

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

الرقابة الجبائية بمركز الضرائب

دراسة حالة مؤسسة مديرية الضرائب بولاية مستغانم

مقدمة من طرف الطالبة:

تحت إشراف الأستاذ:

حاج بن زيدان

يعي باشا وهيبة

أعضاء لجنة المناقشة:

الجامعة	الرتبة	الاسم واللقب	الصفة
جامعة مستغانم	استاذ محاضر أ	د/بوضراف الجيلالي	رئيسا
جامعة مستغانم	استاذ محاضر أ	د/ حاج بن زيدان	مقررا
جامعة مستغانم	استاذ محاضر أ	د/ مكاي	مناقشا

شكر وتقدير

لا حمد إلا لله يستحق الشكر الأبدان على نعمته وحده لا شريك له الذي جعل هب العلم والمعرفة نور لطالبيه سبحانه جل علاه قال تعالى: "الله نور السموات والأرض ص مثل نوره كمشكاة فيها مصباح ص المصباح في زجاجة ص الزجاجاة كأنها كوكب دري يوقد من شجرة مباركة زيتونة لا شرقية ولا غربية".

لحظات يقف فيها المرء عاجزا عاجزا عن التعبير لما يوجد في صدره تشكرات لأشخاص أمدوه بالكثير والكثير الذي أثقل كاهله لحظات صار لا بد أن ينطق بها اللسان ويعترف بفضل الآخرين اتجاهه لأنهم وبصراحة كانوا الأساس المتين الذي بني عليه صرح العلم والمعرفة لديه وأناروا سبيل بلوغهما.

فأتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من الأستاذ المؤطر (بن زيدان الحاج) أثابه الله على مساعدته وأستاذي مشهود وعكرمي وكل من درسني من بداية مسيرتي العلمية الذين أناروا دربي بتعليمهم لي.

كما أتقدم بالشكر المسبق للجنة المناقشة كل واحد باسمه على الوقت الذي خصصوه لمطالعة هذا العمل خدمت للبحث العلمي.

وأسأل الله بأسمائه الحسنی وصفاته العظمى أن يجازيهم وأن يهدينا سبيل النجاح في الدين والدنيا

الإهداء

نحمد الله تعالى الذي قدرنا على شرب جرعة ماء من هذا العلم الواسع، فالعلم إلا بالعمل وإن العلم كالشجر والعمل به كالثمار.

فأهدي ثمرة جهدي إلى أكثر من أحب في هذه الدنيا * جدي * عزيزي وعائلتي كلما وقرة عينني وسبب نجاحي وسبب سعادتني في هذه الحياة.

إلى من صبرك عليا وتحملتني وربتني أشكرها جدي.

إلى من وهبني ثقته وحذانه وحبه أبي حبيبي.

إلى أمي العزيزة أرجو منها السماح على كل شيء بدر مني وأرجوا أن يعوضها الله خيرا من ما مضى.

لا أنسى عائلتي (حسنية، فاطمة، مكية، زبيعة، بن ذهبية، عبد الحفيظ، صلاح الدين، مراد، خضرة، مليكة، ايمان، بشرى، خيرة، محمد، حليلة، أيمن، عبد السلام، فتية، شعبان، اسحاق، بلقاسم، رضوان وإلى كل واحد باسمه.

إلى صديقاتي اللواتي أمضيت معهن أجمل أوقاتي (كريمة، نسيم، سميرة، خيرة، صفية، فتية، شهيدة، فاطمة تموشنية، نبية، حياة، منصورية، فوزية، هوارية، فاطمة تكوك، وصديقاتي في مسجد النور 48.

أخواتي وصديقاتي سعاد وابنها يوسف الكتكوك شريك عبد الكريم، نجمة، وسام.

أصدقائي بلعربي عمرانني، سمير، عبدو، لعربي.

إلى كل أساتذتي وأصدقائي وكل من عرفني من الماضي والحاضر الذي عجز قلبي وورقتي على تدوينهم لكنهم في وجداني.

الفهرس

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكرو التقدير
	الملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة المختصرات
1	المقدمة العامة
الفصل الاول: عموميات حول الضريبة	
5	تمهيد
6	المبحث الاول: مدخل إلى الضريبة
6	المطلب الأول: نشأة الضريبة
7	المطلب الثاني: تعريف الضريبة
10	المطلب الثالث: الأهداف والمبادئ الأساسية للضريبة
14	المبحث الثاني: تحصيل الضريبة وجريمة التهرب منها
14	المطلب الأول: أنواع الضرائب
18	المطلب الثاني: تحصيل الضريبة
21	المطلب الثالث: التهرب الضريبي وأسبابه
24	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: عموميات حول الرقابة الجبائية	
26	تمهيد
27	المبحث الأول: الرقابة الجبائية وأشكالها
27	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها
30	المطلب الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية ومظاهرها
32	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
37	المبحث الثاني: مسار عملية الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها

قائمة المحتويات

37	المطلب الأول: مسار عملية الرقابة الجبائية
40	المطلب الثاني: علاقة الرقابة الجبائية بالمفاهيم الأخرى
41	المطلب الثالث الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية
47	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: إدارة الرقابة الجبائية في مركز الضرائب	
49	تمهيد
50	المبحث الأول: إدارة الضرائب
50	المطلب الأول: مديرية الضرائب وهيكلها
50	المطلب الثاني: مركز الضرائب
55	المبحث الثاني: دراسة حالة في طرق الرقابة الجبائية
55	المطلب الأول: مفهوم التصريحات الجبائية والحق في مراقبتها
58	المطلب الثاني: : مراحل الدراسة التطبيقية
65	خلاصة الفصل
67	الخاتمة العامة
71	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
13	مزايا ومساوئ الضريبة المباشرة وغير المباشرة	1-1
18	الفرق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة	2-1
60	مقارنة بين أرقام الأعمال المحققة والمصرح بها خلال سنة 2015 محل التحقيق	1-3
60	مقارنة بين أرقام الأعمال المحققة والمصرح بها خلال سنة 2016 محل التحقيق	2-3
61	استخراج الفرق في الربح الصافي لسنة 2015.	3-3
61	استخراج الفرق في الربح الصافي لسنة 2016	4-3
62	نتائج التحقيق (عملية الرقابة)	5-3

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان	رقم الشكل
11	أهداف الضريبة	1-1
13	مبادئ الضريبة	2-1
16	أنواع الضرائب	3-1
23	التهرب الضريبي	4-1
34	مخطط الرقابة على الوثائق	1-2
36	أشكال الرقابة الجبائية ومجالات تطبيقها حسب التاريخ	2-2
41	هيكل النظام الجبائي الجزائري	3-2
46	الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية	4-2
50	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بولاية مستغانم	1-3
51	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	

قائمة المختصارات

IRG	Impot sur retemes galabelas
TVA	Tax de valeur ajont
IBS	Impot de b�nifice de soicite

المقدمة العامة

تعمل كل دول العالم على تنمية اقتصادياتها والبحث عن مصادر التمويل التي تعتبر القلب النابض والشرط الأساسي لقيام المشاريع وسيرها فإذا تحقق مثل هذا النوع من المشاريع وتجسد بالكامل وجدت الدول نفسها تحقق جزء مهدفها الذي وضعته نصب عينها , هذا الهدف هو التنمية الاقتصادية ونظرا لارتباط هذه التنمية بوسائل التموسل تعتمد الدولة في ذلك على المصادر الخارجية كما تحرص وتعمل على زيادة وتنمية مصادرها الداخلية لما لهذه المصادر من امتيازات وما تتصف به من ديمومة واستمرار وتعتبر الإيرادات الجبائية أو الضرائب من أهم مصادر التمويل الداخلية ومن الإيرادات الثابتة التي تعتمد عليها الحكومة الجزائرية في تحقيق أهدافها الإستراتيجية فالمطلع على قوانين يجد أن الدولة تعتمد دائما على البحث عن تشريع ضريبي جديد محكم يساهم بدوره في رفع هذه الإيرادات ويعمل على تشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي وبمعنى آخر ايجاد سبل ضغط تستعملها لإرغام المكلفين على دفع المستحقات الجبائية وبالتالي تحصيل الأموال المفقدة ولذلك أقرت جل التشريعات الجبائية الرقابية كوسيلة حتمية وضرورية للحد من هذه الظاهرة بغية الزيادة في الإيرادات الجبائية للدولة.

ولهذا الغرض كلفت الإدارة الجبائية بهذه المهمة كما خصصت مصلحة خاصة تسمى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية وسخرت لها الإمكانيات المادية والبشرية لقيام المهمة الرقابية على أحسن وجه وبعنوان الرقابة الجبائية فإنه يندرج تحتها عدة أشكال وعليه قمنا باختيار هذا الموضوع الرقابة الجبائية وتطبيقاتها العملية الذي نتطرق فيه إلى دراسة هذه الأشكال وجميع الإجراءات المتخذة من الإدارة الجبائية.

وباعتبار أن النظام الجزائري نظام تصريحي يعتمد أساسا على تصريحات المكلفين بالضريبة بمعنى المكلف بالضريبة له الحرية في التصريح بالمقابل تقوم إدارة الضرائب بالمراقبة قصد محاربة الغش والتهرب الضريبي وفي هذا الإطار تتعدد الوسائل والآليات الرقابية التي تساعد بشكل كبير في كشف العمليات التدليسية وتبني العمليات التي من شأنها مخالفة النظام, وبناء على هذا تسهر الإدارة الضريبية على تطبيق جميع الإجراءات التي تمكثها من الحفاظ على أموال الدولة باعتبار أن هذه الأخيرة هي مجرد كيان له وجود مستقل أي أنها لا تستطيع وحدها المحافظة على ممتلكاتها.

إشكالية البحث:

ومن هنا نطرح التساؤل الرئيسي إلى أي مدى يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية في ضبط الضرائب ؟

الأسئلة الفرعية:

1-ماذا نقصد بالرقابة الجبائية وما الهدف منها؟

2-هل هناك مظاهر للرقابة الجبائية؟

3-ماهي الصعوبات التي يمكن أن تواجهها؟

فرضيات البحث:

1-الرقابة الجبائية تسعى إلى إكتشاف العمليات التدليسية.

2-الرقابة الجبائية وسيلة ضرورية وحتمية تطبيقها الدولة للحفاظ على الصالح العام والخاص.

3-الرقابة الجبائية لها عدة أشكال مختلفة تتكامل فيما بينها.

أسباب الدراسة:

-إختيار الموضوع للاستفادة مستقبلا وخاصة في الحياة المهنية.

-مدى تلائمه مع التخصص التدقيق المحاسبي.

-أنه نظرا لأهمية الضرائب في بلدنا وتعرضها للنهب والسلب بطرق إلتوائية حاولنا تسليط الضوء

على وسيلة ردعية المتمثلة في الرقابة الجبائية.

أهمية الدراسة:

-الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحفاظ على الإيرادات العامة.

-معرفة التغيرات التي يمكن أن تحدثها الرقابة في عملية تحصيل الضريبة.

-التعرف على كيفية إجراء البحوث الميدانية وتطبيق المناهج والأدوات المناسبة لهدف تطبيقي عملي.

-فتح مجالات عديدة لبحوث عملية أخرى تبحث في متغيرات مختلفة قد تكون لها علاقة في إمكانية

كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

الدراسات السابقة:

-عمل الباحث (2013-2014)"الرقابة الجبائية" مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماجستير جامعة الجزائر تهدف هذه الدراسة الى التعرف على اشكال المتعددة لاجراء عمليات الرقابة الجبائية ونتائج المترتبة عنها. ولقد تطرقت الى نتائج اهمها: نقص تاهيل المواد البشرية يؤدي الى اعطاء نتائج سلبية لعمليات الرقابة.

-عمل الباحث سليمان عتير(2011-2012)"دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية" مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة بسكرة، عالج باحث الاشكالية التالية: ماهو دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ولقد تطرق الى نتائج اهمها : التحقيقات الجبائية التي تتم على مستوى مديرية الضرائب الولائية اكثر نجاعة من التحقيقات التي تتم على مستوى مفتشية الضرائب.

حدود البحث:

حاولنا تركيز اهتمامنا بالدراسة على كيفية تطبيق الرقابة الجبائية على شخص معنوي والذي لا يمارس نشاط بترولي حتى لا تدخل في متاهات الجبائية , كما حاولنا تقديم الحسابات التي تعطيها الرقابة أهمية.

منهج البحث:

من أجل الإجابة على الإشكالات المطروح والأسئلة الفرعية تم اتباع المنهج الوصفي وذلك من خلال عرض المفاهيم والأسس العامة للموضوع من خلال الإطلاع على الكتب والدراسات والرسائل العلمية وغيرها من المراجع ذات الصلة بالموضوع.

صعوبات البحث:

من خلال معالجتنا لهذا الموضوع واجهنا بعض الصعوبات :

1-قلة المراجع والبحوث الجامعية.

2-دراسات السابقة نسخة عن بعضها.

3-البيروقراطية في إدارة الضرائب بالولاية تحججها بالسر المهني.

خطوات البحث:

محاولة منا لدراسة الفرضيات المقترحة حاولنا تقسيم البحث إلى 3 أجزاء.

الفصل الأول: عموميات حول الضريبة.

تطرقنا في هذا الفصل إلى مفاهيم عامة حول الضريبة, هذا الفصل ينقسم بدوره إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول إلى مدخل إلى الضرائب.

أما المبحث الثاني تحصيل الضريبة وجريمة التهرب منها.

الفصل الثاني: عموميات حول الرقابة الجبائية

قسم هذا الفصل بدوره إلى مبحثين مبحثين تطرقنا في الأول إلى أشكال الرقابة والأهداف التي تصبو إلى تحقيقها, أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى مسار عملية الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها.

الفصل الثالث: إدارة الرقابة في الجبائية في مركز الضرائب.

خصصنا الفصل الثالث من البحث للدراسة الميدانية والتي تمحورت حول مصلحة من مصالح الرقابة الجبائية وهي مديرية الضرائب لولاية مستغانم حيث قسم إلى مبحثين الأول إدارة الضرائب تناولنا بالأول التعريف بهذه المديرية وهيكلتها التنظيمي إضافة إلى توضيح مهام مصالحها, نجد أن الرقابة الجبائية في هذه المديرية تتم على تصريحات جبائية وأنواعها.

أما فيما يخص المبحث الثاني فقد خصص للمثال الميداني دراسة حالة في طرق الرقابة الجبائية.

الفصل الأول

الفصل الأول : عموميات حول الضريبة

تمهيد

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة ومرآة لوضعها وطبيعة المجتمع كما تعتبر متغيرا تتخذها الدولة كأداة للمساهمة في تحقيق الأهداف السياسية، الاقتصادية، والاجتماعية تهتم اختيار النظام الضريبي من خلال المعرفة الكاملة الايدولوجية المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية , الاجتماعية والسياسية وكذا أهداف السياسة الضريبية التي يسعى إلى تحقيقها ويواجه تحقيق هذه الأهداف إستفعال ظاهرة(التهرب الجبائي) والتي تشكل تهديدا للمصالح الاقتصادية، الاجتماعية والمالية للمجتمع مما يتطلب توفر جهاز رقابي كفؤ يقوم بمراقبة ومتابعة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل إلى قسمين:

المبحث الأول: مدخل إلى الضرائب.

المبحث الثاني: تحصيل الضريبة وجريمة التهرب منها.

المبحث الأول: مدخل إلى الضرائب.

إن الدور الذي تلعبه الضرائب بخصائصها الهامة في السياسة المالية والاقتصادية في أي دولة تجعل هذه الأخيرة تعتمد عليها اعتمادا كليا في إيراداتها العامة فلهذا تقوم الدولة بوضع قواعد تسعى من خلالها إلى تحقيق الأهداف المسطرة.

المطلب الأول: نشأة الضريبة

عرفت الضريبة منذ أقدم العصور وتطورت مع مرور الزمن حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم وقد يشمل هذا التطور نواحي عديدة منها ما يخص شكل الضريبة ومنها ما هو متعلق بالجهة التي يقوم بفرضها وجبايتها ناهيك عن طريق سدادها فقبل ظهور الدولة وانتشار استخدام العملة كانت الضريبة تفرض من قبل شيخ أو زعيم القبيلة وكانت تجيء بشكل عيني متمثلا ذلك في خدمات أو منتجات يقدمها أفراد القبيلة إلى زعيمهم من أجل حماية وحسن سير القبيلة.¹

أما في العصر القديم لظهور الدولة فإن فرض الضرائب كان قاصرا على فرض الضريبة على الرؤوس بالإضافة إلى بعض الضرائب الجمركية ورسوم المرور.²

وفي العصور الوسطى حيث تعززت ظهور بوادر النظام الإقطاعي المتميز بقواه الظالمة فإن الالتزام بالتعليم والخدمة العامة، أما طائفة النبلاء كانت تعمل في قوات الجيش حيث كانت الضريبة في ذلك العصر بمثابة هبة الملوك.³

واستمر هذا التمييز الطبقي في ذلك العصر حتى قيام كل من الثورة الصناعية في إنجلترا التي رفعت الطبقة البورجوازية إلى مركز الصدارة نتيجة لاستحواذهما مع القوة الاقتصادية الرئيسية في المجتمع ، والثورة الفرنسية التي قامت على الحرية والمساواة بتجميع شرائح طبقات المجتمع هذه الأمور أدت إلى ظهور نظام الاقتصاد الحر، الذي يتم فيه تنظيم النشاط الاقتصادي مع اعتبار المنافسة الحرة قانون السوق، وفي ظل هذا النظام أصبحت الدولة لا تتدخل في النشاط الاقتصادي بل أصبح من واجبها القيام بعمليات الدفاع وحفظ الأمن وتقديم الخدمات الأساسية ذات النفع العام مثل شق الطرقات وإقامة المرافق العامة....الخ.

وفي ظل هذه المسؤولية الجديدة للدولة كان لابد لها الحصول على الأموال اللازمة لتغطية تلك النفقات، وفي خصم هذا فبعد أن كانت الضريبة مجرد إسهام الاختياري من قبل أصبحت تكتسي الطابع النزاعي

¹ محمد أبو ناصر، محفوظ المشاعلة، فراس الشهبوات: الضرائب ومحاسبة التكاليف النظرية والتطبيق. المكتبة الوطنية، الأردن، 2003، ص.03.

² يونس أحمد البطريق، أصول المالية العامة. دون دارنش، الإسكندرية، 2004، ص.04.

رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر للفترة 1993-2002، أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية والتسيير

³ <https://www.pnst.cerist.dz> والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2007، ص.05.

وأصبح من واجب الأشخاص تأديتها في مقابل ما تقدمه الدولة لهم من خدمات أو تسيير تأمينهم مما قد يواجهونه من مخاطر.¹

وبعد تطور مفهوم الدولة أصبح فرض الضرائب يخضع التشريع يواجه الشعب.²

وعليه أصبح من حق الشخص الموافقة المسبقة من خلال نوابهم على فرض الضرائب اعتبار أن ذلك يعد من المبادئ الأولية في الدول المتقدمة.³

وتعرف أيضا على أنها أداء حالي واجب على أفراد معينين أو يتم ذلك عن طريق القوة وبشكل نهائي ودون مقابل وذلك بهدف تغطية الأعباء العامة.⁴

وعرفها صالح الرولي على أنها اقتطاع مبلغ مالي يلزم الأفراد بشكل إجباري دفعة للسلطات العامة بدون مقابل وفقا لقواعد مقررة من أجل تغطية أعباء الدولة.⁵

وأیضا: هي اقتطاع نقدي ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة والجماعات المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية.⁶

وهي مساهمة نقدية تفرض على مكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.⁷

المطلب الثاني: تعريف الضريبة و خصائصها.

تعددت التعريفات الخاصة بالضريبة واختلفت إن كان اختلافها من حيث المشكل وطريقة التعبير إذ أن مجملها توجد في مضمون والفكرة التي تدور في فلكها الضريبة.

(1) تعريف الضريبة.

يكتسي تعريف الضريبة أهمية بالغة وذلك لتمييزها عن الإيرادات الأخرى التي تتشابه معها في بعض الخصائص الآتي:

¹ يونس أحمد البطريق، نفس المرجع السابق، ص.45.

² سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة. الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2000، ص.112.

محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد وأسس الضرائب بالجزائر. أطروحة لنيل الدكتوراه، في العلوم الاقتصادية، 2014-2015، ص.04.

³ <https://bu.univ.ouagla.dz/master/pdf/BEN-YEZZA-RADIA>

⁴ عيسى مصطفى حسني، المالية العامة. معهد العلوم القانونية والادارية، ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة، الجزائر، 1998، ص.72.

⁵ خالد شحادة، الخطيب أحمد، زهير الشامية، أسس المالية العامة. دار وائل للطباعة، عمان، 2005، ص.145.

⁶ أحمد حمدي العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، دار المعرفة اللبنانية، بيروت، 1992، ص.261.

⁷ Christian Schoenauer: **des fondamant taux de la fixalité**. Techiques et application éducation, ESKA, ban édition: paris, 2006p.10.

- عيسى مصطفى حسني: الضريبة هي المورد المالي العام الذي تقتطعه الدولة من الأشخاص جبرا بغرض استخدامه لتحقيق أهداف عامة.¹

- وكذلك عرف الفرنسي جينز والذي يعتبر أول تعريف حديث على أنها استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة.²

- كما يعرف djaston djeber الضريبة على أنها كل اقتطاع أو منفعة أيا كان شكلها، تحصيل عليها القوة العمومية بغية إشراك المواطنين والمكلفين في تحمل الأعباء العامة من جهة ومن جهة أخرى بغية تحقيق أهداف سياستها الاجتماعية والاقتصادية والتنمية.³

(2) خصائص الضريبة

من التعاريف التي مررنا بها يمكن تحديد خصائص الضريبة والأساسية والتي تتمثل في:

• الضريبة فريضة إلزامية:

أي أنها ليست تبرعا اختياريا يترك أمر المساهمة فيه إلى اختيار الأفراد أو الأشخاص المفروضة عليهم بل تدفع جبرا باعتبارها عملا من السيادة التي تتمتع بها الدولة وباعتبارها تعبيرا عن سيادة الدولة فإن هذه الأخيرة تستعمل بوضع نظامها القانوني دون أن يكون ذلك محلا للإنفاق أو التفاوض مع الأفراد فالأفراد ملزمون بدفع الضرائب سواء قبلوا أو لم يقبلوا ويكون للدولة في حالة امتناع الأفراد عن أدائها حق اللجوء إلى التنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة لما أنها تتمتع بامتياز على أموال المدينين.⁴

أ- فريضة إلزامية:

ليس للفرد خيار في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع فإذا سولت له نفسه في التهرب أو الامتناع عن دفع الضريبة وقع تحت طائلة العقاب، وحصلت الدولة على حق بالحجز على أموال المكلف واستخدام طرق التنفيذ الجبرية، كما لدين الضريبة الاجتياز على كافة أموال الممول ونظرا لخطورة هذا الركن من أركان الضريبة وإمكانية إساءة استخدام هذه السلطة لو ترك الأمر كلية في يد السلطة التنفيذية، فقد تمت كافة دساتير الدولة على ألا تفرض أو تعدل أو تلغى إلا بقانون يوافق عليه أغلبية جميع الأمة ولا يعني ذلك أن إنشاء الضريبة قد أصبح رهنا لاختيار الممول.

فالموافقة على فرض الضريبة بين ممثلي الأمة ككل وليس مع كل ممول على حده، وما ينافس ممثلي الأمة في مجلسهم النيابي ليس هو الضريبة ولكن هو مشروع الضريبة فإذا ما صدر القانون الضريبي أصبحت

¹ صالح الرولي، اقتصاديات المالية العامة. ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة، الجزائر، 1982، ص.14.

² Pierre Beltram, *la fixalité en France*. Hachette livre 6ème édition, 1998, p.12.

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة. الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص.175.

⁴ منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة. منشورات الجامعية المفتوحة، دون طبعة، الأردن، 1994، ص.105.

الضريبة فريضة إلزامية لا خيار لأحد حتى انطبقت عليه شروط الإخضاع الضريبي في أن يدفع أو لا يدفع كما أن صدور القانون الضريبي يلزم الممول بأداء الضريبة حتى ولو كان متمتعا بحقه الانتخابي وبالتالي لم يمثل أصلا في المجلس النيابي أو كان من أعضاء المجلس الذين عارضوا في إصدار القانون ولم تعرف الضريبة إلا بهذا الركن الأساسي فلم تكن الضريبة في بادئ الأمر منحة أو هبة أو مساعدة اختيارية للحاكم وإنما كانت ولا زالت كل هذه المسميات أنواعا من موارد الدولة تباينت في أهميتها ودورها التاريخي ولكنها لم تكن أبدا ضريبة بالمعنى العلمي ولا طورا من أطوار نشأتها.¹

ب- الضريبة تدفع بدون مقابل مباشر:

يقوم المكلف بدفع الضريبة بدون أن يحصل على نفع خاص من جانب الدولة وإن كان هذا أن الفرد ينتفع من خدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فردا في الجماعة وليس باعتباره ممولا للضرائب .

يترتب على هذه الخاصية أنه لا يجوز ولا يمكن النظر إلى مدة امتناع الفرد الخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها بل ينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير مبلغ الضريبة حيث يتعين على الفرد باعتباره عضوا سياسيا ممثلهم هو الدولة أن تساهم بالتضامن مع غيره من الأفراد في تحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب للدولة وأن تكون المساهمة حسب قدرته بالنسبة إلى غيره من الأفراد.²

استند كثير من علماء الحزب في القرن الثامن عشر إلى فكرة (العقد الاجتماعي) ليبروا الضريبة على أساس وجود علاقة تعاقدية بين الفرد والدولة وذهبوا في ذلك مذاهب شتى فمنهم من صور هذه العلاقات التعاقدية على أنها عقد توريد خدمات تم بموجبه الاتفاق على أن تقوم الدولة بتقديم خدماتها من دفاع وأمن ومرافق عامة... الخ إلى أفراد المجتمع في نظير أن يقوم أفراد المجتمع بدفع الضريبة ثمنا لهذه الخدمات ولقد شقت هذه النظرة طريقها إلى العديد من دساتير الدول في القرن الثامن عشر فنجد مثلا الدساتير الأولى لولاية massachistts الأمريكية تتضمن على أن الضريبة هي مقابل المنافع التي تعود على الفرد من حماية الدولة لحياته وأموال وحرية، ومنهم من صاغها في صورة عقد تأمين فعرف الضريبة بأنها قسط التأمين الذي يدفعه الممول لكي يؤمن به على حياته وأمواله.

ولا تخال بالقارئ هنا بحاجة لتوضيح هذا التعريف الضريبة فلم يبق أي دليل تاريخي أو منطقي على وجود هذا العقد الاجتماعي بين الدولة والشخص، فأساس التكييف إذن غير صحيح، ولم أن هذا العقد الاجتماعي قد تم بناء على رغبة واختيار الأفراد يتنازلوا عن قسط من استقلالهم الفطري وأموالهم إلى الدولة نظير

¹ حامد عبد المجيد، المرسي السيد الحجازي، مبادئ الاقتصاد العام، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، 2009، ص.15.16.

² عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية، دون طبعة، 1999، ص.119.

تقديمها لخدماتها لكان من حق كل فرد أن يشتري ما يشاء من الخدمات مادام يدفع المقابل وأن يسحب من العقد إذا رغب في ذلك.

أما اعتبار الضريبة قسط فيقتضي قيام الدولة بدفع تعويض للمكلف عن كافة الأضرار التي تلحق بشخص (الضرب أو القتل) أو المال (السرقه) وهذا ما لا يمكن تصوره فالدولة وإذا كانت تحرك الدعوى العمومية ضد الجاني وقد توقع عليه الجزاء والرادع إلى أنها لا تعوض للجني عليه كلما ما يعرض عليه من أضرار فضلا عن أن التسليم بهذا الرأي يختصر نشاط الدولة على حفظ الأمن وإقامة العدالة بين أفراد المجتمع وهذا مخالف تماما لما سبق أن قررنا عند تحديد دور الدولة في النشاط الاقتصادي.¹

ت- الضريبة تدفع بصورة نهائية:

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو تعويضهم إياها وبذلك تختلف الضريبة من الغرض العام التي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه لما تلتزم بدفع فوائد مختلفة.²

الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام.

عرفت الضريبة في بادئ الأمر كوسيلة لتوفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة وقد أصبح الشراح حتى وقت قريب لا يوجد للضريبة سوى هذا الهدف المالي.³

فالاقتصاديون الكلاسيكيون وجدوا في عبارة تغطية النفقات العامة التقليدية حسب رأيهم أنهم وجدوا في الضريبة وسيلة لتوفير الأموال اللازمة والكافية لتغطية النفقات العامة من دون أن يكون لهذه الوسيلة تأثير في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية.⁴

إلا أن التحليل الاقتصادي الحديث للنقود أنكر مسألة حياد النقود وقد ترتب على ذلك إنكار مسألة أخرى وهي الضريبة التي لا يمكنها بأي صورة من الصور حتى ولو لم تكن تهدف لذلك الالتزام إلى الحياد أو عدم التأثير في البنيان الاقتصادي والاجتماعي القائم.⁵

المطلب الثالث: الأهداف والمبادئ الأساسية للضريبة.

¹ عبد الناصر نور، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها. دار الميسرة للنشر والتوزيع، طبعة 2002، ص. 14.
قرموس ليندة، جريمة النهب الضريبي في التشريع الجزائري. مذكرة لنيل شهادة ماستير في الحقوق، جامعة خيضر، بسكرة، كلية الحقوق والعلوم

² www.alkanounia.com، السياسية، السنة الجامعية 2013-2014، ص. 04.

³ حامد عبد المجيد نزار، نفس المرجع السابق، ص. 121.

⁴ فوزي عطوي، المالية العامة. منشورات الحلبي الحقوقية، دون طبعة، لبنان، 2003، ص. 57.

⁵ فوزي عطوي، الاقتصاد السياسي النقود والنظم النقدية. دار الفكر العربي، دون طبعة، لبنان، 1989، ص. 119.

إن للضريبة عدة أهداف تأسس لأجلها ومبادئ ترتكز عليها .

(1) أهداف الضريبة

1. الهدف المالي:

إنه هدف تقليدي للضريبة إذ تستعملها الدولة لتمويل خزينتها وبالتالي تسديد مختلف نفقاتها التي تقع على عاتقها حيث أن لأهمية الضرائب في تمويل الخزينة العمومية في الجزائر تأتي في المرتبة الثانية بعد الجباية البترولية التي تحتل الصدارة بالرغم من اهتمام الدولة بالضريبة.¹

2. الهدف الاقتصادي:

يمكن للدولة عن طريق الضرائب أن تتحكم بالطلب الفعال الذي يتحكم في مستويات التوظيف الكامل فقد تقرر الدولة زيادة نفقاتها وبالتالي زيادة الطلب الفعال ويتحرك الاقتصاد نحو التوظيف الكامل أو قد ترى الدولة تخفيض الضرائب وبالتالي زيادة الدخل المتاح للإنفاق ويزداد الطلب الفعال مما يحقق مستويات عالية من التوظيف وتحقيق معجلات نمو عالية.²

3. الهدف الاجتماعي:

يمكن الهدف الاجتماعي بفرض اقتطاعات الضريبة في تقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف طبقات المجتمع ولهذا عمدت الأنظمة الجبائية إلى تحسين طرق فرض الضرائب التي تحمل في طلباتها العدالة الاجتماعية فمثلا:

التصاعدية بالشرائح تراعي مصالح الدخل المنخفضة وهذا يحقق العدالة الاجتماعية أما الطريقة النسبية فهي تراعي مصالح الدخل المرتفعة وهذا ما يحقق العدالة الاجتماعية، فنجد أن الأنظمة الجبائية الحديثة تلجأ إلى تصاعدية الشرائح خاصة إذا تعلق الأمر بالدخول لتكون أكثر ملائمة وأكثر عدالة.³

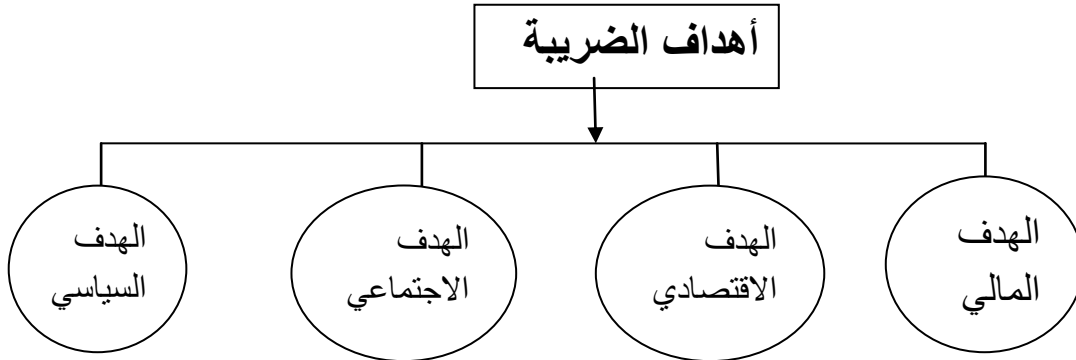
4. الهدف السياسي:

إن فرض الضرائب بطريقة تصاعدية يقلل من الفوارق بين الدخل، كذلك يحدد الحد الأقصى للدخل وبذلك يحول المدخرات من أيدي الأفراد إلى الدولة، كما تستعمل الضريبة لحماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية وذلك بفرض الضرائب والرسوم الجمركية على السلع المستوردة، كما تستطيع الدولة أن تعبر عن موقفها السياسي اتجاه الدول الأخرى إذ تعمل على فرض الرسوم الجمركية المتنوعة والعالية على الدول المخالفة لها سياسيا وتقوم بالعكس مع الدول الموافقة لها سياسيا.

¹ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية. دار النهضة العربية، بيروت، 1972، ص.45.

² خليل محمود الرفاعي، المحاسبة الضريبية. مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، الكويت، ص.30.

³ خليل محمد الرفاعي، نفس المرجع السابق، ص.30.



المصدر: من إعداد الطالبة

(2) المبادئ الأساسية للضريبة

يتعين على المشرع من فرضه لضريبة معينة أن يحترم جملة من المبادئ والأسس التي عن قواعد ذات فائدة مزدوجة التي تسعى إلى تحقيق المصلحة المتكلفية مكن جهة وتعظيم موارد الخزينة من جهة أخرى ويعتبر آدم سميث أول من صاغ مجموعة من القواعد المتناسكة من القواعد الضريبية وهي العدالة، اليقين والملائمة في الدفع والاقتصاد في نفقات التحصيل ولا تزال إلى الآن كمبادئ عامة يتم الاسترشاد بها في هذا المجال.¹

وتتمثل هذه المبادئ في:

أ- مبدأ العدالة:

ويقصد به ذلك النظام الذي يوزع الأعباء المالية للضرائب بعدالة بين أفراد المجتمع أي مساهمة الأفراد في النفقات العامة دون تمييز وبمعنى آخر أن تكون مساهماتهم متناسبة مع مداخيلهم باستثناء أصحاب المداخيل الضعيفة كما هو الحال بالنسبة للضرائب المباشرة.

فمثلا الضريبة على الدخل تقوم على أساس تصاعدي لمبدأ تجسيد العدالة بمعنى أن كلما ارتفع الأجر أو الدخل ارتفعت الضريبة.²

غير أن هذا المبدأ ينعدم في حالات استثنائية كالإعفاءات الضريبية التي يستفيد منها بعض الأطراف فضلا عما تشير به التصاعدي من قضايا ترتبط بالمعدلات والحدود التي تحسب منها الضريبة.³

غير أن الضريبة الحقيقية لا تتجاوز كليا مع هذا المبدأ خاصة فيما يتعلق بالضريبة غير المباشرة التي غالبا ما يتحمل عبئها الفئات الأقل دخلا على خلاف ما نادى به المفكرون الاقتصاديون أمثال آدم سميث الذي دقق

¹ عادل أحمد حشيش، نفس المرجع السابق، ص.311.

² أحمد حمدي العناني، نفس المرجع السابق، ص.263.

³ غازي عناية، الضريبة والزكاة، دراسة مقارنة، منشورات دار الكتب، الجزائر، 1991، ص.215..

على وجود مشاركة رعايا الدولة في نفقات الحكومة وكل حسب الإمكان تبعا لمقدرتهم التكلفة أي حسب دخل كل منهم والذي يتمتع به في حماية الدولة.¹

ويركز مبدأ العدالة على كيفية حساب وتحمل العبء الضريبي، ومعا تطور الفكر المالي اختلفت طرق تحديد هذا العبئ من الضريبة نسبية تختلف حسب نوع الضريبة المفروضة مباشرة أو غير مباشرة وكذا حسب طريقة تحديد العبء الضريبي.

ب- مبدأ اليقين (الوضوح):

يعني أن تكون الضريبة محددة بدقة وبدون غموض وأن تكون يقينية وليس عشوائية ومحددة بوضوح من حيث أسس حسابها والمناسبة التي فرض على أساسها مع تحديد الوعاء وميعاد الوفاء بها أضافت إلى طريقة تحصيلها أي أن يكون المكلف على دراية بالتزاماته اتجاه الدولة ويتطلب ذلك إلهام المكلف بالأحكام المتعلقة بالضريبة ولا يتحقق ذلك إلا بثبات وإستقرار الأحكام الضريبة والتشريعات المتعلقة بهما وعدم المخالاة في أحداث التغيرات عليها.

ولتحقق مبدأ اليقين لابد من أن تكون التشريعات المالية و الضريبية هي واضحة وعليه يفهمها عامة المكلفين بالضريبة دون التباس.²

ت- مبدأ الملائمة في الدفع:

على الضريبة أن تجني بأكثر الأوقات ملائمة للمكلف وبالكيفية الأكثر تسييرا له، ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة كأن تجني ضريبة المرتبات والأجور من المكلفين في أوقات استلام أجورهم، تجني ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية في نهاية الدورة المالية وعند تحقيق الأرباح.

ث- مبدأ الاقتصاد:

المقصود بالاقتصاد هنا أي الاقتصاد في نفقات الجباية بحيث تكون النفقات التي تنفقها الدولة في سبيل الحصول على الإيرادات الضريبة أقل مايمكن وهذا الأمر يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها ونقل نفقات تحصيلها.³

الشكل رقم 1-2: مبادئ الضريبة

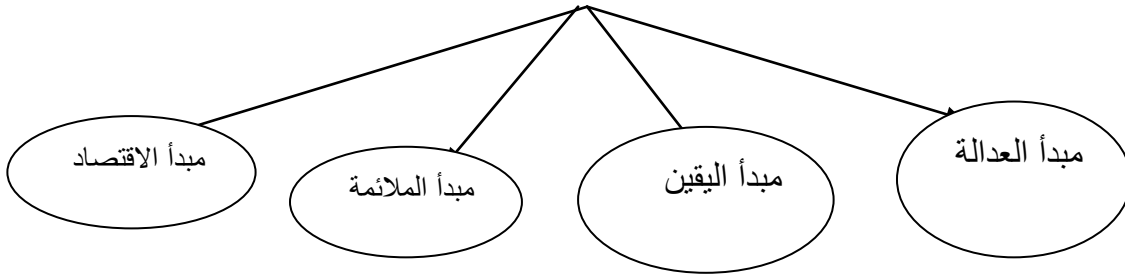
المبادئ الضريبية

¹ حسين مصطفى حسين، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، عكنون، الجزائر، 1995، ص.44.

² عادل أحمد حشيش، نفس المرجع السابق، ص.315.

مكرطار خيرة، اصلاحات الضريبة وأثرها على الاقتصاد الوطني، مذكرة تخرج لنيل <https://bu.univ.orgla.dz/master/pdf/hamededi-bilal.pdf>.

³ شهادة ماستير، مستغانم، 2011-2012، ص.12.



المصدر: من إعداد الطالبة

المبحث الثاني: تحصيل الضريبة وجريمة التهرب منها

المطلب الأول: أنواع الضرائب

اختلفت وجهات النظر في تصنيف الضرائب إذ نجد من صنفها من حيث نقل عبئها، من حيث المادة الخاضعة لها وكذلك من حيث الواقعة منشأة لها... الخ. وعليه سنتناول أنواعها وهي الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.¹

(1) الضرائب المباشرة

وهي الضرائب التي تفرض على قيمة ما يحققه المكلف أو يمتلكه من عناصر رأس المال، ويحملها المكلف نفسه ولا يستطيع نقل عبئ هذه الضريبة إلى غيره وتنقسم إلى قسمين:

أ- الضريبة على الدخل:

تعتبر من أهم الأدوات المالية وأكثرها مرونة لتمويل النفقات العامة وتقسّم أهمية الضريبة الدخل في الوقت الحديثة بإستشار التجارة والصناعة وظهور أنواع جديدة من دخول الثروة المنقولة لم تكد تتناولها الضرائب التي كانت مفروضا قديما

¹ مكرطار خيرة، نفس المرجع السابق، ص. 10.

ب- الضريبة على الشركات

هي الضرائب التي تفرض على ما يجمع ما يملكه الفرد لحظة زمنية معينة هي الوفاة أي أن الواقعة المنشأة الضريبية هي الوفاة وتتخذ هذه الضرائب أنواع متعددة فهي إما أن تفرض على مجموعة الشركة أو على نصيب كل وارث.¹

ت- ضريبة على رأس المال

يقصد برأس المال من الناحية الضريبية مجموع لأموال العقارية المنقولة المادية والمعنوية التي يملكها الفرد في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني في صورة مبلغ أو خدمات أو كانت عاطلة عن الإنتاج إذن فالضريبة هنا تفرض على رأس المال وليس على المحقق منه.

(2) الضرائب غير المباشرة

إن كثيرا من الدول الحديثة لا تستطيع الاستغناء عن فرض الضرائب غير المباشرة وخاصة إن هذه الضرائب تسمح بتوزيع بعض العبئ المالي على المكلفين الذين أعفيت دخولهم من الضرائب المباشرة أو اللذين لم يتحملوا شيئا من هذه الضرائب لسبب ما، وهذا النوع من الضرائب يمكن نقل عبئها إلى شخص آخر مثل ضريبة الجمارك التي ستكون ضمن التكاليف عند تحديد الأسعار ونسبة الأرباح المطلوبة ومن ثم فمدافع هذه الضرائب التاجر يستطيع نقل عبئها إلى المستهلك. تفضل الكثير من الدول فرض هذا النوع من الضرائب لسهولة فرضها ووفرة حصيلتها وقلة تكاليف جبايتها ومن الأمثلة على هذا النوع من الضرائب هي كل ضريبة يدفعها الشخص ويستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر ويتميز هذا النوع بسهولة الجباية ووفرة الحصيلة.²

أ- الضرائب على التداول والإنفاق:

إن الضريبة تفرض على إنفاق الدخل للحصول على السلع والخدمات ولهذه فهي تسبب البخل بطريقة غير مباشرة وتعد بالتالي من قبل الضرائب غير المباشرة فالضرائب على إنفاق الدخل على أموال الاستثمار وعلى ذلك فهي تتمثل في ثلاثة أنواع.

ب- الضريبة على الاستهلاك:

إذ ما فرضت الضريبة على الدخل عند إنفاقه كنا بصدد فرض في مناسبات مختلفة تقع في المراحل المختلفة من المنتج إلى المستهلك وهي مراحل تتمثل في إنفاق السلعة من المنتج إلى التاجر الجملة ومن هذا

¹ عبد الناصر نور، العليان الشريف، نفس المرجع السابق، ص. 17.

بن سنوسي ليلي، جديد مسعودة، الضرائب وأثارها على التنمية الاقتصادية. مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستير، علوم الاقتصادية، المركز الجامعي،
² <https://www.pnst.certist.dz/> البويرة، 2010-2011، ص. 10.

الأخير إلى تاجر التجزئة ومن تاجر التجزئة إلى المستهلك أي أن هذه المناسبات لفرض الضريبة أمر يتوافق إلى حد كبير إلى ضمان سهولة تحصيلها.

ت- الضريبة العامة على الإنفاق:

في هذا النظام تفرض الضريبة على كافة السلع أي كافة صور الإنفاق بحيث لا تثور مشكلة اختيار السلع التي تخضع للضريبة ويعتبر نظام الضريبة العامة على الإنفاق أكثر تحقيق للعدالة.

ث- الضريبة على رقم الأعمال:

تطورت التشريعات الضريبية لتجعل الضرائب على الإستهلاك أو المبيعات التي تفرض على أنواع السلع حفظ أما بمناسبة إنتاجها أو بمناسبة استهلاكها، ضرائب عامة على السلع والخدمات بمناسبة تداول هذه السلع أو بمناسبة أداء الخدمات.¹

ج- الضريبة على المبيعات:

وهي ضريبة غير مباشرة تفرض على الضريبة المستوردة والمصنعة محليا وعلى مجموعة من الخدمات وتستوفي في المرحلة الأولى من تطبيقها من المستورد مباشرة ومن الصانع عند البيع ومن مؤدي الخدمات عند تقديمها ويستثنى من ذلك السلع المعفاة المنصوص عليها في قائمة الإعفاء وقد فرضت لتحل محل الضريبة على الإستهلاك.²

ح- الضرائب على الإستهلاك:

تفرض على أنواع معينة من السلع المستهلكة أو كافة السلع المستهلكة بغرض تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية أو مالية وهي نوعان

1-الضرائب الجمركية:

يقصد بها الضرائب التي تفرض على اجتيازها لحدود الدولة الإقليمية بمناسبة استيرادها وتصديرها وتعكس الضرائب الجمركية نوعا وسعرا أو حصيلة الأوضاع الاقتصادية المختلفة للدولة وكذلك طبيعة تباينها الاقتصادي.³

2-الضرائب على الإنتاج:

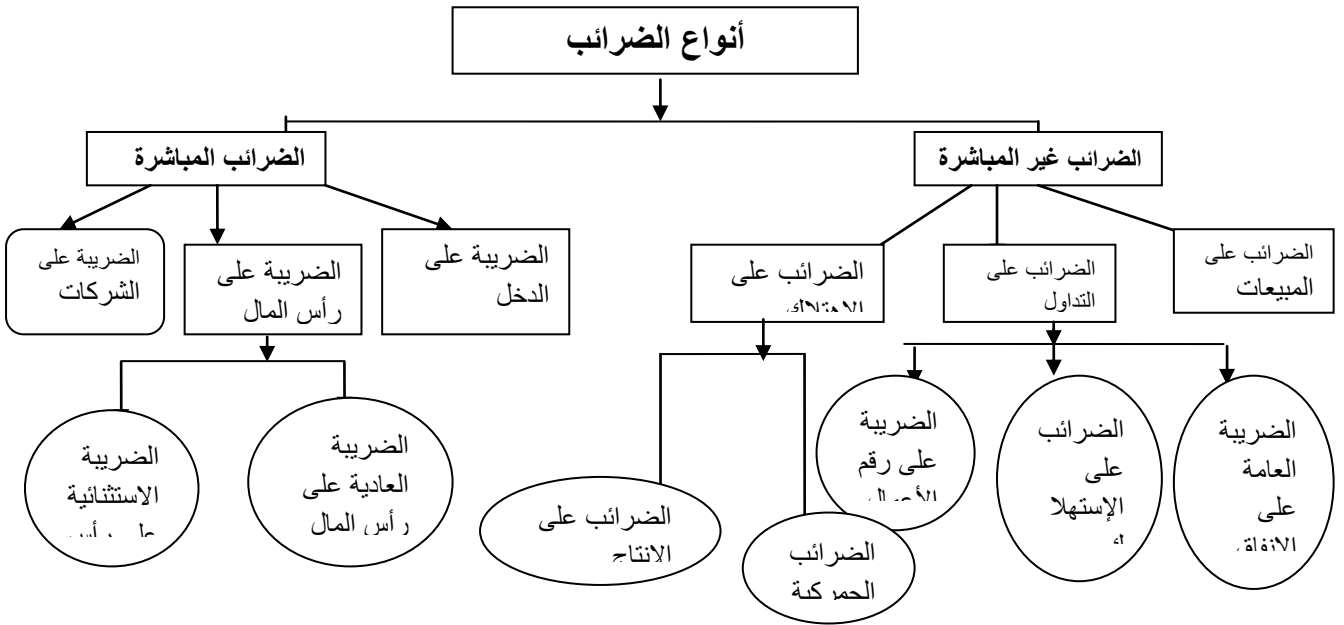
¹ زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، جامعة الإسكندرية، ص.118.

² سنوسي ليلى، جديد مسعودة، نفس المرجع السابق، ص.10.

³ عبد الناصر نور، العليان الشريف، نفس المرجع السابق، ص.19.

تفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية ويطلق عليها رسوم الإنتاج وقد تفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج حيث يقوم بدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر بيع الوحدة للمستهلك.¹

الشكل رقم 1-3: أنواع الضرائب



المصدر: من إعداد الطالبة

الجدول رقم 1-1: مزايا ومساوئ الضريبة المباشرة وغير المباشرة

المزايا	العيوب	الضرائب المباشرة
-سهولة التحصيل	-طول مدة التحصيل	
-ثابتة المردودية نسبيا	-مرونة اقتصادية ضعيفة	
-مرئية ومعروفة القيمة من طرف المكلف بالضريبة	-مقبولة بشكل نسبي من طرف المكلف بالضريبة	
-سهولة المراقبة نسبيا	-البعد عن الملائمة	
-تستجيب بشكل أفضل للمبادئ الضريبية		

¹ عبد الناصر نور، العليان الشريف، نفس المرجع السابق، ص. 20.

	-تمكن الأفراد من الشعور بواجبهم الضريبي وعليه معرفة التصرفات المالية للسلطات العمومية	
-ثقيلة المراقبة -غير مستقرة المردودية -تحصيل ناقص(غش ضريبي)	-مدفوعة بشكل سهل من طرف المكلف بالضريبة -جد منتجة -مرونة اقتصادية قوية, سريعة التحصيل	

المصدر: عباس محرز, اقتصاديات الجباية والضرائب. دار هومة للنشر, 2004, ص.71.

الجدول رقم 1-2: الفرق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة

الجانب	الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة
المعيار القانوني	-تكون الضريبة مباشرة إذا كان تحصيلها بناء على جداول التسمية التي تبين اسم المكلف والوعاء الضريبي وسعر الضريبة	-تكون الضريبة غير مباشرة إذا لم يكن تحصيلها بهذه الطريقة للتحصيل الضريبي وإنما بمناسبة حدوث واقعة معينة
المعيار الاقتصادي	-تكون الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونيا وهو الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية	-تكون الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر
معيار الثبات والاستقرار	-تعتبر الضريبة مباشرة إذا ما	-تكون الضريبة غير مباشرة إذا

كانت مفروضة على أي أنها	كانت مفروضة على مادة تتميز
تفرض بمناسبة حدوث واقعة	بالثبات والاستقرار

المصدر: قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستير، بسكرة، 2013-2014، ص.12.

المطلب الثاني: تحصيل الضريبة

تحصيل الضريبة مجموعة الإجراءات والقواعد المتبعة لنقل الضريبة من المكلف بها إلى الخزينة العمومية على أساس القواعد المنشأة لها بعد اختيار المادة الخاضعة، تقديرها وحساب مبلغها نصل إلى آخر عملية وهي تحصيل الضريبة، والتي تعبر عن مجموع العمليات التي تستهدف تحويل قيمة الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية.¹ أي انتقال العنصر المالي من الدافع لإلى الدولية يطلق عليه مصطلح تحصيل الضريبة على مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلف إلى صناديق الخزينة، وعلى ضوء هذا التعريف فإن مرحلة التحصيل تعتبر فيها الضريبة قد وصلت إلى آخر مراحلها وأن كافة المراحل السابقة إنما كانت تهدف وتمهد إلى هذه المرحلة فبعد تحديد وعاء الضريبة وتطبيق معدل الضريبة المناسب يصبح المبلغ الضريبي جاهز للتحصيل وذلك إما عن طريق المكلف مباشرة يدفعه إلى الخزينة. تتبع إدارة الجباية طرق مختلفة لتحصيل الضريبة بحيث تختار كل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة في تحقق كل من الاقتصاد في النفقات الجبائية والملائمة في تحديد مواعيد أدائها بحيث تعمل الأنظمة الضريبية الحديثة على الحد من حساسية المكلف بالضريبة اتجاه التزاماته لها، ويمكن أن تحصل الضريبة المباشرة من المكلف بها لصالح مصلحة الضرائب وذلك بعد انتهاء الربط النهائي، هذه الطريقة مطابقة في بعض أنواع الضرائب المباشرة والضرائب على النشاط الصناعي والتجاري بحيث يقوم المكلف بدفعها مباشرة لمصلحة الضرائب وقد تتبع هذه الطريقة الأقساط المقدمة والتي يقوم الممول بمقتضاه بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية طبقا لما يقدمه من دخله المحتمل، أوجب قيمة الضريبة المستحقة من السنة الماضية على أن تتم التسوية النهائية للضريبة فيما بعد، هذه الحالة مجسدة في الضريبة على أرباح الشركات (IBS) وأخيرا قد تلجأ مصلحة الضرائب الجبائية حين تحصيلها بعض أنواع الضرائب إلى طريقة الحجز من المنبع التي تمكن الخزينة العامة تحصيل الضريبة باستمرار وهذه الحالة مجسدة في الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).

تتبع إدارة الجباية طرق مختلفة لتحصيل الضريبة بحيث تختار كل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق كل من الاقتصاد في النفقات وملائمة في تحديد مواعيد أدائها بحيث تعمل الأنظمة الجبائية الحديثة على الحد من حساسية المكلف بالضريبة اتجاه التزاماته بها.

1. طرق التحصيل الضريبي:

تتنوع طرق التحصيل حسب فترة السداد والكيفية التي يتم بها السداد وعموما نجد ما يلي:

¹ محمد قاضي عبد المجيد، دراسة في الاقتصاد العام، دار الجامعة المصرية، القاهرة، 1984، ص.123.

وتتشكل عملية التحصيل من عدة طرق أهمها:¹

أ- الدفع المباشر:

إن القاعدة العامة في الضريبة أن يلتزم المكلف بها بدفعها إلى إدارة الضرائب من تلقاء نفسه دون المطالبة من الإدارة بأدائها إذن يقوم المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه إلى المصلحة المختصة مباشرة دون المرور بوسيط أو مكلف آخر.

الأصل العام أن يلتزم المكلف بدفع الضريبة إلى إدارة الضريبة من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها وحسب هذه الطريقة عندما يتم تحديد الضريبة تخطر الإدارة الضريبة الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه وميعاد الدفع والإجراءات التي يجب إتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قباضة الضرائب) في الميعاد أو المواعيد المذكورة.

ويتبين لنا من هذا أن التوريد المباشر قد يتم دفعه واحدة على عدة أقساط بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محدد بنص قانوني، إذ لا خيار للإدارة الضريبة أو الممول فيه، كما قد يمنح القانون للإدارة الضريبة سلطة الإنفاق مع الممول على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط.

وقد يتم التوريد المباشر للدين الضريبي الدمغة، يقوم الممول بالوفاء مباشرة بدين الضريبة عن طريق شراء طوابع الدمغة اللازمة ولصقتها على العقود والشهادات والمحركات... الخ.

تعتمد الإدارة أسلوب التصريح المباشر أو الذاتي وهو الأسلوب الأكثر ملائمة للمكلف، وعادة ما يكون إما شهريا أو فصليا وبالتالي فهو يضمن العدالة بالنسبة للعبء الجبائي على المكلف باعتبار أنه أدرى بوضعية السيولة الخاصة به في الأجل القصير، وترجم درجة الوعي الضريبي حيث أن الالتزام الضريبي يتمثل في جانبين جانب الالتزام بالتصريح من قبل المكلف وجانب الالتزام بالتسديد على ما صرح به، وهنا فالإدارة تتحمل نفقات كبيرة في عملية التحصيل.

ب- الدفع غير المباشرة:

ويطلق عليه الحجز من المتبع حيث يقوم الغير بدفع الضريبة إلى مصالحه التحصيل وهذا بعد تحصيلها من المكلف بالضريبة وهي الحالة التي يقوم فيها صاحب العمل بخصم الضريبة من دخل المكلف بها قبل الوضعية بحيث يتسلم الشخص المعني دخلا صافيا من الضريبة. أي أن يقوم صاحب العمل المكلف القانوني الذي يدفع بدلا من المكلف بالضريبة بخصم قيمة الضريبة من الوفاء قبل توزيعه بحيث أن المكلف الفعلي يحصل على الدخل الصافي فقط بعد اقتطاع الضريبة أي أن تحصيل الضريبة هنا تكون عند نشوء الدخل وليس عند استلامه.

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية. دار هومة للطباعة، الجزائر، 2014، ص. 200.

ت- طريقة الوفاء من خلال الجدول الاسمي:

وهو عبارة عن قرار إداري جبائي مفاده توضع التزام التسديد على المكلف من خلال سجلات فردية أو جماعية تعدها المصالح الجبائية سواء خلال فترات سنوية أو أكثر من سنة أو أقل من سنة وربما تتعلق بتسويات, يحمل الجدول الاسمي كامل البيانات والمعلومات المفصلة عن اسم المكلف وعنوانه ونشاطه الممارس.

ث- الأقساط المقدمة أو التسبيق على الحساب:

عبارة عن تسديد الحقوق الضريبية من خلال تقسيطها إلى دفعات سنوية وهذه الأقساط محددة المدة و المبلغ.

ج- الدمغة و الطابع:

من خلال إلصاق الطابع الجبائي على محررات كما هو الشأن بالنسبة للطابع أو الدمغة... إلخ.¹

ح- أسلوب الرزنامة أو الجدولة الاتفاقية:

هي الطرق التي تساعد المكلف الذي ترتبت عليه ديون جبائية تفوق مقدرته التكليفية لذلك يتقدم للمصالح الجبائية بطلب يبرر فيه عدم قدرته على التسديد الفوري الكامل لهذه الديون والنتيجة في أغلب الأحيان عن عمليات المراقبة أو التفتيش التي تم إجراؤها على دخل المكلف أو ثروته لذلك يتم إبرام عقد تسديد مجدول.

خ- التحصيل من خلال الاتفاقيات الجبائية الدولية:

لمتابعة كبار المتهربين الدوليين في عمليات تحويل ونقل ثرواتهم من بلد إلى آخر وهو من الأساليب الحديثة في الأنظمة الجبائية.

2. ضمانات التحصيل:

من خلال طرق التحصيل يمكننا أن نلمس بشكل واضح ضمانات التحصيل وقواعدها سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة العمومية.

أ- بالنسبة للمكلف بالضريبة:

تتضح هذه الضمانات في مدى توافر المبادئ الأساسية للضريبة منها الوضوح واليقين بأن ما فرض عليه من ديون جبائية واضحة من حيث وعائها والحدث المنشئ لها, سعرها وقد تم إبلاغه وإطلاعها عليها من حيث الوفاء والمادة الخاضعة ومن حيث تطبيق الأسعار والتعريفات القانونية ومن حيث طرق التصفية ومن حيث

¹ رضا خلاصي, نفس المرجع السابق, ص.201.

إعلامه بالتوقيت للتسديد وهو ما يجعل المكلف بوضعياته المالية ومقدرته التكلفة حسب هذه الأمور فبالتالي كل هذه الأمور تعتبر ضمان لدفع المكلف لتسديد من ما عليه من ديون والعكس كلما كانت هذه الديون غير واضحة وغير مؤكدة من طرف المكلف ولم يبلغ بإجراءاتها كانت بعيدة عن ضمان تسديدها.¹

ب- بالنسبة للخزينة العمومية:

من خلال الطرق الواسعة للتحصيل ومن خلال اعتبار الخزينة دين مجتاز ذو أسبقية على كامل الديون الأخرى.

ت- معيار التحصيل:

أي الطريقة التي تتبع للوصول للمادة الخاضعة للضريبة وتحصيلها.

-تعد الضريبة مباشرة إذا حصلت على أساس جداول مبين فيها اسم المكلف والمال الخاضع للضريبة مثل الضريبة على الدخل.

-أما الضريبة غير المباشرة فهي التي يتم تحصيلها على أساس وقائع أو ممارسة نشاطات اقتصادية معينة مثل ضريبة المبيعات، الجمارك، ضريبة الاستهلاك...إلخ.

المطلب الثالث: التهرب الضريبي وأسبابه.

(1) تعريف التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي هو محاولة المكلف التخلص من دفع الضريبة سواء بصفة كلية أو جزئية ويقصد بالتهرب ايجاد الثغرات والفجوات القانونية لعدم دفع الضريبة تفاديا بذلك مخالفة النصوص التشريعية الجبائية وحسب A.hargairaz فيعرفه على أنه محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون.

1. التصنيف من حيث المشروعية.

يمكن أن يقسم التهرب الضريبي من حيث المشروعية إلى قسمين:²

أ- القسم الأول التهرب المشروع:

يتمثل في لجوء المكلف إلى طرق تمكنه من الاستغناء من التغيرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقد النظام الجبائي وهذا ما يفسح المجال إلى الكثير التأويلات، فاستفادة المكلف من هذه الثغرات بعد المخالفة القانونية لأنه يبقى في إطار القانون.

¹ رضا خلاصي، نفس المرجع السابق، ص.202.

² رضا خلاصي، نفس المرجع السابق، ص.203.

ب- التهرب غير المشروع:

إن استعمال المكلف الثغرات القانونية وعدم مخالفته للقواعد التشريعية الجبائية لعدم دفع الضريبة , لم يمنح المشرعين من إعطاء صفة اللاشريعة لظاهرة التهرب كونه يحرم خزينة الدولة من موارد مالية هامة ومن جهة أخرى هذه الثغرات القانونية لم تكن لرهانه وفطنته لتخفيض الضريبة أو التخلص منها كلياً.¹

2. التصنيف من حيث الحدود الجغرافية.

أ- التهرب المحلي (الداخلي):

عرق Andre Margairaz التهرب الجبائي يحدث داخل الحدود والمكلف يحث نفسه دائماً أمام السلطات الجبائية لبلده ومن هذا التعريف نستنتج أن التهرب الضريبي المحلي هو الذي يحصل داخل حدود الوطن, والمكلف يكون خاضعاً للإدارة الجبائية واحدة تابعة لبلده

ب- التهرب الدولي الخارجي:

هو أوسع من حدود التهرب الداخلي حيث يتعدى حدود الوطن فهو معرض للافلات من إدارة الضرائب لبلد أو لعدة بلدان, ويكون للمكلف مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية أين يستطيعون تهريب رؤوس أموال كبيرة ويكون له مقر إقامة خارج الوطن مما يمكنه من اكتساب ثقة المصدر.

ت- أسباب التهرب الضريبي.

بصفة عامة يمكن إرجاع ظاهرة التهرب الضريبي إلى عدة أسباب منها:

ث- الأسباب النفسية:

وتعود إلى ضعف مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف واعتقاده أن الضريبة أداة لإفقار الشعوب, ويعود ذلك الافتقار لأسباب تاريخية بالإضافة إلى اعتبار فكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة مادامت شخص معنوياً.

ج- الأسباب التشريعية:

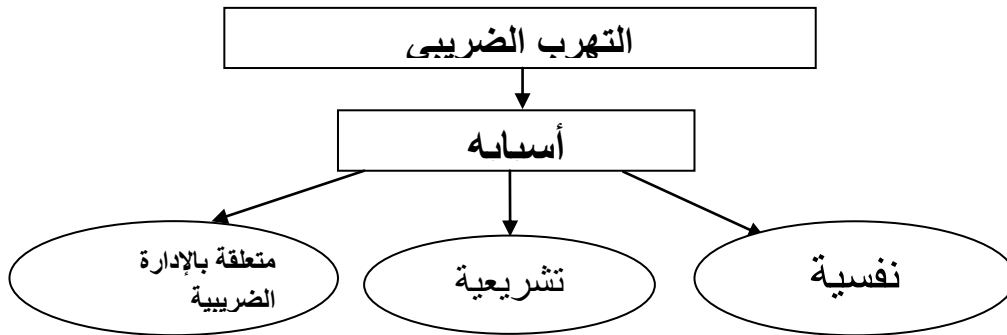
وتعود إلى تعقد تشريعات الضرائب وإلى عدم استقرار من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية مثل كثرة المعدلات والإعفاءات والخفوض والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب بالإضافة إلى تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب, وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة. كما أن النظام الجبائي تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما يزيد من نسبة التهرب .

¹Endré margairaz, la fraude et ses succedme. Collection de la nouvelle école de la nsasamne,1997, p.138/

ح- أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية:

وتعود إلى العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والمكلفات المعروضة للدراسة مقارنة بعدد الموظفين المؤهلين بالإضافة على مرتبات وغياب المكافأة المحفزة ما يجعل الموظفين يتواطئون مع المكلفين على مساعدتهم على التهرب مقابل التساوي.¹

الشكل رقم 1-4: التهرب الضريبي



1
لمصدر: من إعداد الطالبة

خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يظهر لنا بأن الضريبة وسيلة ناجحة إذا ما أحسن استعمالها وهذا نظرا للأهداف التي ترمي إلى تحقيقها في جميع المجالات لذا نجد الدولة تسعى دائما إلى مكافحة كل ما يقف عتبة أمام تحقيق الضريبة للأهداف المرسومة من خلالها .

¹ Endré margairaz,opcit, p. 139.

فالضريبة عبارة عن مساهمة مالية إجبارية يقوم بدفعها الأفراد بصفة نهائية دون مقابل ومع ازدياد أهمية الضرائب صنفت إلى ضرائب مباشرة وغير مباشرة والتي بدورها لها آثار اقتصادية مباشرة وغير مباشرة.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: عموميات حول الرقابة الجبائية

تمهيد

تهدف الرقابة الجبائية إلى العمل على جعل المكلفين بالضريبة يلتزمون باحترام القوانين الضريبية أثناء إمدادهم للتصريحات المكتتبه، وذلك بتطبيق مجموعة من العمليات من قبل المصالح المتخصصة للإدارة الجبائية في إطار منظم لتجنب كل ما ينتج من اعتداءات وتجاوزات وبالإضافة إلى ذلك تشكل الرقابة للإدارة الجبائية فحص انسجام التصريحات ومقارنتها مع المحاسبة و الوثائق المثبتة للحقيقة الاقتصادية المالية.

النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي أي يمنح الحرية للمكلف في تحديد أسس الضريبة، فقد تصطدم عملية الرقابة الجبائية بتصريحات غير صحيحة وغير صادقة مما يوجب القيام بعمليات الرقابة بصفة دورية وبأشكال مختلفة يجب إتباعها واستعمالها في الوقت المناسب وحسب أهمية وضرورة التدخل أو نوعية الشخص المرغوب التحقيق معه (معنوي أو طبيعي).

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الرقابة الجبائية وأشكالها

المبحث الثاني: مسار عملية الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها.

المبحث الأول: الرقابة الجبائية وأشكالها

تم تطبيق لأول مرة مفهوم فعالية أدوات الرقابة المالية من نفقات حكومية وضرائب وقروض عامة في مكافحة البطالة والكساد خلال أزمة الكساد العالمي الكبير سنة 1929 وهذا من طرف المنظر الاقتصادي جون ميناركينز.

تعتبر عملية المراقبة الجبائية أداة من مجموعة السلطات التي تمتلكها إدارة الضرائب هذه السلطات التي تكون مجمعة حول مصطلح (السلطة الجبائية) والتي تقوم امكانية التحقيق في مراقبة دقة الضرائب المدفوعة من طرف المكلف.

فالرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بقصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتسبة من طرف المكلفين لغرض لاكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضرائب .

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

الفرع الأول: الرقابة الجبائية

1- تعريف الرقابة:

تعتبر الرقابة كما عرفها المفكر الاقتصادي هنري فايول (الرقابة على أنها تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة أما موضعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها).¹

كما يمكن تعريفها على أنها الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة لما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقا لمقاييس مقررة.²

وعليه نستخلص أن الرقابة وسيلة وقائية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ من أجل العمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل والانحراف قبل وقوعها من أجل تفاديها.

2- تعريف الجبائية:

يعرف القاموس LAROUSSE الجبائية كنظام لتحصيل الضرائب وهي مجموعة القوانين التي ينص عليها والوسائل التي تصل إليها، أما فرع القانون العمومي يعرفها أنها تتكون من مجموعة القواعد القانونية

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية. مرجع سابق. ص.212.

² ولييام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق. دار المريخ، عمان، الأردن، 1989، ص.14.

المتعلقة بالضرائب والتي تنظم المشاركة في مواضيع القانونية وكذلك الأشخاص الطبيعيين والمعنويين في تمويل الدولة.

الجبائية هي مشتق اقتصادي هام يعكس الهيكل الاجتماعي الاقتصادي لتطور المجتمع لكونها أداة مالية وتدخليه لها أثرها المتعددة على المستوى الكلي أو الجزئي ومن أفضل ما كتب على الجبائية تاريخها تلك المقولة التي تكتب بماء الذهب للفيلسوف لوفنميرغر عند قوله (إن تاريخ الضريبة يعكس تاريخ الحضارة ويتجرد البيانات الاجتماعية والتقلبات الظرفية الاقتصادية)¹

-أهميتها:

1-أهمية الجبائية بالنسبة للمالية العمومية:

المالية العمومية تلعب دور أساسي في النسق الاقتصادي والاجتماعي لأي بلد معين فهي تسمح للدولة بالتوظيف خصوصا في مواجهة مصاريف الأعمال والاستثمارات وتمويل المصاريف العمومية الأساسية منها تمويل أمن الدولة وأمن المواطنين، تمويل المدارس، الطرق...الخ.

2-أهمية الجبائية بالنسبة للمواطنين:

المواطنون هم الذين يمولون الضرائب ويستفيدون منها في نفس الوقت كل الأعمال المجانية تمول من طرف الضرائب فإن كان التلاميذ غير مكثرين لمصاريف الدراسة وهذا لكون أن أي دولة هي التي تتكفل بذلك عن طريق الضريبة.²

3-أهمية الضريبة بالنسبة للمؤسسات:

المؤسسة في أن واحد مانحة للضريبة ومكتسبة لها أيضا وذلك من طرف عمالها وزبائنها وتكون قيم أو عامل يزيد من قدرة المؤسسة للتصدي إلى المنافسة عندما تعجز المؤسسة عن تحقيق هذا بالنسبة للمشتري ولهذا على الشركات تطبيق استراتيجية الأمن تجاه الضريبة.

3- تعريف الرقابة الجبائية:

عرفتها المديرية العامة للضرائب على أنها الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات.

وتعرف أيضا أنها فحص التصريحات وكل المجالات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعة لها سواء كانوا ذو شخصية معنوية أو طبيعية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتوي ملفاتهم الجبائية.¹

¹ رضا خلاصي، مرجع سابق، ص. 213.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية. المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2006، ص. 05.

وهي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة.

وتعرف أيضا كما يقول LAURENT أنها الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح و تصحيح الأخطاء الملاحظة.

الفرع الثاني: أهمية الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاته بقدر ما هي أداة تسعى الجهات في الدولة من وراءها إلى تحقيق جملة من الأهداف توجز فيها الأسطر التالية:²

1- الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للقوانين والحرص على سلامتها من خلال التركيز على مبدأ المحاسبة لمعاقبتهم عن أي انحرافات أو مخالفات للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية كما نجد أن المشرع أقر الرقابة الجبائية لأنها تساهم بالدرجة الأولى في تغطية الاعباء العامة ومن أجل التأكد أنه يتم جميعها بالطرق القانونية وكذلك حتى يكون للمكلف بالضريبة حجة للقيام بمخالفة ما فالقانون فوق الجميع ومبدأ تطبيقه يفرض على الجميع.

2- الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة فعالية الأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:³

-تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ القرارات التصحيحية.

-تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

-تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائية كنسب التهرب الضريبي.

-إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التخلص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

3- الهدف المالي و الاقتصادي:

عيسى لولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربه التهرب والغش الضريبي. رسالة ماجستير، العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2002، ص. www.mfdgi.Gov.Dz/index.53¹

² Claude Lauront, *le contrôle fixe. La vérification personnelle*, bayausaine, paris, 1995, p.132.

سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية. مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص Dspace. Univ-bouira.dz المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008-2009، ص.93.³

تسعى الرقابة الجبائية إلى الحفاظ على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، ما يعني أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.

كما نجد أن تحقق الهدف المالي يؤدي إلى تحقق الهدف الاقتصادي فالرقابة الجبائية تساهم في الحفاظ على الأموال العامة وهذه الأخيرة تعود للخزينة العامة التي تخصصها بدورها للإنفاق العام وبالتالي تحقيق الهدف الاقتصادي ألا وهو زيادة الدخل الفردي الذي يؤدي إلى الرفع من المستوى المعيشي ومنه تحقيق الرفاه الاقتصادي للمجتمع والدولة ككل.¹

4- الهدف الاجتماعي:

الرقابة الجبائية تحقق أهداف مختلفة بدءاً بالأهداف الإدارية وصولاً إلى المالية والاقتصادية فإنها كذلك تحقق أهداف اجتماعية إذ أن هذه الأخيرة تمثل حجر الأساس لأنه ومهما كانت متقدمة نجد أنها لم تلي جميع أو بالأحرى كانت الحاجات الاجتماعية لذلك نجد أن الرقابة الجبائية نعمة لأنها تساعد في تحمل جزء من أعبائها وفي تحقيق مجموعة من الأهداف وهي تتمثل في:

- منع ومحاربة انحرافات الممول المختلف صورها مثل السرقة أو الإهمال أو تقصيره في أداء وتحميل واجباته اتجاه المجتمع.

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي والإقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.²

المطلب الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية ومظاهرها

الفرع الأول: أسباب قيام الرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر والتي يمكن تلخيصها في:

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها الإدارة الجبائية وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.³

¹ محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة والنظام في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص.166.
نوي نجاة، محاسبة الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة These. Univ-mssila.dz

² الجزائر، 2003-2004، ص.36.

طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص.54.³

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظرا للأسباب المتعددة يلجأ بعض المكلفين إلى التهرب أو تخفيضالععب الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أوليات الإدارة الجبائية التي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.¹

الفرع الثاني: مظاهر الرقابة الجبائية

يمكن إبراز مظاهر الرقابة الجبائية خلال نقاط أساسية هي:²

-المظهر القانوني، الاجتماعي والإنساني وذلك كالآتي:

الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء هي مفهوم قانوني بحيث تعتبر السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحیح النقائص، السهو، الإغفالات والأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضريبة.

فالدولة يخولها دستوريا إلزامية الرقابة لمجابهة التهرب الضريبي مع مراعاة الحقوق الفردية للأشخاص التي يحميها الدستور ذاته ولما أن النظام الجزائري يقوم على أساس التصريح ضمن الضروري أن تكون الرقابة الفعالة وإجبارية، ولكنها أيضا مقيدة بضمانات سواء بالنسبة للدولة أو الأشخاص الممارسة عليهم (دليل الخاضع لعملية التحقيق)

-الرقابة الجبائية هي نتاج المجتمع فمن الصعب قياس التهرب الضريبي الذي يستدعي عدم الخلط بين مفهومي الغش والتجنب الضريبي وقد ركزت الـدارة الضريبية على الأشخاص الذين يستخدمون الطرق غير القانونية للتخلص من دفع الضريبة تكتسي الرقابة الجبائية بعدا إنسانيا لا يجب إهماله فبالرغم من الجهود المبذولة من قبل الرقابة الجبائية لمحاربة التهرب.

فمن من يجب الإشارة إليه هو أن الرقابة الجبائية تختصر على عدد ضئيل من المكلفين إضافة إلى أن المكلف محل الرقابة لا يتقبل سهولة التحقيق الذي يجري عليه فأغلب تظلمات المكلفين تتركز على القلق والإرباك الذي يصيهم اتجاه الإدارة الجبائية إضافة إلى الكوك التي تحوم حولها.

وكذا إحساسهم بالضعف اتجاه هذه الإدارة فالمكلف لا يجب أن يشعر بالتعسف والضعف لأنه يملك حقوق قبالة الإدارة الجبائية وهذا في كل مرحلة الرقابة سواء أثناء سير العمليات والإجراءات أو عندما يتم التوصل إلى نتائج الرقابة الجبائية.³

¹عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري. منظمة مزوار الجزائر، 2009، ص.11.

²Francis Querol, *le contrôle fixal en France*. Université toulouse, avril 1989, p.1/

³ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر. مرجع سابق، ص.76.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

الفرع الأول: الرقابة العامة (السطحية):

يمكن التمييز في هذا المستوى نوعين من الرقابة الرقابية الشكلية والرقابة على الوثائق والتي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب أين يتم فحص ومراقبة تصريحات المكلفين في شكل فحص تمهيدي دون التنقل أو إجراء أبحاث خاصة.

أ- الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف إلى مكتب الرقابة وتتم الرقابة في مكاتب المفتشيات ووفق الملفات المسوكة من قبلها دون الخروج إلى الميدان والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات إلى المكلفين الجبائيين أي التأكد من كيفية تقديم العمليات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أية مقارنة بين ما لديها من المعلومات وتلك المعلومات التي تتوفر عليها الإدارة فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت إلى هذه المعلومات وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.¹

- دور الرقابة الشكلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها.

يمكن حصر هذا الدور في النقاط التالية:

1 تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة في التصريحات كأخطاء الجمع وأخطاء الترحيل....

2 البحث والكشف عن المعلومات والعناصر والمغفولة عنها ويطلب من المكلف المعني بها بتصحيحها .

3 التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

-عيوب الرقابة الشكلية:

من العيوب التي واجهت هذا النوع من الرقابة أنه لايعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي يتم بها ملء هذه التصريحات وما تحتويه من معلومات تعريفية للمكلف ومحاسبية, أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف, فالرقابة الشكلية ما هي إلا فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين.²

¹ P.casimcr. la signe externeures de revenu. Dibrairies de l.universite:paris, 1975, France, p.154.

² www.alkanounia.com/ يحيى لخضر, دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية. مذكرة ماجستير في علوم التسيير, جامعة محمد بوضياف, المسيلة, الجزائر, 2006-2007, ص.ص.19.20.

ب- الرقابة على الوثائق:

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي شامل لتصريحات الجبائية المكتوبة من قبل المكلفين ومقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزة الإدارة الجبائية وكذا مقارنتها مع مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من المصادر المختلفة التي تتدخل مباشرة مع المكلف (البنوك، المورد، الجمارك، الضمان الاجتماعي....الخ) والمتعلقة بالمعاملات والصفقات التي أبرمت بينها وبين المكلف فالمرقب الجبائي يقوم بتحليل وتدقيق تام لكل النقاط المتضمنة في التصريح. ودراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة فيه التصريح مقارنة مع السنوات السابقة بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة وفي حالة بقاء بعض النقاط غامضة بالنسبة للمحقق فيإمكانه أن يطلب بعض المعلومات أو التصريحات من المكلف.

1-طلب المعلومات:

بموجب المهام والامتيازات المخولة للمحقق من قبل القانون الجبائي بإمكانه أن يطلب من المكلف امداده بمعلومات حول نقاط وأمر احتوتها التصريحات المقدمة وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفهية أو الكتابية ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء من الموالينالطرفين، وفي حالة عدم استجابة المكلف لهذا الطلب فإنه لا يلزم بأية عقوبة وما على الإدارة سوى إعادة إرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه التوضيحات.

2-طلب التبريرات والتوضيحات:

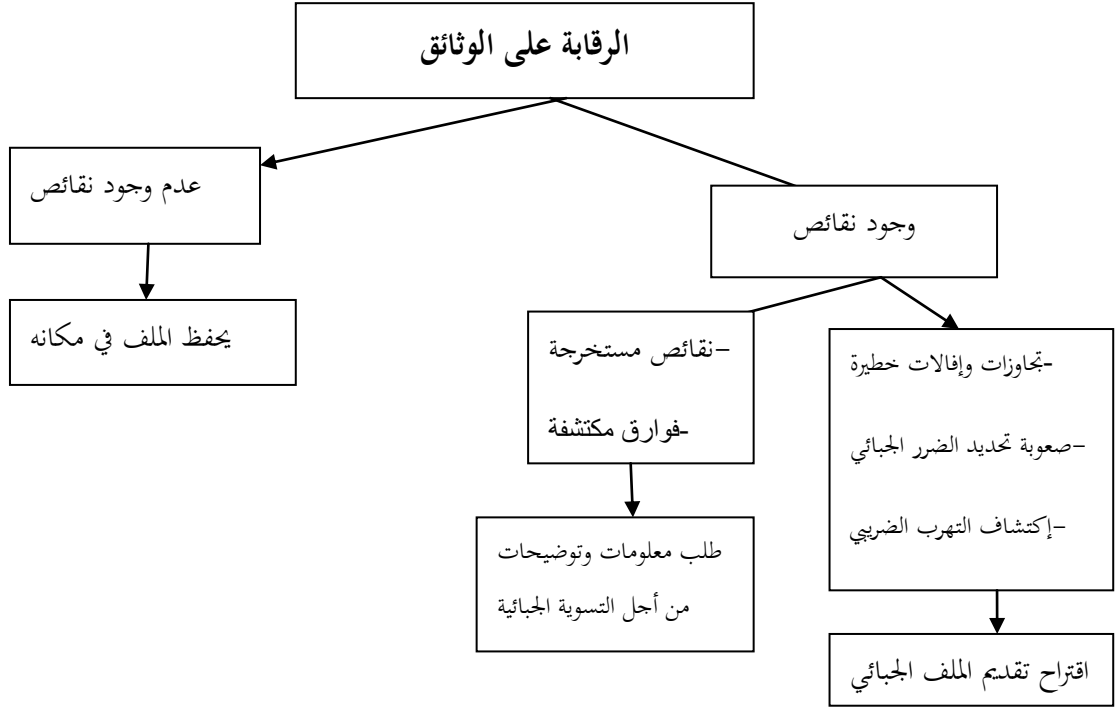
في حالة رفض المكلف الإجابة على الطلب الشفهي أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه يوحى برفض الإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها يتعين على المحقق أن يعيد إرسال طلب كتابي بحيث يضي فيه طابع الإلزامية.

ويجب أن يبين هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يرى المحقق على أنها ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات لأن المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات وبين ما تحصلت عليه الإدارة الضريبية من خلال ممارسة في حقها في الإتصال لما يجب تقديم الدليل على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة ودقيقة.

وطلب التوضيحات والتبريرات من طرف المكلف لا يجب أن يتعدى مدة 30 يوما لتقديم الرد عليها وفي حالة عدم نعاة هذه الإجراءات يتم اللجوء إلى الرقابة الخارجية (الرقابة في عين المكان ويمكن استخلاص

الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأصحاء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات مع اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة.¹

الشكل رقم 1-2: مخطط الرقابة على الوثائق



Source:guide du contrôle sur pièces. Direction générale des impats, alger, 2004, p.7.

ت- الرقابة عند مقر المكلف:

تتم هذه الرقابة خارج المراكز الضريبية وذلك من خلال التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطهم. تهدف هذه التدخلات من التأكد من صحة الاقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية كما يمكن للأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية للاستغلال داخل مقرات العمل.

قصد مقارنة العناصر المعاملات المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان.

-تعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة والتحقيق وذلك لفحص والتعرف على مختلف وسائل الإنتاج وطرائق استعمالها ودرجة تأهيل العمال والمستخدمين لهذه الوسائل.

كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإيرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى بالإضافة إلى عملية المتابعة في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور

¹ المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، بارتى للنشر، الجزائر، 2002، ص.14.

معمليات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المرافقون بطلب المزيد من المعلومات وذلك بالإتصال المباشر مع المكلف للإدلاء بالمعلومات لدى الإدارة.

إلا أن للمكلف حق رفض الاتصال المباشر وفي هذه الحالة يقوم المحققون بتوجيه طلب رسمي إلى المكلف بالضريبة يتضمن قصة تقديم التوضيحات والتبريرات التي بها إلتباس أو غموض.

يجب أن تبين بوضوح الطلبات المكتوبة المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات بشأنها كما يجب أن يجرد المكلف بالضريبة أجلا لا يقل عن 30 يوم لتقديم رده فالرقابة السطحية تقدم فكرة أولية عن المكلف الجبائي للمكلف بالضريبة يتم من خلاله إعطاء قرار إبتدائي عن مصداقية وشرعية التصريحات سواء بقبوله على ما هو عليه أو بتحويله إلى الرقابة المعمقة للتفصيل فيه أكثر.¹

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة

هذا النوع من الرقابة يتناول مجمل الوضعية الجبائية وكذا المالية والحالة المادية للمكلف حيث تفوض في الفحص والتحقيق في المعطيات والمعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة وخاصة في الوثائق المحاسبية والوضعية الجبائية.

- لقد عرفها دانيال ريشتر: بأنها مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو شخص معين ومقارنة النتائج مع بعض العمليات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبية وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة.

- كما عرفها بركسير: أنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقق من صحة ودقة التصريحات على مجمل المداخل التي لها علاقة بالضريبة على الدخل الاجمالي .

1- الهدف من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون منالانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لها معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا وجود أنشطة أو مداخل متلصبة عن الضريبة

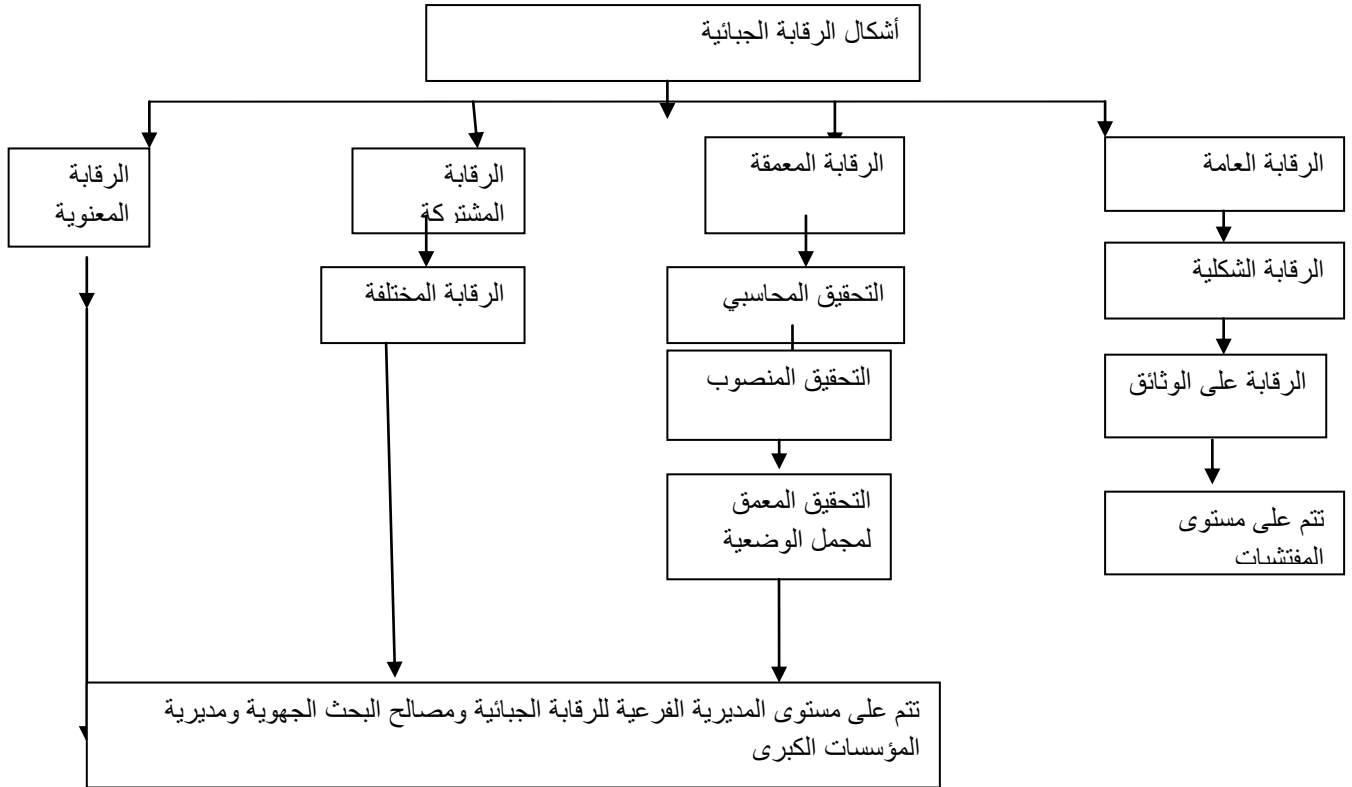
2-معايير انتقاء المكلفين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية:

تتبع الإدارة الجبائية جملة من المعايير يتم على أساسها إختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من التحقيق ومن هذه المعايير:

¹الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 من القانون رقم 80-21، المؤرخ في 30-12-2008، المتضمن لقانون المالية لسنة 2009، الجزائر، 2010-2011، ص.ص.13-18.

- الأشخاص الذين لاحظت عليهم مفتشية الضرائب عدم تجانس بين المداخيل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة والشائغة عن نمط معيشة أفراد أسرة المكلف.¹
- الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبير وكون مراقبة المحاسبة لم تؤدي إلى تعديلات أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة.
- عندما تكتشف مفتشية الضرائب أثناء المراقبة المحاسبية مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه.
- عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخيل الحقيقية بعد مراقبة المحاسبة.
- الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة (تبييض الأموال مثلا)²

الشكل رقم 2-2 : أشكال الرقابة الجبائية ومجالات تطبيقها حسب التاريخ



المصدر: من إعداد الطالبة

¹ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص.84.83.

² عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة المرجع السابق، ص.85.

المبحث الثاني: مسار عملية الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها.

المطلب الأول: مسار عملية الرقابة الجبائية

إن نجاح أي عملية أو عمل ما يرتبط أساسا بالطريق الذي تسيير عليه أو المسار الذي تسلكه كذلك عملية الرقابة الجبائية فنجاحها مرتبط باتباعها لمختلف الإجراءات القانونية وكذلك كفاءة وخبرة فريق التحقيق.

الفرع الأول: الإجراءات الأولية للرقابة الجبائية

قبل الانطلاق في عملية الرقابة الجبائية هناك مجموعة من الإجراءات الشكلية والقانونية يجب اتباعها وتشمل هذه الإجراءات:¹

أ- تحديد المكلفين الخاضعين للتحقيق (اختيار العينة للدراسة)

حيث يعتبر هذا الإجراء أهم إجراء في عملية الرقابة، حيث تقوم مفتشية الضرائب والمديريات الفرعية للرقابة الجبائية باختيار العينة التي تريد التحقيق فيها ثم تقوم بإرسالها إلى المديرية المركزية للضرائب للفصل والمصادقة عليها ويخضع اختيار العينة المراد التحقق منها لمجموعة من المعايير الموضوعية والشخصية نذكر منها:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنوات الماضية مع العلم أنه يجب إعطاء الأولوية في التحقيق للممولين الأكثر أهمية من ناحية النشاط الممارس.

- تكرار نتائج العجز والأرباح الضعيفة مقارنة برقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط الممارس.

ب- إعادة برامج التحقيق:

إن إعداد برامج التحقيق يكون تحت مسؤولية مديرية الرقابة الجبائية على مستوى الولاية حيث تقوم بتحديد الأشخاص القائمين بعملية التحقيق فترة التحقيق الملفات التي يجب التحقق منها بدقة.

الفرع الثاني: التحقيق في الوضعية الجبائية

من أجل أن تكون عملية التحقيق في الوضعية الجبائية لأي مكلف بالضريبة صحيحة وقانونية لا بد من احترام الإجراءات التالية:²

عبد الحفيظ لواني، التحقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في العلوم المالية، <https://www.pnst.cerist.dz>

¹ والمحاسبية، جامعة بسكرة، 2011-2012، 40.41.

² Code de procédure fiscale. Op.cit, art20, p.22.

1- الإشعار بالتحقيق:

يجب على أعوان الإدارة الجبائية قبل الشروع في تحقيق إعلام المكلف بالضريبة الخالض لعمليّة التحقيق سواء كان شخص طبيعي أو معنوي كما نصت المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في محاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في حساباته على أن تستفيد من أجل أدنى لتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

الشروط القانونية الواجب توافرها في الإشعار بالتحقيق

- أسماء وألقاب ورتب المحققين

- تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم فيها التحقيق

ذكر كل الحقوق والضرائب والرسوم والاتاوة المعنية بالتحقيق

- تحديد كل الوثائق والمستندات التي يجب الإطلاع عليها

- في حالة وجود مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية كالعناصر الطبيعية للإستغلال أو التأكّد من وجود

الوثائق المحاسبية وحالتها بسلم الإشعار بالتحقيقي المحاسبة عند بداية المراقبة

إن مخالفة شرطاً من الشروط السابقة يؤدي إلى بطلان التحقيق

2- بداية التحقيق:

بعد انقضاء المدة القانونية من إستلام المكلف بالإشعار بالتحقيق ينتقل المحققون إلى عين المكان لمباشرة

أعمالهم الميدانية ويكون التدخل في مقر المنشأة في اليوم والساعة المبينة في الإشعار، وقد ميز المشرع

الجزائري بين 3 أنواع من التحقيق الجبائي¹:

1-2 التحقيق في المحاسبة:

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات إلزامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتسبة من طرف

المكلفين بالضريبة.

2-2 التحقيق المصوب:

هو نوع جديد من الرقابة أحدث بموجب قانون المالية سنة 2008 وفقاً للمادة 22 والمعدلة بموجب المادة 24

من قانون المالية لسنة 2010.

¹ المواد 36-37 من قانون المالية لسنة 2008، ص.23.

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو عمليات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية كما يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المتحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصولات الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والإتاوة المستحقة بالتحقيق.¹

3-2 التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فروق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به ويستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها والمداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزنته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته.²

3- الإشعار بالتحقيق بنتائج التحقيق الأولي:

بعد استكمال التحقيق يجب على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بالنتيجة الأولية للتحقيق إذا توصلت من خلال التحقيقات إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي حيث منح المشرع الجزائري أهمية بالغة لهذا الإجراء من أجل حماية المكلف من تعسف الإدارة الجبائية حيث ذكرت المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 بالتفصيل كيفية ممارسة هذا الإجراء والتي نصت على مايلي:

- يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشار في الأسعار بإعادة التقويم إلا أن المكلف بالضريبة له الحق في بالاستعانة بمستشار من اختياره من أجل رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها ويرسل الإشعار لإعادة التقويم.³

- عند رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررو وإذا برزت هذه المراسلة سببا رئيسيا جديرا لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي فإنه يمنح أجل إضافي مدته 40 يوم للمكلف لتقديم ملاحظاته.⁴

الفرع الثالث: نتائج التحقيق النهائي

بعد عملية البحث والتحري والفحص التي قام بها أعوان الرقابة الجبائية وحصولهم على مختلف الأدلة التي

¹ المادة 20 من قانون الاجرائية الجبائية الجزائري، ص.21.

² العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الطبعة الثانية، 2006، ص.46.

³ العيد صالح، مرجع سابق، ص.47.

⁴ المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009، ص.4.

بني عليهم رأيهم اتجاه صحة الوعاء الضريبي الذي صرحت به المنشأة محل التحقيق الإدارية الجبائية وبعد إشعار المكلف بنتائج التحقيق والإطلاع على ملاحظات المكلف حولها أو إنقضاء الأجل كما ذكرناه سابقا يقوم أعوان الإدارة الجبائية بكتابة التقرير الذي يدنون فيه رأيهم اتجاه الوعاء الضريبي المصرح به ويأخذ رأيهم الأشكال التالية:

1- قبول الوعاء الجبائي:

ويكون هذا الرأي عندما يكون المكلف بالضريبة يملك جميع الوثائق التبريرية لجميع العمليات التي قام بها وأن وعائه الجبائي يتم إعداده وفق القواعد والمبادئ.

2- تصحيح الوعاء الضريبي:

وهنا يمكن القول أن المحقق الجبائي قد قبل الوعاء الضريبي للمكلف قبولا جزئيا ولكن هناك مجموعة من الانحرافات التي قد تحدث جراء جهل المكلف ببعض الوسائل والقواعد القانونية في تحديد الوعاء الجبائي المصحح.¹

3- رفض الوعاء الجبائي:

قد يرفض أعوان الرقابة الجبائية الوعاء الذي صرح به المكلف وذلك لأسباب موضوعية أدت إلى تعريف الحقائق أو وجود مناورات تدليسية بغية التهرب والغش الضريبي.²

المطلب الثاني: علاقة الرقابة الجبائية بالمفاهيم الأخرى:

نظرا لتعدد المفاهيم الجبائية المتداولة: الفحص، المراجعة كان من الضروري رفع اللبس من ذلك من خلال توضيحها بحكم علاقتها بمفهوم الرقابة الجبائية.

1- الفحص:

عبارة مجموعة عمليات ترمي إلى الرقابة على التصريحات الجبائية المعبر عنه من قبل المكلفين، لا يعدف الفحص فقط إلى رقابة الوضعية الجبائية للمؤسسة بل يسمح بإعلام المؤسسة بواجباتها الجبائية.³

2- المراجعة:

إن عمل المراجعة يرتبط بالمعلومات المحاسبية وفي مجال المراجعة فالإهتمام ينصب حول تحديدها إذا كانت المعلومات المفيدة تعبر عن تحقيقه الوقائع التي حدثت خلال الفترة المحاسبية ومفهومها في مراقبة حسابية تهدف إلى تحليل أو تعديل وتطهير الحسابات.¹

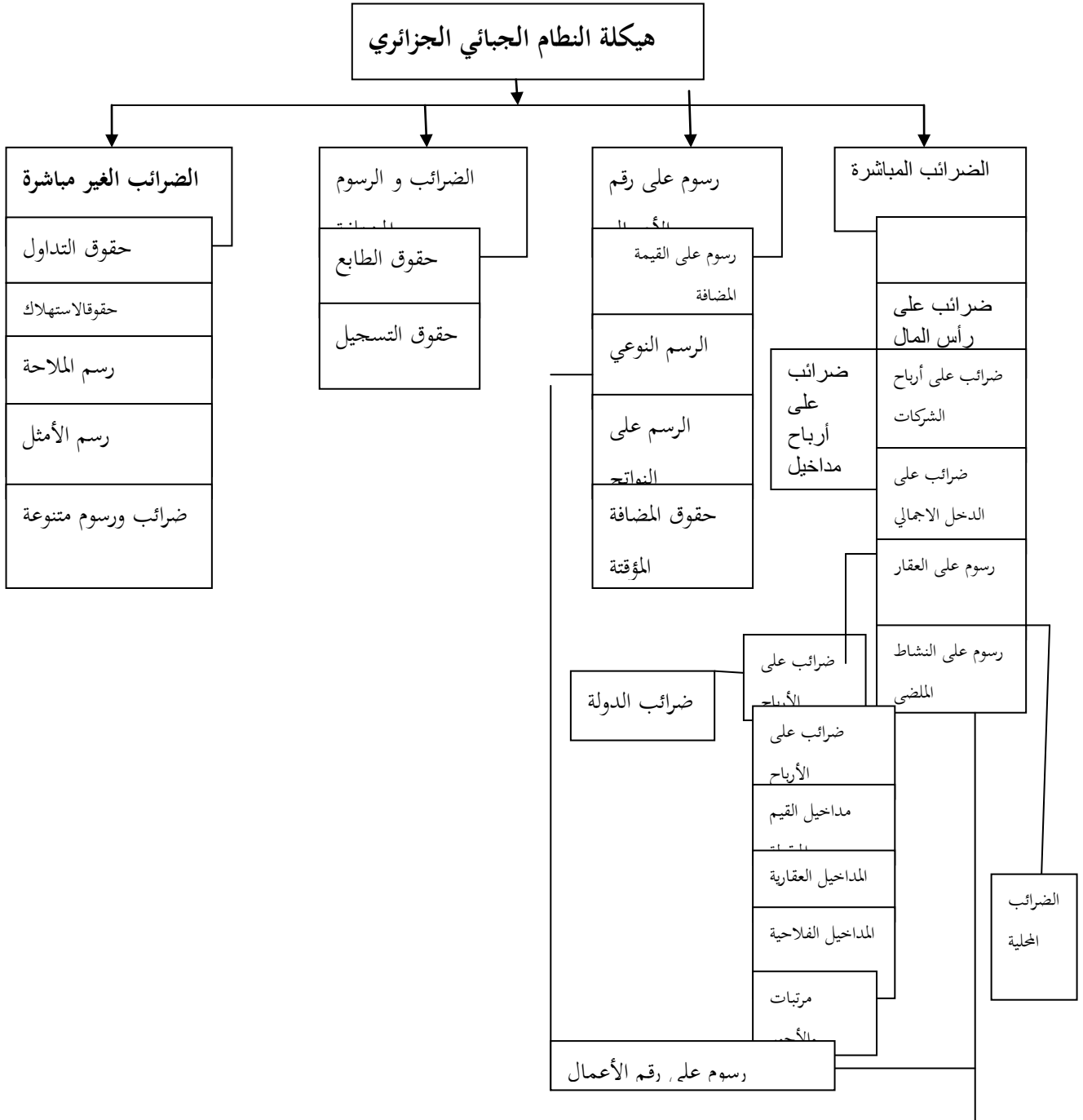
¹ عبد الحفيظ الواتي، مرجع سابق، ص.51.

² المادة 38 من القانون رقم 08.21 المتضمن قانون المالية 2009، ص.11.

³ المادة 70 قانون الإجراءات البائية الجزائرية، 2009، ص.9.

التأكد من أن المحاسبة ممسوكة بطريقة منتظمة من خلال استخراج المؤشرات التي تسمح بتحديد الوضعية المالية للمؤسسة أو هي تسليط الضوء على مجموعة من العمليات المحاسبية المسجلة بناء على ذلك نجد أنه رغم التعدد في المفاهيم وتشابهها إلا أن مفهوم الرقابة يبقى بارزا فهي تعد وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ من أجل العمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل والإنحراف قبل وقوعها من أجل تفاديها.²

الشكل رقم 2-3 : هيكل النظام الجبائي الجزائري



¹ المادة 70 قانون الإجراءات البائية الجزائرية، 2009، ص.10.

² عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص.61.

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثالث: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

لقد حادث الإدارة الجبائية عن الهدف الأساسي الموكل لها، بسبب اتسامها بملامح إدارات الدولة المتخلفة اقتصاديا كتسبب الإهمال واللامبالاة وانعدام الوعي المهني وغياب العناصر الكفؤة والنزهة من جهة وإفتقار الإدارة الجبائية للوسائل المادية العصرية من جهة أخرى فلا يمكنها من أداء مهمتها على أحسن ما يرام بسرعة وإتقان وحل المشاكل التي تواجهها.

فالإدارة المالية في العالم الثالث هي التي تغير وتشوه الجباية كما يمكن القول أن جانبا مهما في تفشي الظاهرة ينجم عن عدم كفاءة القدرات الإدارية والتي تضع حدا لنطاق التدخل الفعال للإدارة وتشجع شيوع المراوغة والتهرب، فنقص الإمكانيات البشرية والمادية وعدم فعالية الرقابة ينقص من الطموحات المرجوة سواء في مكافحة الغش أو التحصيل للإيرادات.

1- قصور الإمكانيات البشرية:¹

إن عدم انتهاج الإدارة الجزائرية سياسة منتظمة ومنهجية نتج عنه نقص في الجانب البشري الكفاء حيث نجد:

أ- من الناحية الكمية:

إن الإدارة الضريبية نعيش عبر سنوات متتالية قصورا في أعوان وموظفي الإدارة الجبائية وذلك من خلال:
-تضخم مهام الإدارة:

حيث وجدت الإدارة نفسها أمام مهام متزايدة وضخمة مع عدد قليل من الموظفين وأعوان الرقابة.

-نقص أعوان الرقابة:

إن ضخامة عدد الملفات بالمقارنة بالكفاءات الضرورية لمراقبتها يفسر إلى حد كبير الفترات المتفاوتة والمتباعدة للقيام بحملات الرقابة والتدخل سواء منها الروتينية أو الإستثنائية وهو بدوره ما يؤمن ضمانا للمكلف فيصبح بموجبه متهرب وأكثر أمانا إذا قلت أو ضعفت وتيرة الرقابة كلما زاد أمان المتهربين الذين ليسوا إلا مغامرين ربحهم أكثر من خسارتهم بالإضافة إلى النقص في عدد المحققين مما يجبر عنه نقص عمليات التحقيق المجراة على المؤسسة.

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص.11.12.

ب- من ناحية الكفاءة:

إن الاعتماد على سياسة ضربية غير محكمة ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي والإدارة الجبائية نفسها، فتعقد الملفات المعالجة وتشعبها إضافة إلى ضعف إمكانيات الإدارة من حيث الكفاءات والمهارات أورت الإدارة رجاء في التسيير ويرجع هذا الضعف في التأهيل والكفاءة إلى:

-ضعف المدارس المختصة في تكوين الكفاءات والإطارات التي تخدم المصالح الضريبية وهو ما يتخلى أكثر في النسب الضئيلة التي تتكفل بها الجامعات.

-عدم إعتداد سياسة وطنية تهتم وترسيخ أخلاقيات المهنة.

عدم إدراك الموظفين و الأعوان الإداريين للمعارف المختلفة في مجال الجبائية والحسابات المعمقة والتشريعات الضريبية.

ومما سبق فإن توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة التي يحققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها بعد عامل أساسي لقيام الإدارة الجبائية بدورها على أتم وجه.

-أزداد ارتباط الإدارة بكفاءة الإمكانيات البشرية مع التطور الاقتصادي لذلك بات من الضروري تدعيم هذا الجهاز لدفع الإدارة الجبائية إلى إنجاز مهامها على أكمل وجه هذه الإمكانيات تبقى محدودة.

كما إذا كان النقص في الجانب العددي للأعوان الإداريين وكذا في الكفاءة والتأهيل يعرقل مهام الإدارة الجبائية التي هي في أمس الحاجة إلى الموظفين الأكفاء وتشترط فهم النزاهة والتأهيل للقيام بدورهم خير أداء، فهي في نفس الوقت في حاجة عاجلة إلى عدد كبير من الموظفين على الأقل لسد الثغرات و تلبية حاجيات الإدارة على المدنالقريب.¹

ت- قصور الإمكانيات المادية:²

إن نقص الإمكانيات المادية للإدارة الجبائية يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي ومن أمثلة ذلك في الواقع للإدارة ما يلي:

-القصور المقرات واعتبار بعضها الآخر في حاجة إلى ترميم وتجديد.

-القصور في وسائل النقل الخاصة، حيث أن شساعة المساحة تحد من فعالية النظام الجبائي ما دام هناك افتقار إلى وسائل النقل من أجل تأدية المهام.

¹ناصر مراد، مرجع سابق، ص.13.

ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي. حالة الجزائر. مذكرة ماجستير www.mfdgi.Gov.dz/index

²في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، 2003، ص.29.

-التأمين وإن كان هذا الأمر صعب المنال إلا أنه ضروري لما يتعرض له الكثير من الموظفين لإعتداءات معنوية وجسدية.

-نقص وانعدام في بعض الأماكن لأدنى التقنيات لمعالجة المعطيات والإحصائيات بالإضافة إلى افتقار الإدارة إلى الأجهزة الضرورية كأجهزة الإعلام الآلي وآلات التصريح والنسخ والفاكس وخاصة مع التطورات التي تشهدها اقتصاديات العصر.

-نقص المطبوعات الإدارية مما يتسبب في تعطيل الكثير من العمليات الجبائية.

-نقص المحفزات بأنواعها المشجعة على التفاني في العمل.

إن إعطاء الأهمية للوسائل البشرية مع إغفال الوسائل المادية عائقا أمام رفع مستوى فعالية الإدارة الجبائية التي تختلف نشاطاتها وتتنوع أدوارها.

ث- عدم فعالية الرقابة وتعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية:

ويمكن إبراز ذلك من خلال:

ج- عدم فعالية الرقابة¹:

رغم الصلاحيات المخولة للإدارة في عملية الرقابة إلا أنها بقيت تعاني قصورا وذلك من خلا:

-الرقابة لا تستجيب للأهداف المسطرة لأن مصالح الرقابة لا تؤدي دورها وإن الفرق الرقابية انحرفت عن دورها ولا يوجد تنسيق بين مختلف المؤسسات والهيئات المعنية كالجمارك والبلديات وغيرها.

-فيغياب الرقابة الفعالة يفتح المجال للعديد من الجهات للتهرب من دفع الضريبة وذلك عن طريقالتقيد الرسمي للفتاير.

-عدم تمكن عمليات الرقابة إجرائها من الوصول فعلا إلى الأهداف التشريعية المرجوة والواجب الوصول إليها.

-لا تزال العلاقات التضامنية بين لجان التنسيق متواضعة وتحتاج إلى دفع بحيث لاوجود لتنسيق جدي بين مختلف المؤسسات المعنية بالضريبة.

ح- تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية²:

تمكن الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية في ما يلي:

¹ناصر مراد، مرجع سابق، ص.78.

²عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، مرجع سابق، ص.237.

-صعوبة ربط وتحصيل الضريبة و تقديرها:

فإن ثقل الإجراءات يزيد حتمًا من الصعوبات التي تواجه الإدارة في تقدير بعض أوعية الضرائب، مما يشجع الخاضع للضريبة للتهرب فقد تعمل الإدارة الضريبية على ربط الضريبة ربطًا جزافيًا بأقل أو أكثر من قيمتها مما يؤدي إلى آثار معنوية ومادية.

-عدم المساواة في تطبيق الإجراءات:

إن عملية الرقابة تحكمها دوافع ذاتية مما يجعل مصالح الضرائب تمارس للاعدالة على المواطنين.

-عدم التشدد في فرض الجزاءات على المتهربين:

وذلك من خلال محاكمات الغش الضريبي و الرشوة المفتشية في قضايا التهرب الضريبي التي من المفروض أن يفرض عليها عقوبات صارمة والملاحظ أن الأحكام الصادرة في قضايا الغش الجبائي تتميز بالبطء لأن القاضي يطالب بتحقيق خبرة للتأكد من وجود غش ضريبي.

-نقص الوعي الضريبي:¹

إن الإدارة الجبائية ملزمة بإتباع سياسة رشيدة تعمل على إحداث نوع من الدراسة المعرفة لدى المكلف بالضريبة ويتم ذلك من خلال:

-تجنيد الوسائل العصرية من أجل الاحتكاك بالمكلف مباشرة وتمثل في الوسائل المرئية التي يتم برمجة موائد مستديرة وحصص تخص المجال الجبائي ووسائل الإعلام والاتصال الأخرى كالوسائل المكتوبة من إشارات دورية تبرز دور الجباية أو من حيث الجرائد ومجلات.

-تنظيم ندوات إعلامية وأبواب مفتوحة على الجباية التي يتم فيها تفسير وشرح الإجراءات والغموض الذي يميز بعض النصوص القانونية لإزالة التأويلات المستعصية الفهم، وبذلك يتم تفسير نظرة المكلف اتجاه ارتكاب المخالفات مما يجعله ملتزمًا بواجباته الجبائية على الوجه الصحيح ويساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

-إن ضعف المستوى الأخلاقي وانعدام أو ضعف الوعي الضريبي يعتبر أهم المحفزات لارتكاب مثل تلك التحايلات والمخالفات المختلفة للتهرب من الضريبة.

- غموض النصوص الضريبية:²

فلاح محمد، السياسات الجبائية الأهداف والأدوات. دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،

¹ dispace. Univ-bouira.dz، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص.79.

² فحطان السيوفي، اقتصاديات المالية العامة. دار الطلاس للنشر، دون بلد نشر، 1989، ص.162.

إن تعدد وعدم وضوح النصوص الضريبية يجعل الموظفين غير قادرين وعاجزين عن المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية القانونية المسندة لها من طرف الإدارة المركزية.

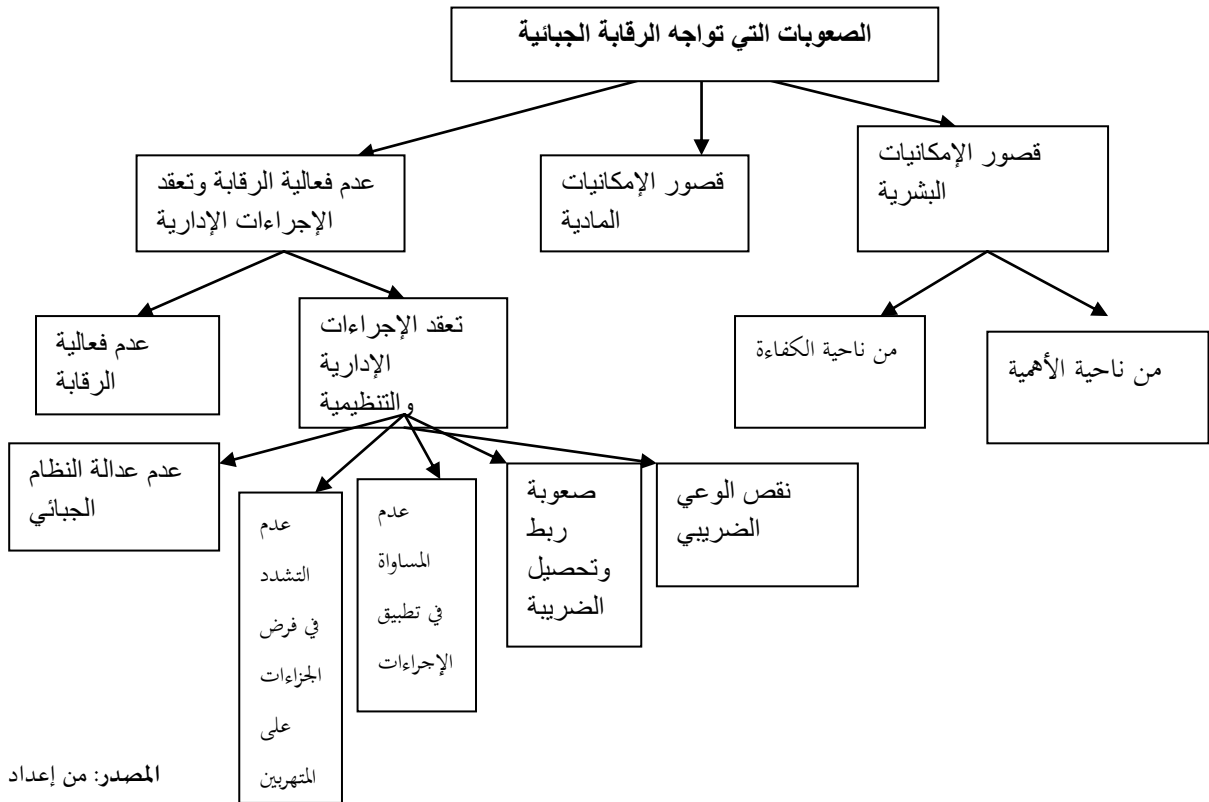
وبالتالي لابد من تحقيق وتحديد أهداف مسطرة لتبسيط النظام الجبائي ويكون ذلك من خلال:

خ- القيام بتعديلات جديدة هادفة:

-إلغاء التعقيدات عن طريق تقليص عدد الضرائب ومعدلاتها، العمل على إيجاد ضرائب بسيطة وسهلة في نصوصها ومعدلاتها بدلا من تلك الضرائب المعقدة وتبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها بالإضافة إلى تحديد بالإعفاءات الضريبية وتحديد غايتها.

-عدم عدالة النظام الجبائي يؤدي غياب العدالة أمام الضريبة المفروضة بالشعور بالظلم لدى المكلف والتي تقلل من حسه المدني اتجاه الواجب الجبائي فيكون بذلك الغش الضريبي، ومن ثمة فالعدالة الضريبية لا تتحقق إلا إذا تحقق نظام ضريبي يجعل كل فرد يساهم في النفقات العممة حسب قدرته، ومن ثمة يقوم النظام العادل بتصحيح اللامساواة فالعدالة تعني إذن وجود نظام جبائي يعمل على جعل كل مكلف بالضريبة يدفع حسب مقدرته وحسب نظام إيراداته.¹

الشكل رقم 4-2 : الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبة

¹ فحطان السيوفي، مرجع سابق، ص.163.

خاتمة

إن الرقابة الجبائية تكتسي أهمية بالغة نظرا لكون النظام الجبائي المعمول به قائم بالدرجة الأولى قدام أعوان الإدارة لاكتشاف الأخطاء أو المخالفات المسجلة من خلال التصاريح المقدمة من المكلف بهدف تصحيحها وتقويمها لهذا الغرض ولزيادة فعالية الأجهزة الرقابة نجد أن المشرع الجزائري أولاها أهمية كبيرة إن الخلاصة التي يمكن التوصل إليها أن الهدف المحوري التي تسعى السلطات إليه هو إيجاد حل لظاهرة التهرب والغش الضريبي من خلال الرقابة وأجهزتها ورغم أهميتها لم تصل لتحقيق هذا الهدف نظرا لنقص الإمكانيات المادية الضرورية للقيام بمهامها هذا الأمر يضاعف مردوديتها لذلك نجد أن تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف من الإجراءات الضرورية لتقليص الحد بين الطرفين والوصول إلى الهدف المحوري المرجو يساهم في تحقيق الفعالية للرقابة.

الفصل الثالث

الفصل الثالث: إدارة الرقابة الجبائية في مركز الضرائب

مقدمة الفصل

يعد الاقتصاد من الشق النظري في البحث والذي تطرقنا فيه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية ومدى مساهمتها في ضبط الضرائب وكنموذج للدراسة تم اختيار مصلحة من المصالح الجبائية المتنوعة، حيث وقع الاختيار على مديرية الضرائب لولاية مستغانم باعتبارها الهيئة العليا على مستوى الولاية وليس هذا فحسب فمديرية ضرائب الولاية تعد أحد الهياكل الجبائية الرئيسية المحورية في النظام الجبائي الجزائري حسب الهيكل التنظيمي الساري المفعول حاليا.

وما مديرية الضرائب بولاية مستغانم إلا حلقة من حلقات النظام الجبائي الجزائري تمارس عملها ونشاطها ضمن الحدود الإقليمية للولاية وسنحاول التعريف بطرق الرقابة الجبائية المعتمدة على مستوى هذه المديرية وكيفية مساهمتها في ضبط الضرائب.

ومنه ينقسم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: إدارة الضرائب

المبحث الثاني: دراسة حالة في طرق الرقابة الجبائية.

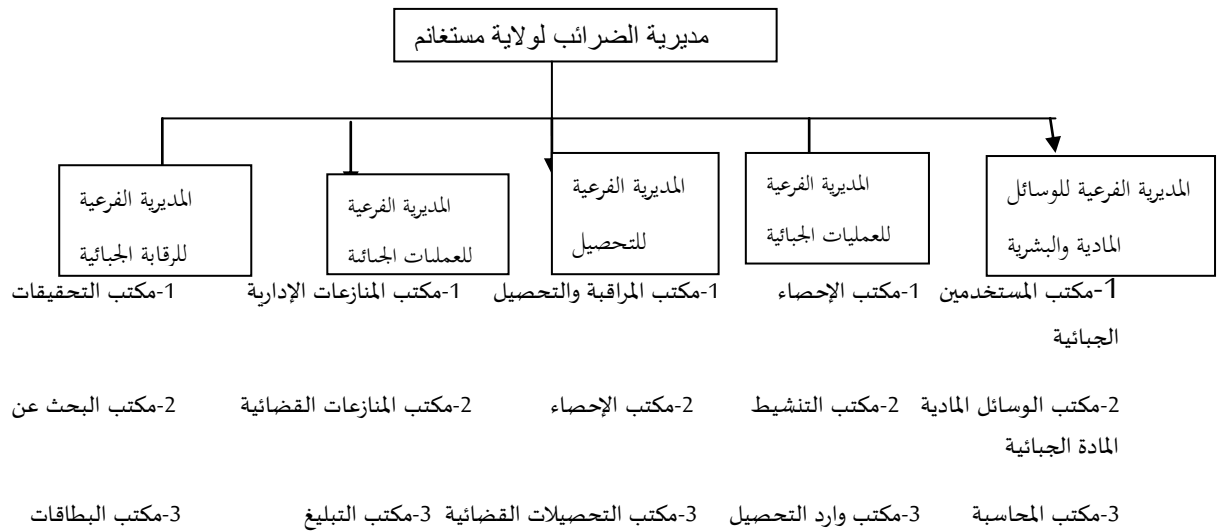
المبحث الأول: إدارة الضرائب

تلعب مديرية الضرائب دورا ركائزيا في التنظيم الضريبي والتواصل بين الخاضعين للضريبة ومختلف الإدارة التابعة للمديرية مثل المفتشية والقباضة ولهذا ركزنا دراستنا في هذا الفصل على مختلف هياكل المديرية وأقسامها، بالإضافة إلى كيفية التحصيل والطرق والوسائل المستعملة من طرف هذه المديرية في تنفيذ أوامرها.

المطلب الأول: مديرية الضرائب وهيكلها

هي إحدى المديريات الواقعة تحت إقليم المديرية الجهوية لولاية شلف يتم تأسيسها من أجل أن تقوم بسن التوجيهات والقدرات الجبائية بشكل قانوني لضبط العمليات الضريبية على مستوى المفتشيات والقباضات التابعة لها حيث تتكون هذه المديرية من عدة مديريات فرعية للتحصيل والعمليات الجبائية والمنازعات والوسائل والمستخدمين.

الشكل رقم 3-1: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بولاية مستغانم



المصدر: مديرية الضرائب لولاية مستغانم

المطلب الثاني: مركز الضرائب

تم فتحه في جانفي 2011 بمدينة مستغانم بحيث يوجد مركز واحد على مستوى كل ولاية.

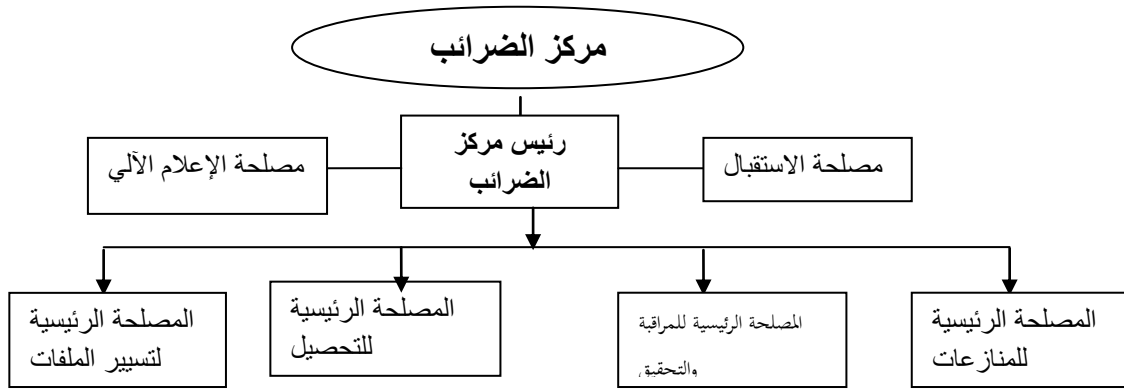
يكن دوره في عدة مهام منها متابعة الملفات الخاصة بالملكفين بالضريبة و عملية التحصيل والمنازعات، التابعين للنظام الجبائي الحقيقي يخضع لهذا النظام الذين رقم أعمالهم يفوق 10000 دج.

-مركز الضرائب صنف 1 أقل من 8000 ملف

-مركز الضرائب صنف 2 من 4000 إلى 8000 ملف

-مركز الضرائب الصنف 3 أقل من 4000 ملف

الشكل رقم 2-3: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



1- مصلحة جبابة	1-نائب الرئيس	1-مصلحة التفتيش على المادة الجبائية	1-مصلحة المنازعات الإدارية القطاع الصناعي
2-مصلحة جبابة ETP	2-مصلحة المحاسبة	2-مصلحة المراقبة والتحقق	2-مصلحة المنازعات القضائية مؤسسة الاشغال
3-	3-مصلحة المتابعة	3-مصلحة البطاقات	واللجان مصلحة جبابة القطاع التجاري
4-مصلحة	4-الصندوق	4-مصلحة التدخل	3-مصلحة الاشعار بالتحصيل جبابة قطاع الخدمات
5-مصلحة جبابة المهن الحرة			

المصدر: مديرية الضرائب لولاية مستغانم

مركز الضرائب الجوّاري:

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

يتمثل دوره في نفس مهام وهيكل مركز الضرائب ولكن الإختلاف في المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزائري (لا يتعدى رقم أعمالهم 10000000 دج)

الضريبة	المعدل
تعوض بالضريبة الجزافية الوحيدة VFI في:	النظام الجزافي: 5% بالنسبة لأنشطة بيع البضائع والأشياء عندما لا تتجاوز رقم الأعمال السنوي 5000000 دج بما في ذلك الحرفيون والتقليديون الممارسون لنشاط حر في.
2- الرسوم المماثلة الخاصة: الرسم العقاري على الأملاك المبنية.	12% بالنسبة لأنشطة تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية عندما لا تتجاوز رقم الأعمال السوي 5000000 دج. 3- بالنسبة للأملاك المبنية بأتم معنى الكلمة. 10- بالنسبة للأملاك المبنية للإستعمال الكلي والموجودة في مناطق محددة. 5- بالنسبة للأراضي التي مساحتها أكبر من 500 متر مربع وأقل من أو تساوي 1000 متر مربع. 10% عندما تفوق مساحتها 1 ⁰⁰⁰ متر مربع. 5% على الأملاك غير المبنية والمتواجدة في المناطق غير العمرانية. 5% للأراضي العمرانية التي مساحتها تقل أو تساوي 500 متر مربع. 7% للأراضي العمرانية التي مساحتها ما بين 500 متر مربع وتقل أو تساوي 1000 متر مربع. 10% للأراضي العمرانية عندما تفوق المساحة 1000 متر مربع. 3- بالنسبة للأراضي الفلاحية.
على الأملاك غير المبنية:	

الضريبة	المعدل
3- الضرائب غير المباشرة	النظام الحقيقي:

<p>معدلين هما 7% و17% النظام الجزائري: 6% بالنسبة لأنشطة بيع البضائع والأشياء عندما لا يتجاوز رقم الأعمال السنوي 300000 دج بما في ذلك الحرفيون والتقليديون الممارسون لنشاط حرفي فني. 12% بالنسبة لأنشطة تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية عندما لا تتجاوز رقم الأعمال السنوي 300000 دج -رسم الضمان بالهيكوغرام. -8000 دج بالنسبة للمصنوعات من الذهب. -20000 دج بالنسبة للمصنوعات من البلاتين. -300 دج بالنسبة للمصنوعات من الفضة. -حسب جدول يحدد رسميا قيمته.</p>	<p>الرسم على القيمة المضافة TVA تعوض بالضريبة الوحيدة IVE. الضرائب الغير مباشرة على الاستهلاك ذهب, فضة, بلاتين. الكحول-التبغ-البترين.</p>
---	---

المعدل	الضريبة
<p>-ما بين 500 دج و1000 دج على كل محل ذي استعمال سكني. -ما بين 1000 دج و10000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري حرفي أو ما شابهه. -ما بين 5000 دج و20000 دج على كل أرض مهيأة للتخميم والقطورات. -ما بين 10000 دج و 100000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.</p>	<p>رسم التطهير TA</p>

-جدول متصاعد لقسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة. -قسط ق.ص.أ.خ.ض		الضريبة على الثروة (الأملاك) TP
0%	-يقبل أو يساوي 12000000 دج	
0,5%	-من 12000001 دج إلى 8000000 دج	
1%	-من 18000000 دج إلى 22000000 دج	
1,5%	-من 22000001 دج إلى 30000000 دج	
2%	-من 30000001 دج إلى 50000000 دج -يفوق 50000000 دج	

المبحث الثاني: دراسة حالة في طرق الرقابة الجبائية

على العموم يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، أي أن المكلف هو الذي يقوم بالتصريح بمدخله وبالتالي يحسب الضريبة الواجب عليه دفعها، وما على إدارة الضرائب سوى مراقبة ومتابعة هذه التصريحات.

المطلب الأول: مفهوم التصريحات الجبائية والحق في مراقبتها

أ- 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 والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاءة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لهاصفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أنتقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها للدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

وللمفتش الحق في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين وله أن يطلب التوضيحات والمعطيات حيث يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن 30 يوما.

ب- أنواع التصريحات الجبائية والمكلفين الملزمين باكتتابها:

هناك مجموعة من التصريحات الجبائية والتي يلزم المكلفين بالاكتتاب والتصريح فيها كل فيما يعنيه ويخصه، محترمين بذلك مواعيد وتواريخ تسليمها للهيئة الجبائية المكلفة قانونا، وفي ما يلي نستعرض جملة هذه التصريحات والمكلفين المعنيين بها

- التصريح بالوجود:

يخض لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد، والذين يخضعون للضريبة الجزافية الزجيدة والضريبة (IBS) أو الضريبة على أرباح الشركات (IRG) الدخل الإجمالي.

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

1- الاسم واللقب

2- العنوان

- التصريح الشهري:

بحسب تعدد الضرائب والرسوم والمكلفين الخاضعين لتعدد التصريحات الشهرية

مفهومه: تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا عن طريق الاقتطاع الرسوم على النشاط المني، (TAP) ، التسبيقات على الحساب/الضريبة على أرباح الشركات / الضريبة على الدخل الاجمالي- الضريبة على الدخل الاجمالي / أجور- الضريبة على الدخل الإجمالي / مداخيل الأموال المنقولة- / الأرباح غير التجارية- الرسم الداخلي على الإستهلاك- الرسم على القيمة المضافة.

ويتم ايداع التصريح الشهري في العشرين يوم من كل شهر.

المكلفين المعنيين بهذا التصريح والهيئة الجبائية التي يودع فيها:

1-المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي

2-المؤسسات التابعة للنظام الجزافي

يتم إيداع التصريح الشهري لدى قبضة الضرائب التي يتبع لها مقر المؤسسة.

-التصريح الفصلي:

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

- التصريح السنوي بالمداحيل والأرباح:

في هذا النوع من التصريحات نميز بين ثلاثة من التصريحات السنوية الأول يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي، والثاني 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 مارس 2008 وفي 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 وفقا لما صرح به في G12 الذي بدوره يعيدها حسب الحالات التالية:

القبول باقتراحات الإدارة

إعطاء تبريرات لتخفيض رقم الأعمال المقترح من طرف الإدارة.

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

-تصريح C9:

ويتم فيه التبليغ النهائي للمكلف بالبلغ الخاضع للضريبة وقيمة الضريبة.

التصريحات في النظام الحقيقي:

-التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

هو وثيقة تتضمن مجموعة المداخل يقدمها المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الريح الحقيقي الذين يحصلون على المداخل والأرباح التالية:

مداخل عقارية متأتية من إيجارات الملكيات الغير المبنية

أرباح المهن الصناعية والتجارية والحرفية أو المماثلة

مداخل رؤوس الأموال المنقولة

المرتببات والأجور والعلاوات والمداخل والمكافآت المختلفة

فوائض القيمة للتنازل بمقابل عنالعقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق المتعلقة بها.

ويجب إرسال هذا التصريح قبل 1 أبريل من السنة التي تلي سنة الاستغلال

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

هو تصريح شهري أو ثلاثي يقدمه المكلفون بالضريبة الخاضعين لنظام الريح الحقيقي ونظام الرسم على القيمة المضافة وكذا أصحاب المهن الحرة المعنيين بدفع الضرائب والرسوم فورا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر مثل صاحب سيارة أجرة ويتم ايداع هذا التصريح لدى قابضة الضرائب المختصة ودفع المبالغ المقابلة خلال عشرين يوما من الشهر الموالي للشهر الذي استحققت فيه الحقوق الجبائية أو الذي تم فيه حسم الاقتطاعات من المصدر ويتضمن:

-الرسم على النشاط الممي TAP

-التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات IBS

-الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور والاقتطاعات الأخرى من المصدر

-حق الطابع

-الرسم على القيمة المضافة

-التصريح (G50A):

هو تصريح شهري أو ثلاثي يتضمن:

-الرسم على النشاط المهني

-الدفعة الجزافي

-الاقطاعات من المصدر للضريبة على الدخل الأجمالي للأجور IRG salaire

-مداخيل أخرى من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي

-اقتطاعات من المصدر للضريبة على أرباح الشركات IBS

-التصريح (G51):

هو وثيقة يقدمها المؤجر لإدارة الضرائب يصرح فيها بمبلغ الايجار وومدته حسب الإتفاق مع المستأجر.

المطلب الثاني: مراحل الدراسة التطبيقية.

-المرحلة الأولى: تقديم الحالة التطبيقية

الرقابة الجبائية تمت داخل المصلحة (مديرية الضرائب الولائية لولاية مستغانم)، تقوم المصلحة باجراءات 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 وشملت جملة من الضرائب والرسوم.

وفي ما يلي سنتناول أثر التحقيق في محاسبة المكلف ودور الرقابة في كشف الثغرات والعمليات التديسية.

-المرحلة الثانية: إجراءات التحقيق في وضعية المكلف

أ- الرقابة على وثائق المكلف المعني المعني:

هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق تحقيقا للأهداف المرجوة وأهم هذه الإجراءات:

1-الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق.

2-الإطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة والتي تخص أفراد عائلة المعني والمؤسسات التي لها علاقة به.

3- البحث عن المعلومات تخص المكلف المعني لدى أطراف أخرى وفقا لحق الإطلاع باستعمال كشوف الربط وبطاقات المعلومات.

4- إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل استلام إلى المكلف المعني ويمنح أجلا للتحضير بخمسة عشر يوما ابتداء 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 والتوضيحات اللازمة لاستكمال التحقيق.

ب- التحقيق في المعلومات المحاسبية:

كما وسبق الإشارة أن هذا التحقيق شمل جملة من الضرائب والرسوم بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة , الرسم على النشاط المني والضريبة على الدخل الإجمالي.

1- الرسم على القيم المضافة TVA:

يتأثر الرسم على القيم المضافة المستحق الواجب التسديد لمصلحة الضرائب, وبشكل كبير برقم الأعمال المحقق الفعلي ولأن عملية التحقيق في المعلومات المحاسبية دلت على وجود فجوات في كل السنوات محل التحقيق بين ما هو مصرح به من أرقام الأعمال المحققة وما تم تحقيقه فعلا, وهذا ما أثر على مبالغ الرسم على القيمة المضافة ويمكن تلخيص هذه الفجوات في الجدول التالي:

جدول رقم 3-1: مقارنة بين أرقام الأعمال المحققة والمصرح بها خلال سنة 2015 محل التحقيق

الوحدة: دج

البيان	2015
رقم الأعمال المستخرج	17788,992
رقم الأعمال المصرح به	17024448
الفارق	764544

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج تحقيق 2015

جدول رقم 3-2: مقارنة بين أرقام الأعمال المحققة والمصرح بها خلال سنة 2016 محل التحقيق

الوحدة: دج

البيان	2016

رقم الأعمال المستخرج	23700584
رقم الأعمال المصرح به	23700584
الفارق	00

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج تحقيق 2016

2-بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

حساب الضريبة على الدخل الإجمالي الواجبة التسديد يتطلب تحديد الربح الصافي الذي حققه المكلّف المعني في كل سنة لهذا سنتطرق في مايلي إلى مقارنة الربح المستخرج الحقيقي بالربح المصرح به واستخراج الفرق بينهما للسنوات محل التحقيق.

بالنسبة لسنة 2016:

بعد رفض المعلومات المحاسبية المتعلقة بهذه السنة سوف يتم تأسيس ربح صافي جديد وذلك بأخذ نسبة 12% من رقم الأعمال المؤسسي الجديد ويتم تأسيس هذا الربح الصافي الجديد كما يلي:

$$17788992 \times 12\% = 2134679,04$$

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

الوحدة: دج

الربح الصافي المستخرج	213467904
الربح الصافي المصرح به	1974142
الفارق	160538

المصدر: نفس المرجع السابق

بالنسبة لسنة 2016:

بعد رفض المعلومات المحاسبية التي تخص هذه السنة على ضوء هذا سوف يتم تأسيس صافي ربح جديد وذلك بأخذ نسبة 12% من رقم الأعمال المؤسس الجديد, ويؤسس الربح الصافي الجديد كما يلي:

$$24190536 \times 12\% = 2902864$$

جدول رقم 3-4: استخراج الفرق في الربح الصافي لسنة 2016.

الوحدة: دج

الربح الصافي المستخرج	2902864
-----------------------	---------

2902864	الربح الصافي المصرح به
00	الفارق

المصدر: نفس المرجع السابق.

المرحلة الثالثة: رد المكلف على نتائج التحقيق في محاسبته.

يملك المكلف حق الرد في الأجال القانونية حيث يجوز له تقديم كل الاقتراحات وإدخال التعديلات على نتائج التحقيق الذي خضع له، وهذا إذا كان بحوزته الدلائل والبراهين الواقعية على ذلك وإلا فإن اقتراحاته لنم تؤخذ بعين الإعتبار وبخصوص المكلف المعني بمحل الدراسة بعد أن يتلقى إشعار بالتعديلات وفقا للإبلاغ الأول يقوم بالرد على نتائج التحقيق.

بعد استلام رد المكلف محل التحقيق حول نتائج التحقيق المحاسبي بدراسة رده، والاقتراحات والملاحظات المقدمة فيه، فإن مقدمة ومبررو تم أخذها بعين الإعتبار وإلا فلا يعتد بها وتعتبر نتائج التحقيق نهائية.

جدول رقم 3-5: نتائج التحقيق (عملية الرقابة)

الضرائب والرسوم	رقم الأعمال أو الربح	سنة 2015	سنة 2016
الرسم على النشاط المهني	رقم الأعمال المستخرج	8894496	11850292
	رقم الأعمال المصرح به	8512224	11850292
	الفارق	382272	0000
الرسم على القيمة المضافة	رقم الأعمال المستخرج	8894496	11850292
	رقم الأعمال المصرح به	8512224	11850292
	الفارق	382272	0000
الضريبة على الدخل الإجمالي	رقم الأعمال المستخرج	1067339	1451432
	رقم الأعمال المصرح به	987071	1451432
	الفارق	80269	0000

المصدر: نفس المرجع السابق.

تحليل الجدول¹:

¹ وثائق من مؤسسة مديرية الضرائب .

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على تصريحات المكلف بالضريبة، حسب هذه الدراسة التي تضمنت ضرائب ورسوم سنتي 2015 و2016 حيث كانت تصريحات 2015 كالتالي:

-الرسم على النشاط المهني صرح برقم الأعمال قدره 17024448 دج لكن بعد عملية التحقيق والرقابة قدر رقم الأعمال المستخرج 177788992 دج نلاحظ لم يصرح بفارق قدره 764544 دج هذا هو الحال بالنسبة للرسم على القيمة المضافة.

أما فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي فقد كان الربح الصافي المصرح به هو 1974142 دج أما الربح الصافي المستخرج 213467904 دج نلاحظ لم يصرح بفارق قدره 160538 لادج

بالنسبة لسنة 2016

فلقد كان تصريحاته صحيحة ومطابقة لتحقيقات الإدارة الجبائية سواء بالنسبة للرسم على النشاط المهني أو الرسم على القيمة المضافة وكذا الضريبة على الدخل الإجمالي حيث كان رقم الأعمال المصرح به والمستخرج هو نفسه والذي قدر بـ 23700584 دج.

فيما يخص الربح الصافي المصرح به والمستخرج فلقد كان الأمر سيان حيث قدر المبلغ بـ 2902864 دج

الاستنتاج:

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

فالنظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي فما على المكلف بالضريبة سوى تقديم تصريحاته ويقوم أعوان الإدارة الضريبية بالتأكد من هذه التصريحات باستعمال طرق الرقابة لاكتشاف العمليات التدليسية والعمل على ابلاغه وتصحيح الفروقات إن وجدت، وهذا بغرض ضبط الضرائب والمحافظة عليها لأنها تعتبر إيرادا هاما للدولة والقلب النابض لها.

فتعتبر الرقابة الجبائية بذلك أداة في يد إدارة الضرائب لأنها تسعى دائما إلى تحقيق العدالة الضريبية بغية المحافظة على لأموال الخزينة العامة للدولة.

المرحلة الرابعة: حصيلة التحقيق في محاسبة المكلف المعني

إن الثغرات التي تم اكتشافها من خلال عملية التحقيق والرقابة على الضرائب بمختلف أشكالها سواء من خلال التصريحات البنكية أو الرقابة في عين المكان لمراقبة رقم الأعمال, أما فيما 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 وتقديره بهذه المعلومات حيث تؤكد نتائج التحقيق أن هناك أخطاء في المعلومات المحاسبية المصريح بها خلال السنوات 2015-2016 محل التحقيق, وهذه الأخطاء أثرت سلبا على وعاء الضرائب والرسم مما جعل مبالغها تبدو أقل مما كان يجب أن تكون عليه وهذا الأخير يترتب عنه غرامات.

نجد أن الرقابة الجبائية ساعدت على العثور على عملية التبدليس المرتكبة من قبل المكلف بالضريبة خلال سنة 2015 من خلال قبول التصريحات أولا ثم القيام بمختلف طرق الرقابة ثانيا وبعد ذلك إجراء عملية مقارنة بين رقم الأعمال المصريح به والمستخرج من قبل إدارة الضرائب واستخراج الفروقا الناتجة عن ذلك وفي الأخير معاقبته بالغرامات المالية.

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

خاتمة الفصل

تلعب الإدارة الجبائية دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية وتعد طرفا بات لا يمكن تجاهله وغيض النظر عنه، فكل مؤسسة اقتصادية كما لها التزامات مالية اتجاه دائناتها لها التزامات جبائية تجاه إدارة الضرائب وفي هذا الإطار نجد أن مركز الضرائب له دورا استراتيجيا في هذا المجال، حيث عليه ضمان احترام وتطبيق التشريع الجبائي من خلال نظام متكامل من الإجراءات والهيئات 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 والمحافظة على خزينة الدولة من جهة أخرى.

الختمة

تم التركيز في هذه الدراسة على مجموعة من النقاط التي تمحورت حول الإشكالية العامة , والمتمثلة في مدى مساهمة الرقابة الجبائية في ضبط الضرائب, فتطرقنا إلى عموميات حول الرقابة الجبائية في الجزائر التي تقوم على نظام متكامل من الهياكل والإجراءات الجبائية, تتمثل أساسا في مختلف المصالح الجبائية المنتشرة عبر الوطن بالإضافة إلى الطرق المتبعة من قبلها التي سبق الإشارة إليها في الفصل الأول.

الرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ما هي وسيلة أسسها المشرع الجبائي لمكافحة ظاهرة خطيرة تهدد الاقتصاد, ألا وهي ظاهرة التهرب الجبائي, فالمكلف بالضريبة لا يتوانون عن إتباع وسلك كل أساليب التهرب والإحتيال واستغلال الثغرات الجبائية القانونية.

لهذه الأسباب وغيرها من الأسباب التنظيمية , كان لزاما إنشاء هياكل جبائية تتولى زمام هذا الأمر, ومن الأدوار الأساسية التي تقوم بها هاته الهياكل , الرقابة الجبائية, حيث تعد هذه الأخيرة وسيلة قانونية بيد الإدارة الجبائية لمواجهة ظاهرة التهرب الجبائي من قبل المكلفين الذين يلجئون إليها للتنصل من التزاماتهم الجبائية, فيقوم الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية ومن خلال عدة طرق بالتصدي لهذه الظاهرة.

أما في الفصل الثاني فتم التطرق إلى أهدافها ومدى فعاليتها في ضبط الضرائب , فقد أصبحت وسيلة غير مباشرة لتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ولا يتأتى ذلك إلا بوجود نظام جبائي قادر على تجسيد تلك الأهداف على أرض الواقع.

ولإثبات ما سبق ذكره من الناحية العملية , تناولنا دراسة تطبيقية تمت على مستوى مديرية الضرائب لولاية مستغانم , من خلال دراسة حالة تمحورت حول الإشكالية المتمثلة في مدى مساهمة الرقابة الجبائية في ضبط الضرائب.

وبعد الإنتهاء من الدراسة النظرية في الفصل الأول والثاني والتطبيقية في الفصل الثالث توصلنا إلى النتائج التالية:

-من ناحية عملية كذلك يمكن للرقابة الجبائية أن تؤدي دورا فعالا فيما يتعلق بتقييم عناصر الذمة المالية للمكلفين , حيث تضمن تقييم هذه العناصر طرق موضوعية أي بدون تضخيم أو تدني إضافة إلى إكتشاف الفروقات وإبلاغ المعني بالأمر بإعتقاد مستندات.

-يقتصر دور الرقابة الجبائية في التحقق من صحة التصريحات على الجوانب التالية:

- خاصية الملائمة (ملائمة لأغراض الضرائب والرسوم).
- خاصية الموثوقية (تركز على الثغرات التي لها أثر على مبلغ الضرائب والرسوم الواجبة)
- خاصية القابلية للمقارنة (يجب أن تكون متوافقة مع الشكل الجبائي والقوانين الجبائية)
- خاصية الشمول (شاملة للأغراض الجبائية).

اختبار فرضيات البحث:

-تضمنت المقدمة العامة للبحث عدة فرضيات يمكن اختبارها كالتالي:

الفرضية الأولى:

حرصا على أن لا يتهرب المواطن من دفع التزاماته الضريبية الغش والتهرب الضريبي, دعمت الإدارة الجبائية بأداة الرقابة الجبائية لغرض اكتشاف هذه العملية التدليسية واتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة لضمان التحصيل الأمثل لجميع موارد الخزينة العامة , مما يؤكد صحة هذه الفرضية.

الفرضية الثانية:

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة ضرورية وحتمية في يد الدولة تعمد من خلالها إلى ضمان حقوق المكلف بالضريبة وفي مقابل ذلك القيام بالتزاماته اتجاه المصالح الجبائية وبالتالي الحفاظ على الصالح العام والخاص وهذا ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

الفرضية الثالثة:

تتخذ المصالح الجبائية عدة طرق وأشكال متتابعة ومتكاملة للتأكد من صدق التصريحات من خلال إجراء المقارنة بين التصريحات المحققة والمصرح بها, واستخراج الفروقات إن وجدت بغرض ضبطالضرائب وبالتالي تحسين المردودية ومنه حماية أموال الخزينة العمومية.

أغلب المكلفين نحو تقديم صورة عن مركزهم المالي أقل مما هي في الواقع للتقليل من مبالغ الضرائب والرسوم الواجب عليهم تسديدها, ويساعد على انتشار وتنامي هذا الإتجاه ضعف بنية الاقتصاد الجزائري لعدة أسباب لعل أهمها غياب سوق مالي معتبرة, لهذا فمعظم المؤسسات غير محتاجة لتحسين وتلميع وضعيتها المالية.

تعتمد المصالح الجبائية في تحديد وحساب مختلف الضرائب والرسوم الواجبة تسديدها من قبل المكلفين.

وخاصة التابعين للنظام الحقيقي على عناصر ومعطيات يتم استخراجها من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تصريحاتهم وللتأكد من مدى صحة هذه المعلومات المحاسبية يتم التحقيق فيها لمعرفة مدى جودتها عن طريق ما يسمى بالرقابة الجبائية.

-تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك تتبع طرق وإجراءات أهمها (الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق) على مستوى مفتشيات الضرائب (إضافة إلى التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة) مديريات الضرائب الولائية. من ناحية عملية كذلك يمكن للرقابة الجبائية أن تؤدي دورا فيما يتعلق بتقييم عناصر الذمة المالية للمكلفين الطبيعيين، خاصة فيما يخص الاستثمارات المخزونات، المصاريف والإيرادات حيث تضمن تقييم هذه العناصر بقيم واقعية سوقية أي وفق طرق موضوعية دون تضخيم أو تدني.

نتائج الدراسة التطبيقية:

-الدراسات التي تتم على مستوى مديرية الولائية أكثر نجاعة وفعالية لإكتشاف الثغرات والعمليات التدليسية.

-عملية التحقيق في تصريحات المكلف بالضريبة أسفرت عن قدرة الرقابة الجبائية في إكتشاف التدليس الذي يقوم به.

-نتج عن عملية التحقيق هذه إكتشاف الفروقات بين رقم الأعمال المحقق والمصرح به للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة خلال سنة 2015 حيث قدر الفرق 764,544 أما بالنسبة لسنة 2016 فلقد كانت تصريحاته المحققة مطابقة للتصريحات المصرح بها.

أما بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي فلقد كان الفرق بين الربح الصافي المحقق والمصرح به لسنة 2015 قدر بـ 160,538 أما بالنسبة لسنة 2016 فكان هناك تطابق في الربح الصافي أي أن تصريحاته لهذه السنة كانت مطابقة لتحقيقات الإدارة الضريبية.

-من دراستنا التي قمنا بها والنتائج التي توصلنا إليها وإقتراحات المبحوثين نخلص إلى جملة من التوصيات.

توصيات البحث:

بعد هذا التحليل لمتغيرات البحث ارتأينا تقديم التوصيات التالية لمن يهمهم ويعينهم موضوع هذه الدراسة.

- ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث أنواع ومعدلات الضرائب والرسوم.
- يجب المساواة بين القطاعات الاقتصادية فيما يخص الامتيازات الضريبية وتقديم الإعانات الحكومية، لأن التمييز بينها قد يمس بالقدرة التنافسية لبعض المكلفين ويكون بمثابة الحافز لهم على التهرب الجبائي لتعويض النقص في مداخلكم من الجباية.
- ضرورة إعادة النظر في معدلات ونسب بعض الضرائب والرسوم التي تشكل ضغطا ضريبيا يثقل كاهل المكلفين ويدفع بهم إلى التهرب الجبائي لتقليل من هذه الضرائب والرسوم .
- ضرورة تحديد معايير واضحة، شفافة وموضوعية لانتقاء المكلفين اللذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية وعدم التركيز على قطاعات دون غيرها.
- تشجيع المكلفين اللذين تثبت براءة ذمتهم الجبائية بواسطة عملية الرقابة الجبائية من خلال منحهم امتيازات ضريبية مثلا.
- بناء علاقة متينة بين المصالح الجبائية والمكلفين مبنية على حسن النية من الطرفين، واعتبار أن الرقابة الجبائية التي يخضع لها أي مكلف بالضريبة هي بمثابة تاج أو الوسام أو الشهادة لإثبات مدى جودة معلوماته المحاسبية ويصبح عوض التشاؤم من الرقابة الجبائية، يتفاءل بها، وهذا مع اعتبار للتوصيات الأخرى.

آفاق البحث:

- -أغلب البحوث ولدراسات التي تناولت موضوع الرقابة الجبائية فهي تتعرض وتركز على دور هذه الأخيرة في مكافحة التهرب الجبائي وهو الدور المباشر الذي أنشأت من أجله، أما هذا البحث فهو يشير إلى مدى مساهمة الرقابة الجبائية في ضبط الضرائب.
- تطبيق المصالح الجبائية للرقابة الجبائية له دور كبير في المحافظة على أهم إيراد للدولة ألا وهو الضرائب وهكذا فإنها تساهم في الحفاظ على أموال الخزينة العمومية.

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

1. الكتب

- أحمد حمدي العناني, اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق, دار المعرفة اللبنانية, بيروت, 1992,
حامد عبد المجيد, المرسي السيد الحجازي, مبادئ الاقتصاد العام. كلية التجارة, جامعة
الإسكندرية, الدار الجامعية, 2009
- حسين مصطفى حسين, ديوان المطبوعات الجامعية, الطبعة الثانية, عكنون, الجزائر, 1995
- خالد شحادة, الخطيب أحمد, زهير الشامية, أسس المالية العامة. دار وائل للطباعة, عمان, 2005
- خليل محمود الرفاعي, المحاسبة الضريبية. مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع, الكويت
- رضا خلاصي, شذرات النظرية الجبائية. دار هومة للطباعة, الجزائر, 2014,
- زينب حسن عوض الله, مبادئ المالية العامة. جامعة الإسكندرية
- سوزي عدلي ناشد, الوجيز في المالية العامة. الدار الجامعية الجديدة, الإسكندرية, 2000.
- صالح الرولي, اقتصاديات المالية العامة. ديوان المطبوعات الجامعية, دون طبعة, الجزائر, 1982,
- عادل أحمد حشيش, أصول الفن المالي للاقتصاد العام. دار النهضة العربية, دون طبعة, 1999.
- عبد المنعم فوزي, المالية العامة والسياسات المالية. دار النهضة العربية, بيروت, 1972
- عبد الناصر نور, عليان الشريف, الضرائب ومحاسبتها. دار الميسرة للنشر والتوزيع, طبعة 2002
- عوادي مصطفى, الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري. منظمة
مزوار الجزائر, 2009.
- العيد صالح, الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية. دار هومة, الطبعة الثانية, 2006.
- عيسى مصطفى حسني, المالية العامة. معهد العلوم القانونية والادارية, ديوان المطبوعات الجامعية,
دون طبعة, الجزائر, 1998.
- غازي عناية, الضريبة والزكاة. دراسة مقارنة, منشورات دار الكتب, الجزائر, 1991
- فوزي عطوي, الاقتصاد السياسي النقود والنظم النقدية. دار الفكر العربي, دون طبعة, لبنان,
1989
- فوزي عطوي, المالية العامة. منشورات الحلبي الحقوقية, دون طبعة, لبنان, 2003
- قحطان السيوفي, اقتصاديات المالية العامة. دار الطلاس للنشر, دون بلد نشر, 1989
- محمد أبو ناصر, محفوظ المشاعلة, فراس الشهوات: الضرائب ومحاسبة التكاليف النظرية
والتطبيق. المكتبة الوطنية, الأردن, 2003.

محمد عباس محرزى, اقتصاديات المالية العامة. الطبعة الثانية, ديوان المطبوعات الجامعية,
2005

محمد قاضي عبد المجيد, دراسة في الاقتصاد العام. دار الجامعة المصرية, القاهرة, 1984.
-محمود حسين الوادي, زكرياء أحمد عزام, المالية العامة والنظام في الإسلام. دار المسيرة للنشر,
عمان, الأردن, 2000.
منصور ميلاد يونس, مبادئ المالية العامة. منشورات الجامعة المفتوحة, دون طبعة, الأردن, 1994
-ناصر مراد, التهرب والغش الضريبي في الجزائر, الطبعة الأولى, دار قرطبة للنشر والتوزيع, الجزائر,
2004.

-وليبام توماس, أمرسون هنكي, المراجعة بين النظرية والتطبيق. دار المريخ, عمان, الأردن, 1989.
-يونس أحمد البطريق, أصول المالية العامة. دون دار نشر, الإسكندرية, 2004.

المذكرات

بن سنوسي ليلي, جديد مسعودة, الضرائب وأثارها على التنمية الاقتصادية. مذكرة تخرج لنيل
شهادة ماستير, علوم الاقتصادية, المركز الجامعي, البويرة, 2010-2011
-رضا خلاصي, تحليل ظاهرة الغش الجبائي, دراسة حالة الجزائر للفترة 1993-2002, أطروحة
دكتوراه مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية, جامعة الجزائر, 2007
-سهام كردودي, المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية. مذكرة ماجستير في علوم التسيير,
تخصص المؤسسة الصغيرة والمتوسطة, جامعة بسكرة, الجزائر, 2008-2009.
-طالب محمد, الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري. مذكرة ماجستير في العلوم
الاقتصادية, جامعة الجزائر, 2001-2002.
-عبد الحفيظ لواني, التحقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية. رسالة ماجستير في العلوم المالية
والمحاسبية, جامعة بسكرة, 2011-2012.
-عيسى لولخوخ, الرقابة الجبائية كأداة لمحارب التهرب والغش الضريبي. رسالة ماجستير, العلوم
الاقتصادية, جامعة باتنة, 2002.
-فلاح محمد, السياسات الجبائية الأهداف والأدوات. دراسة حالة الجزائر, أطروحة دكتوراه, كلية
العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر, 2005-2006.
-قرموس ليندة, جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري. مذكرة لنيل شهادة ماستير في الحقوق,
جامعة خيضر, بسكرة, كلية الحقوق والعلوم السياسية, السنة الجامعية 2013-2014.
محمد لعلاوي, دراسة تحليلية لقواعد وأسس الضرائب بالجزائر. أطروحة لنيل الدكتوراه, في
العلوم الاقتصادية, 2014-2015.
مكرطار خيرة, اصلاحات الضريبة وأثرها على الاقتصاد الوطني. مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستير,
مستغانم, 2011-2012
-نوي نجاة, محاسبة الرقابة الجبائية في الجزائر. مذكرة ماجستير في علوم التسيير, فرع مالية
ونقود, جامعة الجزائر, 2003-2004.

-ولهي بوعلام, أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي. حالة الجزائر. مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية, جامعة الجزائر, 2003.2004.
-يحيى لخضر, دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية. مذكرة ماجستير في علوم التسيير, جامعة محمد بوضياف, المسيلة, الجزائر, 2006-2007, الدساتير والقوانين والمواثيق

-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, قانون الإجراءات الجبائية, المادة 20 من القانون رقم 21-80, المؤرخ في 30-12-2008, المتضمن لقانون المالية لسنة 2009, الجزائر, 2010-2011.,
-المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية, المديرية العامة للضرائب, بارتي للنشر, الجزائر, 2002.
-المادة 20 من قانون الاجرائية الجبائية الجزائري.
-المادة 38 من القانون رقم 08.21 المتضمن قانون المالية 2009.
-المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009.
-المادة 70 قانون الإجراءات البائية الجزائرية, 2009.
-المادة 70 قانون الإجراءات البائية الجزائرية, 2009.
-المواد 36-37 من قانون المالية لسنة 2008.
المراجع باللغة الأجنبية

Christian Schoenauer: **des fondamentaux du taux de la fixalite**. Techniques et application
édition, ESKA, ban édition: paris, 2006

-Claude Lauront, **le contrôle fixale. La vérification persannell**. bayausaine, paris, 1995.

Endré margairaz, **la frade rt ses suxcdme**. Collection de la nouvelle école de la
nsasamne, 1997,

-Francis Querol, **le contrôle fixal en France**. Université toubou, avril 1989,

-P.casimcr. la signe externeures de revenu. Dibrairies de l.universite:paris, 1975, France.

Piere Beltram, **la fixalite en France**. Hachette livre 6ème édition, 1998

الملخص

تعمل الجزائر جاهدة على تنمية اقتصادها من خلال تغطية نفقاتها وزيادة إيراداتها وبناءا على ذلك تعتمد على الإيرادات الجبائية كمصدر تمويل داخلي من طرف الحكومة لتحقيق أهدافها كما تمثل حجر الأساس لاقتصاد الدولة.

لذا فقد أولتها التشريعات الحديثة أهمية كبرى فسخرت لها الإمكانيات المادية والبشرية لتقديرها وجبايتها وأقرت الرقابة الجبائية كأداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها مراقبة المكلفين في تأدية واجباتها الضريبية واتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك بهدف ضبط الضرائب من جهة والمحافظة على أموال الخزينة العمومية من جهة أخرى.

كلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، الضريبة، التهرب الضريبي.

Abstrait :

Algérie travaille dur pour développer son économie en couvrant ses dépenses et augmenter leurs revenus et en fonction de cela dépend des recettes fiscales en tant que source de financement interne par le gouvernement pour atteindre ses objectifs comme la pierre angulaire de l'économie de l'État.

Ainsi, la législation moderne attache une grande importance son potentiel humain et matériel pour l'appréciation et recueilli et approuvé la loi de contrôle fiscal comme un outil entre les mains de l'administration qui cherche à surveiller les contribuables dans l'exercice de ses obligations fiscales et prendre les mesures nécessaires dans le but de taxes sur une commande manuelle sur les fonds du Trésor public sur l'autre.

Mots clés. Contrôle fiscal, l'impôt, l'évasion fiscale