنا فيه التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية ، الضريبة ، الغش و التهرب الضريبي .

و باعتبار الرقابة الجبائية أداة مهمة في معالجة حالات عدم الالتزام الضريبي ، وتعزيز الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالضريبة ، و بالتالي الوصول إلى تصريحات جبائية أحسن و أصدق بمعلوماته .

كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي للقيام بدراسة ميدانية ب الممرکز الجوي للضرائب بسيدي علي التابعة لمديرية الضرائب بمستغانم ، و تسليط الضوء لكل متطلبات البحث .

كما تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة المستقبلة.

المبحث الثاني : آلية الرقابة الجبائية.

المبحث الثالث : دراسة حالة ميدانية.

المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة المستقبلية

نقوم في هذا المبحث بتقديم المؤسسة التي وقع عليها محور الدراسة وهي المركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي التابعة للمديرية الولائية للضرائب بمستغانم ، والتي سنقوم بتعريفها وتقديم هيكلها التنظيمي وأشكال الرقابة التي تطبقها.

المطلب الأول : المركز الجوّاري للضرائب وهيكله التنظيمي

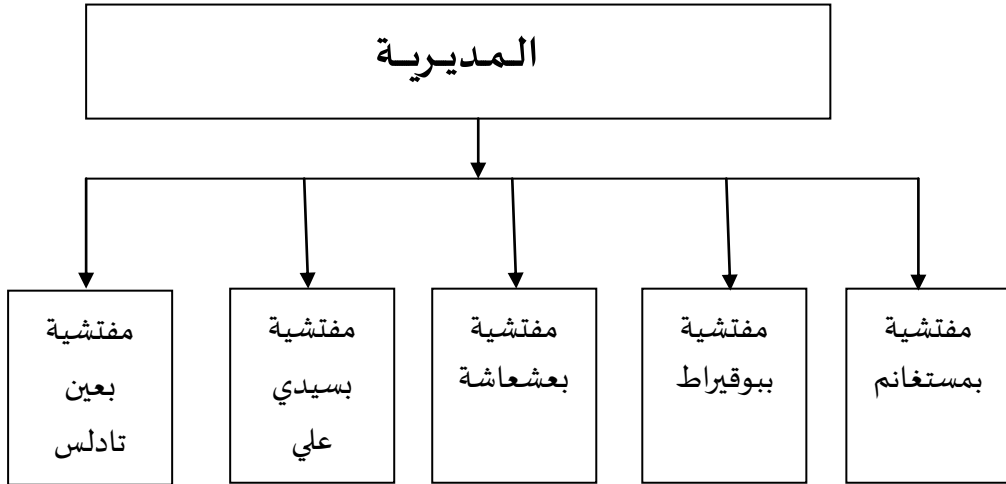
قبل الحديث عن المركز الجوّاري للضرائب لا بد من تقديم الهيئة التابعة له وهي المديرية الولائية للضرائب لولاية مستغانم .

أ. المديرية الولائية للضرائب لولاية مستغانم.

أ تعريف : تعتبر إدارة الضرائب ومن الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام ، تكتسب شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي وهو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول وهي قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون الضرائب الغير مباشرة ، قانون الطابع ، قانون التسجيل وقانون الرسم على حجم المعاملات وقانون الإجراءات الجبائية.

ب الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب لولاية مستغانم:

الشكل رقم (01-03) الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب لولاية مستغانم



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق من المؤسسة.

II. تقديم المركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي :

أ تعريف : المركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي هي مؤسسة حديثة النشأة تأسست سنة 2002. وهي إدارة جبائية تقوم بمسك وتسيير ملفات المكلفين بالضريبة ، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات، كما تقوم بإرسال إشعارات الدفع للتجار، والحرفيين والصناع والمقاولين وترسلها إلى قبضة الضرائب للتحصيل.

كما أنها تعتبر المقر الأول في إعداد برامج الرقابة الجبائية لكل سنة ، وهي تقع في الجهة الشرقية لولاية مستغانم وتتكون من أربعة مصالح على رأسها رئيس المفتشية وهي:

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة.

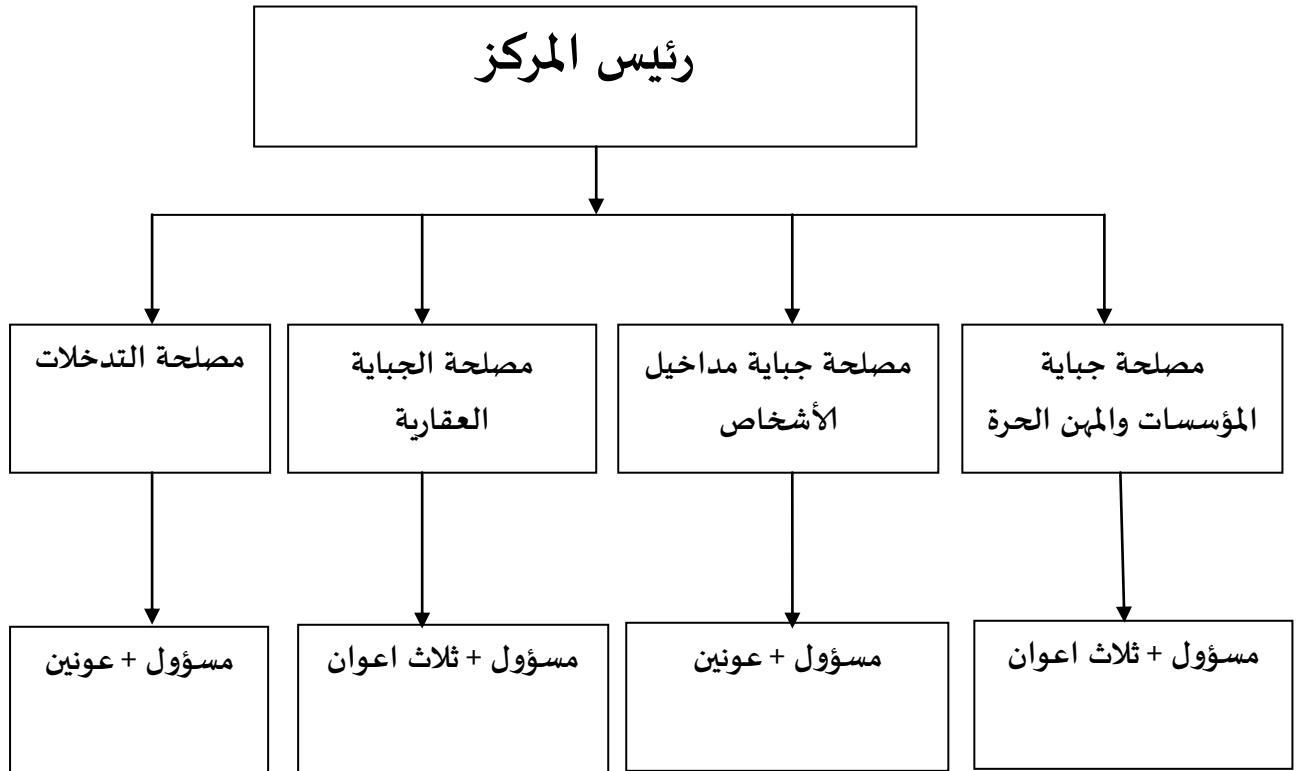
- مصلحة مداخيل الأشخاص الطبيعيين.

- مصلحة الجباية العقارية.

- مصلحة التدخلات.

ب الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب موزعة على عدد الأعوان.

الشكل رقم (02-03) الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب موزعة على عدد الأعوان



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق من المؤسسة.

المطلب الثاني: مهام المركز الجواري للضرائب

باعتبار المركز مقسم إلى أربعة مصالح ، فإن كل مصلحة لها وظائف و مهام تؤديها بانتظام من أجل نجاح سير العمل ، وهي كالتالي:

I. مهام مصلحة جباية المؤسسات و المهن الحرة:

- استقبال و توجيه المكلفين بالضريبة.
- تلقي التصريحات السنوية لمداخيل الشركات.
- مراقبة التصريحات الشهرية لأرباح الشركات ، و التدقيق في التصريحات السنوية.
- إعادة تقويم التصريحات.
- إعداد المصفوفات الخاصة بأرباح الشركات.

II. مهام مصلحة مداخيل الأشخاص الطبيعيين :

- استقبال و توجيه المكلفين بالضريبة.
- استقبال التصريحات بالمداخيل مع مراقبة التصريحات ، و حساب الضريبة على الدخل.
- إعداد المصفوفات الخاصة بالمداخيل.
- إرسال و استقبال كشف الربط الخاص بالضريبة على الدخل.

III. مهام مصلحة الجباية العقارية:

- استقبال و توجيه المكلفين بالضريبة.
- مراقبة تصريحات المؤجرين.
- إعداد مصفوفة المداخيل على العقارات المبنية و غير المبنية.
- القيام من حين لآخر بإحصاء العقارات و خاصة البنايات الجديدة.
- مراقبة تسيير الضريبة على العقارات و الضريبة على الثروة و حقوق الطابع و التسجيل من ناحية العدد و المنتج الضريبي.

IV. مصلحة التدخلات :

- استقبال وتوجيه المكلفين بالضريبة ، وخاصة الجدد منهم لتوعيتهم لمفهوم الضريبة.
- فتح محضر معاينة للمكلفين بالضريبة.
- البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- استقبال وبعث كشوف المعلومات.

المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية المطبقة من طرف المفتشية .

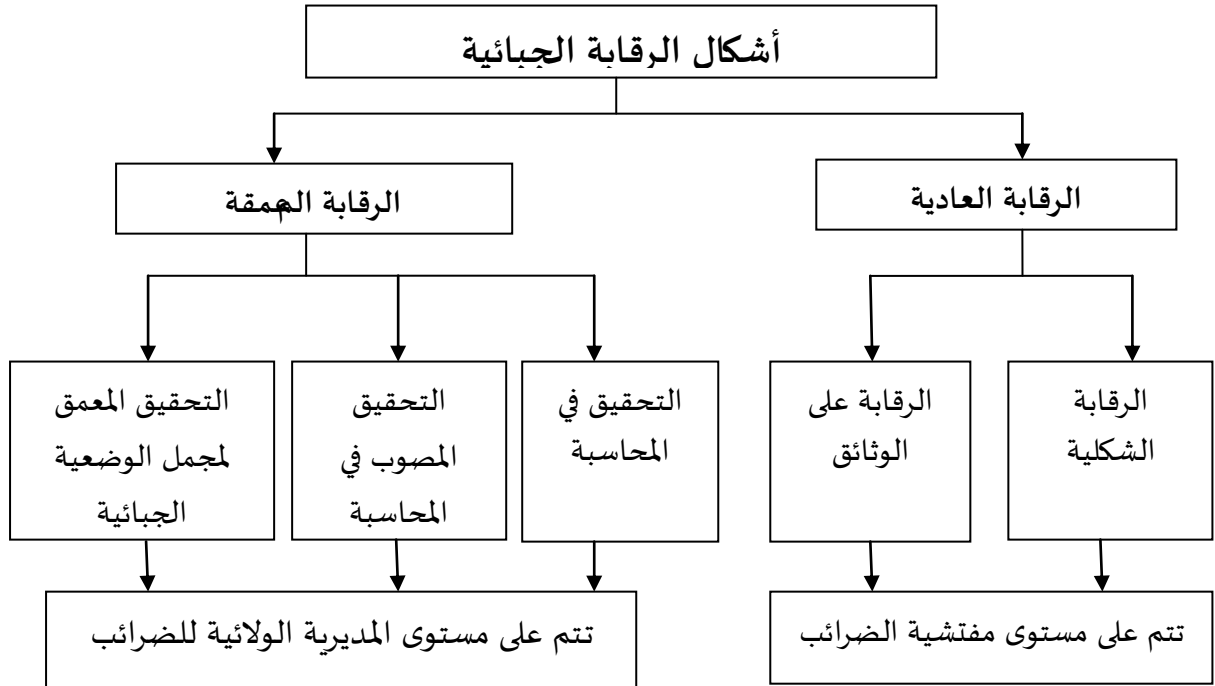
تنقسم الرقابة الجبائية إلى شكلين :

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

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

الفرع الأول : الهيكل التنظيمي لأشكال الرقابة الجبائية.

الشكل رقم (03-03) الهيكل التنظيمي لأشكال الرقابة الجبائية.



المصدر : إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق من المؤسسة.

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

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

أ الرقابة الشكلية : Le Contrôle Formel

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية¹.

يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة و يتم القيام بذلك كل سنة .وتعتبر كمرحلة تمهيدية و كخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى.

ب الرقابة على الوثائق : Le Contrôle Sur Pièces

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق التي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب ، وحسب المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية " ترأب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها².

ثالثا : طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المديرية الولائية للضرائب

و في إطار دورها الجبائي الرقابي تمارس ثلاث أنواع من الرقابة الجبائية هي : التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة ، و التحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية الشاملة.

¹ يحيى لخضر. دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الجزائرية. مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي. جامعة محمد بوضياف. المسيلة. 2006-2007 .

² قانون الإجراءات الجبائية. وزارة المالية. المديرية العامة للضرائب. 2015 المادة 18-01. ص 17.

أ التحقيق في المحاسبة¹ : La Vérification De Comptabilité

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا في الدفاتر التجارية الواجبة قانونا). والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. ليس التحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من الإطلاع على واجباته الجبائية.

أثناء التحقيق المحاسبي ، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه ، في هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

يراقب المفتش التصريحات وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا ، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة . كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعائهم ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية.

لما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي ، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا.

يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتوجيهها للمكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن (30 يوما).

ب التحقيق المصوب في المحاسبة : La Vérification Ponctuelle De Comptabilité

التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 36 من قانون المالية لسنة 2009 ، والمقتن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية هو إجراء مراقبة مصوبة أقل شمولية ، أكثر سرعة و ذو نطاق من نطاق التحقيق المحاسبي.

هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية . هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أو برامج أولية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة ، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب.

غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق حسب ما جاء في المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية "لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا،

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة. وزارة المالية. المديرية العامة للضرائب. منشورات. 2010. ص 13.

عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق المكلفين حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (10أيام)، إبتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار"¹.

ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل (30يوما)، لإرسال ملاحظاته أو قبوله ، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

ج التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية : la Vérification approfondie de situation fiscale

يقصد به مجموعة من العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي والدخل المصرح به أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنيةالخ)².

وحسب ما جاء في المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشروعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى"³.

¹ قانون الإجراءات الجبائية. مرجع سبق ذكره. المادة . 20-4 ص22.

² ميثاق الكلفين بالضريبة الغاضعين للرقابة. مرجع سبق ذكره. ص27.

³ قانون الإجراءات الجبائية. مرجع سبق ذكره. المادة 21-1 ص29.

المبحث الثاني : آلية الرقابة الجبائية.

قبل التحدث عن سيرآليات الرقابة الجبائية، لا بد أن يكون الملف على استعداد وقابلية للدفع كي يكون كذلك لا بد أن يصرح بوجود نشاط تجاري يخضعه للضريبة وذلك بامثاله للقواعد و القوانين التي تسيّر مجالات الضريبة وتتولى مفتشية الضرائب هذه المهام.

المطلب الأول: تكوين الملف.

يقوم الأشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين أو معنويين بتكوين ملف جبائي يودع لدى مفتشية الضرائب التابعة للمنطقة التي سوف يزاولون به نشاطهم ويتضمن الملف ما يلي:

✳ بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:

- شهادة الميلاد الأصلية .

- شهادة الإقامة.

- نسخة من الكراء أو الملكية.

- طلب خطي للوضعية الجبائية.

- تقرير المحضر القضائي.

✳ بالنسبة للأشخاص المعنويين (المؤسسات) :

- شهادة الميلاد الأصلية للمسير وشركاؤه.

- هيكل المؤسسة.

- عقود الكراء أو الملكية.

- شهادة الإقامة للمسير وشركاؤه.

- طلب خطي للوضعية الجبائية.

- تقرير المحضر القضائي.

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

المطلب الثاني: إخضاع المكلف لنظام جبائي معين.

هناك نوعين من الأنظمة الجبائية في الجزائر، وهما النظام الحقيقي و النظام الجزافي ، يتم اختيار النظام المناسب للمكلف حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها ، إذا كان المكلف عبارة عن شخص معنوي أو مستورد أو بائع جملة فإنه يخضع تلقائيا للنظام الحقيقي ، أما بالنسبة للنشاطات الأخرى فيكون تحديد نظام الإخضاع حسب رقم الأعمال المحقق الذي يكون وفقا لطبيعة النشاط كالتالي:

I. النشاط التجاري: إذا تعدى رقم الأعمال المحقق:

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

II. النشاط الصناعي: إذا تعدى رقم الأعمال المحقق:

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

كي يتم تسجيل المكلف في النظام الجزافي تقوم مفتشية الضرائب ببعض الخطوات وتكون على النحو التالي:

* تقوم المفتشية بإرسال وثيقة سنوية للمكلف تسمى (G12)، حيث يقوم المكلف بملئها وإعادتها قبل 2/1 من السنة التي تحقيق رقم الأعمال ، بعدها تقوم المفتشية بإرسال وثيقة أخرى تسمى (G08) باقتراح رقم الأعمال له بمراعاة طبيعة النشاط الممارس، الموقعالخ.

و في حالة رفض المكلف لرقم الأعمال المقترح يقوم بتبرير الرفض و في نفس الوثيقة، وبها يمكن للمفتشية أن تقوم بتخفيض رقم الأعمال الخاضع ، إذا ما اقتنعت بالتبريرات المقدمة من طرف المكلف. في الأخير تقوم المفتشية بإرسال وثيقة أخرى تسمى (C09)، نهائية تبين خضوع المكلف للنظام الجزافي وتقوم بنسخها في أربعة نسخ:

– النسخة الأولى يتم إدراجها في الملف.

– النسخة الثانية إلى قبضة الضرائب.

– النسخة الثالثة ترسل إلى المكلف.

– النسخة الرابعة ترسل إلى المديرية العامة للضرائب.

و يبقى المكلف تحت هذا النظام مدة سنتين قابلة للتجديد أما بنسبة مرتفعة أو منخفضة.

✳ أما النظام الحقيقي فهو يتعامل مع نسب متغيرة حسب تغير رقم الأعمال المحقق ، وهذا النظام يتطلب عملا ميدانيا أكثر أهمية من النظام الجزائي ، نظرا لأهمية المبالغ المالية المتغيرة الخاضعة للنظام الجبائي ، كالمؤسسات الكبيرة التي يكون لها رقم الأعمال مرتفع و متغير.

ولكل من النظامين مزايا و عيوب:

✳ النظام الحقيقي:

تتميز مزايا هذا النظام في:

- استرجاع مجموع الرسم على القيمة المضافة TVA.

- إمكانية التعامل مع المؤسسات الكبيرة.

- ربح الزبائن.

تتميز عيوب هذا النظام في:

- يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة.

- صعوبة تقدير رقم الأعمال الحقيقي.

- الدفع يكون شهريا.

✳ النظام الجزائي:

لهذا النظام مزايا يمكن تحديدها في العبارة التالية:

- لا يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة و الدفع يكون فصليا.

أما عيوبه :

- رقم الأعمال مفتوح إداريا بالتنسيق مع المكلف.

- في مجمل الأحيان لا يطابق رقم الأعمال المحقق.

- مجموع الرسم على القيمة المضافة غير مسترجع.

- ربح الزبائن.

المطلب الثالث : تحضير إشعار بالدفع و تحصيل الضرائب.

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

– الإشعار الخاص بالـ IBS و IRG :

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

و إذا تأخر المكلف عن التسديد في الأجل القانوني ن فرض عليه غرامة قدرها 10% إذا كان التأخر بشهر يمكن أن يصل مبلغ الغرامة إلى حد أقصى 25% بعد الشهر الأول و مهما طال مدة التأخر.

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

بعد التطرق للمراحل التي سبقت عملية التحصيل وكون الملف قابل للتسديد فهذه العملية تحتوي على آليات تحدد سير عملية التحصيل بالتفصيل.

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

ا. الدفع نقدا:

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

– الرقم الجبائي.

– مبلغ غرامة التأخر.

– نوع الضريبة المدفوعة.

مصدر هذا الوصل هو كتاب يتعامل به أمين الصندوق يسمى H1 .

II. الدفع عن طريق الشيك أو صك بريدي.

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

المبحث الثالث : دراسة حالة ميدانية.

فيما سيأتي سنتناول في دراستنا حالة ميدانية لطرق الرقابة المطبقة من طرف المفتشية وهي الرقابة على الوثائق، وبعدها نقوم بعرض الإجراءات الردعية التي تقوم بها الإدارة الجبائية في حالة امتناع المكلف بالضريبة عن دفع الضرائب المستحقة وبعدها قمنا بعرض صعوبات الرقابة الجبائية واقتراح الإجراءات الوقائية للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية وهي أولى المراحل التي يقوم بها العون المراقب وتمثل في جلب الملف الجبائي ومراقبته.

1. التعرف على الهوية الجبائية للمكلف:

المكلف (B.H) هي شركة ذات الشخص الوحيد والمسؤولية المحدودة (EURL) ،الكائن مقرها ببلدية سيدي علي ولاية مستغانم.

تمارس نشاط تجاري بالتجزئة و الجملة لعتاد الفلاحة و تغذية الأنعام . تم إنشاء المؤسسة بتاريخ 22/11/2005 .

– تحت شهادة الوجود رقم *****.

– الرقم الجبائي *****.

– الرقم الإحصائي *****.

– يشرف على إدارتها المسير (K.S) .

– الشركة تخضع للنظام الضريبي الحقيقي.

– الرسم على القيمة المضافة TVA _ 17%

– الرسم على النشاط المهني TAP _ 2%

– الضريبة على أرباح الشركات IBS _ 25%

– السنة المعنية بالتدقيق هي سنة 2010.

II. الإجراءات التمهيدية:

بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف الجبائي كالتالي:

- فحص مختلف الوثائق و التصريحات التي تضمها الملف الجبائي (شهادة الميلاد ، شهادة الوجود ، نسخة من السجل التجاري ، البطاقة الجبائية ، عقد الكراء أو الملكية ، شهادة الإقامة).
- فحص وثيقة مراقبة التصريحات المملوءة من طرف المفتشية D29 والتي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات الشهرية G50 المقدمة من طرف المكلف.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق في الملف الجبائي

بعد قيام العون المراقب بالإجراءات السابقة الذكر، وجمع المعلومات اللازمة تبين أن مسير الشركة قدم:

- ميزانية سنة 2010 لا شيء.

- التصريحات الشهرية لنفس السنة لا شيء.

- جدول حركة المخزون لا شيء. مع مشتريات السنة لا شيء.

وبعد التدقيق في الملف الجبائي تبين هناك وصول كشوف معلومات من بعض العملاء تؤكد أن الشركة قامت بشراء بضائع من عدة موردين نوضحها في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-03) : جدول كشف العملاء

رقم المبلغ الغير مصرح به	العميل
4.413.896,10 DA	وحدة إنتاج تغذية الأنعام بجاية
905.702,41DA	شركة بالأسهم رمشاي بمعسكر
472.435,22 DA	شركة بالأسهم موستافي بمستغانم
708.755,02 DA	شركة الأسهم أفياريب عين بسام البويرة
160.686,00 DA	
9.844.374,00DA	
26.500.041 DA	مجموع المشتريات الغير مصرح به

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

وبعد تحديد قيمة المشتريات لسنة 2010، و طبقا للمادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية " يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين به ، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى...".

قامت المؤسسة بإرسال إشعار بالتسوية الجبائية للمؤسسة بتاريخ 2013/09/10 .

الجدول رقم (02-03) : جدول إشعار بالتسوية المرسل من طرف المفتشية إلى المكلف.

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE ou l'année de laquelle l'imposition est établie	BASE imposable (A)	BASE imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
I.R.G.												
ajustements et Amendes (VF-IRG)												
I.B.S.	2010	477000	/	477000	25,11%	/	/	119250,25%	119250,25%			149085
versement Forfaitaire												
TAP												
axe sur l'Activité Professionnelle	2010	316000	/	316000	25,11%	/	/	63600,25%	63600,25%			795000
TVA												
axe sur la Valeur Ajoutée	2010	316000	/	316000	25,11%	/	/	54600,25%	54600,25%			677000
réintégration TVA/achats												
pénalités d'assiette/TVA												
axe sur achats												
2700 - Enregistrement												
2 - C - 200 - Timbre												
1 - B - 00 - TF et TA												
1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU ROLE												770575

و بعد مرور 30 يوم من الإرسال لم يقدم السيد KS، مسير الشركة بالرد على الإشعار في المدة القانونية وبالتالي يعتبر قبول تلقائي ، و تقوم الإدارة الجبائية بالتسوية للوضعية الجبائية طبقا للقانون.

وبعدها يرسل جدول الكشف إلى مديرية الضرائب بمستغانم طبقا للمادة 143-01 من قانون الإجراءات الجبائية "تحصل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله".

ويعاد إرساله إلى قباضة الضرائب ال تي تقوم بالتحصيل ، وفي حالة امتناعه عن التسديد تتخذ الإدارة الجبائية الإجراءات الردعية ضده وتمثل في¹ :

I. الحجز التنفيذي:

وتخص الحجز على الممتلكات التي تخص المكلف بالضريبة من بضائع ومعدات نقل وغيرها من الممتلكات، فإذا لم يتم استرجاع الحقوق الجبائية تلجأ الإدارة الجبائية إلى بيع المحجوزات من ممتلكات المكلف بالضريبة حتى تستوفي الإدارة كل حقوقها الواجبة الدفع من طرف هذا المكلف بالضريبة.

II. الغلق المؤقت للمحلات المهنية:

هذا الإجراء يدخل أيضا ضمن الإجراءات الردعية لتفعيل وإنعاش التحصيل الضريبي، فمن صلاحيات المدير الولائي للضرائب اللجوء إلى الغلق المؤقت (المدة لا تتجاوز 06 أشهر) للمحلات المهنية.

III. سحب التوطين البنكي و اشتراط الوضعية الجبائية:

سحب التوطين البنكي للمستوردين الذين ليس لهم محل مهني مصرح به ، أما بالنسبة لغير المستوردين فيتم اشتراط على كل مكلف جديد إرفاق بطلب القيد في السجل التجاري شهادة الوضعية الجبائية التي يشترط للحصول عليها تقديم عقد الملكية أو عقد الإيجار وذلك لإثبات الوجود الفعلي للمحل المهني.

IV. اشتراط جدول الضرائب مصفى عند كل تشطيب أو تعديل في السجل التجاري:

من أجل تحسين التحصيل الضريبي، أصبح من الضروري إرفاق مستخرج من جدول الضرائب مصفى عند كل طلب شطب أو تعديل في السجل التجاري.

المطلب الثالث : صعوبات الرقابة الجبائية والإجراءات الوقائية.

لا تخلو أي مهنة من الصعوبات ، وفي هذا المطلب سنقوم بعرض الصعوبات التي تعترض طريق الرقابة الجبائية و محاولة إعطاء الإجراءات الوقائية لتحسين الرقابة الجبائية.

الفرع الأول : صعوبات الرقابة الجبائية.

– نقص الوعي الضريبي من طرف المكلف بالضريبة وذلك من خلال عدم تعاونه مع الإدارة الجبائية بتقديم المعلومات و التصريحات اللازمة.

– عدم وجود مقرثابت لبعض المكلفين بالضريبة وبالتالي يصعب معاينة الممتلكات.

¹ داودي محمد . الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر. مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية . جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان 2005-2006 ص ص30.29 .

- نقص الإمكانيات والوسائل المادية حيث تعاني الإدارة الجبائية من ضعف الإمكانيات والوسائل التي تساعدهم في أداء وظائفهم.
- عدم وجود إطرار مؤهلة للرقابة، إضافة إلى قلة الرواتب ونقص الحوافز المادية من أجل تشجيعهم على بذل مجهودات أكثر.
- اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي وذلك بوجود أنشطة التي تتم في الخفاء بعيدا عن أعين الحكومات وأيضا المعاملات التجارية بدون فواتير والتعامل نقدا بدون شيكات.
- عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى بحجة السر المهني.

الفرع الثاني: الإجراءات الوقائية لتحسين الرقابة الجبائية.

- نشر وتعميم ثقافة جبائية سواء بالاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة كالصحف والمنشورات أو وسائل الإعلام السمعية والبصرية ، لأطلاع المكلف بمخلف المستجندات والتعديلات الخاصة بالنظام الجبائي.
- الحرص على صياغة قوانين وتوفير إجراءات ضريبية على نحو سليم وبطريقة محكمة لا تترك للمكلف الاستفادة من بعض الثغرات التي يتضمنها التشريع الضريبي.
- يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة.
- يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التنظيم والتطبيق من خلال التحسين النوعي والكمي لإمكانياته المادية والبشرية.
- تسهيل إجراءات العمل على نحو يكفل لها الوقوف على أحدث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحقل الضريبي.
- خلق تعاون بينهما وبين الإدارات والهيئات المحلية الأخرى وهذا بالتنسيق فيما بينهما بتبادل المعلومات.
- توقيع اتفاقيات جبائية مابين الدول ثنائية أو متعددة الأطراف تختم بتنظيم وتبادل المعلومات عن الممولين الذين يقيمون في بلدنا نعم الأصلية أو لهم نشاطات من الخارج ، وهذا سعيا وراء تحديد مراكزهم المالية ، وتحصيل الضريبة منهم.
- تأطير العمال و جلب الكفاءات، وزيادة أجورهم ومنح تحفيزات لهم.

خلاصة الفصل :

تلعب الإدارة الجبائية دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية وتعد طرفا لا يمكن تجاهله و غض النظر عنه ، فكل مؤسسة اقتصادية كما لها التزامات مالية اتجاه دائئها لها التزامات جبائية اتجاه إدارة الضرائب.

وفي هذا الإطار تلعب مفتشية الضرائب دورا استراتيجيا في هذا المجال ، حيث تسهر على ضمان احترام وتطبيق التشريع الجبائي من خلال نظام متكامل من الإجراءات و الهيئات الجبائية للولاية، باعتبارها المقر الأول في إعداد برنامج الرقابة الجبائية لكل سنة.

حيث تقوم بتكوين الملف الجبائي لكل شخص طبيعي أو معنوي ، حيث يودع المكلفين بالضريبة ملفهم الجبائي لدى مفتشية الضرائب التابع للمنطقة التي سيزاولون فيها نشاطهم فيها ، وبعدها تقوم المفتشية بإخضاع المكلف لنظام جبائي معين حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها وبعدها تقوم بتحضير إشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل و الضريبة على أرباح الشركات ، و تحصيل الضرائب أخيرا. وهذا بالاعتماد على أشكال الرقابة التي تطبقها المفتشية و هي الشكلية و هي أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وبعدها الرقابة على الوثائق و التي تقوم باكتشاف الأخطاء الموجودة في التصريحات و تقويمها.

ومن خلال هذه الدراسة التطبيقية تم التوصل إلى مايلي :

- غياب الكفاءات المتخصصة بنظام الرقابة الجبائية سوف يضاعف من كفاءة و فعالية الرقابة الجبائية.
- كل ما كان تنفيذ عملية الرقابة بشكل فعال يمكن أن يحقق إيراد و حصيلة ضريبية من خلال تحسين الالتزام الضريبي للمكلفين.
- كلما كان المكلف بالضريبة له ثقافة ضريبية ووعي ضريبي كلما أسهم في نجاح عملية الرقابة الجبائية و العكس صحيح.

خاتمة عامة

من خلال دراستنا للموضوع يتضح لنا الدور الفعال الذي تلعبه الضرائب في دفع عجلة الاقتصاد نحو التقدم والرفق كونها من المصادر المالية فحي تلعب دورا رياديا في تنفيذ السياسة المالية التي تمكنها من التدخل لتوجيه النشاط الاقتصادي بإعادة توزيع الدخل والثروات على مختلف فئات المجتمع بهدف الحد من الفروقات الاجتماعية وإرساء مبادئ العدالة بالإضافة إلى أنها مورد هام للحزينة العمومية .

إن إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاج أحد المسلكين التهرب المشروع بتجنب المكلف الخضوع للضريبة دون ارتكاب أية مخالفة للأحكام والأنظمة الضريبية وكذا التهرب غير المشروع الذي يتمثل بنجاح المكلف في الإفلات من تأدية الضريبة المستحقة عليه عبر ممارسة الغش والتزوير ومخالفة القوانين الضريبية المعتمدة، ولقد انتشرت هذه الظاهرة بصورة كبيرة لتعدد الأسباب فمنها ما هو متعلق بالنظام الضريبي الذي يتسم بغموضه وعدم استقراره، ومنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية لتعقد إجراءاتها بالإضافة إلى الظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالمكلف، وبالتالي محاولة القضاء عليه ليس بالأمر الهين لذلك تسعى الحكومة جاهدة بكل الطرق الممكنة بالتخفيف من حدة هذه الظاهرة نظرا للأهمية التي تكتسبها الرقابة الجبائية من خلال السعي لمكافحة هذه الظاهرة فقد منح لها المشرع إطارا قانونيا يتجسد في الحقوق الممنوحة لها إضافة إلى الأشكال والأجهزة المخولة لها .

كما تم منح مجموعة من الحقوق والصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية تيسيرا لأداء مهامهم الرقابية كحق الإطلاع واستدراك الأخطاء، وبالتالي منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة تفاديا لأي تعسف من قبل الإدارة الجبائية، كحق الإعلام المسبق بالتحقيق والاستعانة بمستشار من اختيارهم .

تتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال تنقسم إلى الرقابة العامة و الرقابة المعمقة، الرقابة العامة تتمثل في الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق و تتم على مستوى مفتشية الضرائب، و الرقابة المعمقة تشمل التحقيق في الحاسبة و التحقيق المصوب في المحاسبة و التحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية و تتم على مستوى مديرية الضرائب الولائية .

لكن بالرغم من كل هذه الأجهزة الموضوعية والإجراءات و الوسائل المتخذة لتعزيز عمل نظام الرقابة الجبائية ، إلا أنه غير كفيل بتحقيق الفعالية في أداء المهام الموكلة إليه باعتبار أن الحكم على فعالية نظام الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه ، إلا أن المشاكل التي يعاني منها حالت دون ذلك ، وهذا ما يستدعي ضرورة اتخاذ كل الوسائل والإجراءات الكفيلة بتحسينها .

نتائج فرضيات البحث :

قدمنا في المقدمة العامة ثلاث فرضيات نحكم على صحتها من عدمها من خلال ما يلي :

الفرضية الأولى : إن نجاح الرقابة الجبائية يرتكز على مدى كفاءة التنظيم التقني و التشريعي المتمثل في الإدارة الجبائية قد تحققت وهذا ما تطرقنا إليه في الفصل الأول من خلال التنظيم القانوني و الهيكلي للرقابة الجبائية .

الفرضية الثانية: تجسيد العدالة الضريبية له دور أساسي في الحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي. قد تحققت و ذلك من خلال نقص الوعي الضريبي للمكلف وعدم تهاونه مع الإدارة الجبائية وهذا ما يؤدي إلى ضعف الرقابة وهذا ما تطرقنا إليه في الفصل الثاني من خلال تبيان أسباب الغش و التهرب الضريبي و آثاره على الاقتصاد و المجمع .

الفرضية الثالثة: الرقابة الجبائية ليست فعالة بالقدر الكافي لكبح ظاهرة الغش و التهرب الضريبي تحققت باعتبار ما توصلنا إليه في الفصل التطبيقي . وذلك بوجود الثغرات القانونية من خلال قوانين المالية وكذا نقص الإجراءات الإدارية في تحسين العنصر البشري بالإضافة إلى الإجراءات الميدانية بالتنسيق مع الإدارات الأخرى .

النتائج المتوصل إليها:

على ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

✓ النتائج المتوصل إليها من خلال الجانب النظري:

- إن المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الجبائية كالبرمجة القليلة لملفات التحقيق مقارنة بعدد المكلفين و ضعف الإمكانيات البشرية في غياب العناصر المؤهلة و القدرة على القيام بما أوكل إليها بدرجة عالية من الجودة وكذا النقص الفادح في الإمكانيات المادية الضرورية للقيام بالمهام على أحسن وجه و في أوقاتها المحددة ، لمن شأنه بإضعاف المردودية .
- إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية و مختلف الإدارات و المؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها و استغلالها .
- الضريبة مقبولة لكن كرها ، المكلف بالضريبة يدفعها وله توجه حتمي لرفضها أو الغش في دفعها .
- إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي ، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية إلا أنها مازالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة و التي محورها الأساسي يكمن في الحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي .

✓ نتائج الدراسة التطبيقية:

- التحقيقات التي تتم على مستوى المفتشية هي أول خطوة و أكثر نجاعة ، و بعدها ترسل إلى مديرية الضرائب الولائية .
- تنظيم الملفات الجبائية و ترتيبها (كترتيبها حسب النظام ، حسب النشاط ، حسب الترتيب الأبجدي...)، يسهل من عمليات البحث على الملفات و إجراءات الرقابة الجبائية .
- تعتبر الرقابة على الوثائق أكبر مردودية نظرا لسهولة تطبيقها .

– يسمح نظام الإعلام الآلي بتحسين الرقابة الجبائية وتواصل المعلومات بالدقة والسرعة المناسبة .

التوصيات والاقتراحات :

– ضرورة تحديد معايير واضحة و شفافة و موضوعية لانتقاء المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية .

– صياغة قوانين واضحة و غير معقدة من أجل أن يفهمها الجميع باعتبار أن المكلفين ليست لديهم مستويات علمية مرتفعة أو بدون مستوى .

– التعاون و التنسيق مع الجهات و المصالح الجبائية الأخرى لتوفير الكثير من الجهد و الوقت في استغلال المعلومات .

– العمل على إدخال و استعمال الإعلام الآلي في كل مصالح الإدارة الضريبية .

– كما تعاني الإدارة الجبائية من نقص الإمكانيات البشرية و عدم كفاءتها، إضافة إلى ضعف الإمكانيات المادية إذ تعتبر من أفقر الإدارات العمومية، فمن المستحسن توفير إمكانيات أحسن لمردودية أنجح .

– الاهتمام بالعمال و إجراء دورات تكوينية لهم، يؤدي نجاح الرقابة إضافة إلى زيادة رواتبهم مع التحفيزات تؤدي إلى امتناعهم عن السرقة و الرشوة و بالتالي الحفاظ على المال العام .

آفاق الدراسة :

في الأخير نأمل من خلال هذا البحث أن يكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل مثل :

– دور الإعانات الجبائية في تحفيز الاستثمار .

– أثر الامتيازات الضريبية الممنوحة للمكلفين بالضريبة على التهرب الضريبي .

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

و في الأخير لا ندعي الكمال لبحثنا ولا ننفي قصورا لمج هوداتنا لكن نأمل أن نكون قد وفقنا إلى حد بعيد في الإلمام بجوانب البحث المختلفة .

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية:

أ- الكتب:

أعاد محمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.

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

حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007.

حمدي سليمان - الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية - مكتبة دار الثقافة الأردن . 1998.

زينب حسن عوض الله -مبادئ المالية العامة.الدار الجامعية.لبنان. 1998.

سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.

عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشري ف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2002،

عبد الناصر إبراهيم، نائل الحسن، عدس، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2003.

عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1995.

عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.

عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار جامعة المصرية، مصر، 1974.

عبد الله الصعيدي -علم المالية العامة -دار النهضة العربية.القاهرة.مصر.2007.

فليح حسن خلف، المالية العامة، علم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 2008،

فرهود محمد سعيد -مبادئ المالية العامة- الجزء الأول.جامعة حلب .سوريا. 1994.

مجدي محفوظ .علم المالية العامة و التشريع المالي الضريبي .ديوان النشر لبنان.الطبعة الرابعة . 2004.

محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2007.

محمد عباس محرزي - اقتصاديات الجباية والضرائب- دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.الجزائر.2008.

محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2003.

ناصر مراد.التهرب و الغش الضريبي في الجزائر.الطبعة الأولى.دار قرطبة للنشر والتوزيع.الجزائر.2004.

يونس أحمد البطريق.اقتصاديات المالية العامة.الدار الجامعية.بيروت.1980.

خالد شحاد الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن.

ب- الرسائل الجامعية :

آيت بلقاسم لامية – آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهريب الضريبي- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة البويرة. 2013 - 2014 .

بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهريب الضريبي في الجزائر ، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم اقتصادية، تخصص: نقود مالية وبنوك. جامعة تلمسان. 2010/2009.

بوقليعة محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، رسالة لنيل شهادة ماستر، علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2013 - 2014.

داودي محمد . الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر. مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية. جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان 2005-2006.

سليمان عتير- دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية . جامعة محمد خيدر . 2011 - 2012 . بسكرة.

طالب محمد. الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1995-1999 .رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي . كلية الاقتصاد و علوم التسيير. جامعة الجزائر . 2001-2002.

محمد فلاح . الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية .رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية . جامعة الجزائر. 1997 – 1998 .

نوي نجاة . فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر .رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير . كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير الجزائر 2003 - 2004.

ناصر مراد. فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهريب. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير. جامعة الجزائر. 2001-2002.

يحياوي نصيرة .دراسة حول التهريب و الغش الضريبي –حالة الجزائر-رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير. معهد العلوم الاقتصادية . جامعة الجزائر 1997 – 1998 .

يحيى لخضر . دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الجزائرية .مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي. جامعة محمد بوضياف . المسيلة . 2006-2007 .

ج- الملتقيات :

ولهي بوعلام - نحو ايطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من اثار الأزمة المالية حالة الجزائر- (مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية. كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير. جامعة فرحات عباس سطيف 20 - 21 أكتوبر).

د- القوانين والمراسيم :

المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.

المادة 133، من قانون الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة.

المادة 327 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة

قانون المالية، الجريدة الرسمية رقم 10، المادة 35، من قانون 21- 1 المؤرخ في 22 سبتمبر 2001، لسنة 2002 قانون تجاري، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم 2009، الجريدة الرسمية رقم 75 المادة 12 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975.

قانون الإجراءات الجبائية.وزارة المالية.المديرية العامة للضرائب. 2015 المادة 18-01.

المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في فبراير 1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها. المادة 12 منه.الجريدة الرسمية المؤرخة في 27 فبراير 1991. العدد 9.

المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق ل 18/09/2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، المادة 03 منه ، الجريدة الرسمية المؤرخة في 01 رمضان 1427 الموافق ل 24/09/2006. العدد 59 .

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

ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2014.

الدليل التطبيقي، للمكلف بالضريبة ، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال ، منشورات الساحل، سنة 2009.

ثانيا: باللغة الفرنسية :

الكتب :

Ahmed hamini - l'audit comptable et financier – édition berti .Algérie.2001.

Jean- claude martinez.la fraude fiscale .paris.1984.

M. Cozian, **la fiscalité des entreprises**, 3eme édition, paris,1998.

Pierre beltrame –la fiscalité en France- hachette livre 6 émé .édition .paris.france.1998.

الملخص :

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في محاربة التهرب والغش الضريبيين استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات وأبرزها ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل خاص من خلال تطبيق الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية، وهي وسائل قانونية مفروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة عن طريق هياكل الإدارة الجبائية المتعددة، وهي كإجراء يهدف إلى التحقق من مدى صحة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة .

وباعتبار الجزائر تعتمد على جمع مواردها من الضرائب ، وخاصة الجبائية البترولية وفي الآونة الأخيرة تراجعت أسعار البترول وبالتالي تسعى الدولة لتعويض الجبائية البترولية بالجبائية العادية لتغطية النفقات العامة ، مما يستوجب على الدولة تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة للحفاظ على توازن ميزان مداخل الضرائب .

إضافة إلى أن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة ولذلك يجب على الدولة اتخاذ التدابير والإجراءات التنظيمية والتشريعية بتدعيم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية :

الضرائب ، الرقابة الجبائية ، الإدارة الجبائية ، الغش والتهرب الضريبي، النظام الضريبي .

الملاحق رقم 01 : التصريح برقم الأعمال

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICHE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série G. n° 12 (2012)

رقم التعريف الضريبي
Numéro d'identification Fiscale (NIF)

رقم المادة
N° d'article

رقم السجل التجاري
N° du registre de commerce

رقم بطاقة الحرفي
N° de la carte d'artisan

التصريح برقم الأعمال

(نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة)

DECLARATION
DU CHIFFRE D'AFFAIRES

(RÉGIME DE L'IMPÔT FORFAITAIRE UNIQUE)

الفترة من : إلى :
Période du au

بعدد قسائم 1 تقري من سنة التكاليف بالضريبة
A renvoyer avant le 1^{er} Février de l'année
d'imposition

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES
IMPÔTS

مديرية الضرائب لولاية
DIRECTION DES IMPÔTS DE
WILAYA

مفتشية
INSPECTION

بلدية
COMMUNE.....

ختم التاريخ للمصلحة
Timbre à date du service

اللقب : الإسم - NOM :
Prénoms :

إسم الشركة :
Raison sociale :

طبيعة النشاط :
Nature de l'activité :

عنوان المحل أو المؤسسة :
Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :

- إلى 01 جانفي :
- au 1^{er} Janvier 200

- إلى 01 جانفي :
- au 1^{er} Janvier 200

عنوان إقامة المصريح :
Adresse du domicile de l'exploitant :

أذكر العنوان القديم أيضا، في حالة تغيير العنوان خلال السنة.
En cas de changement d'adresse en cours d'année, mentionner également l'ancienne adresse

رقم الحساب الجاري البنكي أو البريدي :
N° CCB ou du CCP :

رقم الهاتف :
N° d'appel téléphonique :

إسم وعتوان المحاسب (في حالة وجوده) :
Nom et adresse du Comptable (le cas échéant) :

يرجى ملىء الفراغات المبنية أسفله، إذا كنتم تمارسون نشاطا آخر (في حالة تعدد النشاطات، أرفقوا جدولا مفصلا بالشكل المطلوب) :
Si vous avez une autre activité, veuillez renseigner les champs ci-après indiqués (En cas de multiplicité d'activités joindre un état dûment renseigné) :

إسم الشركة :
Raison sociale :

طبيعة النشاط :
Nature de l'activité :

عنوان المحل أو المؤسسة :
Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :

نظرا لأهمية هذا التصريح الذي ينبغي أن يكون قائما على صحت البيانات الضريبية المقدمة بتقديم المعلومات المطلوبة بدقة وإعدادها هذه المطبوعة في الأجل المحدد،
Compte tenu de l'importance de cette déclaration qui doit servir de base à la fixation de l'impôt forfaitaire unique, il est recommandé au contribuable
de fournir les renseignements demandés avec précision et de renvoyer le présent imprimé dans les délais prescrits.

الملاحق

Renseignements divers :

معلومات متنوعة :

- a) nombre de personnes employées : : أ - عدد الأشخاص المستخدمين في :
b) montant des salaires y compris les charges sociales versées en 20... : : ب- قيمة الأجور و الأعباء الاجتماعية المدددة في :
c) Montant annuel des loyers privés de l'année 20... : : ج- القيمة السنوية للإيجارات الخاصة لسنة :
د- السيارات المستعملة :

	Tourisme سياحية	Utilitaire نفعية	
Marque et puissance	سنة الاكتساب
Année d'acquisition	العلامة والقوة
Prix total payé	مجموع الثمن المدفوع

Partie à renseigner en cas de cession ou cessation d'activité :

قسم للإستعمال في حالة التنازل أو توقيف النشاط

Nom et prénoms du cessionnaire : : اسم لقب المتنازل له :
Adresse : : العنوان :

Cession d'investissement :

التنازل عن الاستثمار :

Nature du bien cédé : : طبيعة المالك المتنازل عنه :
Date de cession : : تاريخ التنازل : Date d'acquisition : : تاريخ الاكتساب :
Prix de réalisation du bien cédé : : سعر إنجاز المالك المتنازل عنه :
Prix de revient du bien cédé : : سعر تكلفة المالك المتنازل عنه :
Plus value de cession : : فائض القيمة عند التنازل :

عمود مخصص للمصلحة Colonne réservée au service	Renseignements relatifs au Chiffre d'affaires		معلومات متعلقة برقم الأعمال
	قيمة رقم الأعمال Montant du chiffre d'affaires	معدل الضريبة Taux de l'IFU correspondant	طبيعة العمليات المتعلقة بالأنشطة المنجزة داخل نفس المؤسسة Nature des opérations réalisées (Il s'agit des activités réalisées au sein de la même entreprise)
		6 %	(1) بيع المنتجات والأشياء وكذا نشاط الحرفيين التقليديين الذين يمارسون نشاط حرفي فني (المادة 282 مكرر 1-1). (1) Vente des marchandises et objets ainsi que les activités des artisans exerçant une activité artisanale artistique (article 282 ter - 1).
		12 %	(2) نشاطات أخرى (المادة 282 مكرر 2-1). (2) autres activités (article 282 ter - 2).
		مجموع قيمة رقم الأعمال المصرح به Montant total du chiffre d'affaires déclaré (1) + (2)	

جدول مفصل للأعباء

Etat détaillé des dépenses et frais divers

Désignation	المبالغ Montants	تعيين
Montant des achats de marchandises		مبلغ مشتريات البضائع
Montant des achats de matières premières		مبلغ مشتريات المواد الأولية
Salaires du personnel		أجور المستخدمين
Charges sociales patronales		الأعباء الاجتماعية لرب العمل
Loyers professionnels		الإيجارات المهنية
Impôts et taxes payés		الضرائب والرسوم المفوتحة
- Taxe d'enlèvement des ordures ménagères		- رسم النظافة
- Autres impôts (à détailler)		- ضرائب أخرى (تذكر بالتفصيل)
Autres frais généraux (détailler sur feuille séparée)		مصاريف أخرى عامة (تذكر بالتفصيل في ورقة منفصلة)
TOTAL		المجموع

أشهد بأن المعلومات الواردة على هذه المطبوعة صحيحة وحقيقية.

J'atteste que les renseignements portés sur la présente déclaration sont réels et exacts.

أ في A

الإمضاء - Signature

مركز تخصصي المعتمد	IV - تفصيل أهداف الدخيل الخاصة للضريبة:							
	أ - مدخيل مطبوخة في المراتز:							
	<p>1) مدخيل بخارية متأدية من إيجارات الملكيات الغير الموثقة ، (إيجارات الأماكن الموثقة بغير التصريح بها في الفترة 3 أمانة) عناوين الملكيات:</p>							
	س	ج						
	<p>الملح الخام للإيجارات (الإيجارات ، الأعمام القفوفة) للجسم:</p>							
	<p>هـ في حالة فرض الضريبة المشتركة ، بين المدخيل القفوفة من طرف الزوجة والأطفال تحت الكفالة:</p>							
	2) المدخيل الفلاحية المستخلصة من الإستثمار المباشر:							
	عناوين المستثمرات:							
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%; text-align: center;">المستثمرات المدانكرو الكفولين</td> <td style="width: 33%; text-align: center;">المستثمرات زوجية</td> <td style="width: 33%; text-align: center;">المستثمرات</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">س ج</td> <td style="text-align: center;">س ج</td> <td style="text-align: center;">س ج</td> </tr> </table>		المستثمرات المدانكرو الكفولين	المستثمرات زوجية	المستثمرات	س ج	س ج	س ج
المستثمرات المدانكرو الكفولين	المستثمرات زوجية	المستثمرات						
س ج	س ج	س ج						
	الدخيل الخرافي للسنة المدنية							
	المجموع الواجب تسجيله في التخصيص							
	(هـ) في حالة فرض الضريبة المشتركة.							
	3) أرباح المهن الصناعية والتجارية والحرفية أو المهاتلة:							
	أ) مدخيل المهن الصناعية والتجارية							
	عناوين المهنات	المهن المهاتلة						
	<p>أتم فريضة هـ الأطفال الكفولين</p>							
	الأطفال الكفولين	الزوجة	المه					
	س ج	س ج	س ج					
	<p>الربع المخصص لسنة المالية أو الربع الخرافي المعتمد</p>							
	المجموع الواجب تسجيله في التخصيص							

الملاحق

عدد محص للمعاش	(4) أرباح المهن غير التجارية:														
	عناوين النشاطات	المهن الحرة													
	اسم: الزوجة (5): الأطفال للكفولين:														
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 15%;">الطباكم للكفولين</th> <th style="width: 15%;">الزوجة (5)</th> <th style="width: 15%;">اسم</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">س ج</td> <td style="text-align: center;">س ج</td> <td style="text-align: center;">س ج</td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> </tbody> </table>	الطباكم للكفولين	الزوجة (5)	اسم	س ج	س ج	س ج							ربح السنة (نظام التصريح الربح أو الربح المحدد حسب التطبيق الإداري) المعز	
الطباكم للكفولين	الزوجة (5)	اسم													
س ج	س ج	س ج													
	المجموع الواجب تسجيله في التطبيق														
	(6) في حالة فرض الضريبة المشتركة:														
	للمعاش	(5) مداخيل رئيس الأموال المنقولة:													
	س ج	(1) مداخيل الديون والودائع والكفالات * بعد تطبيق تخفيض جرائم قدره 5000,00 ج													
	المجموع الصافي الواجب تسجيله في التطبيق														
	(6) في حالة فرض الضريبة المشتركة، بين المداخيل المقبوضة من طرف الزوجة والأطفال تحت الكفالة:														
	(6) للزيارات والأجور والملاوات والمداخيل والمكافآت المختلفة														
	أسماء ومعاونين المستخدمين		(أسماء الممارسة)												
		اسم:												
		الزوجة (5):												
		الأطفال للكفولين:												
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 15%;">الطباكم للكفولين</th> <th style="width: 15%;">الزوجة</th> <th style="width: 15%;">اسم</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">س ج</td> <td style="text-align: center;">س ج</td> <td style="text-align: center;">س ج</td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> </tbody> </table>	الطباكم للكفولين	الزوجة	اسم	س ج	س ج	س ج							المداع المقبوضة نقداً الإجازات المبية (قبل حسم المقطاعات من د) من المصدر:	
الطباكم للكفولين	الزوجة	اسم													
س ج	س ج	س ج													
	المجموع الصافي الواجب تسجيله في التطبيق														
	(6) في حالة فرض الضريبة المشتركة														
	(7) فوائد القيمة للتنازل بمقابل عن العقارات المبية أو غير المبية والحقوق المتعلقة بها														
	(العمليات المنجزة في إطار آخر غير المهني)														
	طبيعة ومعاونين الأملاك المتنازل عنها: مبلغ فوائد الضم المخصصة للضريبة لسنة 200 المصروح به في التصريح (ات الخاص (1) (5)														
	(6) في سنة المصروح للضريبة المشتركة بلغ المداخيل المنجزة من قبل الزوجة والأطفال الكفولين														
	ب- مداخيل مقبوضة خارج المزايا مباشرة أو بصفة غير مباشرة (5) (ألق 25 لها بين مبلغ المداخيل حسب الفئة متبعاً ترتيب الفقرات السابقة). المجموع الواجب تسجيله في التطبيق:														
	(6) في حالة المصروح للضريبة المشتركة بلغ المداخيل المنجزة من قبل الزوجة والأطفال الكفولين														

الملخص :

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في محاربة التهرب والغش الضريبيين استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري و التحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات و أبرزها ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل خاص من خلال تطبيق الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية ، وهي وسائل قانونية مفروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة عن طريق هياكل الإدارة الجبائية المتعددة، وهي كإجراء يهدف إلى التحقق من مدى صحة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة .

و باعتبار الجزائر تعتمد على جمع مواردها من الضرائب ، وخاصة الجبائية البترولية و في الآونة الأخيرة تراجعت أسعار البترول و بالتالي تسعى الدولة لتعويض الجبائية البترولية بالجبائية العادية لتغطية النفقات العامة ، مما يستوجب على الدولة تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة للحفاظ على توازن ميزان مداخل الضرائب .

إضافة إلى أن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة و لذلك يجب على الدولة اتخاذ التدابير و الإجراءات التنظيمية و التشريعية بتدعيم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية :

الضرائب ، الرقابة الجبائية ، الإدارة الجبائية ، الغش و التهرب الضريبي ، النظام الضريبي .