

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



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

الشعبة : العلوم المالية و المحاسبية

الموضوع:

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

تحت إشراف الدكتور:

❖ مرحوم محمد الحبيب

من إعداد الطالبة:

❖ مريوح رشيدة

أمام لجنة المناقشة متكونة من:

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

السنة الجامعية: 2018/2019

فهرس المحتويات

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

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

شكر و التقدير

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

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

هذا البحث والهمنا الصحة والعافية والعزيمة

كما نتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى الاستاذ مرحوم الحبيب الذي رافقنا طيلة هذا

العمل و امدنا بالمعلومات جزاه الله خيرا

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

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

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

كما نتوجه بالشكر إلى اعضاء لجنة المناقشة الذين تفضلوا بقراءة هذا

البحث ومناقشته

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

الإهداء

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

على البلاء صابرا "

اهدي ثمرة النجاح الى التي سهرت وربت وكانت السبب في نجاحي والقذوة في حياتي
والداعم الاكبر لي اغلى الناس واعزهم لقلبي " امي " رحمها الله واسكنها الله فسيح جنانه .

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

عمره سندي ورفيق دربي.

إلى أخواتي، " سهيلة وهوارية " حفظهما الله لي و إلى صديقتي رشيدة واخي محمد

وكل من ساندوني الذين وسعتهم ذاكرتي ولم تحملهم مذكرتي .

"رشا "

- قائمة الأشكال:

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

- قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	رقم
21	توزيع التجار حسب قطاع النشاط التجاري	(1 - 1)
23	مثال حول التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات	(2 - 1)
56	يوضح المعاملات الضريبية المستعملة في الاهتلاك المتناقص	(1 - 2)
61	العقوبات الجزائية للمتهربين	(2 - 2)
75	حالات التهرب الضريبي في مادة الوعاء	(1 - 3)
76	حالات التهرب الضريبي في مادة التحصيل - مستغانم -	(2 - 3)
76	تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية	(3 - 3)
85	مقارنة بين أرقام الأعمال المحققة و المصرح بها خلال سنة 2015 محل التحقيق	(4 - 3)
85	مقارنة بين أرقام الأعمال المحققة و المصرح بها خلال سنة 2016 محل التحقيق	(5 - 3)
85	استخراج الفرق في الربح الصافي لسنة 2015	(6 - 3)
86	استخراج الفرق في الربح الصافي لسنة 2016	(7 - 3)
86	نتائج التحقيق (عملية الرقابة)	(8 - 3)

مقدمة عامة:

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، و وسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم واستمراري مرهون بمدى استجابة و التزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية، لكن هذه الاستجابة في معظمها تكون نسبية نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة و التهرب منها، و هذا باستغلال الوسائل الممكنة.

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

و بالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة، إلا أنها قد تفتشت و تعددت صورها عبر الزمن، سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة لتشهد في الآونة الأخيرة أبعادا خطيرة، فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة و لا على فترة زمنية معينة، بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيغة بالضرائب توجد حيثما وجدت هذه الأخيرة.

فبالتالي أصبحت تعتبر من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها و تنفيذها لمختلف سياساتها، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

إن استفحال الظاهرة استوجب على مختلف الدول و منها الجزائر السعي جاهدة إلى مكافحتها الوباء بشتى الطرق التشريعية و التنظيمية، و التي تنج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي، و المتجسدة في إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي سنة 1990 و مختلف مفتشيات الضرائب على المستوى الإقليمي، إضافة إلى مديرية البحث و المراجعات التي تم إنشائها سنة 1998، كما تم تعزيز جهاز الرقابة الجبائية بألية جديدة سنة 2002 و تتمثل في مديرية كبريات الشركات « DGE ».

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

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

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

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

1- فرضيات البحث:

بغية الإجابة عن هذه الإشكالية نقوم بالاعتماد الفرضيات التالية:

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

2- أهمية البحث:

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

3- أهداف البحث :

- تتجلى الأهداف الموجودة من هذا البحث في :
- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، و مدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية و التكنولوجية الخاصة.
- إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، و أهم الوسائل و الإجراءات المتخذة لذلك للوقوف على مدى قدرتها و فعاليتها في المكافحة.
- إبراز معوقات الرقابة الجبائية و التي تعمل على الحد من كفاءتها بغية تحسينها.

4- مبررات و دوافع اختيار الموضوع :

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

5- الصعوبات :

و قد واجهتنا بعض الصعوبات نذكر منها :

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

6- المنهج والأدوات المستخدمة في البحث :

- اعتمدنا في معالجة بحثنا في معالجة بحثنا على المنهج الوصفي و التحليلي، حيث استعرضنا الأجهزة القائمة على الرقابة الجبائية و أهم الطرق و الوسائل المستخدمة، كما قمنا بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي و فعالية الرقابة الجبائية في محاربتها، بغية الوقوف على معوقاتها لتصحيحها.

أما عن الأدوات التي استعنا بها في دراستنا فتتمثل في:

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

7- الدراسات السابقة:

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

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

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

8- هيكل البحث:

تم تقسيم البحث إلى فصلين:

حيث عرضنا في الفصل الأول ماهية الضريبة التهرب الضريبي و أسباب هذا التهرب و أنواعه و طرق التهرب الضريبي كما تكلمنا في الفصل الثاني عن دور الرقابة الجبائية و أساليبها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ثم دراسة حالة تطبيقية في الفصل الثالث التهرب الضريبي على مستوى ولاية مستغانم.

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

الفصل الأول: الضريبة

و

إشكالية التهرب الضريبي

مقدمة الفصل الأول :

تمهيد:

تعتبر الضرائب من أهم موارد الدولة في العصر الحديث، فتأثيرها لا يقتصر على الخزينة العامة، بل لها تأثير أيضا على الجانب السياسي، الاقتصادي و الاجتماعي على الدولة، هذا و أصبحت الضرائب أداة في يد الدولة تستخدمها للتأثير على الحياة الاقتصادية، السياسية و الاجتماعية.

و في ظل هذه التغيرات و التحولات الجذرية الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية التي اجتاحت العالم في الآونة الأخيرة التي تهدف لتحقيق جملة من الأهداف و المتمثلة في تحقيق التنمية الاقتصادية إذن و الجزائر كغيرها من الدول قامت بالعديد من الإصلاحات الضريبية و خاصة منها التي جسدت في التسعينات بغية تكييف نظامها الضريبي مع النظرة الاقتصادية الجديدة، بإدخال تعديلات على نظامها الضريبي و ترشيده من خلال إنشاء ضرائب جديدة أكثر إجابة لمتطلبات التنمية و تحقيق أهداف أخرى.

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

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة.

المبحث الثاني: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: أساليب مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة:

تحتل نظرية الضريبة مكانا خاصا في نظريات المالية العامة و ذلك باعتبارها موردا هاما من موارد الدولة و كذلك نظرا لأهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أغراض السياسة المالية، و لهذا لا بد من التعريف بماهية الضريبة و لذلك قسمت هذا المبحث إلى ثلاث مطالب ستعرض في المطلب الأول لتعريف الضريبة إما المطلب الثاني فسنستطرق لخصائص الضريبة و في الأخير نذكر أهداف و أنواع الضرائب.

المطلب الأول: تعريف الضريبة.

1- تعريف الضريبة:

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

✓ **التعريف الأول:** عرفها "ميشال دارن" على أنها « اقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع الأعباء العامة في ما بينهم بإنصاف ¹ »

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

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

و حسب المفهوم الحديث فان إضافة إلى سعيها وراء جمع المال بهدف تغطية النفقات العامة أصبحت وسيلة مهمة لتدخل الدولة في تنظيم الاقتصاد و تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية و سياسية معنية، و حسب هذا المفهوم الحديث للضريبة فقد عرفت كما يلي:

2- الضريبة فريضة إلزامية:

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

3- الضريبة تدفع بصفة نهائية:

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

4- الضريبة تدفع بدون مقابل:

ويعني ذلك أن المكلف دافع الضريبة لا يتمتع بمقابل أو منفعة خاصة من جانب الدولة، و إن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة باعتباره فرداً في الجماعة، و ليس باعتباره ممولاً للضرائب، و يترتب على هذا أنه لا يجوز، و لا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها بل ينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير هذه المقدرة، ذلك أنه يتعين على الفرد باعتباره عضواً في

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

² . حميد بوزيدة: " جباية المؤسسات , ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائرية، 2007، ص 8.

³ . عبد المجيد قدي: " دراسات في علم الضرائب " دار جرير للنشر و التوزيع، الأردن ، 2011 ، ص 22.

مجتمع سياسي منظم هو الدولة أن يساهم التضامن مع غيره من الأفراد في تحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضريبة إلى الدولة، بل يتعين أيضاً أن تكون هذه المساهمة بحسب قدرته بالنسبة إلى غيره من الأفراد على تحمل هذه الأعباء العامة.

5- حصيلة الضرائب تمكن الدولة من تحقيق النفع العام:

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

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

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

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

المطلب الثاني: خصائص الضريبة:

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

1- الضريبة فريضة نقدية:

هي اقتطاع نقدي يستهدف ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، ففي النظم الاقتصادية القديمة، كانت الضريبة تفرض و تحصل في صور عينية، نظراً لأن الظروف الاقتصادية السائدة آنذاك كانت تقوم على أساس التعامل بالصور العينية، لكن مع التطور أصبحت النقود هي وسيلة و أداة تعامل الأساسية الأكثر انتشاراً، مما أدى بصورة حتمية أن تدفع الضرائب في شكل نقدي اعتبار أن كافة المعاملات، على مختلف جوانب النشاط الاقتصادي، تتم بصورة نقدية.

و بالإضافة إلى هذا، فقد أصبحت الضريبة تستخدم في الآونة الراهنة، حين تزداد درجات التدخل الاقتصادي و الاجتماعي للدولة، في تحقيق أغراض اقتصادية و اجتماعية مختلفة كتشجيع الادخار الحد من الاستهلاك لتعبئة الفائض في أغراض التنمية الاقتصادية و تقليل التفاوت في الدخول بين فئات المجتمع المختلفة (ضرائب تصاعدية)³

المطلب الثالث: أهداف و أنواع الضرائب:

1-أهداف الضريبة:

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

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

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

لقد ظل علماء المالية و الضريبة زمنا طويلا و هم بالضريبة أن تكون لها أهداف إنسانية و اجتماعية و اقتصادية، خشيت أن يؤثر ذلك على هدفها الأول (وفرة الحصيلة)، و غزارة المال الذي يتدفق على الخزانة من وراء جبايتها، و أخيرا و بعد تطوير الأفكار اضطروا إلى إن يرفضوا تلك الفترة و نادوا باستخدام الضريبة لتحقيق أهداف اجتماعية و اقتصادية معينة و غيرها من الأهداف الأخرى.

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

أهداف مالية، اقتصادية، اجتماعية، سياسية.

○ الأهداف المالية:

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

○ الأهداف الاقتصادية:

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

و يمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

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

○ الأهداف الاجتماعية:

تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية و التي من أهمها:

- تخفف من حدة التفاوت بين الدخل و الثروات المرتفعة، و ذلك بان تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل و الثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة، و يتم ذلك من خلال التصاعدية على الدخل.

- جلب أكبر قدر ممكن من المساكن بهدف التخفيف من أزمة السكن و ذلك بإعفاء مداخل الإيجار من الضريبة، أو منحها تخفيض.

○ الأهداف السياسية:

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

2- أنواع الضريبة:

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

ولقد تعددت أنواع الضرائب ولكل منها خصوصيته ومزاياه وعيوبه وغالب ما تطبق الدولة أنواع مختلفة من الضرائب ويمكن تصنيفها بالاستناد إلى عدة معايير وهي:

✓ معيار تعدد الضريبة:

- الضريبة الوحيدة:

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

تمتاز هذه الضريبة بما يلي:

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

يؤخذ عليها التالي:

- لا تصيب إلا جزءاً من الثروة أو مظهراً واحداً من مظاهر النشاط الاقتصادي.
- الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين، حيث تؤدي إلى إرهاب وعاء الضريبة وتجعل المكلفين يتهربون من دفعها.³

- الضريبة المتعددة:

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

ولهذا النوع من الضرائب عدة مزايا أهمها:

- يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث انه إذا افلح الممول من التهرب من الضريبة الوحيدة، و لم يتحمل نصيبه من الأعباء العامة، فانه في ظل هذا النظام يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب.
- يقلل العبء الضريبي على المكلفين، إذ لا يؤدي إلى إرهاب الممول كما هو الشأن في الضريبة الوحيدة.

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

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

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

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

- إن الإفراط في تعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي و إلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي و زيادة نفقات الجباية.¹
- ✓ معيار الواقعة المنشئة للضريبة:

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

- الضرائب على رأسمال:

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

- الضرائب على دخل:

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

- العمل.
- رأس المال.
- العمل و رأس المال معاً.

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

- الضرائب على الاستهلاك:

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

✓ معيار تحمل العبء الضريبي:

وفق لهذا المعيار نميز بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة بنا يلي:

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

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

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

- الضرائب المباشرة:

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

❖ مزاياها:

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

❖ العيوب:

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

- الضرائب غير المباشرة:

يفرض هذا النوع من الضرائب على استخدام الدخل أو الثروة. فـضريبة المبيعات تعتبر ضريبة غير المباشرة حيث يدفعها المكلف عند استعمال دخله في شراء المنتجات، كما يمكن توضيحها من جهة معيار التحصيل أن هذه الضريبة يدفعها المكلف الفعلي و ليس المكلف القانوني، فمثلاً ضريبة المبيعات يدفعها المنتج و ينتقل عبئها إلى المستهلك عن طريق زيادة أسعار منتجاته لتحصيل ما دفعه كضريبة مبيعات¹.

❖ المزايا:

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

❖ العيوب:

- 1- لا تميز بين الممولين تبعاً لظروفهم الشخصية، فالجميع يقف أمام قدم المساواة في دفعها دون مراعاة لمرتفع الدخل عن منخفضة.

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

- 2- تتطلب نفقات أكبر لتحصيلها لأنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع و التصرفات التي تفرض الضريبة على أساسها و العمل على منع التهرب منها.
- 3- عيبها في مرونتها لاسيما وقت الكساد فتقل حصيلتها.¹

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي.

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

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي و أشكاله:

❖ الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي.

للتهرب الضريبي عدة تعاريف تختلف من حيث الشرح لكن كلها لها نفس الدلالة و ذلك لتنوع أساليب التهرب الضريبي و صوره، إن التهرب الضريبي يعني تخلص المكلف من دفع ما عليه من حقوق ضريبية دون الخروج عن النطاق القانوني الضريبي.

حسب M.DUXERGE " يمكننا التهرب من الضريبة بالاعتماد على القانون"

حسب LOUIS CARTON " التهرب الضريبي هو مجموعة من العمليات التي يقوم بها الممول من أجل عدم وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن و أكثر الامتيازات سواء في داخله أو خارجها.

و عرفه عبد المجيد قدي: " هو مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع، فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة فيدخل في إطار الأمثلية ؛ و إذا كان ذلك بوسائل غير مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي، و عليه يمكن اعتبار الغش الضريبي تهرباً غير مشروع²

و عرفه أحسن عواضة و عبد الرؤوف قطيش: " التهرب من الضريبة يعني أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجبة عليها كلياً أو جزئياً دون أن يعكس عبؤها على الغير."³

من التعاريف السابقة يمكن تعريف التهرب الضريبي (هو التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضرائب المستحقة على المكلف و بشتى الطرق و الأساليب و هذا باستعمال طرق تدليسية و غير مشروعة يعاقب عليها القانون).

إن النظرة السلبية للضريبة على أنها عبارة عن عيب، تدفع بالمكلف على مقاومته من خلال التخلص منها، و من أجل ذلك يتخذ المكلف عدة طرق و أساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة ، و على هذا الأساس يمكن تمييز بين شكلين للتهرب الضريبي كما يلي:

- تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي و هو ما يعرف بالتجنب الضريبي.
- تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي و هو ما يعرف بالغش الضريبي.
- أما من الناحية الإقليمية يمكن التمييز بين شكلين للتهرب الضريبي، فيوجد المحلي و الدولي.

❖ الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي.

1- التجنب الضريبي:

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

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 216.

³ عواضة أحسن و عبد الرؤوف قطيش، " المالية العامة"، دار الخلود للصحافة 1995، ص 391.

○ **التعريف الأول:** "سعي المكلف إلى تخفيض أو التخلص من مستحقاته الجبائية باللجوء إلى وسائل تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية".

○ **التعريف الثاني:** "وسيلة من وسائل التخلص من الضريبة، و هو لا ينطوي حتما على العبث بالقانون أو الإخلال بأحكامه لأنه قد ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلى تحصيل الضريبة.

○ **التعريف الثالث:** "تخلص المكلف من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع القائم"، و في هذه الحالة يمكن التمييز بين ثلاثة حالات لذلك التهرب هي:¹

أ- تهرب ناتج عن تغير سلوك المكلف:

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

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

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

ب- تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي:

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

لذلك ينظم المشرع هذا النوع لتحقيق أهداف معينة مثل: التخفيضات الممنوحة بمناسبة تحقيق فوائض القيم الخاصة بالتنازل عن الأصول الثابتة و نبين ذلك في:²

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

ج- تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشروع الضريبي:

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي، و هو ناتج عن إهمال المشروع و في هذه الحالة يقوم

المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي، و من أجل ذلك يستعين المكلف بأهل الخبرة و الاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات.

2- الغش الضريبي:

○ **التعريف الأول:**

¹. ناصر مراد، "التهرب الضريبي و الغش الضريبي في الجزائر" دار قرطبة للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر 2009، ص 08.
². الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 173-1 من "قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة".

" هو عبارة عن فعل إرادي يقوم به الممول الذي يقرر مخالفة القانون للتملص من دفع الضريبة، و في هذه الحالة يوجد سلوك إجرامي مقصود و معتمد و عليه فإن الغش الضريبي هو جزء ووجد من عدم الانتظام الضريبي و يعرفه MARGAIRAZ بأنه " التخلص من الضريبة بتقديم عرض خاطئ للواقع أو تفسير مظلل"¹.

○ التعريف الثاني:

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

○ التعريف الثالث:

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

○ التعريف الرابع:

" هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمداً لأحكام القانون الضريبي قصداً منه لعدم دفع الضرائب المستحقة عليهم و ذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمدخله، أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد قيود و تسجيلات مزيفة"².

و توجد عدة مظاهر للغش الضريبي نذكر منها:

- عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة معتمداً في ذلك على عدم وجود مقرا لنشاطه.
- إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية أي عدم التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها الضريبة الجمركية.
- تقديم المكلف بالضريبة تصريح ضريبي لدى إدارة الضرائب مخالف للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل، كان يذكر في تصريحه داخل أقل من دخله الحقيقي، و بهذا يهدف هذا التهرب لتخفيف أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، و لتحقيقه يتوفر شرطان هما: العنصر المادي و العنصر المعنوي (القصد).

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

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

➤ **القصد العام:** و يفترض في هذا القصد العام علم المكلف فعلاً بارتكابه الاحتيال قصد التخلص من الضريبة.

➤ **القصد الخاص:** و يفترض فيه أن يتجه المكلف إلى التخلص من الضريبة كلياً أو بعضها.³

3- التهرب الضريبي المحلي:

¹. عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 215.

². حميد بوزيد، مرجع سابق، ص 40.

³. عجلان العياشي، و لهي بوعلام، " التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي "، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة مسيلة، العدد 08 سنة

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

أ- ميادين التهرب الضريبي في الجزائر:

أ- 1- قطاع النشاط التجاري:

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

بالنسبة للأشخاص الطبيعيين بنفس التاريخ.¹

أ- 2- قطاع الخدمات:

لقد بينت إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري نهاية أوت 2013 قطاع الخدمات يحتل نسبة 31.2 % من إجمالي الأنشطة الممارسة في الجزائر بالنسبة للأشخاص المعنويين، ما جعله يحتل المرتبة الثانية حيث أصبح هذا القطاع أكثر استقطابا للرجال الأعمال و الشركات الأجنبية و بالخصوص مجالات الاتصالات، و لذلك قد يشكل هذا القطاع مصدراً للتهرب الضريبي إذا لم تتدارك أجهزة الرقابة هذا الأمر.²

أ- 3- قطاع المهن الحرة:

إن قطاع المهن الحرة يشمل بصفة خاصة الأطباء، المحامين، الموثقين، المحضرين القضائيين، المستشارين، المحاسبين، مكاتب الدراسات، مكاتب الخبرة...، إن التهرب الضريبي في هذا القطاع يكون لأسباب منها:

- بعض من منتسبي هذا القطاع لا يصرحون بحقيقة أرقام أعمالهم.
- عدم مسك البعض منهم للدفاتر و السجلات القانونية.
- عدم استقرار الأحكام القانونية للضريبة من سنة لأخرى بخصوص هذه الفئة.

أ- 4- قطاع الأشغال العمومية:

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

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

أ- 5- قطاع المعاملات العقارية:

¹ توزيع الشركات الموجودة حسب قطاع النشاط إلى غاية 30-09-2013 ، موقع المركز الوطني للسجل التجاري ، اطلع عليه 24-02-2014.

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

² توزيع التجار المسجلين (أشخاص طبيعيين) حسب قطاع النشاط إلى غاية 30-09-2013 موقع المركز الوطني للسجل التجاري 24/02/2014.

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

يشهد هذا القطاع تهرباً ضريبياً يتزايد من سنة إلى سنة خصوصاً المتعلق بحقوق التسجيل و الضريبة على الدخل الإجمالي، و ذلك نظراً لارتباطه بفترة واسعة من الجمهور من جهة، و ضعف إمكانيات الإدارة الجبائية في المتابعة و المراقبة من جهة أخرى.

ب- أشكال التهرب الضريبي¹:

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

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

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

ب-1- التهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية:

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

ب-2- التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية:

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

ب-3- التهرب الضريبي عن طريق العمليات المحاسبية:

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

- التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات:

و ذلك من خلال عدم تسجيل جزء من إيرادات المؤسسة في لدفاتر المحاسبية قصد تخفيض الدخل الخاضع للضريبة، و تتمثل هذه الإيرادات في المبيعات، الفوائد الممنوحة، المكافآت و عمولات لصالح المؤسسة².

- التهرب الضريبي عن طريق زيادة الأعباء:

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

- التهرب عن طريق التلاعب بالحسابات الميزانية:

¹. DGI, LALETREDELADGN°68/2013, "LAFLAGRANCEFISCALE_pouruncontrôleFiscal plus efficace ",P7.

². عبد القادر مرغاد "التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص35.

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

4- التهرب الضريبي الدولي:

إن التهرب الضريبي الدولي عموماً شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة و المكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعني حق الدولة في فرض ضرائب على الدخول و النشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته، لهذا فالمكلف يحاول التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرائق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعته أو إقامته إلى نقل أجنبي لإمكانية التخلص من الضريبة و في هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو الإعفاءات أو امتيازات الضريبة الممنوحة له من الدول المضيفة خصوصاً مع انتشار الآن ما يسمى بدول الجنات الضريبية الممنوحة التي توفر المناخ المناسب و الملائم لنشاط الشركات متعددة الجنسيات، حيث تقوم الشركة الأم بإنشاء فروع لها للاستفادة بأكبر قدر ممكن من المزايا التي يقرها النظام الضريبي للأنشطة الممارسة في تلك الدولة، و كذلك في ظل العولمة نلاحظ أن هذه الظاهرة قد انتشرت مع زيادة حجم الاستثمارات و التجارة الدولية،¹ و سمحت بظهور فرص جديدة للتهرب نتيجة للأهمية التي تكتسبها في المجتمع.

أ- التهرب الضريبي عبر الشركات متعددة الجنسيات:

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

ب- التسوق من الخارج:

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

ج- التهرب الضريبي عبر التجارة الالكترونية:

في التجارة الالكترونية لا يمكن تعيين مكان و زمان المتعاملين، و كذلك الكمية و نوعية السلع، و إنما نجدنا منشورة عبر الانترنت لمن يريد أن يشتري و البائع و المشتري يحددان المكان و الزمان لهذه الصفقة.

لذا تعرف التجارة الالكترونية: إن المنظمة العالمية للتجارة عرفتها على أنها (إنتاج، ترويج، بيع، توزيع) للمنتجات خلال شبكة الاتصالات.²

- المشاكل الضريبية للتجارة الالكترونية:

¹ زهرة حبو، "الياس نجمة، التهرب الضريبي الدولي"، مجلة العلوم الاقتصادية و القانونية، جامعة دمشق، المجلد 27، العدد الأول، سوريا، 2011، ص 420.

² حراق مصباح، " المعالجة الجبائية للتجارة الالكترونية"، الملتقى الدولي الرابع حول عصرنة نظام الدفع في الجزائر و إشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر- عرض تجارب دولية، المركز الجامعي خميس مليانة، 26- 27 أفريل 2011، ص 3.

عادة لا تخلف المعاملات التجارية في عالم التجارة الالكترونية و الناشئة عبر شبكة الانترنت اي دليل أو اثر مادي يثبتها، مما يسمح للأشخاص و باستخدامهم لتكنولوجيا الانترنت من تحقيق معاملات و صفقات تجارية بعيدة عن سلطة و عين الإدارة الضريبية، خاصة المعاملات الخاصة التي تتم عبر شبكة الانترنت و يتم تسليمها الكترونيا، حيث لا تخضع عملية التسليم لنقطة جمركية حاكمة، و أمام تطور أسلوب الدفع الالكتروني¹.

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

د-التهرب الضريبي عبرالجنات الضريبية:

كل دولة و سعيا منها لتحقيق أهدافها المسطرة تقوم بوضع أنظمة ضريبية جذابة، تقدم من خلالها جملة من الحوافز و الامتيازات ذات المعدلات الضريبية المنخفضة جدا تارة و المنعدمة تارة أخرى التي تمنح لغرض جلب الاستثمار تسمى بالجنات الضريبية، و التي يمكن تعريفها بأنها "دولة ذات سيادة يقرر تشريعها الضريبي العديد من المزايا و الإعفاءات الضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية". مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لها بالمقارنة مع الدول الأخرى.²

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي:

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

❖ الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالمكلف:

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

1- ضعف المستوى الخلقى:

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

2- ضعف الوعي الضريبي:

يقصد بالوعي الضريبي لشعور المواطن بواجبه نحو وطنه و ما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء³ في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي. و يعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم اتجاه الدولة يدفعهم للتهرب الضريبي، ذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة و التي نجملها فيما يلي:

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، و بالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.
- اعتقاد أن المتهم من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة و هي شخص معنوي، و بالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لنظام المرور، و حسب استطاع الرأي العام في فرنسا حول تكييف المتهم

¹. فارس فضيل، حمزة ضويفي، "الأبعاد القانونية و الضريبة للتجارة الالكترونية في ظل وسائل الدفع المعتمدة"، الملتقى الدولي الرابع دول عصرنة نظام الدفع في الجزائر و إشكالية الاعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر_عرض تجارب دولية، المركز الجامعي خميس مليانة، 26-27 افريل 2011، ص2.

². سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الدولي و آثاره على اقتصاديات الدول النامية"، مرجع سابق، ص129.

³. محمد مرسي فهي، سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و تطبيقاتها العملية، القاهرة، بدون دار نشر، 1999، ص301.

من الضريبة اتضح أن 04% من الأفراد يعتبرونه بمثابة سارق و 1% منهم بمثابة خائن لوطنه و 18% منهم بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات، في حين أن 53% من الأفراد يعتبرونه كرجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله، كما أن 88% من الفرنسيين يبررون موقف المتهرب و لا يجدون ضرورة معاقبته.

- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.
 - سوء تخصيص النفقات العامة، و الذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.
- و نشير أن الاعتبارات السابقة تختلف من شخص إلى آخر بحيث أن المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة و عادلة نجدها أقل عبئا عليه لذلك يتقبلها، بعكس الذي يعتقد أنها ظلما و تعسفا، نجدها تشكل عبئا ثقيلا عليه لذلك يرفضها و يسعى إلى التهرب منها.

3-الوضعية السيئة المالية للمكلف:

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

❖ الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

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

1- ثقل عبء الضريبة:

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

2- تعقد النظام الضريبي:

إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة و معقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها تدفع المكلفين إلى التهرب (فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة).¹

3- ضعف العقاب المفروض على التهرب:

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

4- عدم استقرار التشريع الضريبي:

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

5- ضعف الرقابة الضريبية:

عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب.²

❖ الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

¹. ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 155-156.

². ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق"، مرجع سابق، ص 156-157.

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، و يرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية لضعف الإمكانيات و الوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، و نقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، و ذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيفة العمومي، و قلة المعاهد المتخصصة في تكوين إطارات الضريبة، و بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود إدارة الضريبة و التي تربط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب، و مصلحة المراقبة و التحقيق خاصة هي نتيجة انعدام المحفزات المادية و المعنوية للموظفين و ضعف مستواهم الخلفي.¹ و فيما يتعلق بالإدارة الضريبية الجزائرية، فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي:

- لا تخضع الإطارات الضريبية لتكوين واحد، بحيث يوجد هيكليين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات، المعهد الوطني للمالية، و معهد الاقتصادي الجمركي و الجبائي، و البرامج بينهما متباينة، كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام و الواجب أن يكون ذا طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب و حسب الأوعية الضريبية.
- غياب المفاهيم الحديثة في التسيير الإدارة الضريبية، مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية.
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذا لا زالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.
- غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي، و القيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة و المرتبة، في حين نجد أنه في الكثير من الدول مثل كندا، هناك تنسيق مع الوزارات الأخرى (التربية الوطنية، التكوين المهني، التعليم العالي) من أجل نشر الثقافة و الوعي الضريبي لدى الأفراد.
- ضعف التكوين في المجال الضريبي، بحيث تفتقر برامج التكوين الموجودة حاليا إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة، التسويق الاجتماعي و العلاقات العامة، ونظرا إلى النقائص السابقة و المشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبية، فإن النظام الضريبي الجزائري لازال بعيدا عن المعايير الدولية في الأداء الضريبي.²

❖ الفرع الرابع: الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية:

إن فترات الكساد و الأزمات التي شهدتها البلد، تعمل على انتشار التهرب الضريبي و زيادته بسبب قلة النقود و انخفاض دخول المكلفين، و تدهور القدرة الشرائية للأفراد، و بالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، مما يصعب على المنتجين نقل عبئ الضريبة، لذا يدفعهم التهرب الضريبي، باستخدام مختلف الطرق المتاحة، بينما في فترات الرخاء و الانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود و ارتفاع الدخل و تحسن القدرة الشرائية للأفراد، مما يسمح للمنتجين نقل عبئ الضريبة إلى المستهلكين، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضا.

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني و انتشار الاقتصاد الموازي، يؤدي إلى استمرارية و زيادة حجم التهرب، و ذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع و الخدمات و كذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط، و إنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى، و بالتالي فإن مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية، و لا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصدفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة، و كذا التخفيف من بعض الضغوط الاجتماعية.³

❖ الفرع الخامس: الأسباب السياسية:

إن سياسة الإنفاق العام في الدولة تؤدي دورا أساسيا في التهرب الضريبي، فكلما أحسننت الدولة استخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة، إذ أن استخدام الضريبة في أغراض غير مالية أو اقتصادية يجعل الطبقات التي تتحمل من

¹. ناصر مراد، " فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق "، مرجع سابق، ص 157.

². عبد المجيد قدي، " فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية "، مرجع سابق، ص 250.

³. ناصر مراد، " فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق "، مرجع سابق، ص 159.

الضرائب أكثر من غيرها تشعر بالظلم مما قد يدفعها للتهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم، كما أن عدم الاستقرار الاجتماعي و الاقتصادي للدولة يؤدي للتهرب من الضرائب.¹

المطلب الثالث: مجالات التهرب الضريبي:

❖ الفرع الأول: قطاع النشاط التجاري:

يشمل هذا القطاع بالخصوص كل تجارة الجملة و التجزئة و المستوردين و كما هو معلوم بأن هذا القطاع يمثل نسبة كبيرة في الجزائر وصلت إلى 26 % بالنسبة للأشخاص المعنويين و إلى نسبة 64 % من الأشخاص الطبيعيين في 31 ديسمبر 2000.

كما هو موضح في الجدول التالي:²

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

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

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

❖ الفرع الثاني: قطاع المهن الحرة:

إن قطاع المهن الحرة يشمل بصفة خاصة الأطباء و المحامين و الموثقين و المحضرين القضائيين المستشارين، إن الضريبي في هذا القطاع يزداد نظرا للأسباب التالية:

¹. حميد بوزيدة، " جباية المؤسسات"، مرجع سابق، ص 43.

². سهام كردودي، مرجع سابق الذكر، ص 86.

- عدد كبير من أصحاب هذا القطاع لا يصرحون بحقيقة رقم الأعمال الخاص بهم.
 - عدم مسك الكثير منهم الدفاتر و السجلات القانونية.
 - عدم استقرار أحكام القانون الجبائي من سنة إلى سنة أخرى بخصوص هذه الفئة.
 - عدم إخضاع هذه الفئة للمراقبة إلا في حالات نادرة.
- ❖ الفرع الثالث: قطاع الأشغال العمومية:

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

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

❖ الفرع الرابع: قطاع المعاملات العقارية:

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

المبحث الثالث: طرق وأثار التهرب الضريبي وأساليب مكافحته.

المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي.

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

❖ أولا: التهرب عن طريق العمليات المحاسبية:

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

1- تخفيض الإيرادات:

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

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

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

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

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

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

المصدر: أعد من طرف الطالبة.

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

2- تضخيم التكاليف:

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

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

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

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

أ- المستخدمين الوهميين:

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

ب- تقنية الاهتلاك:

يعرف الاهتلاك على أنه: القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة أو هو تناقص قيمة الأصول الثابتة التي تحوزها المؤسسة و المتمثلة في العقارات، المباني، التجهيزات....، و هو من الناحية المحاسبة عبئا نظريا تتحمله المؤسسة، لذلك فإن المشروع سمح للمكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة مقترنا بالشروط التالية:¹

¹. ونادي رشيدة، مرجع سابق، ص 40.

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

خلال تنوع أصول المهلكة و فترة بقاءها، فإن لكل أصل معدل اهتلاك خاص به، و ذلك حسب المدة اللازمة له تفاديا لتخفيض الأعباء، كما يحسب الاهتلاك بثمان الشراء باستثناء الرسم (TVA) /على عدد السنوات=ثمان الشراءxمعدل الاهتلاك (HT) إن المكلف بالضريبة يلجأ إلى التحايل على القانون، و ذلك بحساب قيمة الاهتلاكات بواسطة إضافة الرسم على القيمة المضافة T.V.A مع استرجاعه له، ا وان يطبق الاهتلاك على أصول مهلكة، أو أن يطبق الاهتلاك على أصول قد تنازل عليها، كما قد يلجأ إلى تقييد المؤونات غير المبررة أو التلاعب في معدلات الاهتلاك بوسائل متعددة من خلال تطبيق معدلات لا تتعلق بأصول الممتلك... وغيرها...²

ت- الأعباء والمصاريف غير المبررة:

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

- المبالغة في تقديم المكافآت و الهدايا.
- تحميل مصاريف صيانة سيارة أو منزل خاص بصاحب المؤسسة.
- تحميل تكاليف الكهرباء و الغاز و الهاتف أو التكاليف أخرى تخصص حيث المؤسسة.
- شراء مستلزمات خاصة، و لأغراض شخصية مسجلين إياها على حساب المؤسسة.

ثانيا: التهرب عن طريق العمليات القانونية والمادية:

بالإضافة إلى اللاعب المحاسبي، يلجأ المكلف إلى استعمال طرق و أساليب أخرى للتملص من الضريبة، بحيث يتمتع المكلف عن التصريح بجزء أو بكل مبيعاته أو منتجاته و كذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية و هذه عملية تحايل مادي، و من

¹. ونادي رشيدة، مرجع سابق، ص42.

². احمد عبد السميع علام، "المالية العامة، المفاهيم و التحليل الاقتصادي و التطبيق"، مكتبة الوفاء القانونية، 2012، ص179.

جهة أخرى يمكن أن ينصب التحايل في قالب قانوني أو بمعنى أن المكلف لا يخرج عن القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر امتيازاً تسمح له أن يخضع لضريبة أقل و نوضح ذلك كما يلي:

1- التهرب عن طريق العمليات القانونية:

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر تنظيماً و الأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق التحايل القانوني من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في القانون الجبائي أو التجاري لصالح المكلف، و بذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أية عقوبة على مرتكبها، حيث يستعين المتهرب بأهل الخبرة و الاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك لنصوص قانونية، و يتجلى ذلك في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة منها.¹

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

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

2- التهرب عن طريق العمليات المادية:

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

حيث يقول GILBERT – TIXIER أنه: " العمل الذي يتم سري من خلال الأسواق السوداء و السوق السوداء هي التي يتم تبادل المواد و السلع بعيد عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية، حيث تواجه هذه الأخيرة صعوبات لإخضاع هذه المبادلات للضريبة.² و قد يكون هذا الإخفاء جزئياً يؤدي فقط للتقليل من عبئ الضريبة للمكلف، أو كلياً يجعل المكلف يتهرب من مجمل الضريبة، و نبين هذه الصور في ما يلي:

أ- الإخفاء الجزئي:

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

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

ب- الإخفاء الكلي:

يتجسد هذا الشكل في القيام المكلف بممارسة أنشطة دون أو تكون للإدارة الجبائية علم بهذه الأنشطة، و يرجع ذلك لامتناع المكلف التصريح بها من جهة، و من جهة أخرى نقص الرقابة الجبائية، حيث يحدث هذا الإخفاء عندما يمتنع المكلف عن تقديم تصريح بدخله طبقاً للنصوص القانونية السارية المفعول، فالإدارة الجبائية لا تجد حينئذ لديه ما يمكن من الضريبة من حيث يقوم

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

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

المكلف بإنشاء مصانع أو محلات لإيداع السلع في أحياء تكون جديدة أو غير أهلة بالسكان فيقوم بالإنتاج و كذلك البيع، في الخفاء دون ترك أي أثر، و يفر من هذه الأماكن عندما يشعر بمجيء مصالح الرقابة الجبائية إن من صور التهرب الضريبي بواسطة الإخفاء المادي الكلي هي عدم التصريح بالوجود أصلا عند بداية النشاط.¹

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي:

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

أولاً: الآثار المالية:

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

أ- الإصدار النقدي:

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

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

← ظهور التضخم باختلاف أنواعه.

← نقص القدرة الشرائية للمواطنين و تدهورها.

← تغيير نمط الاستهلاك.

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

← اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع، و ظهور السوق السوداء.²

ب- الدين العام:

باعتبار أن الدين العام من بين وسائل التمويل للدولة، حيث يمكن أن يكون داخليا أو خارجيا، أو تكون مدته طويلة أو قصيرة، و طريقة الاكتتاب العام أو عن طريق البنك، فإن اللجوء إليه يؤدي إلى آثار سلبية و تتمثل في:

- يشكل الدين العام عبئا على ميزان المدفوعات في حالة تسديد و تتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض خاصة إذ كانت موجبة في أغراض استهلاكية لا تعود بالفائدة على الأجيال التالية، كما هو الحال في الجزائر.
- نقص الإنفاق العام الناتج عن تسديد القروض، و ضعف القدرة الشرائية للأفراد.
- تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة استخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد في الأجل القصير أو المتوسط.
- فقدان الثقة في الدولة و عزوف الهيئات المالية و للأفراد عن منح القروض.

ت- زيادة الضغط الجبائي:

قد تلجأ الدولة لتمويل الخزينة العمومية و لتعويض النقص المالي الذي نتج عن التهرب الضريبي، بطريقة أخرى لها آثار سلبية على المكلفين الملزمين بأداء واجباتهم الضريبية، كأن تقوم الدولة بزيادة سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة مما يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلفين الملزمين بواجباتهم الجبائية و بالتالي يزداد عليه الضغط الجبائي و هذا ما يؤدي:

¹. لبيد لرزق، " ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير، مرجع سابق، ص 98.

². حميد بوزيدة، " جبائية المؤسسة "، مرجع سابق، ص 52.

إما إلى عزوف هؤلاء الملتزمين على دفع الضريبة مما يؤدي إلى زيادة المتهربين من الضريبة كما سبق لنا الذكر، و هنا تتحقق معادلة (لا فير ، LAFFER ، كثرة الضرائب تقتل الضرائب).

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

ثانيا: الآثار الاقتصادية:

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

- ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها.
- إعاقة المنافسة الاقتصادية.
- إعاقة التقدم الاقتصادي.
- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي.
- ظهور أزمة رؤوس الأموال.

أ- ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها:

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

ب- إعاقة المنافسة الاقتصادية:

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

ج- إعاقة التقدم الاقتصادي:

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

د- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

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

¹. حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، مرجع سابق، ص50.

². حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، مرجع سابق، ص51.

و- ظهور أزمة رؤوس الأموال:

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في اغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية و تتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن و تهرب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة، و إضعاف الموجودات الاقتصادية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الادخار العمومية و بالتالي إضعاف الاستثمار و التقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي كالتعمير، بناء مساكن، مدارس... الخ.

ثالثاً: الآثار الاجتماعية:

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

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

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

المطلب الثالث: أساليب مكافحة التهرب الضريبي.

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

1- تحسين فعالية النظام الضريبي:

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

- تبسيط النظام الضريبي:

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

- إرسال نظام ضريبي عادل:

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

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

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

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.

- شمولية الضريبة.

- اعتدال معدل الضريبة.

- تجنب الازدواج الضريبي.

- إعفاءات ضريبة مدروسة.

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

- تحسين التشريع الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد و المنسجم و المترابط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب، و بالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، و عليه سد منافذ التهرب، أضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية و طبيعة الضرائب الجديدة، و مدى تكيفها مع مستجدات و ثيرة النمو الاقتصادي.¹

2- تحسين الجهاز الإداري الضريبي:

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

- تحسين الإمكانيات البشرية:

في ظل الإصلاحات الاقتصادية و ما نتج عنها، من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامهم ذلك لقلة عدد موظفيها، و نقص كفاءاتهم المهنية، و في ظل هذا الاختلال بين وظائف الإدارة و إمكانياتها البشرية اصح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين، و تكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، و هذا ما يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.

- وضع برنامج تكويني يتماشى و تغيرات النظام الضريبي.

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

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

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

- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية.²

- تحسين الإمكانيات المادية:

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

². ناصر مراد، مرجع سابق، ص 165.

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء ما تتعلق بإحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تحديد وعاءها و تحصيلها، بالإضافة إلى عمليات تفتيش و رقابة لمختلف الملفات المعنية، مما يقتضي توفر مقرات مجهزة بمرافق ضرورية للعمل، و كذا وسائل مادية متطورة تتجاوز مع مقتضيات العصر، و في هذا السياق وملتابعي ملفات المكلفين المتزايدة سنويا جيدا، و تحليل و حصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي، و يكتسي نظام الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الضريبية عن طريق برمجة علمية للملفات المراقبة و سهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية.

- تنظيم الإدارة الضريبية:

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

3-تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف:

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

- نشر الوعي الضريبي:

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

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

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

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

- تكوين و إعلام المكلف:

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

- تحسين العلاقات الإنسانية:

¹. ناصر مراد، مرجع سابق، ص 167.

². ناصر مراد، مرجع سابق، ص 168.

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

4- تحسين الرقابة الجبائية:

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

- تنظيم الإطار القانوني للمراقبة الجبائية.

- تعدد أشكال الرقابة الجبائية.

- أهمية الغرامات و العقوبات الجبائية¹.

5- أهمية التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي:

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

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

- الصعوبات الفنية:

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

- الصعوبات النفسية:

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

¹. ناصر مراد، مرجع سابق، ص169.

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

خلاصة الفصل الأول:

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

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

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

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

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

و دورها في مكافحة

التهرب الضريبي

مقدمة الفصل الثاني:

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

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

حيث سنتطرق في هذا الفصل للمباحث التالية:

← المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية.

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

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

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية.

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

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها.

❖ الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية:

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

أولاً: تعريف الرقابة:

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

1- تعريف لغة: [رَقَبَ رَقْبَةً، رَقَابَةً - رَقُوباً وَرُقُوباً وَرَقَابَةً وَرَقْبَاناً وَرَقْبَةً وَرَقْبَةً] حرسه. رَاقِبَ اللهُ في أمره: خافه¹.

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

2- تعريف في الاصطلاح بعدة تعاريف نذكر منها:

تعريف هنري فايول الذي أشار إلى أن "الرقابة هي التحقيق كما إذا كان كل شيء يحدث طبقاً يحدث طبقاً للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها كما أنها تطبق على كل شيء -الأشياء- الناس الأفعال"³.

ثانياً: مفهوم الرقابة الجبائية:

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

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

وقد عرفها مكتب المحاسبة الحكومية الأمريكية: بأنها:

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

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

² السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة قسنطينة، 2007-2008، ص14.

³ عبد القادر مرغاد، مرجع سابق، ص50.

⁴ لياس قياب ذبيح، مساهمة تدقيق محاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية علوم اقتصادية، جامعة بسكرة، 2010، ص19.

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

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

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

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

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

و من خلال هذه التعاريف تستخلص الصفات التالية للرقابة الجبائية:

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

❖ الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.

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

أولاً: من الناحية القانونية:

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

- التحقق من مدى شرعية و صحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين و مقارنة تطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.
- التأكد من تنفيذ و تحصيل الضريبة وفق للتشريع الجبائي.
- مراقبة و تطبيق التشريعات و القوانين الضريبية وفق لمبادئ الضريبة و تعميمها على كل المكلفين بها، و ذلك من خلال تأديتهم لالتزاماتهم الضريبية و ضمان حصولهم و استفادتهم من حقوقهم الضريبية بشكل قانوني.

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

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

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

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

ثانياً: من الناحية الاقتصادية والمالية:

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

ثالثاً: من الناحية الإدارية:

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

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

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

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

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.

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

❖ الفرع الأول: الرقابة الداخلية:

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

أولاً: الرقابة الشكلية:

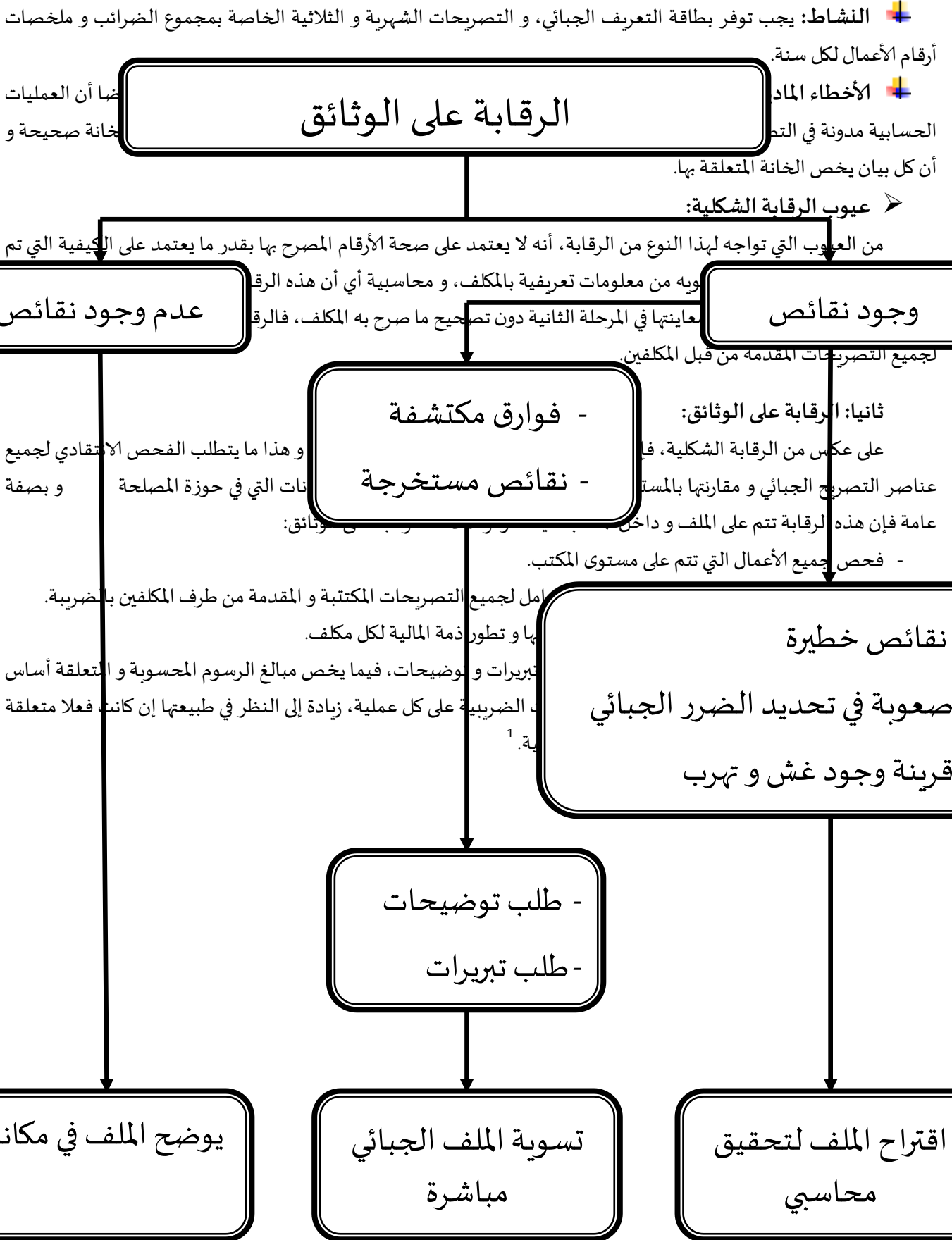
تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، و تتم مراقبتها بطريقة منتظمة و غير انتقائية و ذلك عن طريق فحص الشكلي للعناصر المصريح بها و تسوية الأخطاء إن وجدت، و تتم أيضاً عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50A) و (G50) و تلك المذكورة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

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

¹ سليمان عتير، مرجع سابق، ص 82 – 83.

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

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



الشكل رقم (1): المخطط العام لمراقبة الوثائق.

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

- المصدر: سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، الجزائر ص 47.

الفرع الثاني: الرقابة الخارجية:

تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم ، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة الإقرارات المصحح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية، و

كذا جميع الوثائق الملحقة و تبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالاته للتهرب، و كذلك بهدف مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع، و يمكن أن تأخذ الصور التالية: التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

أ- التحقيق المحاسبي:

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

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

❖ سير التحقيق المحاسبي:

سيتم التطرق إليه بأكثر تفصيل في المبحثين القادمين.

ب- التحقيق المصوب في المحاسبة:

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

❖ سير التحقيق المصوب:

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

ج- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

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

إذن يهدف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلى:

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

❖ سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

○ التحضير لعملية التحقيق:

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

إن البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب لسنة 2000 يهدف إلى تحقيق نسبة 5% من الملفات المعروضة، وهذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات و الإمكانيات المتاحة للمصالح الضريبية، إضافة إلى أن الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يجب اختيارهم عن طريق و مؤشرات معايير موضوعية و هادفة منها:

- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق و فروقات هامة بين مداخل المكتبة في التصريحات السنوية و النفقات المستعملة.
- لما تبعاً للتحقيق المعمق من قبل المفتشية للملف الذي بحوزتها تحصل على مؤشرات و دلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك.
- لما في خلال عملية التحقيق المحاسبي استغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء الأرباح الموزعة ...)، تظهر منها فوارق بين الدخول المصرحة بها و الدخول الحقيقية المحققة.

○ الانطلاق في عملية التحقيق:

بعد الانتهاء من مرحلة التحضير تأتي مرحلة انطلاق أعمال التحقيق المحاسبي بدء بعملية إشعار المكلف بذلك، و مروراً بالقيام بعملية البحث عن المعلومات المتعلقة بالمكلف قيد التحقيق، مع الأخذ بعين الاعتبار فترة التحقيق المبرمجة لذلك، حيث يحصل المراقب على مختلف المعلومات و كشوفات الحسابات يقوم بفحصها و تحليلها و مقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات و الأخطاء المرتكبة.

أما بالنسبة لإعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة فإن إعادة التكوين المداخل المحققة من قبل المكلف هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية و عناصر مسار الحياة، و هذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة و إعادة إخضاعها للضريبة.

المطلب الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية، أسبابها وأهميتها

الفرع الأول: مبادئ الرقابة الجبائية:

إن الرقابة الجبائية تسعى لتحقيق عدة أهداف كما نكرنا في السابق، و لعل أهمها هو المحافظة على الأموال العامة من كل ضياع أيا كان شكله و خاصة التهرب الضريبي، لأنه من الظواهر التي يصعب التحكم فيها، و هذا من أجل زيادة إيرادات الخزينة العمومية، و لتحقيق هذه الأهداف لا بد من أن تتوفر الرقابة الجبائية على مبادئ أساسية التي من خلالها تكون الضوابط الجبائية فعالة في الميدان، و تتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

أولاً: إقامة نظام ضريبي محكم:

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

أ- تبسيط و تحسين التشريع الضريبي:

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

ب- تحقيق العدالة الضريبية:

تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة و تتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي، و إعادة التوزيع العادل للدخول و الثروات على أفراد المجتمع، و لذلك يصعب قياسها و يبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل و اقتناع أفراد المجتمع بعدالة الضريبة من خلال الرقابة الجبائية، حيث يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية فرعين:

← العدالة الأفقية و يقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساوين في الدخل و الحالة الاجتماعية و الاقتصادية معاملة ضريبية متساوية.

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

ثانيا: ترقية و تطوير الإدارة الجبائية:

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

تعتمد الرقابة الجبائية الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة و النظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية و الوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها، حيث يؤدي تعقد و عدم استقرار النظام الضريبي إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية و قلة إمكانياتها البشرية و المادية إلى الاعتماد على نظام ضريبي غير فعالة و يلقي بعبئه على المكلفين بالضريبة، كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي إلى عدم القدر على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية و بذلك تترك الحرة للمتهربين من دفع الضريبة في سلوك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب أو رادع و ذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية.¹

ثالثا: إرساء الحس الجبائي لدى المكلفين:

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

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

- إعلام المكلف بالضريبة.
- تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية.

الفرع الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية.

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

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

أولاً: حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمدخله:

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

المادة [1-18]: [تراقب الإدارة الجبائية و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ...]¹

إذن من هنا يتضح بما أن النظام الجبائي تصريحي، فقد أوجب المشرع الرقابة الجبائية على هذه التصريحات للتأكد من صحتها و مطابقتها لما هو محقق فعلياً.

ثانياً: مكافحة التهرب الضريبي:

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

الفرع الثالث: أهمية الرقابة الجبائية:

تمثل المراجعة الجبائية عملية منظمة و ممنهجة على أسس علمية و عملية و خبرة كامنة في القوانين الجبائية، و هذا ما يؤكد أهمية المراجعة الجبائية و اعتبارها علماً قاما بذاته له معايير، و يستمد أحكامه من قوانين الضرائب الساندة و من معايير المهنة الأخرى، أما بالنسبة للمراجع الجبائي فإن عدم معرفته بتفاصيل القانون و إعداد البيانات المالية دون كفاءة علمية معتمداً على معايير ترتكز عليها عملية المراجعة الجبائية، فإن هذا سيوقعه في مشاكل كبيرة لأن هدفه النهائي هو تحقيق الضريبة المناسبة في الوقت المناسب.

حيث تمكن أهمية المراجعة الجبائية في كونها وسيلة لا غاية، تهدف إلى توفير المعلومات حول المكلفين و التي لا بد أن تتسم بالدقة، و الكمية المناسبة لعمل المراجع الجبائي، و المساعدة في حصر المجتمع الضريبي بشكل دقيق و التأكيد للمكلفين الذين يقدمون التصريحات الجبائية، و التقارير المالية أن التشريع الضريبي ينفذ بعدالة دون تمييز بينهم في ذلك. كما تهدف إلى لخدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين و الدولة جنباً إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي و الامتثال له، و تقليل حالات التهرب الضريبي و أشكاله، و زيادة حصيلة الضريبة، و كلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية و الاقتصادية و الاجتماعية.²

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

². قحوش سمية، مرجع سابق، ص 21-22.

المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

وضع المشرع الجزائري أدوات قانونية تنظم سير عمل الرقابة الجبائية تتمثل في مجموعة إجراءات و وسائل التي يعتمد عليها المراقبون في مهامهم الرقابية، حيث تعتمد الرقابة الجبائية على ثلاث طرق أساسية هم:

التحقيق المحاسبي و الذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق و التحقيق المصوب في المحاسبة و يهتم بمراقبة ضريبة معينة، أما التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تدعما للتحقيقين السابقين و يخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة.

المطلب الأول: الإجراءات الأولية لعملية التحقيق المحاسبي.

أولاً: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي:

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

1- برمجة التحقيق المحاسبي:

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

أ- إجراءات إعداد برنامج التحقيق المحاسبي:

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

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

ب- معايير انتقاء المكلفين¹:

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

- الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة أو فرص غش مرتفعة (المهن الحرة، مؤدي الخدمات، نشاطات البيع بالجملة... الخ)
- الأنشطة المحتكرة و غير تنافسية مع السلع المستوردة.
- تقسيم جغرافي متوازن من أجل أن يسمح بتغطية إقليم الولاية.
- تقسيم عادل يمس مجمل الأنشطة و المهن.
- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء و حالات نسيان خطيرة مكتشفة عند الرقابة الداخلية.

ج- إجراءات برمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية²:

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

(2) إرسال قائمة برنامج المراقبة للمديرية الجهوية للضرائب.

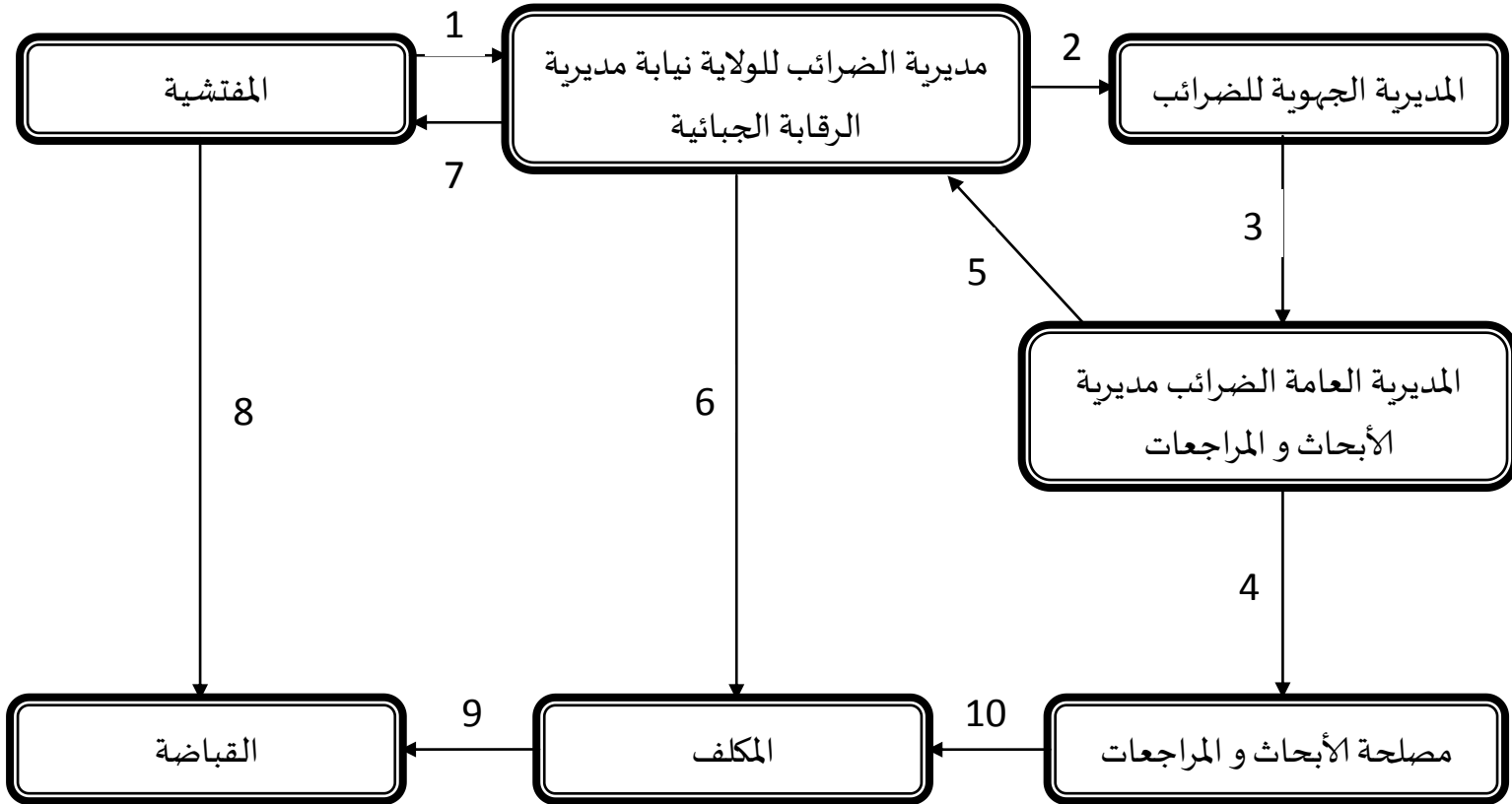
(3) إرسال قائمة برنامج المراقبة للمديرية الأبحاث و المراجعات من أجل الموافقة.

¹. مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 54 - 55.

². مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 81.

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

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



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

2009، ص 82.

2- التحضير لإجراء التحقيق:

يقوم المحقق بمنح أجل المكلف حتى يحضر محاسبة، بينما يقوم هو بدراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة، و دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف و هي¹:

- دراسة الملف الجبائي للمكلف.

- دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف.

أ- سحب وفحص الملفات الجبائية:

- يقوم المحقق بفحص الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال و الرسم على النشاط المهني، و

الأرباح الصناعية و التجارية أو أرباح المهني غير التجارية.

- الملف الشخصي IRG للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات.

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

ب- دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني:

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

❖ إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات:

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

❖ إعداد كشف المحاسبة:

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

❖ كشف مفصل عن المصاريف العامة:

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

المطلب الثاني: الانطلاق في عمليات الرقابة الجبائية.

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

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

ملاحظة:

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

أولاً: التدخل في عين المكان:

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

ثانياً: فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل:

¹. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الفحص المحاسبي، ص35.

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

1- المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة:

يجب على محاسبة المكلف أن تحتوي دفاتر محاسبة تشمل دفترا كبيرا ودفتر جرد المنصوص عليها في القانون رقم 07 – 11 مؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي حيث تتلخص هذه الدفاتر فيما يلي :

- دفتر اليومية :

تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات الكيان (المؤسسة) وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة (المجمع) العامة الشهرية لكل دفتر مساعد.

- دفتر الكبير:

يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية .

- دفتر الجرد:

تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحسابات النتائج الخاصة بالكيان (المؤسسة) بالإضافة إلى الوثائق التبريرية لجل الوثائق والمستندات الأصلية التي تثبت القيام بالعمليات فعليا , لاسيما المتعلقة بالمشتريات والمبيعات , البنك , الصندوق الخدمات المختلفة , وغيرها , والتأكد من أنها خالية من أشكال التزوير

2- المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة:

يجب على العون المحقق التحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة , متساوية في المدين والدائن وصحيحة في دفتر اليومية , فضلا على تحقيق من أن مجاميع هذه الأخيرة متساوية لمجموع جانبي المدين والدائن لدفتر الأستاذ بناء على التحقيق من الأرصدة الدائنة والمدينة لميزان المراجعة قبل الجرد وبعده .
وفي هذا الصدد , إذا لوحظ عدم صحة الميزانيات وعلى المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملابسات عدم الصحة , وإذا ما تم الإقرار بوجود ممارسات تدليسية فسوف يتم رفض المحاسبة .

3- المحاسبة يجب أن تكون مقنعة:

تكون المحاسبة مقنعة إلا إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية¹ , حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن , وهذا شرط لصحة المحاسبة , حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد .

ثالثا: فحص المحاسبة من حيث المضمون :

يهدف هذا الفحص إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية , ومراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المكلف المحقق معه من اجل اكتشاف العمليات التي تتضمن إغفالات.

1- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية:

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

أ- مراقبة المشتريات:²

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

¹ . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , وزارة المالية , المديرية العامة للضرائب , دليل الفحص المحاسبي , ص 54 .

² . دليل المراقب المحاسبي , ص 57 .

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

الضريبي يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال :

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

وعن طريق الفحص الدقيق للفواتير يمكن أن يكتشف الغش في المشتريات المفترقة ولكن من الصعب اكتشاف إذا كانت هذه السلع المشتراة دون فواتير عن طريق فحص المحاسبة فقط , لذلك على المحقق أن يجري مراقبة للسلع الموجودة في المخزن بطلب فواتير الشراء ووصلات الطلب أو الاستلام.¹

ب- مراقبة المخزونات:

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

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

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

ج- مراقبة أشغال قيد التنفيذ:

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

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

د- مراقبة المبيعات:

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

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

2- مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير:

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

أ. مراقبة حسابات الميزانية :

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

ب. فحص أصول الميزانية:

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

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

❖ التثبيتات (الصنف 2) :

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

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

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

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

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

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

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

✓ إدراج عناصر غير قابلة للاهتلاك في العناصر القابلة لهذا الأخير أو ليس لها علاقة بالنشاط العادي .

✓ تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة عن تلك المسموح بها قانونا.

✓ تطبيق الاهتلاك على أساس ثمن الشراء أو الحيازة مضاف إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع , وذلك لتضخيم القيمة الأصلية التي هي على أساسها تحسب الأقساط السنوية للاهتلاك .

❖ المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ (الصنف 3):

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

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

- التقييم الصحيح للمواد والمنتجات في المخزن .

- صحة بطاقة الجرد والحسابات (الكميات , سعر الوحدة) .

- صحة ما إذا نقصت قيم المخزون .

❖ حسابات الغير (الصنف 4) :

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

- متابعة جميع التسبيقات مع طلب تبريرها , خاصة إذا كانت نقدا .

- التحقق من التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير .

- الفحص المادي الحقيقي لفواتير الاستلام .

- التأكد من صحة حسابات المورد في الجانب الدائن بمقارنته مع يومية المشتريات .

- استغلال كشوفات الربط وبطاقات المعلومات الموجودة في ملف المكلف الخاضع للرقابة .

❖ الحسابات المالية (الصنف 5) :

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

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

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

○ فحص خصوم الميزانية :

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

❖ حسابات رؤوس الأموال (الصنف 1) :

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

حيث تتلخص أهم عمليات التحقيق لحسابات (الصنف 1) :

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

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

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

ج- مراقبة حسابات التسيير:

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

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

❖ مراقبة التكاليف (الصنف 6) :

تعرف التكاليف على أنها "المبالغ المالية التي سددتها أو ستسدها المؤسسة خلال السنة المالية مقابل المواد والمنتجات والخدمات التي استهلكتها في عمليات الإنتاج والاستغلال أو بدون مقابل مباشر , مثل بعض الضرائب والرسوم المسددة إلى الدولة وإلى الجماعات المحلية ومن الأعباء ماهية غير نقدية "² مثل الاهتلاكات و المؤونات إلى حسابات المجموعة السادسة هي حسابات التسيير تظهر بحساب النتيجة .

- استهلاك السلع والمواد الأولية :

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

- الخدمات والمصاريف العامة :

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

- مصاريف المستخدمين :

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

- الضرائب والرسوم :

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

- المصاريف المالية :

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

- الاهتلاكات :

يعرف أصلا الاهتلاك " هو الانخفاض في قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم "¹

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

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

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

أما الشروط التي وضعها المشرع الجزائري من أجل قبول الاهتلاك كعبء يطرح من الربح الخاضع للضريبة فتتمثل في :

✓ أن يكون العنصر المهلك من الأصول الثابتة للمؤسسة ويتعرض لتناقض في قيمته .

✓ أن يكون العنصر القابل للاهتلاك مقيد محاسبيا .

✓ يجب أن يحسب الاهتلاك على أساس قاعدة الاهتلاك , والتي تتمثل في ثمن الشراء الأصل , أو تكلفة إنتاجه ويحسب

أساس الاهتلاك خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين الخاضعين لهذا الرسم أن يكون الاهتلاك متضمنا

لكل الرسوم إذا كان المكلفين غير خاضعين لهذا الرسم. فيما يخص الشرط الأخير, فإن هناك حالة استثنائية, هي حالة

السيارات السياحية , والتي حدد المشرع الجبائي قاعدة إهلاكها 1000.000 دج.⁽¹⁾

ملاحظة: يجدر الإشارة إلى أنه توجد ثلاثة طرق مقبولة جبائية هي كما يلي :

- **الاهتلاك الخطي:** يجب على المحقق أن يتأكد من أن الاهتلاكات قد تم طرحها من الربح الخام , وذلك من خلال تناقص

عناصر الاستثمارات نتيجة الاستعمال أو التقادم , والتأكد من اختيار الطريقة المناسبة للاهتلاك وذلك حسب المادة 174

من (ق.ض.م) والتي تنص على أن " يطبق بقوة القانون نظام الاهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات أي أن طريقة

الاهتلاك الخطي هي المقبولة عموما .

- **الاهتلاك المتناقض:** حسب هذه الطريقة يتم استرجاع قيمة الاستثمار بوتيرة أسرع من الطريقة الأولى (الاهتلاك الخطي

) ويحسب قسط الاهتلاك من القيمة الباقية للاستثمار في كل دورة والجدول التالي يوضح المعاملات الضريبية المستعملة

في الاهتلاك المتناقض :

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

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

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

طريقة الاهتلاك التصاعدي :

يتيح النظام الضريبي للمؤسسة استعمال هذه الطريقة من الاهتلاك دون قيد أو شرط يذكر فيما يخص التثبيتات التي

يمكن أن يطبق عليها هذا الاهتلاك , إلا أنه يجب على المؤسسة تقديم طلب إلى الإدارة الجبائية مرفق بالتصريح السنوي

بالأرباح .

❖ **مراقبة الإيرادات (الصنف 7):**

النواتج هي المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل مقابل المنتجات والخدمات التي قدمتها المؤسسة إلى الغير أو دون مقابل مثل

الإعانات المستلمة , كما تشمل هذه المجموعة على حسابات تكاليف الإنتاج (حساب 72 و 73) وحساب استرجاع عن خسائر

القيمة و المؤونات (حساب 78) وهذه الحسابات الأخيرة لا تمثل مقبوضات نقدية.²

- **مبيعات السلع :** بالنسبة لنشاطات الشراء إعادة البيع المحقق أن يتأكد من تحقيق المعادلة التالية:¹

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

² . عبد الرحمان عطية , المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي , مرجع سابق , ص 93..

الكمية المباعة = المخزون الأولي + المشتريات - المخزون النهائي

- الإيرادات المالية :

يقصد بها نواتج الأسهم والسندات والخصومات المحصل عليها , وفوائد سعر الصرف وعلى المحقق أن يتأكد من التسجيل المحاسبي للإيرادات² المالية الخاضعة للضريبة , إن تكون ضمن وعاء الضريبة.

- الإيرادات الأخرى :

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

- الإيرادات الاستثنائية :

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

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

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

المطلب الأول: التقييم العام لمحاسبة المكلف.

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

أولا: قبول المحاسبة :

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

(1) قبول صريح:

عند مطابقة المحاسبة المسوكة للشروط السابقة الذكر يتم الحكم عليها بأنها منظمة وتامة ومثبتة ودقيقة محاسبيا , وبذلك يقوم المراقب بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق دون إجراء أي تقويمات .

(2) قبول نسبي:

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

ثانيا: رفض المحاسبة :

¹ . Guide de berifcqtur de co;ptqbilité ; OP.CIT ; P:91 .

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

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابقة الأحكام المواد 9 إلى 11 من القانون التجاري وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بعمليات المحاسبية¹.

المطلب الثاني: إجراء التعديلات والعقوبات المفروضة:

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

أولا: إجراء التعديلات :

1- الإجراءات الاعتراضية :

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

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

2- الإجراءات الأحادية الجانب :

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

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

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

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

ثانيا: العقوبات المفروضة :

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

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

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

1 - العقوبات الجبائية: وتتمثل في ما يلي :

أ - عقوبات عدم التصريح أو تأخره:

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

ملاحظة:

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

- 2.500 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا .

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

- 10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين² .

ملاحظة :

إذا يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجود تقديم هذا التصريح في هذا الأجل , تطبق زيادة بنسبة 35%³
يترب على المكلف بالضريبة الذين لم يقدم في الأجل المحددة , أو عند إثبات تصريحه , الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و 153 و 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة دفع غرامات جبائية قدرها 1000 دج وهذا في كل مرة يسجل في إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها وفي حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر , في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام , تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25%³ .
يترب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر ممن قانون الإجراءات الجبائية , خلال أجل قدره ثلاثون (30) يوما ابتداء من تاريخ التبليغ , في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام , تطبيق غرامة بمبلغ 500000 دج .

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

ب - عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش :

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

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

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

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

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المملص منها يقل عن المبلغ 50.000 دج أو يساويه .
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المملص منها يفوق 50.000 دج يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساوي .
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المملص منها يفوق 200.000 دج.¹

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

2 – العقوبات الجزائية:

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

جدول رقم (2-2) العقوبات الجزائية للمتهربين :

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

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

ملاحظة:

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

المطلب الثالث: إعادة تكوين أسس الضريبة وتبليغ النتائج:

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

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

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

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

أولا : إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة :

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

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

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

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

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

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

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

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

ب – إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات والفوترة :

1- إعادة التأسيس بناء على الإيرادات:

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

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

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

(=) مجموع تحصيلات الدورة.

(+) تسبيقات العملاء في 1 جانفي .

(-) تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر .

(-) رصيد حساب / العملاء في 1 جانفي .

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

2 – إعادة التأسيس بناء على الفوترة:

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

المقبوضات المصرح بها

(-) رصيد حساب / الزبائن في 01/01 .

(+) تسبيقات للزبائن في 01/01 .

(+) رصيد الزبائن في 12/31 .

(-) تسبيقات الزبائن في 12/31 .

(=) الفاتورة المقدر

(-) الفاتورة المصرح بها .

(=) الفرق الناتج .

ج – إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على تكليف الإنتاج :

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

د – إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة النسب :

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

و – إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس دراسة الأسعار:

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

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

المعامل =

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

(مخزون أولى + مشتريات الفترة) بالكمية

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

هـ- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى :

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

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

ثانيا : تبليغ النتائج :

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

1- التبليغ الأولي :

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

وبعد انتهاء مدة التبليغ الأولي يواجه العون المحقق حالتين :

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

2- التبليغ النهائي :

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

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

ثالثا : إقفال التحقيق :

إقفال التحقيق متعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع وإعداد التقارير , حيث يسمح هذا الأخير لاختلاف المصالح بممارسة مهامها في أعمال الرقابة ويحتوي عناصر تنفيذ عمليات التحقيق , ومن أجل هدف التوحيد يوجد نموذج يستعمل من قبل كل المصالح المعنية

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

بالمراقبة , وتودع نسخة من التقرير في الملف الجبائي للمكلف , بينما ترسل نسخة أخرى إلى المديرية الجهوية للضرائب من أجل التحليل والتلخيص .

إصدار الجداول الإضافية:

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

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

ملاحظة :

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

❖ تعطي التبليغ الأولى عدة المكلف منها :

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

خاتمة الفصل الثاني :

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

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

الفصل الثالث:

الجانب التطبيقي

تمهيد:

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

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

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

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

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

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر:

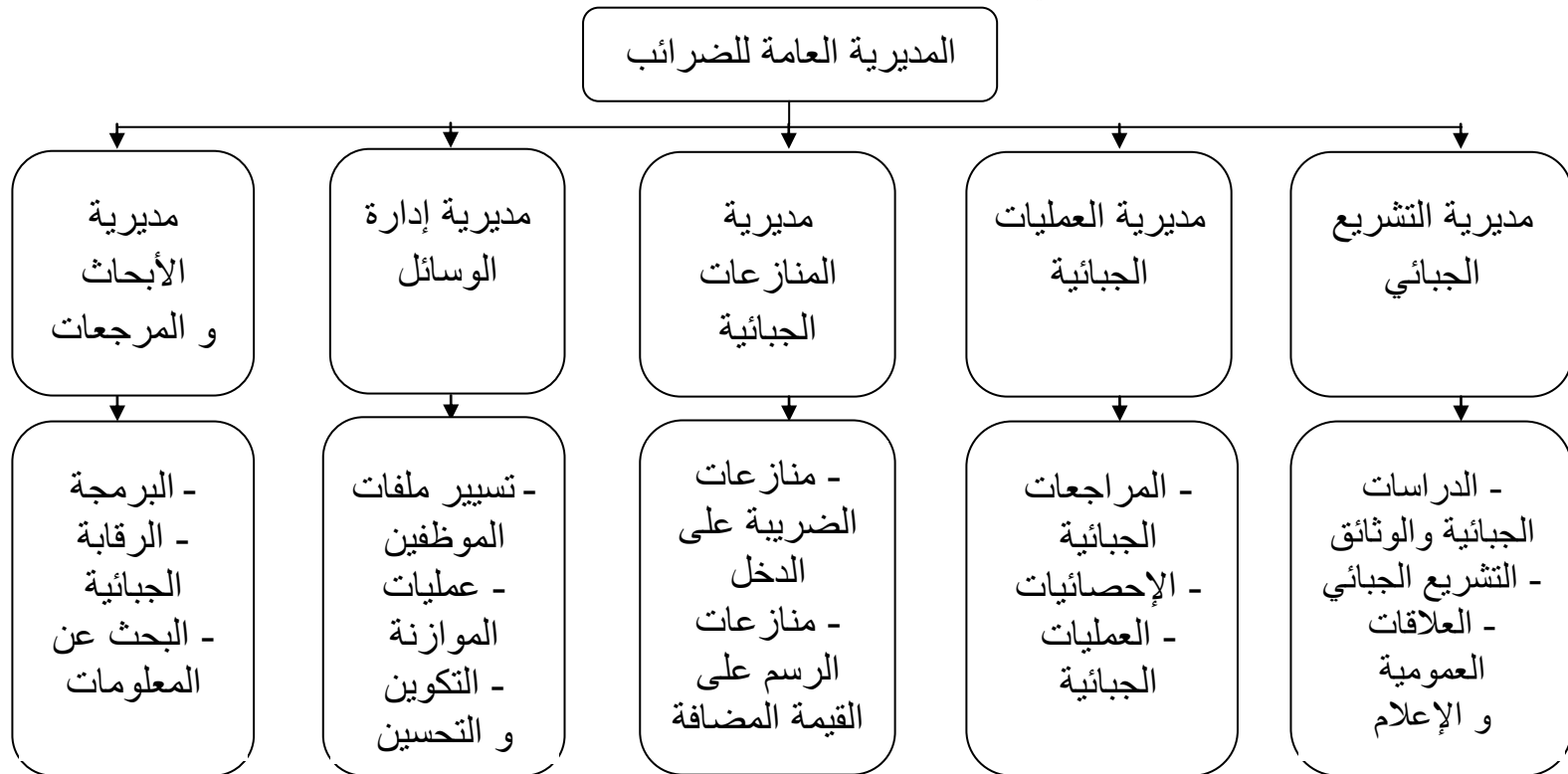
إن الإدارة الجبائية لها عدة هياكل مركزية و جهوية و أخرى ولائية وفق قوانين تشريعية و تنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الإقليمية لكل هيئة إدارية، و عليه يجب التطرق إلى الهياكل التنظيمية للإدارة الجبائية على كل المستويات لمعرفة مكان تمركز مديرية الضرائب لولاية مستغانم على سلم الهرم السلطوي للإدارة المركزية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

أولاً: المديرية العامة للضرائب:

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

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

الشكل (03): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



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

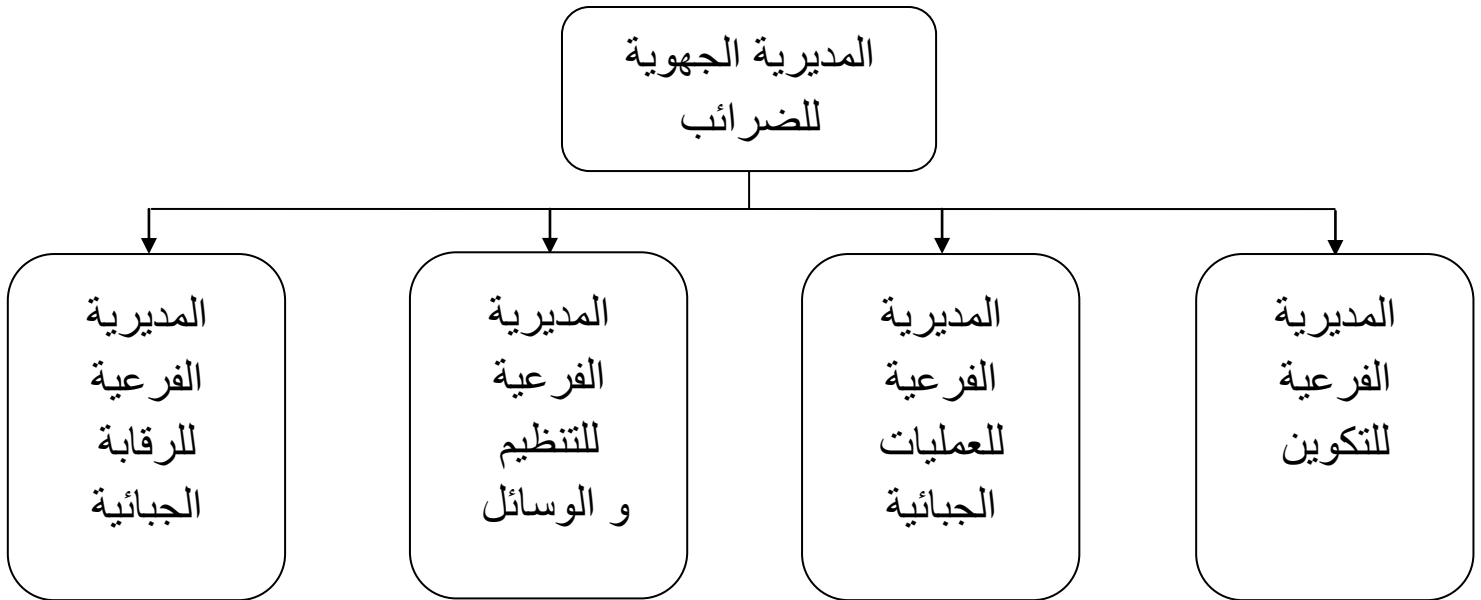
الجريدة الرسمية العدد المؤرخ في 15 جويلية 1998، ص 12.

ثانيا: المديرية الجهوية للضرائب.

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

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

- تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية في طرقها و مقاييسها و حتى إجراءاتها.
 - تعد بصفة دورية كل التحصيلات المتعلقة بأعمال المصالح الجبائية المحلية.
 - تقدم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي.
 - تشارك في أعمال تكوين الأعوان و تحسين مستواهم تجديد معلوماتهم.
 - تقدر احتياجات المصالح الجبائية من الوسائل البشرية و المادية و التقنية و تعد تقريرا دوريا عن ذلك.
 - و منه الشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب.
- الشكل (04): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب.



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

ثالثا: المديرية الولائية للضرائب.

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

أما المهام الموكلة للمديريات الولائية للضرائب في مختلف المجالات هي:

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

- تحلل دوريا عمل المصالح الخارجية و تعد تلخيص عن ذلك كما تقترح أي إجراء يحسن عملها.
- تتكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الإتاوة مع مراقبة التكفل و التصفية.
- تنظم و تجمع المعلومات الجبائية و استغلالها مع برمجة التدخلات و تتابع تنفيذها.
- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية و التقنية و المالية و تعد تقديرات الميزانية.
- تضمن توظيف و تسيير المستخدمين التابعة لهم مع إجراء التكوين و تحسين المستوى.

المديرية الولائية للضرائب

المديرية
الفرعية
للسائل

المديرية
الفرعية
للتحصيل

المديرية الفرعية
للرقابة
الجبائية

المديرية
الفرعية
للتحصيل

المديرية الفرعية
للعمليات
الجبائية

المصدر: من المواد 28 إلى 39 من القرار المؤرخ في 12 جويلية 1998 و الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و المديريات الولائية للضرائب و تنظيمها و صلاحيتها الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 25 أكتوبر 1998 ص 19.

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم.

تعد إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، إذ تكتسب شخصية معنوية و ذات مهام و وظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، و هو تحديد الوعاء الضريبي و حساب الضريبة و تحصيلها و الرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول.

و تتكون مديرية الضرائب لولاية مستغانم من خمس مديريات فرعية و كل مديرية تضم مكاتب و لكل مكتب مهام يقوم بها

و يظهر ذلك كما يلي:

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

و تضم أربعة مكاتب:

1- مكتب الجداول: و من مهامه

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

2- مكتب الإحصائيات: من مهامه:

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

3- مكتب التنظيم و التشطيب و العلاقات العامة: من مهامه.

- توزيع العمليات و المناشير و المذكرات الواردة للإدارة المركزية و المديرية الجهوية بتطبيق التشريع و التنظيم الجبائين.
- متابعة و مراقبة تنفيذ برنامج عمل المفتشيات و الوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية و الإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة.

- استقبال الجمهور و إعلامه و توجيهه، و إعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع و التنظيم الجبائين.

4- مكتب التسجيل و الطابع: من مهامه.

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

ثانياً: المديرية الفرعية للمنازعات:

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

1- مكتب المنازعات القضائية و لجان الطعن: من مهامها

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

- تلقي الطلبات الرامية إلى إعفاء أو التخفيض التي أسست وعائها المفتشية.
 - تلقي الطلبات الرامية إلى إعفاء من الزيادات أو التخفيضات أو العقوبات و تعويضات التأخر تطبقها قابضات الضرائب.
- 3- مكتب التبليغات و الأمر بالصرف: من مهامه:

- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات بعد استشارة لجان الطعن.
- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات و كذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية.
- الأمر بالتخفيض و التصحيح بعد القابلية المقررة في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

4- مكتب لجان الطعن:

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

ثالثاً: المديرية الفرعية للتحصيل:

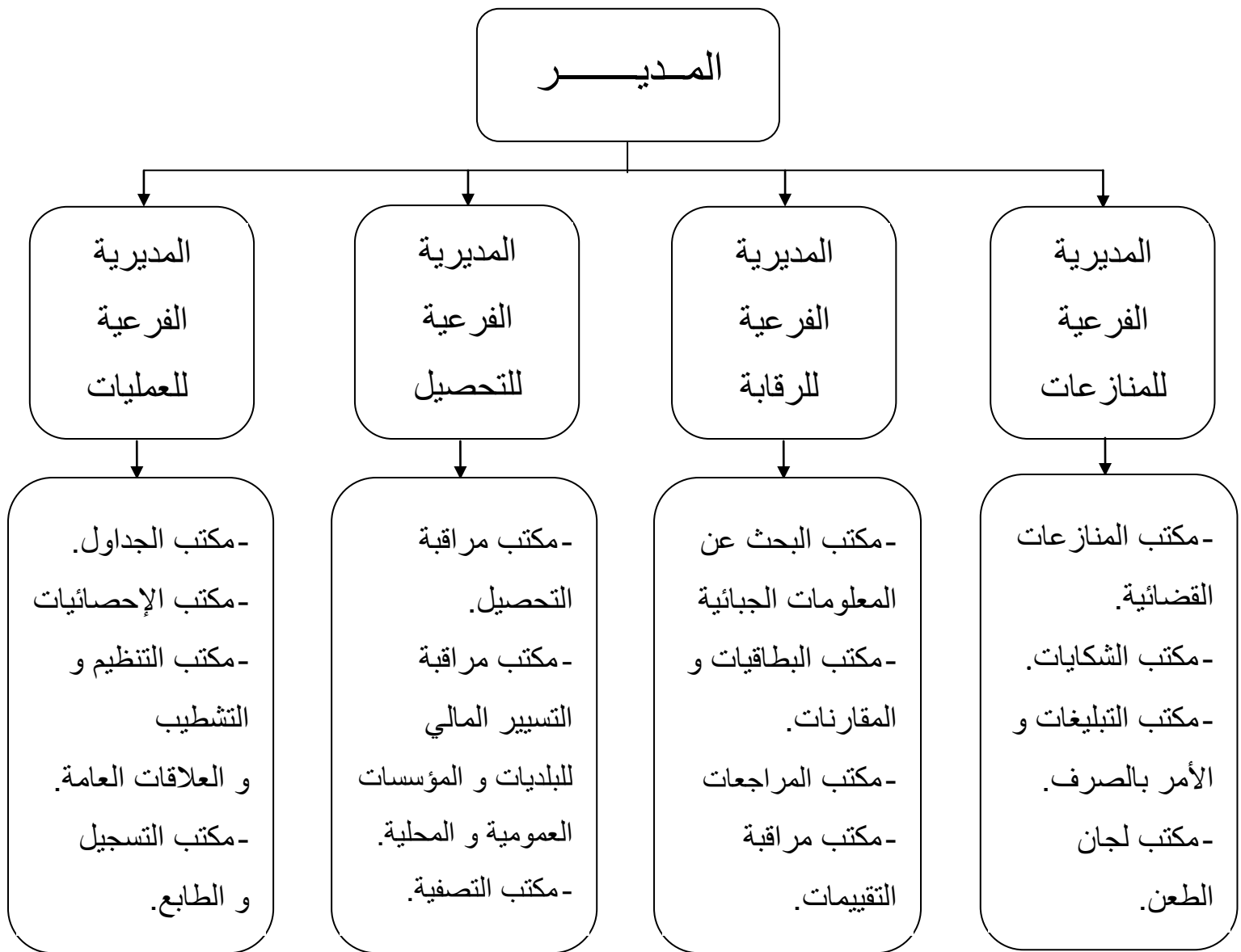
و تضم ثلاثة مكاتب:

1- مكتب مراقبة التحصيل: و من مهامه:

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

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

- مراقبة الخزينة الأولية و الإضافية و التراخيص المتضمنة فتح اعتماد المخصص للبلديات و المؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا.
- مراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات و المؤسسات العمومية.
- 3- مكتب التصفية: من مهامه:
 - مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية و القرارات فيما يتعلق بالغرامات و العقوبات المالية.
 - تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قابضات الضرائب، و تقوم بتجميعها ماديا و تضمن إرسالها إلى الإدارة المركزية.
- رابعا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:
 - و تضم أربعة مكاتب:
 - 1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: و من مهامه:
 - تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني الوعاء الضريبي و مراقبته و كذا تحصيل الضريبة.
 - تنفيذ برنامج التدخلات و البحث و التحري و كذلك الإطلاع بالإضافة إلى حق المعاينة الميدانية.
 - 2- مكتب البطاقيات و المقارنات: و يكلف بما يلي:
 - تكوين و تسيير مختلف البطاقيات.
 - التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
 - مراقبة استغلال مصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.
 - 3- مكتب المراجعات الجبائية: و يسمى أيضا بمكتب التحقيقات الجبائية.
 - متابعة و تنفيذ برنامج المراقبة و المراجعة.
 - تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
 - إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية.
 - 4- مكتب مراقبة التقييمات:
 - يعمل في شكل فرق و يقوم بالمهام التالية:
 - استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.
 - المشاركة في تقويم الضرائب المستحقة في عمليات بيع و شراء العقارات.



المصدر: معلومات مأخوذة من فرقة التحقيقات الجبائية و المحاسبية.

المبحث الثاني: حالات التهرب الضريبي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم.

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

المطلب الأول: نماذج التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية مستغانم

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

أولاً: التهرب الضريبي في مادة الوعاء الضريبي

تختص المديرية الولائية للضرائب بمهمة الرقابة الجبائية على مستوى الولاية و يتم تجميع المعلومات و الإحصائيات على

المستوى الولائي، و منه نقول أن المكلف متهرب من خلال المخالفات التالية:

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

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

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	المجموع
عدد الحالات	68	64	54	44	37	40	22	18	347
إجمالي مبالغ	1.258	1.203	1.198	1.123	1.098	1.165	960	938	8.942

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومة مقدمة من طرف مديرية الضرائب - مستغانم -

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

ثانياً: التهرب في مادة التحصيل

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

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

و قد كانت الإحصائيات المتحصل عليها من طرف المديرية كما يلي:

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

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	المجموع
عدد الحالات	24	21	19	17	15	14	11	8	129
إجمالي مبالغ	2356	2215	2062	1920	1897	1671	1594	1503	15.218

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب – مستغانم –

من خلال الجدول نلاحظ عدد حالات المتهربين من الضريبة في مادة التحصيل يقل من سنة لأخرى و الفرق بين سنة الأساس 2008 توجد 24 حالة بينما 2015 يوجد 8 حالات و هذا يدل على فعالية نظام الرقابة التي تقوم به مديرية الضرائب.

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

يبين الجدول التالي عدد الملفات المدروسة من طرف الإدارة الجبائية:

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

أنواع الرقابة	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
التحقيق المحاسبي	250	261	244	254	204	203	272	240
التحقيق المصوب	45	45	39	48	50	53	56	57
التحقيق المعقد	-	11	11	13	15	17	19	21
المجموع	295	318	294	315	269	300	347	318

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب – مستغانم –

1- عدد الملفات المدروسة:

من خلال المعطيات السابقة نلاحظ أن هناك تزايد في عدد ملفات المدروسة و هذا راجع إلى الجهود المبذولة من طرف أعوان الضرائب و إتباع كبيرة أو صغيرة يقوم بها المكلفين بالضريبة من أجل حدهم من التهرب، أما بالنسبة للانخفاض فهذا راجع إلى قلة المراقبين من أجل اكتشاف الأكثر للمتهربين و يترتب عن توفير العدد الكافي من المراقبين تكون الدراسة الجيدة و الدقيقة للملفات.

2- عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المصوب:

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

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

من خلال معطيات الجدول أن هناك تفاوت في عدد الملفات المدروسة نلاحظ استمرار من حيث العدد و هو تزايد بنسب ضئيلة و هذا يعود إلى المدة و الجهد و حجم العمل الذي يتطلبه هذا النوع من الرقابة الجبائية اتجاه المهترئين.

المبحث الثالث: دراسة ميدانية بمركز الضرائب - مستغانم -

في هذا المبحث سنتعرف على تنظيم و مهام مركز الضرائب لولاية مستغانم، و ذلك من خلال الإطلاع على هيكلها الإداري و التنظيمي، إضافة إلى عرض تنظيم و الخصائص و المهام المخولة لمركز الضرائب.

المطلب الأول: تعريف و مهام مركز الضرائب:

أولاً: تعريف مركز الضرائب لولاية مستغانم

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

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

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

ثانيا: مهام مركز الضرائب

ينشط مركز الضرائب في المجالات الرئيسية الآتية:

في مجال الوعاء:

- يمسك و يسير الملفات الجبائية للشركات و غيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح الصناعية و التجارية و الأرباح غير تجارية.
- إصدار و معاينة و المصادقة على الجداول و قوائم التحصيلات و شهادات الإلغاء أو التخفيض.

في مجال التحصيل:

¹. مركز الضرائب ولاية مستغانم CDI.

- التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى.
- التكفل بالعمليات المادية للدفع و التحصيل و تقدير الأموال النقدية.
- ضبط الكتابات و الحسابات و مركزة تسليم القيم.

في مجال الرقابة:

- البحث و تحصيل استغلال المعلومات الجبائية و مراقبة التصريحات.
- إعداد و إنجاز برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها.

في مجال المنازعات:

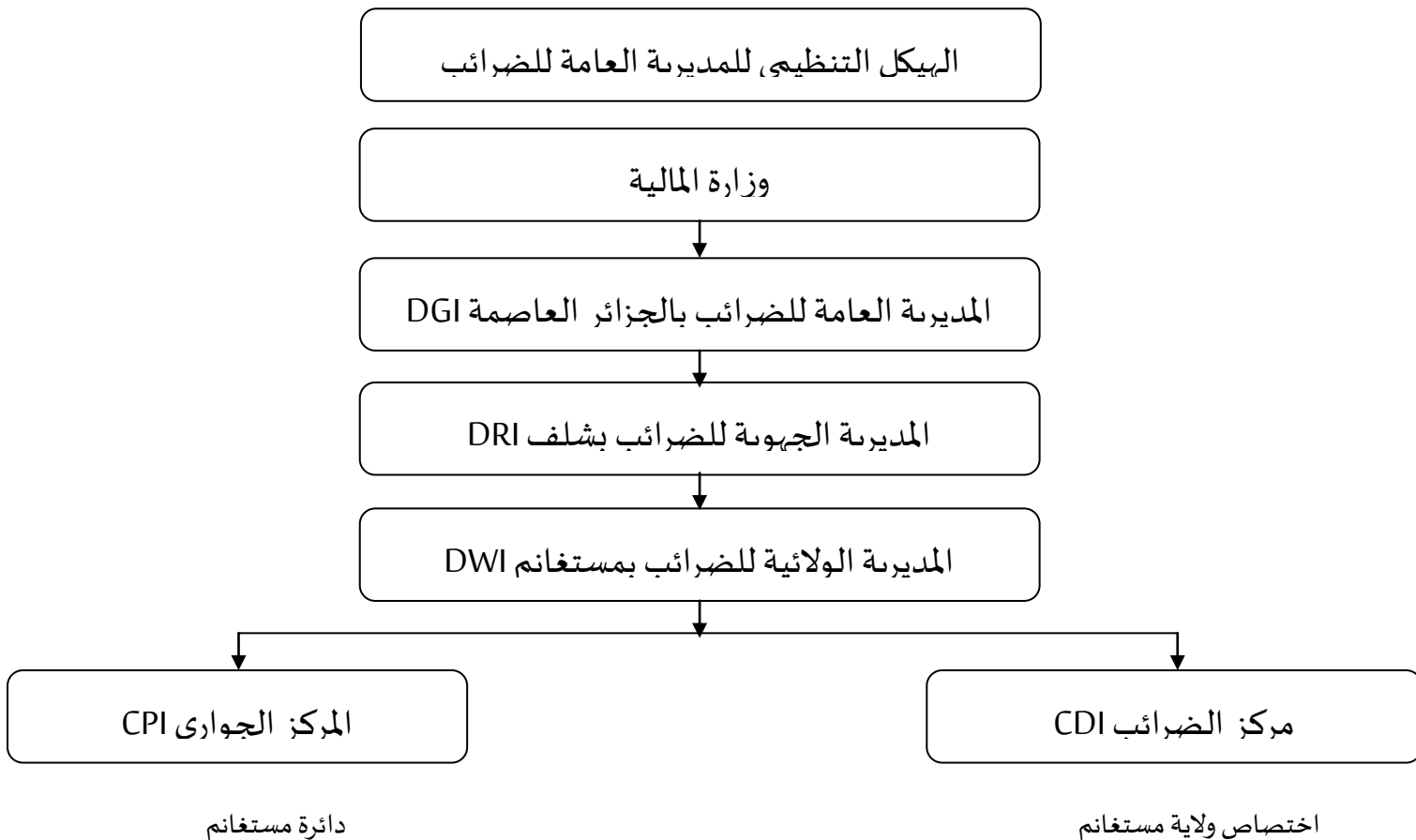
- دراسة و معالجة الشكاوى.
- متابعة المنازعات الإدارية و القضائية.
- تسديد القروض و الرسوم.

في مجال الاستقبال و الإعلام:

- ضمان مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة.
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسة و تعديل قوانينها الأساسية.
- تنظيم و تسيير المواعيد.

- نشر المعلومات و الآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

الشكل (07 – 03) الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



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

ثالثاً: تنظيم مركز الضرائب:

يسير مركز الضرائب رئيس المركز و هو يتشكل من:

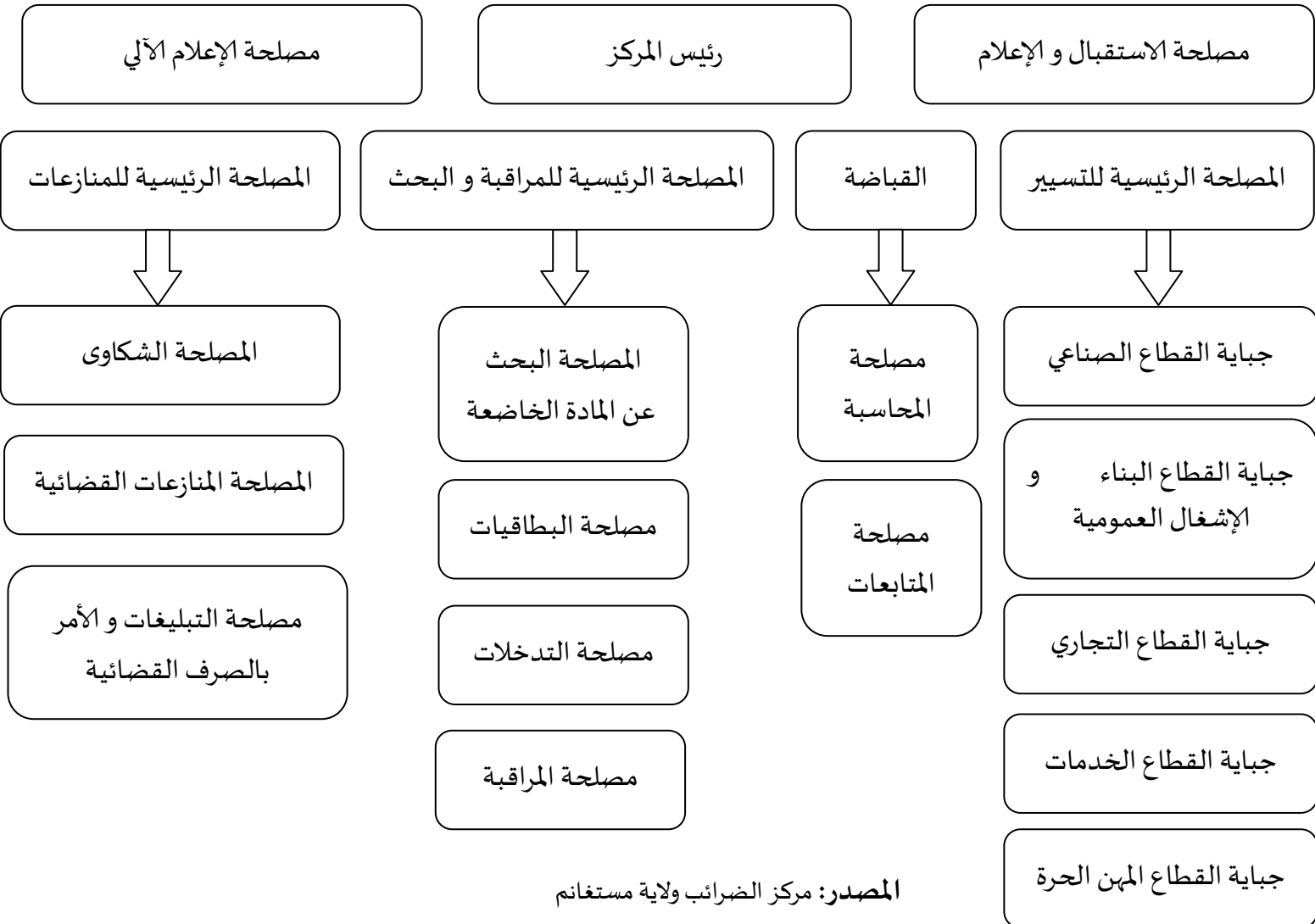
1- ثلاث مصالح رئيسية:

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

2- مصلحتين:

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

الشكل(03): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: مركز الضرائب ولاية مستغانم

مركز الضرائب الجوي:

هذا المركز خاص بالدوائر، ليس بالإلزام في كل دائرة مركز بل يمكن أن تكون دائرتي مشتركتين في مركز واحد.

يتمثل دوره في نفس مهام و هيكل مركز الضرائب و لكن الاختلاف في المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزائي (لا يتعدى رقم أعمالهم 10.000.000 دج).

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

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

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

المبحث الرابع: دراسة حالة في طرق الرقابة الجبائية:

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

المطلب الأول: مفهوم التصريحات الجبائية و الحق في مراقبتها:

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

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

أ- أنواع التصريحات الجبائية و المكلفين الملزمين باكتتابها:

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

- التصريح بالوجود:

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

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

1- الاسم و اللقب.

2- العنوان.

- التصريح الشهري:

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

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

المكلفين المعنيين بهذا التصريح و الهيئة الجبائية التي يودع فيها:

1- المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي.

2- المؤسسات التابعة للنظام الجزافي.

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

- التصريح الفصلي:

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

- التصريح السنوي بالمداخيل والأرباح:

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

التصريحات في نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

- التصريح لرقم الأعمال لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (تصريح G12 السنوي): هي وثيقة تودع من قبل المكلف لدى المصالح الجبائية قبل 1 فيفري من كل سنة.

مثال:

تاجر مواد غذائية عامة بدأ نشاطه في 8 مارس 2008 و في بداية سنة 2009 يقوم بالتصريح برقم أعماله لسنة 2008 في التصريح G12 السنوي ثم يرجعه إلى مصلحة الضرائب قبل 1 فيفري من سنة 2009.

- التصريح بالوجود (تصريح C8):

ترسله إدارة الضرائب للمكلف بعد أن تكون حددت المبلغ الخاضع للضريبة وفقاً لما صرح به في G12 الذي بدوره يعيدها حسب الحالات التالية:

❖ القبول باقتراحات الإدارة.

❖ إعطاء تبريرات لتخفيض رقم الأعمال المقترح من طرف الإدارة.

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

- تصريح C9:

و يتم فيه التبليغ الهائي للمكلف بالمبلغ الخاضع للضريبة و قيمة الضريبة.

التصريحات في النظام الحقيقي:

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

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

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

- الرسم على النشاط المهني TAP:

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

- التصريح (G50 A):

هو تصريح شهري أو ثلاثي يتضمن:

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

- التصريح (G 51):

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

- المرحلة الأولى: تقديم الحالة التطبيقية:

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

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

و فيما يلي سنتناول أثر التحقيق في محاسبة المكلف و دور الرقابة في كشف الثغرات و العمليات التديسسية.

- المرحلة الثانية: إجراءات التحقيق في وضعية المكلف:

أ- الرقابة على وثائق المكلف المعني:

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

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

ب- التحقيق في المعلومات المحاسبية:

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

1- الرسم على القيمة المضافة TVA:

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

جدول رقم 3-4: مقارنة بين أرقام الأعمال المحققة و المصرح بها خلال سنة 2015 محل التحقيق:

الوحدة: دج

2015	البيان
17.800000	رقم الأعمال المستخرج
16.400000	رقم الأعمال المصرح به
1.400000	الفارق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج التحقيق 2015.

جدول رقم 3-5: - مقارنة بين أرقام الأعمال المحققة والمصرح بها خلال سنة 2016 محل التحقيق:

الوحدة: دج

2016	البيان
23.750000	رقم الأعمال المستخرج
23.750000	رقم الأعمال المصرح به
00	الفارق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج التحقيق 2016.

2- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

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

بالنسبة لسنة 2015:

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

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

جدول رقم 3-6: استخراج الفرق في الربح الصافي لسنة 2015:

الوحدة: دج

2015	البيان
2.136000	الربح الصافي المستخرج
1.974142	الربح الصافي المصرح به
161858	الفارق

المصدر: نفس المرجع السابق.

بالنسبة لسنة 2016:

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

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

جدول رقم 3-7 : استخراج الفرق في الربح الصافي لسنة 2016:

الوحدة: دج

البيان	2016
الربح الصافي المستخرج	2850000
الربح الصافي المصرح به	2850000
الفارق	00

المصدر: نفس المرجع السابق.

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

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

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

الضرائب و الرسوم	رقم الأعمال أو الربح	سنة 2015	سنة 2016
الرسم على نشاط المهني	رقم الأعمال المستخرج	356000	475000
	رقم الأعمال المصرح به	328000	475000
	الفارق	28000	00
الرسم على القيمة المضافة	رقم الأعمال المستخرج	3.026000	4.037500
	رقم الأعمال المصرح به	2.788000	4.037500
	الفارق	238000	00
الضريبة على الدخل الإجمالي	الربح الصافي المستخرج	615600	865500
	الربح الصافي المصرح به	558950	865500
	الفارق	56650	00

المصدر: نفس المرجع السابق.

تحليل الجدول¹:

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على تصريحات المكلف بالضريبة، حسب هذه الدراسة التي تضمنت ضرائب و رسوم سنني 2015-2016 حيث كانت التصريحات 2015 كالتالي:

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

¹. وثائق من مؤسسة مديرية الضرائب.

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

بالنسبة لسنة 2016:

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

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

الاستنتاج:

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

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

- المرحلة الرابعة: حصيلة التحقيق في المحاسبة المكلف المعني:

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

بعد التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة يقوم أعوان الإدارة الضريبية بالرقابة و تقديره بهذه المعلومات حيث تؤكد نتائج التحقيق أن هناك أخطاء في المعلومات المحاسبية المصرح به خلال السنوات 2015-2016 محل التحقيق و هذه الأخطاء أثرت سلبا على وعاء الضرائب و الرسوم مما جعل مبالغها تبدو أقل من ما كان يجب أن تكون عليه و هذا الأخير يترتب عنه غرامات نجد أن الرقابة الجبائية ساعدت على العثور على عملية التدليس المرتكبة من قبل المكلف بالضريبة خلال سنة 2015 من خلال قبول التصريحات أو لا ثم القيام بمختلف طرق الرقابة ثانيا و بعد ذلك إجراء عملية مقارنة بين رقم الأعمال المصرح به و المستخرج من قبل إدارة الضرائب و استخراج الفروق الناتجة عن ذلك و في الأخير معاقبته بالغرامات المالية.

إلا أنه بالنسبة لسنة 2016 نلاحظ أن هناك تطابق بين الربح الصافي المصرح به و الربح الصافي المستخرج فبالنسبة لهذا الأخير فإنه لا ينجز عنه أية غرامات نتيجة لصحة تصريحات المكلف بالضريبة المعني بالأمر.

خاتمة الفصل:

تلعب الإدارة الجبائية دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية و تعد طرفا بات لا يمكن تجاهله و غض النظر عنه، فكل مؤسسة اقتصادية كما لها التزامات مالية اتجاه دائنيتها لها التزامات جبائية تجاه إدارة الضرائب و في هذا الإطار نجد أن مركز الضرائب له

دروا استراتيجي في هذا المجال، حيث عليه ضمان احترام و تطبيق التشريع الجبائي من خلال نظام متكامل من الإجراءات و الهيئات الجبائية بالإضافة إلى طرق الرقابة الجبائية المتبعة على مستوى مركز الضرائب.

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

العلماء الثلاثة

خاتمة عامة:

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

نتائج الدراسة واختبار صحة الفرضيات:

على ضوء ما سبق تم الوصول إلى النتائج التالية:

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

التوصيات والاقتراحات:

أ- التوصيات:

انطلاقاً من النتائج المستخلصة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ❖ يجب أن تكون الجهود التي تبذل في عملية مكافحة التهرب الضريبي في شكل تكون تدخلات دائمة و بدون انقطاع في إطار منظم، وأن لا تكون في شكل حملات ظرفية و مؤقتة.
- ❖ إيجاد إدارة عصرية فعالة و مرنة، لا تتمثل في الهياكل و التجهيزات فقط بقدر ما يتركز على نوعية الموارد البشرية، و إيجاد الأعوان الجبائين ذوي الكفاءة و حسن الخلق و القيم الإيجابية العامة.
- ❖ التنسيق و العمل على نشر الثقافة الضريبية الوعي الضريبي لدى الأفراد و تعريف و تبسيط النظام الضريبي لهم.
- ❖ ضرورة التنسيق المحلي و الدولي بين إدارة الضرائب و مختلف الإدارات و المؤسسات الأخرى من أجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات و توضيحات حول نشاطات المكلفين.

ب- الاقتراحات:

- ❖ بالإضافة إلى التوصيات السابقة نقدم أيضاً بعض الاقتراحات، و التي نراها تساعد للوصول إلى النتائج مشجعة في إطار برنامج الرقابة الجبائية و خاصة بالنسبة إلى المديرية و المركز محل الدراسة:
- ❖ ضرورة إدراج عدد كافي من القضايا في كل برنامج، و استناد الملفات المراد مراقبتها إلى معايير موضوعية بالإضافة إلى عدم اقتصر على عدد معين منها و أن تصب في كل أوجه الأنشطة الاقتصادية.
- ❖ تحسين الموارد و الإمكانيات البشرية لإدارة الرقابة الجبائية عن طريق رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية و التكوين بالإضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطورة.
- ❖ تحسين الإمكانيات و الوسائل المادية من خلال إنشاء مقرات عمل جديدة، و صيانة القديمة منها و تجهيزها بمختلف التجهيزات و توفير وسائل نقل الضرورية لإنجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة خاصة في مناطق بعيدة بالإضافة إلى استحداث نظام معلوماتية لتسهيل عمل الأعوان الجبائين.
- ❖ تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة و ذلك من خلال ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي لدى الممولين، و تحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال الحد من مشاعر تصغير المكلف أما الإدارة الجبائية.

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

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

الملخص:

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

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

Résumé

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

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