

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير



الموضوع

التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة : مديرية الضرائب لولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

عبد الكريم شناي

إعداد الطالب:

عبد القادر مرغاد

رقم التسجيل:/2017
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016 – 2017

<http://univ-biskra.dz>

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I	الاهداء
.II	شكر وتقدير
.III	فهرس المحتويات
.IV	فهرس الجداول
.V	فهرس الاشكال
.VI	فهرس الملاحق
أ-هـ	المقدمة
47-2	الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي
2	تمهيد
3	المبحث الأول: عموميات حول الضريبة
3	المطلب الأول: ماهية الضريبة
8	المطلب الثاني: تصنيف الضرائب
11	المطلب الثالث : التنظيم الفني للضريبة
14	المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري
14	المطلب الأول: مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري
16	المطلب الثاني: دوافع الإصلاح الضريبي في الجزائر
17	المطلب الثالث : جوانب الإصلاح الضريبي
30	المبحث الثالث: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي
30	المطلب الأول:تعريف التهرب الضريبي واشكاله
37	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
39	المطلب الثالث: طرق وآثار التهرب الضريبي
47	خلاصة الفصل الأول
92-49	الفصل الثاني: الرقابة الجبائية
49	تمهيد
50	المبحث الأول: الاطار النظري للرقابة الجبائية
50	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية واهدافها
53	المطلب الثاني: اشكال الرقابة الجبائية
57	المطلب الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية واسبابها واهميتها

	المطلب الرابع : الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية
68	المبحث الثاني:اجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
68	المطلب الأول: الإجراءات الأولية لعملية التحقيق المحاسبي
71	المطلب الثاني: الانطلاق في عمليات الرقابة الجبائية
82	المبحث الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين
82	المطلب الأول: تقييم العام لمحاسبة المكلف
83	المطلب الثاني: إجراءات التعديلات و العقوبات المفروضة
86	المطلب الثالث: إعادة تكوين اسس الضريبة و تبليغ النتائج.
92	خلاصة الفصل الثاني
114-93	الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
93	تمهيد
94	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة
94	المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة
94	المطلب الثاني: الدور الجبائي لمديرية الضرائب الولائية
95	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
97	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة
97	المطلب الأول: خطوات وإجراءات عملية التحقيق
100	المطلب الثاني: اعادة تكوين اسس الضريبة وتبليغ النتائج الاولية للتحقيق المحاسبي
112	المطلب الثالث: التبليغ النهائي واقفال النتائج
114	خلاصة الفصل الثالث
139	الخاتمة العامة
120	قائمة المراجع
128	الملاحق

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
08	يوضح مزايا وعيوب الضريبة الوحيدة	الجدول(01)
09	يوضح مزايا وعيوب الضرائب المتعددة	الجدول(02)
10	يوضح مزايا وعيوب الضريبة المباشرة والضريبة الغير مباشرة	الجدول(03)
15	التعديلات الضريبية خلال الفترة: 1991-1962	الجدول(04)
20	يوضح مدة الأنشطة المعفاة مؤقتا وشروطها من (I.R.G)	الجدول(05)
23	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي	الجدول(06)
25	يوضح مدة الأنشطة المعفاة مؤقتا من (I.B.S) وشروطها .	الجدول(07)
29	يوضح تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة	الجدول(08)
40	مثال حول التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات	الجدول(09)
81	يوضح المعاملات الضريبية المستعملة في الإهلاك المتناقص	الجدول(10)
85	العقوبات الجزائية للمتهربين	الجدول(11)
99	فواتير شراء مصرحة لاتظهر في أصول المؤسسة لسنة 2011	الجدول(12)
99	فواتير شراء مصرحة لاتظهر في أصول المؤسسة لسنة 2012	الجدول (13)
100	فواتير شراء مصرحة لاتظهر في أصول المؤسسة لسنة 2013	الجدول (14)
101	إدماج الفواتير المخالفة لنص المادة 30 من (ق.ر.أ) لسنة 2011	الجدول (15)

101	إدماج الفواتير المخالفة لنص المادة 30 من (ق.ر.ر.أ) لسنة 2012	الجدول (16)
102	إدماج الفواتير المخالفة لنص المادة 30 من (ق.ر.ر.أ) لسنة 2013	الجدول (17)
102	تحديد رقم الأعمال الغير مصرح	الجدول (18)
103	تحديد رقم الأعمال الإجمالي	الجدول (19)
104	أسس فرض الرسم على النشاط المهني	الجدول (20)
104	أسس فرض الرسم على القيمة المضافة	الجدول (21)
106	شهادات الشراء بالإعفاء (F20) لسنة 2011	الجدول (22)
107	شهادات الشراء بالإعفاء (F20) لسنة 2012	الجدول (23)
108	شهادات الشراء بالإعفاء (F20) لسنة 2013	الجدول (24)
109	شهادات الشراء بالإعفاء (F20) لسنة 2014	الجدول (25)
109	تحديد الربح	الجدول (26)
110	تحديد الدخل	الجدول (27)
110	تحديد الحقوق والغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي	الجدول (28)
111	تحديد الحقوق والغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي	الجدول (29)
111	تحديد الحقوق والغرامات للرسم على القيمة المضافة	الجدول (30)
112	مجموع الحقوق والغرامات	الجدول (31)

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
55	المخطط العام لمراقبة الوثائق.	الشكل (01)
62	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات	الشكل (02)
65	الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات	الشكل (03)
70	إجراءات برمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.	الشكل (04)

المقدمة العامة

لقد شهدت الجزائر تغيرات عديدة في سياساتها الاقتصادية ، وذلك من اجل تحسين مستوى النمو وكذا تمويل خزينتها ومحاولة الوصول الى ركب الدول المتقدمة .ومن هذه التغيرات هي الدخول الى اقتصاد السوق الذي يفرض عليها اعادة النظر في اصلاحاتها الاقتصادية وسيرورة الاقتصاد الوطني وفق المعايير الدولية ، وذلك من خلال الاحتفاظ بمواردها وثرواتها والبحث عن مصادر مالية جديدة بعيدة عن الموارد البترولية والجمركية .

و في ظل هذه الظروف برزت أزمات اقتصادية حادة مثل أزمة 1929 و بغية الحد منها أصبح للدولة دور في الحياة الاقتصادية فأصبحت تتدخل في النشاط الاقتصادي و توجيهه بعدة طرق نذكر منها السياسة الضريبية.

و نظرا لاحتلال الضريبة مركزا كبيرا و هاما في مالية الدولة فيما يخص إيرادات الميزانية فقد تم اعتبارها مصدرا ماليا و وسيلة للتحكم في سير الحياة الاقتصادية و الاجتماعية ، ذلك من اجل انفاقها للصالح العام لتحقيق الرفاهية لمواطنيها، لذلك تسعى الدولة لعمل كل ما في وسعها من سن القوانين والتشريعات التي تنظم عملية جباية وتحصيل الضرائب بما يحافظ على وفرة الجباية لخزينة الدولة مع تحقيق العدالة وعدم زيادة العبء الضريبي على المكلفين .وفي ظل التغيرات الجديدة للاقتصاد الوطني ، عمدت الدولة الى اجراء اصلاحات اقتصادية وجبائية كمحاولة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية ، هذا لكون النظام الجبائي قبل 1992 لم يحقق الاهداف المرجوة منه، والذي كان يحوي عدة من الثغرات القانونية مما ادى الى ظهور مايسمى بالتهرب الضريبي ، وهذا الاخير اصبح ظاهرة يجب ان تعنى بالدراسة نتيجة لما يسببه من معوقات في اعداد برامج التنمية الاقتصادية .

وبالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة الا انها قد تفتشت وتعددت صورها عبر الزمن سواء من حيث الوسائل او الاساليب المعتمدة ، لنشهد في الاونة الاخيرة ابعاد خطيرة ، فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة ، ولا على فترة زمنية معينة ، بل اصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب حيثما وجدت هذه الاخيرة ، لذلك تسعى معظم الدول لمحاربتها بشتى الطرق والوسائل .

طرح الاشكالية :

يعد التهرب من دفع الضريبة من اخطر الافات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة ، ولاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي الى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض ان تستفيد منها خزينة الدولة .

وبالتالي اصبحت تعتبر من ابرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها ، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة سواء على المستوى المحلي او الدولي .اذ استوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي الى مكافحة هذا الوباء بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية ،والتي نتج عنها وضع

اجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي ، والمتجسدة في انشاء مديريات خاصة بالرقابة الجبائية الولائية منها والإقليمية ، لذلك يمكن التساؤل عن دور هذه الاجهزة في مكافحة التهرب الضريبي من خلال طرح الاشكالية التالية :

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

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

- ماهي اهم الاصلاحات في النظام الجبائي الجزائري؟.

- ماهي ابعاد التهرب الضريبي؟.

- ماهي الرقابة الجبائية ؟ وماهي اشكالها وسائلها ؟.

- فيما يتمثل دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟.

فرضيات الدراسة :

بغية الإجابة عن هذه الإشكالية نقوم باعتماد الفرضيات التالية:

- تعتبر الضرائب من اهم واقدم مصادر تمويل الخزينة العمومية .

- الرقابة الجبائية من اهم وسائل القضاء او الحد من التهرب الضريبي .

- محاربة التهرب الضريبي تتطلب تضامن وتظافر بين الادارة الضريبية والادارة العمومية (الجمارك ، الهيئات العمومية ، البنوك)

أسباب اختيار الموضوع:

لقد تم اختيار الموضوع لعدة أسباب و دوافع منطقية و عملية و ذاتية تجلت فيما يلي:

- الضريبة مورد أساسي هام لا يمكن الاستغناء عنه في تمويل النفقات الحكومية.

- الدور الهام الذي تلعبه في التنمية الاقتصادية و تحفيز الاستثمارات المحلية و كذلك التحكم في الأسعار و ترشيد الاستهلاك.

- الرغبة في معرفة اسباب التهرب الضريبي .

- الرغبة في التعرف على اليات الرقابة الجبائية في الجزائر .

- ارتباط الموضوع بمقياس الجباية والذي هو من ضمن التخصص .
- الرغبة والميول الشخصي لهذا الميدان .
- نقص الدراسات السابقة في هذا الميدان نظرا للتغيرات المستمرة في النظام الجبائي الجزائري .
- يتعرض الاقتصاد الوطني بصفة دورية إلى تقلبات عادة ما ينجم عنها عدة آثار سلبية كالتضخم والبطالة مما يستدعي انتهاج سياسة ضريبية فعالة لمعالجة هذه التقلبات.

اهمية الدراسة :

تكمن اهمية البحث في كون ان الضرائب اصبحت احد البدائل التي تساعد الدولة في تحقيق التنمية الاقتصادية بخلاف الايرادات البترولية التي قد ترتبط بمتغيرات خارجية لايمكن التحكم فيها ، حيث ان استفحال ظاهرة التهرب الضريبي حال دون المراد الحقيقي من الضرائب مما استوجب تشخيص هذه الظاهرة ومحاولة وضع اجهزة فعالة لهذه للحد من اثاره الاخيرة .

أهداف الدراسة :

- و تنصب إجمالاً في:
- معرفة اهم مكونات اصلاح النظام الضريبي .
- تشخيص ظاهرة التهرب كمسبب للرقابة الجبائية.
- تحسيس السلطات العمومية بمخاطر الغش الجبائي على المصالح الوطنية.
- دفع الإدارة الجبائية إلى تحسين الظروف المادية و المعنوية للأعوان الجبائيين حتى يتمكنوا من دفع التحدي و التغلب على ظاهرة الغش.
- ابراز دور الرقابة الجبائية كأهم الاجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب .
- العمل على تبني طرق حديثة في الرقابة الجبائية بعدما تثبت محدودية الطرق التقليدية المتبعة في الرقابة الجبائية خاصة مع ظهور أنشطة جديدة لم تكن معروفة سابقا.

المنهج المتبع:

المنهج الوصفي التحليلي : وتم الاستعانة به من اجل توظيف التعاريف وسرد الافكار، اضافة الى تحليل اسباب ظاهرة التهرب الضريبي .

دراسة حالة : وتم الاعتماد عليه في جانب الدراسة الميدانية باختيار مديرية الضرائب لولاية بسكرة للدراسة .

هيكل الدراسة :

الفصل الاول : سنتناول في هذا الفصل مفاهيم عامة حول الضريبة وذلك من خلال تعريفها ، قواعدها تصنيفها والتنظيم الفني لها ، حيث سنتطرق الى النظام الضريبي الجزائري بداية باهم مراحل تطوره ، خاصة منها فترة الاصلاح ، بالاضافة للتطرق الى اهم ماجاء في هذا الاصلاح ، اما فيما يخص ظاهرة التهرب الضريبي فسنحاول تشخيص هذه الظاهرة من خلال تقديم تعريف وانواع هذه الظاهرة ، وماهي الاسباب التي ادت الى انتشارها ، وماهي الاثار الناتجة عن هذا الانتشار .

الفصل الثاني : سنحاول في هذا الفصل الالمام بموضع الرقابة الجبائية من خلال الاطار النظري والقانوني والتنظيمي ، بالاضافة الى التطرق لاهم مراحل واجراءات سير عملية التحقيق .

الفصل الثالث : فقد خصص لاستعراض دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال دراسة حالة مكلف خضع للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب بولاية بسكرة ، وذلك بعد المرور بكامل الاجراءات القانونية بداية من اشعار بالتحقيق الى التبليغ النهائي .

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

الدراسات السابقة :

تم الاطلاع على دراسات تتعلق بالموضوع او بجزء منه، وهي تتجلى في :

- بوزيدة حميد ، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الاصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004) ، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2005-2006.
- رحال نصر ، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2006-2007.
- لياس ذبيح قلاب ، مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، 2010-2011.
- سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جود المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، 2011-2012.

صعوبات الدراسة :

- صعوبة الحصول على معلومات دقيقة حول التهرب الضريبي لحساسية هذه الظاهرة .
- قلة المراجع الاكاديمية حول موضوع الرقابة الجبائية .
- صعوبة الحصول على ملفات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية .
- ضيق الوقت .

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي

تمهيد :

تعتبر الضرائب من اهم موارد الدولة في العصر الحديث ، فتأثيرها لا يقتصر على الخزينة العامة ، بل لها تأثيرها ايضا على الجانب السياسي ، الاقتصادي والاجتماعي على الدولة ، هذا وأصبحت الضرائب اداة في يد الدولة تستخدمها للتأثير على الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية .

وفي ظل التغيرات والتحولات الجذرية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي اجتاحت العالم في الآونة الأخيرة والتي تهدف في مجملها الى تحقيق جملة من الأهداف والمتمثلة أهمها في تحقيق التنمية أ الاقتصادية إذن والجزائر كغيرها من الدول قامت بعدد من الإصلاحات الضريبية، وخاصة منها تلك التي تجسدت في مطلع التسعينيات بغية تكييف نظامها الضريبي مع النظرة الاقتصادية الجديدة، وذلك بإدخال تعديلات على نظامها الضريبي وترشيده من خلال إنشاء ضرائب جديدة أكثر استجابة لمتطلبات التنمية وتحقيقاً للأهداف الأخرى.

ولكن هذه الإصلاحات اصطدمت بوجود فئة من المكلفين تعمد إلى إتباع مختلف الطرق الممكنة سواء كانت شرعية أو غير شرعية من اجل التخلص من الأعباء الملقاة على عاتقهم، وهنا تظهر مختلف حالات التهرب الضريبي، ولا يستثنى في ذلك صنف من المكلفين دون آخرين فيمكن أن يكونوا محليين أو يكونوا أجانب يمارسون كل أو بعض من نشاطاتهم، وعليه سنستعرض في هذا الفصل في سبيل الإلمام بجوانب الموضوع المختلفة، المباحث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة .

المبحث الثاني:النظام الضريبي الجزائري

المبحث الثالث: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي .

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

تعد الضرائب أحد مصادر التمويل لخزينة الدولة من أجل إنفاقها للصالح العام لتحقيق الرفاهية لمواطنيها، لذلك تسعى الدولة لعمل كل ما في وسعها من سن القوانين والتشريعات التي تنظم عملية جباية وتحصيل الضرائب بما يحافظ على وفرة الجباية لخزينة الدولة مع تحقيق العدالة

المطلب الاول: ماهية الضريبة

تحتل الضرائب مكان الصدارة بين مصادر الإيرادات العامة، ليس فقط باعتبار ما يمكن أن تقدمه من موارد مالية، ولكن لأهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية، وما يترتب عليها من آثار اقتصادية واجتماعية

الفرع الاول: التطور التاريخي للضريبة

قبل المضي في مفهوم الضريبة والتفاصيل المتعلقة بها، وجب علينا التطرق للسياق التاريخي للضريبة، من أجل معرفة المكانة التي كانت تحتلها في العصور الماضية، حيث اقترن وجود الضريبة بوجود السلطة العامة في المجتمع، وتطورت مع تطور الأهداف السياسية والاقتصادية للدولة، لذا تعتبر الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، حيث شكلت خلال فترات طويلة العنصر الجوهري في الأعمال والدراسات العلمية المالية.

يظهر تاريخ الضريبة ارتباط طرق وأساليب فرضها وتحصيلها بشكل الاقتصاد، الذي كان سائدا في المجتمع، بل كذلك بالتنظيم الاجتماعي، وبطبيعة الخدمات المقدمة من جانب الدولة.

فمنذ العصور الأولى عرف الإنسان الضريبة، بحيث تدل الدراسات أن الحضارة المصرية و الحضارة الفينيقية كانت نظمها المالية تعتمد على الرسوم التي تفرض على ملكية الأرض، كما عرفت الإمبراطورية الرومانية نظاما ضريبيا محكما كانت فيه الضريبة تمثل عنصر من عناصر السيادة جراء قيامها بالتزامات الخدمة العامة و الدفاع¹

أما في العصور الوسطى كان تسديد الضرائب من طرف الأفراد يتم في شكل ساعات عمل (السخرة) أو عينيا مثل أعمال تعبيد الطرقات، أو التموين بالحبوب والمواد الزراعية وهذا لضمان

الحصول على الخدمات التي توفرها السلطة العمومية والمتمثلة أساسا في ضمان الأمن من الاعتداءات الخارجية، وكانت مقتصرة على عامة الشعب دون الطبقات الاخرى.

في العهد الإسلامي عندما هاجر الرسول (ص) إلى المدينة المنورة تكونت الدولة الإسلامية في القرن السادس ميلادي، إذ تم فرض الزكاة في السنة الثانية للهجرة، وهي ثالث ركن في الإسلام، وتعني كلمة الزكاة (البركة، الطهارة، النماء)، وهي عبارة عن قدر معين من المال

¹ قحطان اليوسفي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار طلاس، دمشق، سوريا، 1989، ص: 15.

يأخذ بشروط معينة كبلوغ النصاب و الحول و عليه فان الشريعة الإسلامية تناولت شؤون المال بنظرة مختلفة عما هو عليه الحال في النظم المالية¹

إلى جانب الزكاة كانت الدولة الإسلامية تفرض الخراج والمتمثل في الاقتطاع النقدي أو العيني والمحدد بحسب المساحة المزروعة، إضافة إلى فرض الجزية التي يدفعها غير المسلمين كمقابل الحماية التي توفرها لهم الدولة الإسلامية، كما كانت تفرض ضرائب على البضائع التي تدخل وتمر بأرض الإسلام، يطلق عليها اسم العشور

الفرع الثاني: تعريف الضريبة

اختلف الفقهاء والمفكرون الاقتصاديون في تعريفهم للضريبة وذلك بسبب تطور الفكر الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وقد حاولوا تفسيرهم لفرض الضريبة من قبل الدولة على المواطنين بالرجوع إلى فكرة المنفعة التي تعود إلى الأفراد من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة كالتعليم والصحة وغيرها وتعتبر الضريبة من أهم مصادر إيرادات الدولة، هذه الاختلافات أدت إلى ظهور عدة تعريفات مختلفة نذكر منها:

التعريف الاول: هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا الى الدولة او الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والاعباء العامة، دون ان يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة²

التعريف الثاني: مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بما حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم، عن طريق السلطة، بتحويل الاموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الاهداف المحددة من طرف السلطة العمومية³

التعريف الثالث: هي اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين و دون مقابل لدفعها، و ذلك لغرض تحقيق نفع العام⁴

التعريف الرابع: فريضة إجبارية غير جزائية تؤدي لنقل الموارد من القطاع الخاص إلى القطاع العام، وتفرض بمعايير محددة مسبقا بدون مقابل، وذلك لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة⁵

¹ صالح الرويلي، "اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982، ص: 98.

² محمد عباس محرز، "المدخل الى الجباية والضرائب"، دار النشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص: 10.

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 13.

⁴ رفعت محجوب المالية العامة، بيروت لبنان، دار النهضة، 1978، ص 1.

⁵ علي محمد خليل_ سليمان أحد اللوزي، المالية العامة. دار زهران للنشر عمان، طبعة 1999، ص 175.

الفرع الثالث: خصائص الضريبة

- 1- الضريبة اقتطاع نقدي: أي بمقدار من النقود و ليس بمقدار عيني من سلعة معينة تدفع للدولة كضريبة، و هو ما كان مشاعا قبل استخدام النقود.
- 2- الضريبة فريضة جبرية: الدولة هي الجهة الوحيدة المخولة لفرض الضريبة و يتم ذلك بالقانون وبصيغة جبرية و إن امتنع المكلف عن ذلك يعتبر متهرب من الضريبة.
- 3- الضريبة فريضة نهائية: أي لا يستطيع المكلف المطالبة باسترجاع المبلغ الضريبي المدفوع مهما كانت الظروف و الأحوال.
- 4- الضريبة تفرض بلا مقابل: أي المكلف لا يحصل على منفعة خاصة به بل يحصل على منفعة عامة بصفته فرد من المجتمع و لا بد له من الدفع لاستمرار حياة المجتمع
- 5- استخدام الضريبة: تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف عامة¹

الفرع الرابع : قواعد الضريبة

- 1- قاعدة العدالة و المساواة: كل دولة يجب أن يشتركوا بتأدية نفقات الحكومية بالنسبة إلى كل الدخل الذي يحصل عليه المكلف في ظل الدولة يقول ادم سميث في هذا الصدد: " يجب أن يسهموا كل دولة في نفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة"
- 2- قاعدة الوضوح و الصرامة: و هي أن الضريبة التي يؤديها كل شخص يجب أن تكون معينة و صريحة و غير مفروضة بصورة كيفية كما أن وقت الجباية و شكلها و مقدار المفروض يجب أن تكون كل هذه العناصر محددة و صريحة و معلومة لدى المكلف و عند كل من يهمه الأمر.
- 3- قاعدة الملائمة: و هي أن كل ضريبة يجب أن تكون في أنسب وقت و أفضل أسلوب عند المكلف بحيث يتجنب إزعاجه و يكون التكاليف سهلا عليه . إن قواعد الضريبة التي وضعها ادم سميث هذه تحدد مبادئ الضريبة في علم المالية التقليدي و يعتبرها علماء المال الحديثين صحيحة، بقدر ما لا تتعرض مع مبادئ أخرى أكثر أهمية فكل شيء يتعلق في النهاية بالأهداف التي تضعها للضرائب إن قواعد الضريبة ليس سوى تحديد للأهداف المتوخاة منها بصورة دقيقة .
- 4- قاعدة الثبات : ويقصد بها ان لا تتغير حصيلة الضرائب تبعاً للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية ، وخصوصاً في اوقات الكساد وذلك ان حصيلة الضريبة تزداد عادة في اوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخول والانتاج بينما نجد ان حصيلة الضريبة تقل عادة في اوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الاوقات²

¹ غازي عنابة ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، منشورات دار الكتاب ، الجزائر ، 1998 ، ص 80.

² محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص26

5- قاعدة الاقتصاد: و هي الفرق بين ما يخرج من جيب المكلف و بين ما يدخل في خزينة الدولة من كل ضريبة يجب أن يكون أقل ما يمكن بحيث أن تتحقق وفرة الضريبة.

6- قاعدة المرونة : ويقصد بها ان يكون تغير الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية وقدر الامكان بتغير في الحصيلة الضريبية وفي نفسالاتجاه ،وبمعنى اخر فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لازدياد معدلاتها مع عدم انكماش وعائها ومن ثم انخفاض حصيلتها¹

الفرع الخامس: اهداف الضريبة

1- الاهداف المالية:

حسب النظرية الكلاسيكية، فإن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضريبة و التي يجب أن لا يكون لها أي تأثير اقتصادي، إن هذا المفهوم الذي يحصر دور الضريبة في تغذية صناديق الخزينة العمومية و يعطيها وظيفة مالية بحتة بحسب توجه الإيرادات نحو النفقات التالية:

- الإنفاق على الاستهلاك الجماعي (خدمات الدفاع و الأمن، العدالة، التعليم، الصحة)

- الإنفاق على الاستثمارات غير الإنتاجية ذات مصلحة عامة و مشتركة.

- الإنفاق على الاستثمارات غير الإنتاجية ذات الصالح العام لتحويل المؤسسات العمومية و لكي يكون يجب أن يتحقق مبدأ توازن الميزانية، أي تتساوى جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات العامة إذا زاد إجمالي النفقات العامة عن إجمالي الإيرادات العامة فهذا يعبر عن وجود عجز في الميزانية.

إن شرط توازن الميزانية من شروط تحقيق التوازن النقدي بل المالي ككل.

و تقوم الضريبة بالمساهمة في التحقيق من عبء المديونية الخارجية²

2- الاهداف الاقتصادية :

في الوهلة الأولى تظهر الضريبة وكأنها أداة لعرقلة الاقتصاد، إن فرضت على الدخل مثلا فستؤدي إلى انخفاض الادخار المدخرات الأفراد، و بالتالي يقل الاستثمار و إن فرضت على الاستهلاك فسيؤدي إلى ارتفاع الأسعار فينخفض الدخل الحقيقي للفرد إلا أن هذه الأوجه لا تشكل سوى وجه واحد من أوجه الضريبة لأنه يمكن أن تؤدي إلى عكس هذه النتائج تماما

¹ غازي عنابة، مرجع سابق، ص 90

² حسين مصطفى حسن، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 43.

فيمكنها أن تحقق أهداف اقتصادية في الاستقرار و النمو و التوزيع من خلال التأثير على الدخل والاستثمار و الادخار و هذا ما تراه المدرسة الحديثة.

و بالتالي للضريبة دور اقتصادي يمكن في بعض الأحيان أن يخلق عادات اقتصادية و اجتماعية جديدة للمنتج و للمستهلك.

*التأثير على مستوى الاستهلاك العام:

إن تغير مستوى الاستهلاك العام بصفة مباشرة أو في بعض الأحيان بصفة مفاجئة يحدث نتيجة الضرائب المباشرة المفروضة على السلع محل تغيير استهلاكها

*التأثير على الادخار و الدخل:

إن تعبئة الادخار بزيادة رأسمال و توجيه الاستثمار عناصر تتأثر بالضريبة بزيادة رأس مال يتوقف على الضغط الضريبي و ذلك بإخضاع وسائل و عوامل الإنتاج مما يؤدي إلى زيادة الدخل و بالتالي توفير موارد إضافية لتشجيع الاستثمار¹

3- الأهداف الاجتماعية :

يمكن أن نلخص الدور الاجتماعي فيما يلي:

* إعادة توزيع الدخل الوطني عند فرض ضرائب مرتفعة على ذوي الدخل الكبيرة و ذلك لزيادة دخول الطبقات الفقيرة فإن ذلك يعتبر إعادة توزيع الدخل الوطني بما ينفق مع العدالة الاجتماعية

* قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع تفرض ضرائب منخفضة المعدل على السلع الاستهلاكية كالخبز و الحليب، أو تفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية كالمشروبات الكحولية و التبغ.

و هكذا نجد أن الضريبة تعتبر أداة من الأدوات التي نلجأ إليها الدولة لتحقيق الرفاهية العامة في الميادين الاجتماعية.

4- الأهداف السياسية:

لا تهدف الضريبة إلى توفير المواد اللازمة لخزينة الدولة و التأثير على الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية فقط، بل يمتد تأثيرها على الأوضاع السياسية لكثير من الدول مثلا على ذلك ما وجدت في بريطانيا و الولايات المتحدة الأمريكية و فرنسا و روسيا من ثورات أدت إلى تغيير أساليب الحكم.

¹ صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، منشورات المركز الثقافي العربي، درا البيضاء، 1998 ص 199.

ثورة كرومويل و المطالبة بعدم فرض أي ضريبة دون إذن البرلمان و إصدار وثيقة الحقوق سنة 1928 و دستور الحقوق سنة 1988، و قيام الثورة الفرنسية و الروسية للقضاء على الفوارق الاجتماعية و الاقتصادية و ذلك يمنع إعفاءات و تخفيضات ضريبية لتنمية أو تشجيع الاستثمارات في المناطق المعزولة¹

المطلب الثاني : تصنيف الضرائب

تختلف الصورة الفنية للضرائب و تصنيفها بإحلاف الزمان و المكان، و لكل نوع مزايا و عيوب لذلك الدول الحديثة تحاول اختيار مزيجا متكاملًا، من أنواع الضرائب أكثر صور الإقطاع الفني ملائمة لتحقيق أهداف المجتمع و رسم سياسة ضريبية مناسبة و توجد عدة تقنيات للضرائب

الفرع الاول : من حيث تحمل عبء الضريبة

1. الضريبة الوحيدة:

يقصد بها أن فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر، بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل، وعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد.

● مزايا و عيوب الضريبة الوحيدة:

جدول رقم (1): يوضح مزايا و عيوب الضريبة الوحيدة

عيوب الضريبة الوحيدة	مزايا الضريبة الوحيدة
- لا تصيب الا جزءا من الثروة أو مظهرًا من مظاهر النشاط الاقتصادي.	- سهولة تحصيلها و قلة نفقات جبايتها.
- الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين، حيث تؤدي إلى إرهاق و عاء الضريبة و تجعلهم يتهربون من دفعها.	- تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف وكذا مختلف اعبائه.
	- تتماز بالوضوح.

المصدر: حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، طبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص: 18.

ولهذه الأسباب وأسباب أخرى، فالضريبة الوحيدة لم تطبق في بلد ما وأغلب الدول لجأت إلى نظام الضرائب المتعددة التي تفرض على عدد لا حصر له من النشاطات الاقتصادية في المجتمع²

¹ علي محمد خليل_ سليمان أحد اللوزي، مرجع سابق، ص 180

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص: 162

2. الضرائب المتعددة:

يعني نظام الضرائب المتعددة إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب، أي أن لم تعد دول العالم تعمل بنظام الضريبة الوحيدة، نظرا لعيوبه التي ذكرت سابقا و بالمقابل تبنت نظام الضرائب المتعددة الذي يحقق توزيع العبء الضريبي على الأفراد و بالتالي التخفيف من التهرب الضريبي

وبالرغم من ذلك فنظام الضرائب المتعددة، وإن كان أكثر تماشيا مع التطور الاقتصادي، إلا أن الإفراط في التعدد قد يؤدي إلى صعوبات ومشاكل عديدة بالنسبة للمكلفين بما وإدارة الضرائب على السواء¹

• مزايا وعيوب الضرائب المتعددة:

جدول رقم (2): يوضح مزايا وعيوب الضرائب المتعددة

مزايا الضرائب المتعددة	عيوب الضرائب المتعددة
- يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث انه اذا افلح الممول من التهرب بالضريبة الوحيدة، ولم يتحمل نصيبه من الأعباء العامة، فانه في ظل هذا النظام يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب.	- إن الإفراط في تعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وإلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي.
- يقلل العبء الضريبي على المكلفين، اذ لا يؤدي إلى إرهاق الممول.	

المصدر: حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2، الجزائر، 2007، ص:20.

3- معيار الواقعة المنشئة للضريبة :

أ- الضرائب على رأس المال:

هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال، حيث يعرف رأس المال على أنه "مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة لأي دخل في لحظة معينة"²، إذ تفرض هذه الضريبة على رأس المال وتدفع من الدخل المحقق منه وتتميز بأنها تتخذ رأس المال نفسه وعاء للضريبة.

ب- الضرائب على الدخل:

والتي تتولد عن واقعة تحقق الدخل، ويعرف الدخل على أنه كل "ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها"، أو الخدمة التي يقدمها، وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي:

العمل، رأس المال، العمل ورأس المال معا، وللعمل عائد هو الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجور، بينما عائد رأس المال هي الفوائد تفرض عليها الضريبة على الدخل، ويدر العمل ورأس المال معا

¹ حسين مصطفى حسين، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص:53.

² محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص98.

ربحا تفرض عليه على الأرباح.

ج- الضرائب على الإستهلاك:

هذه الضرائب هي ناتجة عن واقعة الاستهلاك، ويقصد بالضرائب على الاستهلاك "هي الضرائب التي تفرض على المكلف عند قيامه باستهلاك السلع والخدمات"¹، وخير مثال الرسم على القيمة المضافة T.V.A.

4- معيار تحمل العبء الضريبي:

لقد تم اعتماد عدة معايير للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وقد ظل المعيار القائم على أساس وجود قواعد قانونية مميزة لكل منهما هو الأساس المعمول به عند الكثير من المختصين، حيث يتم تسديد الضرائب المباشرة بناء على جداول فردية لكل مكلف بها تتضمن أساس الضريبة، مقدارها وتاريخ تسديدها، في حين أن الضرائب غير المباشرة تستند فقط على الحدث المنشئ للضريبة من أجل تأسيسها وتحصيلها .

أ- الضرائب المباشرة:

هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال، فمثلا ضريبة الدخل سواء كانت الدخل الإجمالي IRG، ام على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات IBS، يتحملونها دون نقل العبء إلى غيرهم.

ب- الضرائب غير المباشرة:

وهي عكس الضريبة المباشرة، أي أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر مثل الحقوق والرسوم الجمركية التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار.

جدول رقم (3): يوضح مزايا وعيوب الضريبة المباشرة والضريبة الغير مباشرة

العيوب	المزايا	
- طول مدة التحصيل.	- سهولة التحصيل.	الضرائب المباشرة
- مرونة اقتصادية ضعيفة.	- ثابتة المدودية نسبيا.	
- مقبولة بشكل سيئ من طرف المكلفين بالضريبة.	- مرئية ومعروفة القيمة من طرف المكلف بالضريبة.	
	- سهولة المراقبة نسبيا.	
- ثقيلة المراقبة.	- مدفوعة بشكل سهل من طرف المكلف بالضريبة .	الضرائب الغير مباشرة
- غير مستقرة المدودية.	- جد منتجة.	
- تحصيل ناقص (غش ضريبي).	- مرونة اقتصادية قوية.	
	- سريعة التحصيل.	

المصدر: محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر والتوزيع"، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2008، ص:71.

¹ صباح نعوش، مرجع سابق، ص210

5- معيار معدل أو سعر الضريبة :

"يعرف سعر الضريبة هو نسبة الضريبة إلى وعائها"¹، ويتحدد معدل الضريبة بشكل عام من طرف السلطات العامة بناء على إحتياجاتها من تغطية أعبائها.

أ- الضريبة النسبية:

وهي تلك الضرائب التي تحسب على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضع للضريبة، ومن الأمثلة الضريبة على أرباح الشركات والتي تفرض بمعدل 25% على الأنشطة التجارية والخدمية².

ب- الضريبة التصاعدية :

وتعني ارتفاع المعدل مع تزايد المادة الخاضعة للضريبة، وقد برر المليون المعاصرون الأخذ بالضريبة التصاعدية كونها تراعي مبادئ العدالة و الظروف الشخصية لكل مكلف بالضريبة، كما أنها وسيلة فعالة لتقليل التفاوت بين دخول الأفراد ورفع مستوى الفئات المحرومة، وتستخدم الضرائب التصاعدية لمعالجة الأزمات الإقتصادية وخاصة في فترات الإنكماش³.

ب-1- الضريبة التصاعدية الإجمالية :

وفق هذه الطريقة يتم تقسيم دخول الممولين إلى عدة طبقات، وترتب هذه الأخيرة تصاعديا، ثم تفرض الضريبة بمعدل متزايد كلما انتقلنا من طبقة أكبر. ويعاب على هذا الشكل أن معدل الضريبة يعرف قفزة فجائية قاسية بمجرد ازدياد مقدار الوعاء الضريبي زيادة ضعيفة، مما قد يجعل المكلف يضطر إلى عدم التصريح بالزيادة في دخله.

ب-2- الضريبة التصاعدية بالشرائح:

تجنا لعيوب الضريبة التصاعدية الاجمالية، قد وجد نمط التصاعدية بالشرائح ويتضمن هذا الأسلوب إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة، أي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية، وفي هذا الأسلوب لا ينظر إلى إجمالي الدخل بل يقسم إلى شرائح وكل شريحة تعامل معاملة خاصة ويطبق عليها معدل مختلف وفي النهاية يخضع الدخل لعدة معدلات وفقا لما يحتويه من شرائح، ومثال على ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي المطبقة في النظام الضريبي الجزائري.

المطلب الثالث : التنظيم الفني للضريبة.

التنظيم الفني للضريبة يتناول كيفية قياس المادة الخاضعة للضريبة وربط وتحصيل الضريبة.

الفرع الاول : وعاء الضريبة:

1. تعريف وعاء الضريبة:

لقد اختلف أغلب المؤلفين في تحديد مفهوم الوعاء، منهم من اعتبره ذلك الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أي المادة التي تفرض عليها الضريبة، ومن ثم كان هناك استبعاد للمقدرة التكاليفية، وهناك فريق آخر نجاهه قد ركز على المقدرة التكاليفية، بحيث يجب

¹ حسين مصطفى حسين ، مرجع سابق، ص 106.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" .

³ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 83.

الأخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف المالية وهذا ما يدل على أن وعاء الضريبة هو ذلك الجزء الذي يخضع للضريبة، ويتأثر الوعاء الضريبي بدرجة التطور والنمو الاقتصادي.

2. طرق تقدير وعاء الضريبة:

يتم تقدير وعاء الضريبة إما عن طريق السلطة الضريبة وإما عن طريق المكلف ذاته، لأن حجم الحصيلة الضريبة يتوقف على الطريقة المتبعة في تحديد الوعاء الضريبي والتي تراعي المقدرة التكبيفية لممول وتطبيق مبدأ العدالة أكثر من أي شيء حيث يمكن الاعتماد على أكثر من طريقة.

1. التقدير غير المباشر¹:

1.1 طريقة التقدير بواسطة المظاهر الخارجية:

حسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة بالاعتماد على بعض المظاهر الخارجية التي يسهل معرفتها مثل

عدد العمال أو الآلات المستخدمة، عدد السيارات التي يمتلكها ... الخ.

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق والتقليل من حالات الغش والتهرب من دفع الضريبة، وخصوصا إذا أحسن اختيار المظاهر الخارجية.

وما يعاب على هذه الطريقة أنها لا تحقق العدالة الضريبية، حيث أنه من الممكن أن تساوي المظاهر الخارجية بالنسبة للمولين بالرغم من اختلاف مستوى دخولهم، كما أن هذه الأخيرة قد ترتفع دون أن تتغير المظاهر الخارجية مما يقلل من حصيلة الضرائب الممكن الحصول عليها نتيجة ارتفاع مستوى الدخل.

1.2 طريقة التقدير الجزائي:

حسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة تقديرا جزائيا على أساس بعض القرائن مثل القيمة الإيجارية إذ تعد قرينة لتحديد دخل صاحب العقار، رقم الأعمال لتحديد ربح التاجر، ساعات عمل الحامي لتحديد دخله.

هنالك عدة أسس لهذه الطريقة كأن تحدد هذه القرائن قانونيا ويطلق عليها بالجزاف القانوني وإما أن تحدد بصورة اتفاقية بين إدارة الضرائب والمكلف وغالبا ما يتم الاتفاق على رقم معين يمثل مقدار دخله، وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الإتفاقي او (الجزاف الإداري). ان عيوب هذه الطريقة هي نفسها عيوب الطريقة الأولى أي أنهما لا تستندان على أسس دقيقة في تقدير وعاء الضريبة يعني ذلك أنهما لا تطبقان مبدأ العدالة.

2- التقدير المباشر:

1-2 التقدير بواسطة المكلف:

حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار للإدارة الضريبية عن نتيجة أعماله كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته في موعد يحدده القانون.

1 حميد بوزيدة، «جباية المؤسسات»، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص: 31.

وما يعاب على هذ الطريقة عجزها على تحديد الوعاء الحقيقي، جراء لجوء الممول للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرحة من خلال إخفاء بعض العمليات، وبذلك يستطيع ان يتهرب جزئيا من الضريبة. لذلك يمنح القانون الضريبي الجزائري الحق لأعوان الإدارة الضريبية في " مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته"¹.

2-2- التصريح المقدم من الغير:

قد يلزم المشرع شخص آخر غير المكلف بتقديم الإقرار إلى الإدارة الضريبية ويشترط أن تكون هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف والشخص الغير، كصاحب العمل الذي يقدم إقرار إلى الإدارة المالية بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده والخاضعة للضريبة على الأجور والمرتببات.

لذلك نجد أن القانون الضريبي الجزائري " وفيما يخص العمليات المنجزة حسب شروط البيع بالجملة كما هو محدد أدناه، يجب دعم التصريح بجدول بما في ذلك سند الإعلام الآلي المتضمن المعلومات التالية عن كل زبون: رقم التعريف الجبائي؛ رقم المادة الخاضعة للضريبة؛ الإسم واللقب (الألقاب) أو العنوان التجاري؛ العنوان الصحيح للزبون؛ مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية؛ رقم التسجيل في السجل التجاري؛ مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوترة"².

3- تحصيل الضريبة

تعد مرحلة تحصيل الضريبة المرحلة النهائية وأهم مرحلة وأخطر مرحلة حيث ان أخفاق الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة، ناهيك عما قد يترتب على ذلك من ارتباك في تنفيذ خطط الموازنة العامة للدولة.

3-1- مفهوم تحصيل الضريبة:

ونعني به " مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار"³.

3-2- طرق تحصيل الضريبة:

يجب على الإدارة الضريبة ان تتبع طرق مختلفة لتحصيل الضريبة بحيث تختار طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق كل من الاقتصاد في النفقات الجبائية و الملاءمة في تحديد مواعيد .

أ- طريق التوريد المباشر:

بعد قيام مصلحة الضرائب بتحديد دين الضريبة تخطر الممول بمقدار الضريبة ومواعيد الوفاء بهذا الدين ومقر الإدارة الضريبية، يقوم الممول بتوريد الضريبة في الأوقات المحددة بقباضات الضرائب المختلفة

ب- طريقة الأقساط المقدمة :

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

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 244 من "قانون الإجراءات الجبائية".

³ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص156.

تمتاز هذه الطريقة بتوفير موارد متجددة للخرينة، مما يساعدها في تلبية احتياجات الإنفاق، فطريقة الأقساط المقدمة تجعل العبء الضريبي موزع على عدة أقساط مما يجعله أخف نسبيا على الممول.

وخير مثال على ذلك في النظام الضريبي الجزائري حيث نجد انه " يترتب عن الضريبة على أرباح الشركات أداء ثلاثة تسبيقات من 20 فبراير إلى 20 مارس، و من 20 مايو إلى 20 يونيو، ومن 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر...."¹.

ج- طريقة الحجز من المنبع:

في هذه الطريقة يتطلب وسيطا ثالثا بين الفرد والإدارة الضريبية فيقوم بحصم هذه الضريبة ودفعها للخرينة العمومية، ولعل هذه الطريقة من أهم طرق التحصيل حيث تنعدم فرصة التهرب الجبائي من قبل الممول إذ أن هذه الأخير يحصل على الدخل الصافي بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر.

المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري

تبتت الجزائر منذ استقلالها نظاما ضريبيا مستمدا من النظام الفرنسي بكل ما يحمله من عدم المساواة بين المكلفين، هذا النظام لم يوفر موارد مالية تضمن لها استقرارا اقتصاديا كافيا، إذ توجب على الجزائر الاتجاه نحو اصلاح نظامها الضريبي بما يتوافق مع البيئة الاقتصادية.

المطلب الأول: مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري

لقد مر النظام الضريبي على عدة مراحل امتازت بكثرة التغيرات، وذلك من فترة الحكم العثماني إلى فترة الاحتلال الفرنسي، الا اننا سنحاول التركيز فقط على فترة الاستقلال الممتدة بين 1962 إلى 1991.

وما ميز هذه الاخيرة هو الفراغ الإداري الناتج عن هجرة الإطارات التي كانت تشغل مختلف المناصب بالمصالح الضريبية خاصة، مما أدى إلى تفاقم الوضع، وكذلك تقلص الإيراد الضريبي الناتج عن الركود الاقتصادي في ذلك الوقت، والذي يشمل على الخصوص²:

- الضرائب على الدخل وتضم:
 - الضرائب على المرتبات والأجور.
 - الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية.
 - الرسم على النشاط المهني والتجاري.
 - الضرائب على الأجور العالية .
 - الضرائب على زيادة القيم.
- والضرائب على الاستهلاك وتضم:
 - الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج T.U.G.P .

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 356 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".
² محمود جمام، "النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، 2009-2010، ص-ص: 104-105.

- الرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات T.U.G.P.S .

فبعد بداية عام 1976 قامت الدولة ببعض التعديلات كإعفاء الأرباح الناتجة من القطاع الزراعي عام 1976 وذلك عقب صدور قانون الثورة الزراعية عام 1971 ، ثم أعيد فرض هذه الضريبة عام 1984 حيث المعدل المطبق هو 4%، إذن فإن تغير النظام الضريبي تجسد في تطور المعدلات الضريبية بالإضافة إلى إلغاء بعض الضرائب وإنشاء ضرائب أخرى جديدة، والجدول التالي يوضح أهم التعديلات الضريبية¹.

جدول رقم (4): التعديلات الضريبية خلال الفترة: 1962-1991

1963	✓ إلغاء نظام الإعفاء للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TGUP الخاص بالعمليات القائمة بين المنتجين وتعويضه بنظام المدفوعات بالإقساط.
1965	✓ إدخال نظام الاقتطاع من المصدر للضرائب على الأجور.
1969	✓ إعفاء عدة قطاعات من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TGUP والمتمثلة فيما يلي: القطاع السياحي والقطاع السينمائي وقطاع الري.
1970	✓ تغيير في مدة نقل الحسائر حيث أصبحت لا تتجاوز 3 سنوات بدل 5 سنوات.
1971	✓ إحداث تقنية جديدة للرقابة الضريبية على الأرباح غير التجارية، إلا أن هذه التقنية ألغيت سنة 1972 لعدم فعاليتها.
1976	✓ تنظيم النظام الضريبي الجزائري في شكل خمس قوانين ضريبية.
1979	✓ وضع جدول جديد للضريبة على الرواتب والأجور
1982 إلى 1986	✓ تقرير عدة إعفاءات ضريبية بهدف تشجيع الصادرات خارج المحروقات وتحقيق التوازن الجهوي. ✓ تخفيض معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية من 60 إلى 50، وقد تم وضع معدل منخفض للأرباح المعاد استثمارها. ✓ وضع عدة رسوم خاصة.
1988	✓ إعفاء الضرائب على الربح لمدة 3 سنوات من تاريخ الشروع في العمل لوحدات الصيانة والترميم الصناعي. ✓ إعفاء المكلفين الممارسين لأعمال حرة ولا يتجاوز ربحهم 14400 من الضريبة على الدخل.
1989	✓ تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات من 55 إلى 50. ✓ تمكين المؤسسات من اعتماد أشكال جديدة للإهلاك : التنازلي والتصاعدي.
1991	✓ إعفاء بعض المؤسسات لمدة تتراوح بين 3 سنوات إلى 10 سنوات. ✓ تعديل جدول الإقطاع بالنسبة للضريبة على الدخل الإضافي.

المصدر : ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003"، منشورات بغداددي، الجزائر، بدون تاريخ النشر، ص-ص: 24-27.

¹ ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003"، منشورات بغداددي، الجزائر، بدون تاريخ النشر، ص: 24.

المطلب الثاني: دوافع الإصلاح الضريبي في الجزائر

لم يحقق النظام الضريبي الجزائري إلا نتائج محدودة في ظل جميع الإصلاحات المتتالية لتلك الفترة خاصة و قد شهد العالم عدة تحولات اقتصادية عميقة وشاملة وسريعة، كانت لها تأثيراتها المتعددة الجوانب على الاقتصاد الجزائري، و قبل التطرق إلى دوافع الإصلاح وحب علينا إستعراض ولو بإختصار التحولات التي عرفتتها الساحة الدولية والمتمثلة في :

- فشل النظام الإشتراكي وسيطرة النظام الرأسمالي بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية، والذي يتحكم في إدارة الاقتصاد العالمي والسياسة الدولية، وذلك بالإستعانة بالمؤسسات المالية كصندوق النقد الدولي ومؤسسات التجارة العالمية.
 - إعادة هيكلة الإقتصاد العالمي نتيجة للثورة العلمية التكنولوجية بما أفرزته من تحولات جديدة في سياق ظاهرة العولمة.
 - الإتجاه المتزايد نحو التكتل الإقتصادي بين الدول المتقدمة والذي يتطلب تنسيق الآليات الإقتصادية لهذه الدول، وتدعيم لقدراتها التفاوضية في مجال التجارة العالمية.
 - إستمرار أزمة التنمية في دول العالم الثالث نتيجة أزمة المديونية، وهذا ما جعلها تخضع لضغوطات فيما يتعلق بتعدد شروط الإقتراض في الأسواق المالية الدولية، وبنمو أعباء الديون¹.
- و يمكن تلخيص دوافع الإصلاح الجبائي في النقاط التالية²:

1. تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي:

ويتضح ذلك جليا من خلال إعادة قراءة عرض أهم الضرائب والرسوم للفترة ما قبل 1991، إذ نجد الضرائب على الدخل متنوعة تنوعا شديدا، سواء تعلق الأمر بتحديد وعائها أو معدلاتها أو مواقيت تحصيلها وهو ما رتب صعوبات جمة أرهقت كاهل المكلفين بالضريبة وفي مقدمتهم المؤسسة الاقتصادية، أو على عاتق أعوان الإدارة الضريبية، ومما زاد في هذا التعقيد كثرة التغييرات والتعديلات من سنة إلى أخرى.

2. إنعدام المرونة وضعف الفعالية في الوعاء والتحصيل :

وهي خصائص كان ينبغي أن تكون العكس في حالة الاقتصاد الجزائري، الذي ينتمي إلى البلدان النامية ومدى حاجته الماسة للتمويل، لذلك كان ينبغي أن يكون مرنا وفعالا في توسيع الأوعية الجبائية، وفي تحقيق أكبر تحصيل ممكن، غير أن التقرير النهائي للجنة الوطنية للإصلاح الجبائي يؤكد أن فرض ضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والرسم على النشاط الصناعي، على كل الوحدات المشكلة للشركة الأم وحتى على التعاملات فيما بين الوحدات التابعة لنفس الشركة، قد أدى إلى نقل الوضعية المالية لهذه المؤسسات من حالة الربح إلى العجز والخسارة³.

3. ضعف الإدارة الجبائية :

إن الإدارة الضريبية الفعالة تساهم في إنجاح النظام الضريبي بحيث تشكل تلك الإدارة همزة وصل بين

¹ ناصر مراد، "الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد 03، 2003، ص: 24.

² ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، مرجع سابق، ص: 23.

³ العياشي عجلان، "ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص: 79.

المكلفين بالضريبة و النظام الجبائي . فمن بين الأسباب التي أدت إلى فشل النظام الضريبي السابق يرجع إلى

ضعف الإدارة الجبائية، وذلك راجع لعدة أسباب هي كما يلي¹:

- الفراغ الذي عرفته الإدارة الجبائية بعد رحيل الإدارة الاستعمارية؛
- النظام الجبائي المعقد صعب من مهمة موظفي الضرائب؛
- افتقار الإدارة الضريبية لوسائل العمل؛
- سوء تنظيم الإدارة الجبائية.

4. عرقلة الاستثمار وانتشار الغش والتهرب الضريبيين:

وهي خاصية مرتبطة بالأسباب السابقة، لأن تغيير التشريعات الموروثة عن الاستعمار، وتكيفها مع التحولات التي شهدتها البلاد، لم يكن عملا سهلا فقد ظهرت الآثار السلبية لكثير من التعديلات، وكذلك انحرافها عن أهدافها الأساسية التي هي أهداف كل نظام جبائي، والمتمثلة في تحفيز وتشجيع الاستثمار من جهة ومحاربة الغش والتهرب الجبائيين من جهة أخرى، لكن غياب آليات الترشيح، وتعقد النظام الجبائي وضعف الإدارة الضريبية، قد ساهم بشكل واسع في هذا الجانب، خاصة بعد تشتت جهود الإدارة الجبائية وغياب التنسيق بين مصالحها المباشرة وغير المباشرة، فضلا عن القطاعات الأخرى، إضافة إلى التغيرات العديدة في التشريع الجبائي، وعدم التحكم في الوعاء الجبائي، أو في طرق التحصيل، يساهم بشكل أكثر في زيادة الغش والتهرب الجبائيين.

المطلب الثالث :جوانب الاصلاح الضريبي

يرتكز مضمون الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على تأسيس ثلاثة ضرائب جديدة هي: الضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الاول: الضريبة على الدخل الإجمالي (I.R.G):

لقد أدخلت عدة تعديلات فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، أين وحدت الضريبة على دخل الأفراد لتحل محل مختلف الضرائب المفروضة على المداخيل والتي كانت تحمل تسمية نوعية.

إن الهدف من إحداث هذه الضريبة هو تجسيد مبدأ شمولية الجباية من جهة ومحاربة الغش الجبائي من جهة أخرى، وهذا نظرا لتنوع المداخيل التي يمكن أن يحصل عليها الفرد الواحد.

1. مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي خصائصها:

" تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي"².

و تتسم هذه الضريبة بالخصائص التالية:

- ضريبة سنوية: بحيث تفرض مرة واحدة على الدخل المحقق في سنة؛

¹ ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003"، مرجع سابق، ص: 238.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 01 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

- ضريبة وحيدة: بحيث تجمع مختلف أصناف الدخل الصافي للمكلف وتفرض عليه ضريبة واحدة في السنة، وبالتالي فهي تعوض جميع الضرائب النوعية السابقة (قبل 1991).
- ضريبة مباشرة: أي أن المكلف بما لا يمكنه نقل عبئها إلى الغير.
- تفرض على الدخل الصافي الإجمالي: وهذا ما يدل على أن هذه الضريبة تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية وهي خصم الأعباء التي ساهمت في تحقيق هذا الدخل وفق ما حدده القانون.

2. مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي :

أ- الأشخاص الخاضعون للضريبة:

- تنص المادة الثالثة من (ق.ض.م) على إخضاع دخول الأشخاص الطبيعيين للضريبة على الدخل الإجمالي الصافي¹، حيث يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، ويخضع لضريبة الدخل على عائلاتهم من مصدر جزائري الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.
- يعتبر الأشخاص الذين لهم مقر جبائي في الجزائر بالنسبة إلى:
 - الأشخاص الذين لديهم مسكن باعتبارهم مالكيين له، أو منتفعين به، أو قاموا بتأجيرها، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد أتفق عليه إما باتفاق وحيد أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.
 - الأشخاص الذين لديهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية.
 - الأشخاص الذين يزاولون نشاطاتهم مهنيا سواء أكانوا أجراء أم لا.
- كذلك يعتبر موطن تكليفهم الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.
- يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.
- بالإضافة للأشخاص المذكورين أعلاه الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي هناك أشخاص آخرون يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسبيا مع حقوقهم فيها²:
- الشركاء في شركات الأشخاص.
- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات بإسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 03-1 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 07 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم".

- ويعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص¹:
السفراء والمبعوثين الدبلوماسيين والقناصل ووكلاء القنصلية من جنسية أجنبية، عندما كانت البلاد التي تمثلونها تمنح مزايا مماثلة للموظفين الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.
- الأشخاص الذين لديهم مسكن باعتبارهم مالكين له، أو منتفعين به، أو قاموا بتأجيرها، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد أتفق عليه إما باتفاق وحيد أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.
- الأشخاص الذين لديهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية.
- الأشخاص الذين يزاولون نشاطاتهم مهنيا سواء أكانوا أجراء أم لا.
- كذلك يعتبر موطن تكليفهم الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.
- يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جباية تم عقدها مع بلدان أخرى.
- بالإضافة للأشخاص المذكورين أعلاه الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي هناك أشخاص آخرون يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسبيا مع حقوقهم فيها²:
- الشركاء في شركات الأشخاص.
- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات بإسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.
- ويعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص³:
السفراء والمبعوثين الدبلوماسيين والقناصل ووكلاء القنصلية من جنسية أجنبية، عندما كانت البلاد التي تمثلونها تمنح مزايا مماثلة للموظفين الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.
كما تعفى مؤقتا الأنشطة التالية:

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, DGI, "le système fiscal Algérien", Alger, édition 2014, p 07.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 07 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم .

³ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, DGI, "le système fiscal Algérien", Alger, édition 2014, p 07.

جدول رقم (5): يوضح مدة الأنشطة المعفاة مؤقتا وشروطها من (I.R.G)

مدة الاعفاء	الأنشطة المعفاة
(10) عشرة سنوات	الحرفيون التقليديون و كذلك أولئك الممارسون لنشاط حربي فني
(3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال	لأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستفيد من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"
(6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترفيتها	
وتمدد هذه الفترة بستين(2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة	
تمدد إلى عشر(10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، إذا تواجدت الأنشطة في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"	

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب المادة 13 من (ق.ض.م)

● التخفيضات:

- تخفيض نسبة 35
- % من الربح المحقق من نشاط المخيرة.
- تخفيض نسبة 25% من الربح المحقق من طرف الأشخاص الذين يملكون صفة عضو في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، وذلك في السنتين الأوليتين من بداية ممارسة النشاط، الا ان هذا التخفيض لا يطبق على المكلفين بالضريبة الذين يقدر ربحهم تقديرا جرافيا.
- تخفيض نسبة 30% على الأرباح المعاد استثمارها، لكن وفق شروط محددة*.

أ- الإيرادات الفلاحية :

- تعريف الإيرادات الفلاحية: " تعتبر إيرادات فلاحية، الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي"¹.

- المداحيل الخاضعة للضريبة: تتمثل المداحيل الخافية في الأنشطة التالية:

- النشاط الزراعي:²

■ استغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض.

* لتفصيل أكثر حول شروط التخفيض من نسبة الأرباح المعاد استثمارها، انظر المادة 21 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"، الفقرة 3.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 35 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

²République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "dépliant relatif aux l'impôt sur le 4201 revenu global", IRG- Revenus Agricoles,

- المداخيل الناتجة عن استغلال الممتلكات الريفية، وكذلك استغلال المنتجات الغابية.
 - أنشطة تربية الحيوانات:
 - المداخيل الناتجة من تربية الحيوانات من جميع الأنواع، بما في ذلك الأغنام والأبقار والماعز والإبل، والخيل.
 - ملاحظة:
 - وتعتبر كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن، والنحل والمحار، وبلح البحر، والأرانب.
 - غير أنه لا يمكن أن تعتبر أنشطة تربية الدواجن والأرانب إيرادات فلاحية إلا إذا:
 - كانت ممارسة من طرف مزارع في مزرعة؛
 - وكانت لا تكتسي طابعا صناعيا.
 - المداخيل المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي فئة المداخيل الفلاحية:
 - تعفى اعفاء دائم الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور، وكذلك المداخيل المحققة في النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
 - كما تعفى مؤقتا لمدة عشرة (10) سنوات، الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية.
 - ب - المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية :
 - "تدرج المداخيل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها، وكذا إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعنادها، إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية وكذا تلك الناتجة عن عقد العارية في تحديد الدخل الإجمالي المعتمد كأساس في تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف المداخيل العقارية"¹، وتدرج كذلك في صنف الربوع العقارية الإيرادات الناتجة عن إيجار أملاك غير المبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية.
 - ويعفى الإيجار الذي يتم لفائدة الطلبة من الضريبة على الدخل الإجمالي
 - ملاحظة:
 - لا يجب ان تكون الإيرادات مدرجة ضمن أرباح فئة التجارية والصناعية أو غير تجارية او الفلاحية².
 - يوزع حاصل الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الربوع العقارية كما يلي : 50 % لفائدة ميزانية الدولة، و 50 % لفائدة البلديات.
- أ-1- ربوع رؤوس الأموال المنقولة :
- ربوع الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها:
- تعتبر المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي الناتج عن ربوع الأسهم والإيرادات التي توزعها¹:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 42 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

² République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, DGI, "dépliant relatif aux l'impôt sur le revenu global", IRG- Revenus Fonciers, 2014

شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركة المدنية المتخذة شكل شركة أسهم، شركات الأشخاص وشركات بالمساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال*

● إيرادات الديون والودائع والكفالات :

تعد كمداخيل من الديون والودائع والكفالات، الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى : الديون الرهنية الممتازة منها والعاوية و كذا الديون الممثلة بالأسهم والسندات العامة وسندات القرض الأخرى القابلة للتداول باستثناء كل عملية تجارية لا تكتسى الطابع القانوني للقرض، الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد، مهما كان المودع ومهما كان تخصيص الوديعة، الكفالات نقدا، الحسابات الجارية، سندات الصندوق.

أ-2- المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية :

حيث تخضع هذه المداخيل للضريبة على الدخل الإجمالي - الاقتراع من المصدر²:

- المكافآت الرئيسية : الأجور، الرواتب، المنح .

- المكافآت الملحقة : علاوات المردودية، الاكراميات، الزيادة في السعر مقابل الخدمة .

- الأجور والرواتب المماثلة.

● ويعفى من الضريبة

- الأشخاص من الجنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة مجانية (بدون مقابل) منصوص عليها في اتفاق دولي.

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين التي أنشأ نظامها الجمركي بمقتضى قانون الجمارك .

- الأجور و المكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم .

- العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو سمعيا الذين يقل أجرهم أو معاشاتهم عن 20.000 دج شهريا حسب قانون المالية

. 2008

- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي.

- منح البطالة و التعويضات و المنح المدفوعة في شكل كانت من طرف الدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية تطبيقا

للقوانين و المراسم الخاصة بالمساعدة و التأمين.

- معاشات المجاهدون و الأراامل و الأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية.

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances ,DGI, "dépliant relatif aux l'impôt sur le revenu global", IRG- Revenus des Capitaux Mobiliers, 2014.

* لتفصيل أكثر حول شروط اعتبار المداخيل على أنها موزعة وطرق تقديرها، انظر المواد 46-53 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" .

² République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances DGI, "dépliant relatif aux l'impôt sur le revenu global", IRG- Salaires, 2014.

3- الأساس الخاضع للضريبة:

- تحديد الدخل الصافي الإجمالي: يتكون الدخل الصافي الإجمالي الخاضع من مجموع المداخل الصافية المذكورة سلفا وذلك بعد خصم التكاليف المذكورة أدناه¹:

- فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها والتي هي على عاتق المكلف بالضريبة. إشتراكات منح الشيخوخة والضمان الإجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية

- نفقات الإطعام.

- عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر .

- معدلات الضريبة:

تهدف جميع التعديلات التي خضع لها جدول الضريبة على الدخل منذ تأسيسه سنة 1991 إلى غاية آخر تعديل في سنة 2008²، إلى تخفيف العبء الضريبي على المكلفين

و تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي الآتي:

جدول رقم (6): الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي.

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (د. ج)
0 %	لا يتجاوز 120.000
20 %	من 120.001 إلى 360.000
30 %	من 360.001 إلى 1.440.000
35 %	أكثر من 1.440.000

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 104 من قانون (ق.ض.م)

ملاحظة :

تستفيد المداخل المتأتية من الأنشطة الممارسة من قبل أشخاص طبيعيين في ولايات إليزي، تندوف ، أدرار وتمنراست والذين يوجد مقرهم الجبائي في هذه الولايات ويستقرون فيها بصفة دائمة، من تخفيض بنسبة 50% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي، لفترة مؤقتة مدتها خمس (05) سنوات اعتبارا من أول جانفي 2010، حيث لا يمس هذا التخفيض مداخل الأشخاص الذين ينشطون في مجال المحروقات، باستثناء أنشطة توزيع وتسويق المنتوجات النفطية والغازية³.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 85 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" .

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 05 من قانون رقم 12 - 07 مؤرخ في 21 ذي الحجة عام 1428 الموافق لـ 30 ديسمبر سنة 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

³ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "le système fiscal Algérien", édition 2014, p10.

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات:

إن الضريبة على أرباح الشركات جاءت لإلغاء ازدواجية النظام الضريبي عن طريق إدماج المؤسسات الوطنية والأجنبية في مجال تطبيقها وحيث كانت تخضع المؤسسات الوطنية للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بمعدل 50% في حين كانت المؤسسات الأجنبية تخضع إما للضريبة على مداخيل مؤسسات البناء بمعدل 8% أو اقتطاع الضريبة على الأرباح غير التجارية من المصدر بالنسبة للمؤسسات الخدمية بمعدل 25% وهكذا عن طريق الضريبة على الأرباح الشركات يتم توحيد الضريبة المطبقة على المؤسسات الوطنية والمؤسسات الأجنبية، والذي يسير في إطار مبدأ شمولية القواعد الجبائية ومن ثمّ الدخول في اقتصاد السوق.

1- مفهوم الضريبة على ارباح الشركات :

تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على انه: " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من نفس القانون، وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات"¹.

و تتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص نجملها فيما يأتي²:

- ضريبة وحيدة: تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة عامة: كونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز طبيعتها.
- ضريبة سنوية: تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة.
- ضريبة نسبية: يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي.
- ضريبة تصريحية: يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لأرباحه جميعها.

1-1- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

أ- الشركات الخاضعة اجباريا للضريبة على أرباح الشركات³:

- شركات الأسهم
- شركات التوصية بالأسهم
- شركات ذات المسؤولية المحدودة
- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 135 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

² ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009، ص 185.

³ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, DGI, "dépliant relatif aux l'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés", 2014.

ب- الشركات الخاضعة اختيارا للضريبة على أرباح الشركات:

توجد بعض الشركات التي تعتبر أصلا خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا أن المشرع سمح لها الاختيار في حالة أرادت الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يترتب على تلك الشركات تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة رقم 151 من قانون الضرائب المباشرة لدى مفتشية الضرائب المعنية، ويعتبر هذا الاختيار نهائيا لا رجعة في ونذكر منها:

- شركات تضامن
- شركات التوصية البسيطة
- جمعيات المساهمة

ج- الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات:

لقد وضع المشرع بعض الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات لغرض تشجيع المؤسسات الاستثمارية في نشاطات معينة، وفق السياسة العامة للاقتصاد، وكذا الجانب الاجتماعي لبعض الفئات وقد حددت بحمل الإعفاءات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات في المادة 138 من (ق.ض.م) على مايلي¹:

- تستفيد الأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات وذلك حسب الشروط التالية:

جدول رقم (7): يوضح مدة الأنشطة المعفاة مؤقتا من (I.B.S) وشروطها

مدة الاعفاء	الأنشطة المعفاة
(10) عشرة سنوات	الحرفيون التقليديون و كذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي في
(3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال	لأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستفيد من إعانة
(6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها	"الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"
وتمدد هذه الفترة بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة	
تمدد إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، إذا تواجدت الأنشطة في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب" ²	

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 138 من (ق.ض.م).

¹ ناصر مراد، الإصلاح الجبائي في الجزائر للفترة 1992-2003، ص 73.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 138 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

- تعفى التعاونيات الإستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات.
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذا الهياكل التي تتبعها
- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق و الأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي .
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط .
- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الإتحادات المستفيدة من الإعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة والمسيرة طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تنظمها.
- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا إتحاداتها المعتمدة.
- المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- تستفيد من إعفاء لمدة عشر(10) سنوات، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي.
- تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث(3) سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة .
- تستفيد من إعفاء دائم العمليات المدرة للعملة الصعبة ولا سيما عمليات البيع الموجهة للتصدير، وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير

3- الأساس الخاضع للضريبة¹

الربح الصافي الناتج بين:

- النتائج المحققة من طرف المؤسسة (مبيعات، عائدات استثنائية)
- و ذلك بعد خصم الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهتلاكات ضرائب و رسوم مهنية.....).

معدلات فرض الضريبة على أرباح الشركات

يحدد معدل الضريبة على ارباح الشركات كما يلي :

19 % بالنسبة لانشطة انتاج السلع

23 % بالنسبة لانشطة البناء والاشغال العمومية والري، وكذا الانشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الاسفار .

26 % بالنسبة لانشطة الاخرى

يجب على الاشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على ارباح المؤسسات الذين يمارسون العديد من الانشطة في نفس الوقت ، ان يقدموا منفصلة لهذه الانشطة ، تسمح بتحديد حصة الارباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على ارباح الشركات الواجب تطبيقه .

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" .

عدم احترام مسك محاسبة منفصلة محاسبة يؤدي الى تطبيق منهجي لمعدل 26%

الفرع الثالث : الرسم على القيمة المضافة:

لقد تم تعويض الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات بالرسم على القيمة المضافة، إنّ هذا الإصلاح الجبائي الذي يمس الضرائب غير المباشرة الهدف منه هو تبسيط الجباية غير المباشرة وذلك عن طريق إلغاء النظام الذي كان سائدا للرسم على رقم الأعمال، الذي يعتبر معارضا مع النظام الاقتصادي الحديث، كما أنّ الرسم على القيمة المضافة لا يمس الإنتاج ولكن القيمة المضافة فقط أي يفرض على الثروة الجديدة المكونة فعلا .

1- مجال تطبيق

يتمثل مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة في جميع المؤسسات و الاشخاص الخاضعين لهذا الرسم سواء كانوا خاضعين اجباريا او اختياريا

أ- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

يجب التفريق بين نوعين من العمليات الخاضعة لهذا الرسم، منها تلك الاجبارية حسب ما تم تحديده بوضوح من طرف قانون الرسم على القيمة المضافة وتلك التي اصبحت اجبارية بعد عملية الاختيار من طرف الاشخاص المنجزين لهذه العمليات، و المتفحص لنص المادة 01 من قانون الرسوم على رقم الاعمال يجد انها ميزت نوعين من العمليات، فمنها ما يخضع للرسم وجوبا و منها ما يخضع اختيارا.

● العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا¹:

- العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم
- العمليات التي تنجزها البنوك و شركات التامين.
- العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر.
- المبيعات الخاصة بالخمور أو الكحول و مشروبات أخرى ماثلة لها.
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية.
- المبيعات حسب شروط البيع بالجملة.
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى و نشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي تقوم بها المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة.
- عمليات الإيجار، و ادعاء الخدمات و أشغال الخدمات و البحث و جميع العمليات من غير المبيعات و الأشغال العقارية.

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "le système fiscal Algérien", édition 2014, p 24.

- الحفلات الفنية و الألعاب و التسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص.

● العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختياريًا:

- العمليات الموجهة للتصدير.

- العمليات المحققة لفائدة :

■ الشركات البتولية.

■ مؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

ب- الأشخاص او الشركات الخاضعون:

● المنتجون .

● البائعون بالتجزئة .

● المستوردون .

أ- الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة¹:

عمليات البيع الخاصة ب:

● المنتجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم باستثناء اللحوم الحمراء المجمدة

● أسلحة الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم

● مصنوعات الذهب، والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان.

● العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الاجمالي عن 30.000.000 دج او يساويه

عمليات البيع الخاصة

● بالخبز و الدقيق المستعمل في صنع هذا الخبز، و الحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق، و كذا العمليات الخاصة بالسמיד.

عمليات البيع الخاصة ب:

● الحليب و زبدة الحليب غير المركزين و غير الممزوجين بالسكر أو المعلبين بمواد أخرى:

● الحليب و زبدة الحليب المركزين و الممزوجين بالسكر أو المعلبين بمواد أخرى، بما فيها حليب الأطفال؛

● عمليات البيع الخاصة بالمواد الصيدلانية في المدونة الوطنية للأدوية؛

● العمليات المحققة في إطار خدمة هدفها تنظيم مطاعم لتقديم الخدمة بالجمان أو بأسعار معتدلة مخصصة للمحتاجين و الطلبة، بشرط

أن لا يحقق استغلال هذه المطاعم أي ربح.

2- الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة:

يتكون رقم الاعمال الخاضع للرسم من سعر السلع، او الأشغال أو الخدمات بما فيه كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على

القيمة المضافة ذاته.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 08 من "قانون الرسوم على رقم الاعمال".

وتتمثل المصاريف الواجب اضافتها في الأساس الخاضع للرسم في¹:

- مصاريف النقل إذا كانت على عاتق البائع.
- مصاريف التغليف في حالة بيع السلع بأغلفة غير قابلة للاسترجاع.
- أما العناصر التي تخصم من الأساس الخاضع للرسم فتتمثل في :
 - الحسميات، والتنزيلات و المرتجعات، حقوق الطابع الجبائية.
 - المبلغ المودع بالأمانة على الأغلفة الواجب اعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ.
 - المصروفات المترتبة على النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضاعة الخاضعة للرسم.

المعدلات:

جدول رقم (8): يوضح تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة .

قانون المالية لسنة 2001	قانون المالية لسنة 1997	قانون المالية لسنة 1995	قانون المالية لسنة 1992	
7 %	7 %	7 %	7 %	المعدل الخاص المخفض
/	14 %	13 %	13 %	المعدل المخفض
17 %	21 %	21 %	21 %	المعدل العادي
			40 %	المعدل المتزفع

المصدر: حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص113.

المعدل العادي 19 % و يمثل النسبة العادية (العامة) ل الرسم على القيمة المضافة²

المعدل المخفض 09 % ويطبق على المنتوجات والخدمات المبينة في المادة 23 من (ق.ر.ر.أ)

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص: 107.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 21-23 من "قانون الرسوم على رقم الاعمال".

المبحث الثالث: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي احد اهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية فحاولنا التقرب من هذه الظاهرة بالغوص في مفهومها والتي تعود لعدة اسباب مترابطة فيما بينها تؤدي الى التملص الكلي او الجزئي للمكلفين وهذا باللجوء الى طرق واساليب متنوعة ومختلفة .

المطلب الاول : تعريف التهرب الضريبي واشكاله

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي:

للتهرب الضريبي عدة تعاريف تختلف من حيث الشرح لكن كلها لها نفس الدلالة، وذلك لتنوع أساليب التهرب الضريبي وصوره، ان التهرب الضريبي يعني تخلف المكلف من دفع ما عليه من حقوق ضريبية دون الخروج عن النطاق القانوني الضريبي

حسب M.DUXERGE " يمكننا التهرب من الضريبة بالاعتماد على القانون "¹

حسب LOUIS CARTON " التهرب الضريبي هو مجموعة من العمليات التي يقوم بها الممول من اجل عدم وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه احسن وأكثر الامتيازات سواء في داخلها او خارجها ".²

وعرفه احسن عوضا وعبد الرؤوف قطيش: " التهرب من الضريبة يعني ان يتخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجبة عليه كليا او جزئيا دون ان يعكس عبؤها على الغير "³

من التعاريف السابقة يمكن تعريف التهرب الضريبي (هو التخلص جزئيا او كليا من دفع الضرائب المستحقة على المكلف ويشتمل الطرق والاساليب وهذا باستعمال طرق تدليسية وغير مشروعة يعاقب عليها القانون)

ان النظرة السلبية للضريبة على انها عبارة عن عبء، تدفع بالمكلف على مقاومتها من خلال التخلص منها، ومن أجل ذلك يتخذ المكلف عدة طرق واساليب قد تكون مشروعة او غير مشروعة، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين شكلين للتهرب الضريبي كما يلي:

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

1 M.duxerger,finance publique,P-V-E.paris, 1995,p120.

² محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبد الله ,الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين , القاهرة, 1999,ص301.

³ عوضا احسن وعبد الرؤوف قطيش ,المالية العامة , دار الخلود للصحافة , 1995, ص391.

الفرع الثاني: اشكال التهرب الضريبي

1- التجنب الضريبي:

التعريف الأول: "سعي المكلف إلى تخفيض أو التخلص من مستحقاته الجبائية باللجوء إلى وسائل تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية"¹.

التعريف الثاني: "وسيلة من وسائل التخلص من الضريبة، وهو لا ينطوي حتما على العبث بالقانون أو الإخلال بأحكامه لأنه قد ينحصر في التجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلى تحصيل الضريبة"².

التعريف الثالث: "تخلص المكلف من دفع الضريبة دون مخالفة احكام التشريع القائم"، وفي هذا الحالة يمكن التمييز بين ثلاثة حالات لذلك التهرب هي³:

أ- تهرب ناتج عن تغير سلوك المكلف:

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

- الامتناع من استهلاك او انتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.
 - ترك نشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.
- نلاحظ ان هذا التهرب يركز على إرادة المكلف الذي يجب ان يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة.

ب- تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي:

يستند هذا التهرب كون ان الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف - مالية، اقتصادية و اجتماعية- لذلك ينظم المشرع هذا النوع لتحقيق اهداف معينة مثل: التخفيضات الممنوحة بمناسبة تحقيق فوائض القيم الخاصة بالتنازل عن الأصول الثابتة ونبن ذلك في⁴:

✓ إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة.

✓ إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة . في هذا المثال إن التهرب

المشروع يتم من هذا المنظور عن طريق لجوء المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة جزئيا، و ذلك بالاحتفاظ بالعناصر المكتسبة في أصول المؤسسة مدة تتجاوز ثلاث سنوات حتى يستفيد من تخفيض الوعاء الضريبي قدره 65% بدلا من أن يتنازل عليه في مدة لا تتعدى ثلاث سنوات أين معدل التخفيض مقدر ب 35% وبهذا يكون المكلف قد تهرب من دفع ما قيمته 40% على خزينة الدولة كتحصيل ضريبي كان من المفروض أن يتحقق .

¹ سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الدولي وآثاره على اقتصاديات الدول النامية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1994، ص 25 .

² دولار علي، عبد المنعم فوزي، "مالية الدولة"، منشأة المعارف، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 1962، ص 120.

³ ناصر مراد، "التهرب الضريبي والغش الضريبي في الجزائر"، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009، ص 8.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 173-1 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" .

ج- تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي:

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي، وهو ناتج عن إهمال المشرع وفي هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي، ومن اجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات.

2- الغش الضريبي

التعريف الاول :

يعتبر الغش الضريبي من أنواع التهرب الجبائي (الضريبي) و الذي يتضمن المخالفة الصريحة للقوانين والأحكام والتشريعات الجبائية

التعريف الثاني :

ويقصد به امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش، وبعبارة أخرى هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش.¹

التعريف الثالث :

اعتبر A.Margairaz الغش الضريبي بأنه التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مظلّل، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيايل (تدليسية) مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون، كما حاول Camille Rosier إعطاء تعريف دقيق يجمع فيه كل الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة، فيذكر أن الغش الضريبي يحتوي على كل الحركات المادية، وكل التدابير والمناورات والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من دفع الضريبة.²

التعريف الرابع :

تطرق التشريع الجزائري أيضا للتهرب الضريبي وذلك في: المادة 117 من (ق ض م) "يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها"³.

التعريف الخامس :

"هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه لعدم دفع الضرائب المستحقة عليهم وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله، او تقديم تصريح ناقص أو كاذب، او اعداد قيود وتسجيلات مزيفة"¹.

¹ د.عبد الله الصعيدي، علم المالية العامة . النفقات العامة . الإيرادات العامة . الموازنة العامة للدولة، دار النهضة العربية 32 شارع عبد الخالق ثروت القاهرة، 2008، ص210.

² بلخوخ عيسى " الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي" رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة باتنة، 2003/ 2004، ص1

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 117 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

وتوجد عدة مظاهر للغش الضريبي نذكر منها:

- عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة، معتمدا في ذلك على عدم وجود مقرا لنشاطه.
- إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية أي عدم التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها الضريبة الجمركية.
- تقديم المكلف بالضريبة تصريح ضريبي لدى إدارة الضرائب مخالف للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل، كأن يذكر في تصريحه دخلا أقل من دخله الحقيقي.

وبهذا يهدف هذا التهرب إلى تخفيف أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانوني، ولتحقيقه يتوفر شرطان هما: العنصر المادي والعنصر المعنوي (النية السيئة أو القصد).

العنصر المادي: يتمثل في تخفيف أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن اخلال المكلف بواجباته الضريبية التي بملئها عليه المشرع.

العنصر المعنوي: يتمثل هذا الركن في عنصر القصد (النية) للغش الضريبي، وذلك بمخالفة قوانين واضحة وصريحة، غير أن إثبات هذه النية تبقى صعبة بالنسبة للإدارة الجبائية لأنها تفترض توفر النية الحسنة

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

القصد العام: ويفترض في القصد العام علم المكلف فعلا بارتكابه الاحتيال قصد التخلص من الضريبة .

القصد الخاص: ويفترض فيه أن يتجه المكلف إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها².

3_ التهرب الضريبي المحلي:

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

أ- ميادين التهرب الضريبي في الجزائر:

أ-1- قطاع النشاط التجاري:

و يتكون من تجار الجملة، والمستوردين والمصدرين، وتجار التجزئة، و يستحوذ على النسبة الكبيرة في الجزائر بين القطاعات الأخرى، حيث وصلت 38.7% بالنسبة للأشخاص المعنويين (9,80%، 22,40%، 6,50%) على التوالي، وذلك حسب احصائيات المركز الوطني للسجل التجاري بتاريخ 2013/30/09³، ونسبة 45.5% بالنسبة للأشخاص الطبيعيين بنفس التاريخ⁴.

¹ حميد بوزيد، مرجع سابق ص 40.

² عجلان العياشي، ولهي بوعلام، "التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد 08، لسنة 2008، ص-ص: 148-149.

³ توزيع الشركات الموجودة حسب قطاع النشاط الى غاية 30/09/2013، موقع المركز الوطني للسجل التجاري، اطلع عليه 2014/02/24. www.cnrc.org.dz/ar/stats/statistiques_neuf_premier_mois_2013/stats_2013_9MOIS_lien02.html

⁴ توزيع التجار المسجلين (اشخاص طبيعيين) حسب قطاع النشاط الى غاية 30/09/2013، موقع المركز الوطني للسجل التجاري 2014/02/24. www.cnrc.org.dz/ar/stats/statistiques_neuf_premier_mois_2013/stats_2013_9MOIS_lien01.html

أ-2- قطاع الخدمات:

لقد بينت إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري نهاية أوت 2013 قطاع الخدمات يحتل نسبة 31,2% من إجمالي الأنشطة الممارسة في الجزائر بالنسبة للأشخاص المعنويين، ما جعله يحتل المرتبة الثانية حيث أصبح هذا القطاع أكثر استقطابا لرجال الأعمال والشركات الأجنبية وبالخصوص في مجال الاتصالات، ولذلك قد يشكل هذا القطاع مصدرا للتهرب الضريبي اذا لم تتدارك أجهزة الرقابة هذا الأمر.

أ-3- قطاع المهن الحرة:

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

- بعض من منتسب هذا القطاع لا يصرحون بحقيقة أرقام أعمالهم.
- عدم مسك البعض منهم للدفاتر والسجلات القانونية.
- عدم استقرار أحكام القانون الضريبي من سنة لأخرى بخصوص هذه الفئة.

أ-4- قطاع الأشغال العمومية:

إن هذا القطاع يعرف هو الآخر تهربا ضريبيا، نظرا لكونه مرتبط بالبناء بكل أصنافه، إضافة إلى تعدد الضرائب والرسوم المفروضة على المكلف المتم إلى هذا القطاع، و يتضح التهرب أساسا في:

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

أ-5- قطاع المعاملات العقارية: يشهد هذا القطاع تهربا ضريبيا يتزايد من سنة لأخرى خصوصا المتعلق بحقوق التسجيل والضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك نظرا لارتباطه بفئة واسعة من الجمهور من جهة، وضعف إمكانيات الإدارة الجبائية في المتابعة والمراقبة من جهة أخرى.

ب- أشكال التهرب الضريبي¹:

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

- ممارسة نشاط ما دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية.
- إصدار فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها فعلا.
- ارتكاب مخالفة بيع وشراء البضائع دون فواتير، وهذا مهما كان مكان امتلاكها و ايداعها.
- تقديم وثائق و مستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الإثباتية وكذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش.
- ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وكذا الخاص بالعمل.
- تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة.

ويمكن تصنيف طرق التهرب الضريبي على المستوى المحلي ضمن ثلاث أشكال هي¹:

¹ DGI, la lettre de la DGI N° 68/2013, "LA FLAGRANCE FISCALE- Pour un contrôle fiscal plus efficace", p 7

ب-1- التهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية:

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

ب-2- التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية:

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

ب-3- التهرب الضريبي عن طريق العمليات المحاسبية:

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

- التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات: وذلك من خلال عدم تسجيل جزء من إيرادات المؤسسة في الدفاتر المحاسبية قصد تخفيض الدخل الخاضع للضريبة، وتمثل هذه الإيرادات في المبيعات، الفوائد الممنوحة، المكافآت وعمولات لصالح المؤسسة.
- التهرب الضريبي عن طريق زيادة الأعباء: وذلك تسجيل نفقات ليس لها صلة مع نشاط المؤسسة أو تسجيل نفقات وهمية أي لا وجود لها إلا على الوثائق المحاسبية، أو تضخيم النفقات في الدفاتر المحاسبية، قصد تخفيض الدخل الخاضع للضريبة، وبالتالي التهرب من الضريبة.
- التهرب عن طريق التلاعب بحسابات الميزانية: يسعى المكلف إلى التهرب من الضريبة عن طريق زيادة الخصوم وتخفيض الأصول، قصد تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة، وذلك من خلال تكوين احتياطات وهمية، تخفيض قيمة المخزونات، بالإضافة إلى تضخيم الحقوق المشكوك فيها.

4_ التهرب الضريبي الدولي:

إن التهرب الضريبي الدولي عموماً شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة والمكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعني حق الدولة في فرض ضرائب على الدخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته.

لهذا فالمكلف يحاول التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرائق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعه أو إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة، وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له من الدول المضيفة خصوصا مع انتشار الآن ما يسمى بدول الجناات الضريبية التي توفر المناخ المناسب والملائم لنشاط الشركات متعددة الجنسيات، حيث تقوم الشركة الام بإنشاء فروع لها للاستفادة بأكبر قدر ممكن من المزايا التي يقرها

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 11.

النظام الضريبي للأنشطة الممارسة في تلك الدولة، وكذلك في ظل العولمة نلاحظ ان هذه الظاهرة قد انتشرت مع زيادة حجم الاستثمارات والتجارة الدولية¹، وسمحت بظهور فرص جديدة للتهرب نتيجة للأهمية التي تكتسيها في المجتمع.

أ- التهرب الضريبي عبر الشركات متعددة الجنسيات:

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

ب- التسوق من الخارج:

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

ج- التهرب الضريبي عبر التجارة الإلكترونية:

في التجارة الإلكترونية لا يمكن تعيين مكان وزمان المتعاملين، وكذلك الكمية ونوعية السلع، و إنما نجد منشورة عبر الانترنت لمن يريد ان يشتري، والبائع والمشتري يحددان المكان والزمان لهذه الصفقة.

لذا تعرف التجارة الإلكترونية: ان المنظمة العالمية للتجارة عرفتها على انها (إنتاج، ترويج، بيع، توزيع) للمنتجات خلال شبكة الاتصالات².

● المشاكل الضريبية للتجارة الإلكترونية:

عادة لا تخلف المعاملات التجارية في عالم التجارة الإلكترونية والناشئة عبر شبكة الانترنت أي دليل أو أثر مادي يثبتها، مما يسمح للأشخاص وباستخدامهم لتكنولوجيا الانترنت من تحقيق معاملات وصفقات تجارية بعيدة عن سلطة وعين الإدارة الضريبية، خاصة المعاملات الخاصة التي تتم عبر شبكة الانترنت ويتم تسليمها إلكترونياً، حيث لا تخضع عملية التسليم لنقطة جمركية حاكمة، واما تطور أسلوب الدفع الإلكتروني³.

الامر الذي يصعب على جهاز الضرائب فرض رقابة على البضائع أو حتى على أطراف الصفقة الذين يقومون بهذه الاعمال، انما تعتمد الإدارة على ما يقر به المتعامل من تصريحات، بدون معاينة مكانية، وربما

¹ زهرة جبو، الياس نجمة، "التهرب الضريبي الدولي"، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 27، العدد الأول، سوريا، 2011، ص: 420.

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

³ فارس فضيل، حمزة ضويفي، "الابعاد القانونية والضريبية للتجارة الإلكترونية في ظل وسائل الدفع المعتمدة"، الملتقى الدولي الرابع حول عصنة نظام الدفع في الجزائر وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر-عرض تجارب دولية، المركز الجامعي خميس مليانة، 26-27 أفريل 2011 ص 2.

قد تكون الصفقة خارج حدود الوطن، أو ربما تكون في أيام العطل لديهم، وبالتالي من الصعب السيطرة على هذه التجارة الإلكترونية، إذ نجد كلما توسعت التجارة الإلكترونية توسعت معها ظاهرة التهرب الضريبي.

د- التهرب الضريبي عبر الجناات الضريبية:

كل دولة وسعيها منها لتحقيق أهدافها المسطرة تقوم بوضع أنظمة ضريبية جذابة، تقدم من خلالها جملة من الحوافز والامتيازات، هذه الحوافز و الامتيازات ذات المعدلات الضريبية المنخفضة جدا تارة و المنعمدة تارة أخرى التي تمنح لغرض جلب الاستثمار تسمى بالجناات الضريبية، والتي يمكن تعريفها بأنها "دول ذات سيادة يقرر تشريعها الضريبي العديد من المزايا و الإعفاءات الضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية، مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لها بالمقارنة مع الدول الأخرى¹.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

يرجع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي الى وجود بيئة توفرت فيها الشروط الملائمة لها ، والتي ساعدت في نموها واتساعها ، لذلك يعتبر وجود التهرب نتيجة توفر اسباب معينة والتي ترتبط بالمكلف وطبيعة النظام الضريبي المطبق والظروف الاقتصادية السائدة .

الفرع الاول : الأسباب المتعلقة بالمكلف

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته، والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية و مالية.

1- ضعف المستوى الخلقي:

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

2- ضعف الوعي الضريبي:

يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء، ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الافراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نجملها فيما يلي:

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.
 - اعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لقانون المرور.
 - سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.
 - ونشير أن الاعتبارات السابقة تختلف من شخص إلى آخر بحيث أن المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة وعادلة أقل عبئا عليه لذلك يتقبلها، بعكس الذي يعتقد أنها ظلما وتعسفا، نجدها تشكل عبئا ثقيلا عليه لذلك يرفضها ويسعى إلى التهرب منها.
- 3- الوضعية المالية السيئة للمكلف:

¹ سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الدولي وآثاره على اقتصاديات الدول النامية"، مرجع سابق، ص129.

تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه، بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي.

الفرع الثاني: الأسباب المرتبطة بطبيعة النظام الضريبي

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الجبائي ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي ، حيث نذكر منها:

1. تعقد النظام الضريبي:

وذلك من حيث تنوع وتعدد معدلات الرسوم والضرائب من جهة، ومن جهة أخرى يجد المكلف نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة وبوسائل بدائية.

2. عدم استقرار التشريع الضريبي:

إن عدم الاستقرار هذا راجع بالدرجة الأولى إلى التغييرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية السنوية وقوانين المالية التكميلية، مما خلق نوعا من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الضريبية.

الفرع الثالث : الأسباب السياسية

إن سياسة الإنفاق العام في الدولة تؤدي دورا أساسيا في التهرب الضريبي، فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة، إذ إن استخدام الضريبة في أغراض غير مالية أو اقتصادية يجعل الطبقات التي تتحمل من الضرائب أكثر من غيرها تشعر بالظلم مما قد يدفعها إلى التهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم، كما أن عدم الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي للدولة يؤدي إلى التهرب من الضرائب¹.

الفرع الرابع : الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية السائدة

من المسلم به أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة دخول المكلفين في أي اقتصاد يجعل إمكانية التهرب الجبائي قليلة جدا، الشيء الذي يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين بسهولة ، غير أنه إذا تأملنا وضعية الاقتصاد الوطني المتسم بانتشار الاقتصاد الموازي ، الذي نتج عنه عدم ضبط سوق السلع والخدمات، إضافة إلى عدم حرية المنافسة وفوضى الاستيراد، هذه الخصوصية قد ساهمت في زيادة حجم التهرب الجبائي بشكل واضح.

الفرع الخامس : الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

إن قوة الإدارة الضريبية أو ضعفها تترتب عليه مجموعة من الآثار المهمة والمتمثلة إما في إحكام الرقابة على المكلفين وتحصيل إيرادات الدولة كاملة، أو الخلل في الأداء وبالتالي ضياع الكثير من حقوق الدولة وإفلات المكلفين من التزامهم الضريبية².

إذن فتميز الإدارة الضريبية بضعف الكفاءة و النزاهة كانت سببا من أسباب التهرب الضريبي، ويعود

¹ خالد الخطيب، مرجع سابق، ص: 167.

² ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص 113.

هذا الضعف إلى محدودية الموارد البشرية والمادية داخل هذه الإدارة.

المطلب الثالث: طرق واثار التهرب الضريبي .

الفرع الاول : طرق التهرب الضريبي .

حتى الربع الأول من القرن العشرين كان التهرب الضريبي يتم على المستوى الحرفي فقط، أما بعد ذلك فقد تعدد وتطور الطرق والأساليب المتبعة في التهرب الجبائي بصورة ملحوظة، واختلفت باختلاف النشاط الممارس، فمنهم من يعتمد على التلاعب في العمليات المحاسبية، ومنهم من يعتمد على استغلال الثغرات القانونية والعمليات المادية، والنتيجة من كل هذا واحدة، وهي التخلص من دفع الضريبة سواء كان ذلك جزئياً أو كلياً، ومن هذه الطرق والأساليب نذكر:

اولاً: التهرب عن طريق العمليات المحاسبية:

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

1- تخفيض الإيرادات:

تعد الطريقة الأكثر شيوعاً واستعمالاً والتي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض إيراداته وإخفاء جزء من الوعاء الضريبي أو التخلص منه كلياً، وهذه الطريقة غالباً ما تعتمد من طرف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي والذين هم مجبرون على مسك محاسبة حقيقية.

حيث يظهر هذا التخفيض عن طريق الشراء بدون فواتير والبيع دون فواتير نقداً، أي أن عمليات البيع لا تتم عن طريق الحسابات المصرفية لكل من المورد والزبون، وهذا يؤدي إلى تسجيل عمليات بيع أقل بكثير مما هو محقق فعلاً¹، وهذا دون ترك أية أثر نتيجة قيامهم بالعمليّة دون أية فواتير أو صكوك بنكية.

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

¹ ونادي رشيدة، مرجع سابق، ص 40.

جدول(9): مثال حول التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات

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

المصدر: أعد من طرف الطالب

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

2- تضخيم التكاليف:

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

و باعتبار أن معظم التشريعات الضريبية تعتمد أساسا على نظام التصريح والإقرار الإداري للمكلفين في تحديد وعاء الضريبة، كما أن تجيز وترخص للمكلف بخصم بعض التكاليف المتعلقة بنشاط المؤسسة لتحديد ذلك الوعاء.

إلا أن المشرع الجزائري لم يعطي الحرية التامة للمكلف في ذلك حيث أتاح له خصم هذه التكاليف وفق شروط حددها وهي:

- ✓ أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- ✓ أن تكون هذه الأعباء في صالح نشاط المؤسسة وأن تتعلق بالسير العادي لها.
- ✓ أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية، وأن تتصل بأعباء فعلية.
- ✓ أن تعمل على تخفيض الأصول الصافية وأن تمارس خلال السنة المالية.¹

¹ وناي رشيدة، مرجع سابق، ص 40.

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

أ- المستخدمين الوهميين:

يلجأ المكلف في هذه الحالة إلى الكشوفات المحاسبية، حيث يقوم بتسجيل أجور ورواتب مستخدمين يشغلون مناصب ثانوية على أساس أنهم إطارات ومسيرين، كأن يسجل عون إداري على أنه رئيس مصلحة وهذا بغرض تضخيم رواتبهم، أو أن يقوم بتسجيل أجور عمال وهميين أي لا وجود لهؤلاء العمال في حقيقة الأمر، وهذا من أجل تضخيم الكتلة الأجرية وتضخيم التكاليف والتي سوف تخصم في النهاية من الربح الخاضع للضريبة، مما يؤدي إلى تخفيض مبلغ الضريبة الواجبة الأداء.

ب- تقنية الإهلاك:

يعرف الإهلاك على أنه: القيمة المفقودة تدريجياً للموجودات الثابتة أو هو تناقص قيمة الأصول الثابتة التي تحوزها المؤسسة والمتمثلة في العقارات المباني والتجهيزات¹، وهو من الناحية المحاسبية عبئاً نظرياً تتحمله المؤسسة، لذلك فإن المشرع سمح للمكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة مقترناً بالشروط التالية²:

✓ الإهلاك يحس الأصول الثابتة.

✓ أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال.

✓ أن لا تتجاوز الإهلاكات المتراكمة القيمة الاسمية للأصل المهلك.

✓ يجب أن يكون الأصل المستثمر والخاضع للإهلاك مسجلاً محاسبياً، ومن خلال تنوع الأصول المهلكة وفترة بقائها، فإن لكل أصل

معدل إهلاك خاص به وذلك حسب المدة اللازمة له تفادياً لتضخيم الأعباء، كما يحسب الإهلاك بثمان الشراء خارج الرسم

قيمة الإهلاك = ثمن الشراء باستثناء الرسم (TVA) / عدد السنوات = ثمن الشراء (HT) * معدل الإهلاك.

غير أن المكلف بالضريبة يلجأ إلى التحايل على القانون، وذلك بحساب قيمة الإهلاكات بواسطة إضافة الرسم على القيمة المضافة TVA مع استرجاعه له، أو أن يطبق الإهلاك على أصول مهلكة، أو أن يطبق الإهلاك على أصول قد تنازل عنها، كما قد يلجأ إلى تقييد مؤونات غير مبررة، أو التلاعب في معدلات الإهلاك بوسائل متعددة من خلال تطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهلك وغيرها

...

ت- الأعباء والمصاريف غير المبررة:

¹ بلخوخ عيسى، مرجع سابق، ص 12.

² ونادي رشيدة، مرجع سابق، ص 42.

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

- ✓ المبالغة في تقديم المكافآت والهدايا.
- ✓ تحميل مصاريف صيانة سيارة أو منزل خاص بصاحب المؤسسة.
- ✓ تحميل تكاليف الكهرباء والغاز والهاتف أو تكاليف أخرى تخص صاحب المؤسسة.
- ✓ شراء مستلزمات خاصة، ولأغراض شخصية مسجلين إياها على حساب المؤسسة.

ثانيا: التهرب عن طريق العمليات القانونية والمادية:

بالإضافة إلى التلاعب المحاسبي، يلجأ المكلف إلى استعمال طرق وأساليب أخرى للتملص من الضريبة، بحيث يتمتع المكلف عن التصريح بجزء أو بكل مبيعاته أو منتجاته وكذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية وهذه عملية تحايل مادي، ومن جهة أخرى يمكن أن ينصب التحايل في قالب قانوني أي بمعنى أن المكلف لا يخرج عن القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر امتيازاً تسمح له أن يخضع لضريبة أقل ونوضح ذلك كما يلي:

1- التهرب عن طريق العمليات القانونية:

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر تنظيماً والأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق التحايل القانوني من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في القانون الجبائي أو التجاري لصالح المكلف، وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أية عقوبة على مرتكبيها، حيث يستعين المتهرب بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى نصوص قانونية، ويتجلى ذلك في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها.¹

حيث يعتمد المتهرب في ذلك ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع، أو كأن يقوم بإخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة التي تقع عليه في حالة توزيع الأرباح، وقد يعتمد في ذلك أيضاً على التلاعب في تصنيف حالات قانونية كأن يقوم بتمويه وضعية غير قانونية وراء وضعية قانونية مشابهة لها أقل إخضاعاً للضريبة منها، أو تزييف حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة أساساً إلى وضعية قانونية تجعلها معفاة من الضريبة، وتجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة يتم اعتمادها بكثرة من طرف المتهربين من الضريبة في الوقت الحالي، وذلك لصعوبة اكتشافها من طرف مراقبي الإدارة الجبائية.

¹ بوشري عبد الغني، مرجع سابق، ص62-63.

2- **التهرب عن طريق العمليات المادية:** إن التلاعب المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة في الواقع للضريبة، وجعلها بعيدا عن مراقبة اعوان الإدارة الجبائية، وهذا النوع يعد من أخطر اشكال التهرب الضريب وذلك لآثاره في إرساء قواعد ودعائم للإقتصاد السري أو كما يسمى الإقتصاد الغير رسمي "الموازي".

حيث يقول GILBERT TIXIER بأنه " : العمل الذي يتم سريريا من خلال الأسواق السوداء والسوق السوداء هي السوق التي يتم فيها تبادل المواد والسلع بعيد عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية، حيث تواجه هذه الأخيرة صعوبات لإخضاع هذه المبادلات للضريبة¹.

وقد يكون هذا الإخفاء جزئيا يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة للمكلف، أو كليا يجعل المكلف يتهرب من مجمل الضريبة، ونبين هذه الصور فيما يلي:

أ- الإخفاء الجزئي:

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

- ✓ التخفيض في التصريحات بكميات المواد المستعملة في الإنتاج للتقليل من كمية الإنتاج وبالتالي التخفيض في المبيعات.
- ✓ حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي.
- ✓ إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.

ب- الإخفاء الكلي:

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

الفرع الثاني : اثار التهرب الضريبي .

¹ لبد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر 2012/2011، ص97.

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

اولا : الآثار المالية:

إن التهرب الضريبي يحرم الدولة من مصدر هام من مصادر التمويل ولعله يكون الأهم، والذي يضمن لها حرية قرارها السياسي، خلافا على لجوئها للاقتراض الخارجي أو إلى طبع نقود دون مقابل والذي ينتج عنه ارتفاع في نسبة التضخم، أو قد تلجأ الدولة أيضا إلى رفع الضغط الجبائي وهو أيضا له عدة آثار سلبية على المكلفين الملتزمين .

أ- الإصدار النقدي:

هو ضخ قدر من النقود "الكتلة النقدية"، وطلق عليه كذلك التمويل بالتضخم، وينتج عليه:

- ✓ زيادة مفرطة للأسعار، ارتفاع غير طبيعي دون أن يقابله زيادة في الإنتاج.
- ✓ ظهور التضخم باختلاف أنواعه.
- ✓ نقص القدرة الشرائية للمواطنين وتدهورها.
- ✓ تغيير نمط الاستهلاك.
- ✓ انخفاض الصادرات في البلاد والذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.
- ✓ اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع، وظهور السوق السوداء.¹

ب- الدين العام:

باعتبار أن الدين العام من بين وسائل التمويل للدولة، حيث يمكن أن يكون داخليا أو خارجيا، أو تكون مدته طويلة أو قصيرة، وطريقة الاكتتاب عام أو على طريق البنك، فإن اللجوء إليه يؤدي إلى آثار سلبية وتتمثل في

- ✓ يشكل الدين العام عبئا على ميزان المدفوعات في حالة التسديد وتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض خاصة إذا كانت موجهة في أغراض استهلاكية لا تعود بالفائدة على الأجيال التالية، كما هو الحال في الجزائر.
- ✓ نقص الإنفاق العام الناتج عن تسديد القروض، وضعف القدرة الشرائية للأفراد.
- ✓ تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة استخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد في الأجل القصير أو المتوسط.

¹ بلخوخ عيسى، مرجع سابق، ص 31-32.

✓ فقدان الثقة في الدولة وعزوف الهيئات المالية والأفراد عن منح القروض.

ت- زيادة الضغط الجبائي:

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

إما إلى عزوف هؤلاء الملتزمين على دفع الضريبة مما يؤدي إلى زيادة المتهربين من الضريبة كما سبق لنا الذكر، وهنا تتحقق معادلة {"لا فير، Laffer"} كثرة الضرائب تقتل الضرائب {.

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

ثانيا : الآثار الاقتصادية:

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

أ- التأثير على المنافسة: عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات و التجار، فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة تكون دائما في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي لا تتهرب من الضريبة، وبالتالي تستطيع فرض أسعارها التنافسية، وأحسن مثال على ذلك المؤسسات الوطنية التي لا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص ، كالتالي لا تتردد في إجراء صفقاتها التجارية بدون فواتير، وبالتالي فإن أسعارها تكون منخفضة لعدم احتوائها على الرسم على القيمة المضافة لذلك فإن التهرب الضريبي يساهم في الحد من القدرة التنافسية للمؤسسات التي تعمل ضمن ضوابط التسيير الجيد لمواردها، والتي تهدف إلى رفع معدلات أرباحها طبقا لقواعد السوق، على عكس المؤسسات التي تلجأ إلى التهرب للحصول على وسائل التمويل، ومن ثم التأثير على أسعار المواد المباعة في السوق مما يقوي مركزها التنافسي.¹

ب- عرقلة النمو الاقتصادي:

¹ ولهي بوعلام، أ.عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، العدد 08 لسنة 2008، ص 155.

يشكل التهرب الضريبي عائقا أمام تحقيق النمو الاقتصادي، إذ أن أثر إعاقاة المنافسة الاقتصادية يؤدي إلى كبح التطور والنمو الاقتصادي، كما أن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام، وهو ما يحد من إمكانية القيام بالمشاريع الاستثمارية، وتجدر الإشارة إلى أن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمارات، ويترتب عن ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدل التضخم وزيادة حدة البطالة، كما تؤدي زيادة التهرب الضريبي إلى تخفيض الاستهلاك والتأثير السلبي على سوق العمل، وبذلك فإن التهرب الضريبي يعتبر من أبرز مظاهر الفساد الاقتصادي.¹

ت- التأثير على النشاط الاقتصادي وإعادة توجيهه:

إن التهرب الضريبي يساهم في إعادة توجيه الأنشطة الاقتصادية، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية حسب الاعتبارات الجبائية أكثر من الاعتبارات الاقتصادية وفي الجزائر نلاحظ هذا، فالأنشطة الاقتصادية تتوجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، دون أن تتوجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات وتساهم في تكوين القيمة.

أيضا يلاحظ في المؤسسات أنه ومن أجل ضمان مدخول جيد يفكر مدير المؤسسة في كيفية التهرب من الضريبة أكثر من التفكير في تنمية أعماله ومؤسسته، وبالتالي يمكن القول أن التهرب الضريبي هو إذن مسبب للركود الاقتصادي.

و يؤثر التهرب الضريبي أيضا في إعادة توزيع الدخول و نذرت الأموال وكذلك على الادخار والاستثمار تأثيرا سلبيا على الاستقرار الاقتصادي للدولة.

ثالثا : الآثار الاجتماعية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا التهرب منها إلى عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي للجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.²

ومما سبق فإننا نبرز أهم الآثار لاجتماعية في ما يلي:

¹ بوشري عبد الغني، مرجع سابق، ص81.

² لبد لزرقي، مرجع سابق، ص60-61.

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

خلاصة الفصل

لقد قمنا في هذا الفصل بتقديم النظام الضريبي الجزائري، وقد تم ذلك من خلال تتبع مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري وخاصتا فترة ما قبل الإصلاحات، وقد عرجنا أيضا على اهم دوافع هذه الإصلاحات وبالإضافة الى أهم جوانب الإصلاحات، ناهيك عن العوامل أدت الى كبح عمل هذا النظام نتيجة تطور طرق التهرب الضريبي نتيجة التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وحتميات تفرضاها العولمة الاقتصادية، مما زاد من صعوبة وضع إطار مفاهيمي لهذه الظاهرة، حيث حولنا أيضا تشخيص هذه الظاهرة من خلال محاولة الوصول إلى أسبابها الجوهرية، خلصنا إلى أنها تعود لعدة أسباب متداخلة ومتراطة فيما بينها، تتعلق أساسا بتفكير المكلف، وبطبيعة الظرف الاقتصادي، وكذا الجانب الإداري لمصلحة الضرائب.

غير أنه مهما كانت الاسباب وراء التهرب الضريبي فإن النتيجة واحدة، وتتمثل في الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على عدة مستويات: المالية، والاقتصادية، والاجتماعية والسياسية، ونتيجة لهذه الآثار السيئة التي خلفتها ظاهرة التهرب الضريبي، استوجب على الدولة وضع كيان رادع ووقائي لهذا النزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني و يفوت عليه فرصة الاستفادة من موارد مالية هامة، هذا الكيان بكل مكوناته وهيكله وأدواته سنحاول معرفته في الفصل القادم.

الفصل الثاني:

الرقابة الجبائية

تمهيد :

تعد الرقابة الجبائية احد اهم الاجراءات التي تسعى من خلالها الادارة الجبائية الى المحافظة على حقوق الخزينة ، وتكتسي اهمية بالغة اكثر ، نظرا لان النظام الجبائي نظام تصريحي ، اي انه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه ، لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات المكتتبة لازمة ، لانها في الكثير من الاحيان تكون غير صحيحة وصادقة ، نظرا للاخطاء المرتكبة اثناء اعدادها سواء على حسن نية او سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة

كما ان الرقابة الجبائية رمز من رموز الديمقراطية ، بحيث ان حرية التصريح التي يتمتع بها العنصر الجبائي ضمن النظام الجبائي التصريحي تجعله يحدد اساس الاخضاع الجبائي بنفسه ، ويصرح بالمعلومات اللازمة التي تحدد الاعوية الضريبية الى الادارة ، وهو الامر الذي يمكن التأكد منه عن طريق الرقابة اللاحقة لهذه المعطيات المصرح بها .

حيث سنتطرق في هذا الفصل للمباحث التالية :

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الإطار القانوني و الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية:

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

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها.

الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية.

تعد الرقابة الجبائية جزءاً لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية, إلا أن لها بعض الخصائص والميزات تتصف بها عن باقي أنواع الرقابة.

أولاً : تعريف الرقابة

قبل التعرف على مفهوم الرقابة يجب توضيح معنى الرقابة في اللغة

1- تعريف لغة: [رَقَبَ رَقْبَهُ ، رَقَابَةً _ رَقَبًا وَرَقَبًا وَرَقَابَةً وَرَقَبَانًا وَرَقْبَةً وَرَقْبَةً] حرسه _ انتظره _ حاذره _ لاحظه.

[راقبه] حرسه. راقب الله في أمره : خافه¹

و هي تعني في اللغة الفرنسية وفقاً لقاموس أميل ليتري "EMEL LITRE" ضد العمل إذ أن أصلها يعود أو ينقسم إلى شقين، الأول "CONTRE" و تعني فيه المواجهة، والشق الثاني "ROLE" أي السجل أو القائمة، و قد فقدت هذا المعنى بتطور الزمن و أصبحت تعني الإشراف و المتابعة.²

2- تعريف في الاصطلاح بعدة تعاريف نذكر منها :

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

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

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

³ السعيد بلوم، نفس المرجع السابق، ص 14.

ثانيا: مفهوم الرقابة الجبائية

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

تعريف المديرية العامة للضرائب " هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات".¹

وقد عرّفها مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي بأنها: "المراجعة الجبائية هي جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف، لتحديد فيما إذا قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح"، حيث اعتبرت الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC)، المراجعة الجبائية كمجموعة متنوعة من المراجعات العملية من خلال اقتراح التعريف التالي: "تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها، وبالتالي فجبائية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية"، وعرفت أيضا على أنها "عبارة عن فحص انتقادي موجه للتحقق من أن نشاط المؤسسة معبر عنه بصدق في حسابات المؤسسة السنوية، مع مراعاة القواعد والمبادئ الضريبية"²

ويمكن تعريفها أيضا : "تلك العمليات المنتظمة التي تقوم بها الإدارة الجبائية بغية التأكد من التصريحات الجبائية للمكلف ومطابقتها مع ماهو موجود في الواقع بهدف الكشف عن مواقع الغش والتهرب من اداء الدين الضريبي المستحق على عاتق المكلفين بالضريبة تجاه الخزينة العمومية واسترداد قيمته في حالة حدوث ذلك"³

ومن الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها: "مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي"⁴

عرفها التشريع الجزائري على أنها "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها"⁵

¹ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011/2010، ص19.

² فحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة. 2012/2011، ص16.

³ محمد عاشور العبداني، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، جامعة المدية، 2004، ص50.

⁴ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012/2011، ص81.

⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 18-1 من "قانون الإجراءات الجبائية" لسنة 2016.

ومن خلال هذه التعاريف نستخلص الصفات التالية للرقابة الجبائية :

- الرقابة الجبائية حق من حقوق الدولة تمارسه الادارة الاجبائية في صورة منظمة وقانونية
- تستهدف التحقيق في مختلف التصريحات الجبائية للمكلف ومطابقتها لما هو موجود في الواقع للتأكد من مصداقيتها
- هدف الرقابة الجبائية هو الكشف عن مواقع الغش والتهرب الضريبي واسترداد حقوق الدولة الواجبة التحصيل
- ينصب اهتمام الرقابة الجبائية في المحافظة على موارد الخزينة العمومية .

الفرع الثاني : اهداف الرقابة الجبائية .

للرقابة الجبائية عدة أهداف من نواحي مختلفة ترمي لتحقيقها، فالرقابة الجبائية أهداف من الناحية القانونية ،الاقتصادية والمالية، الإدارية وأخيرا من الناحية الاجتماعية ويمكن تلخيصها في الآتي:

أولاً: من الناحية القانونية: ويتمثل في مقارنة والتأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية والمادية الخاصة بالمكلفين مع القوانين والتشريعات الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية تجاوزات ومخالفات يمارسونها للتهرب من دفع التزاماتهم الضريبية¹ وتمثل هذه الأهداف في ما يلي:²

✓ التحقق من مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين ومقارنة تطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.

✓ التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي.

✓ مراقبة وتطبيق التشريعات والقوانين الضريبية وفقا لمبادئ الضريبة وتعميمها على كل المكلفين بها، وذلك من خلال تأديتهم لالتزامهم الضريبية وضمان حصولهم واستفادتهم من حقوقهم الضريبية بشكل قانوني.

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

ثالثا: من الناحية الإدارية: تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية ويتمثل ذلك في زيادة فعاليتها من خلال المعلومات

التي تقدمها ويمكن أن نلم بهذا الدور في النقاط التالية:³

¹ لباس قلاب الذبيح، مرجع سابق، ص20..

² بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر(1999-2009)، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2010/2011، ص89.

³ العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في التسيير معهد العلوم الاقتصادية.التسيير والتجارة المركز الجامعي الدكتور يحي فارس المدينة، أكتوبر 2008 ، ص104.

- ✓ تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية والنقائص الموجودة في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الضريبية على اتخاذ إجراءات تصحيحية وإيجاد حلول لهذه الثغرات والنقائص.
- ✓ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها مرة أخرى.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير التهرب الضريبي، ومدى تأثيره على المؤشرات الاقتصادية الأخرى.

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

- ✓ تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا يرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة؛
- ✓ منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.¹

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية:

نظرا للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين والخاضعين للرقابة الجبائية، تحتم على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها باستعمال نوعين من الرقابة الجبائية وهي الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية حيث يقصد ب²

الفرع الاول: الرقابة الداخلية:

ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا ولأهداف مسطرة مسبقا ويمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

اولا : الرقابة الشكلية:

تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50A) و (G50) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في

التصريحات، وذلك وفق الإجراءات التالية:

¹ سليمان عتير، مرجع سابق، ص 82-83.

² مصطفى عوادي، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة"، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص: 12.

- المكلف: يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.
- النشاط: يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.
- الأخطاء المادية: التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، وان كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها.

• عيوب الرقابة الشكلية:

من العيوب التي تواجه لهذا النوع من الرقابة، أنه لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات وما تحتويه من معلومات تعريفية بالمكلف، 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 المكلفين¹

ثانيا : الرقابة على الوثائق:

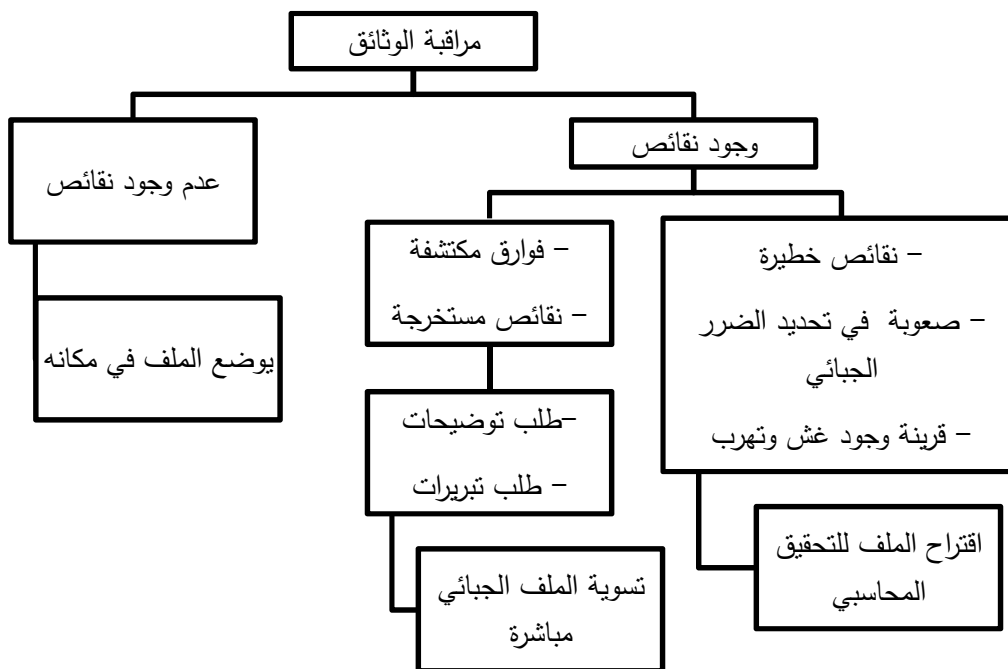
على العكس من الرقابة الشكلية، فإن الرقابة على المستندات يجب أن تكون شاملة و هذا ما يتطلب الفحص الإنتقادي لجميع عناصر التصريح الجبائي و مقارنتها بالمستندات الملحقه للتصريح و كذا المعلومات و البيانات التي في حوزة المصلحة و بصفة عامة فإن هذه الرقابة تتم على الملف و داخل المكتب حيث تتركز أهداف الرقابة على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

- فحص جميع الاعمال التي تتم على مستوى المكتب.
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها و تطور ذمة المالية لكل مكلف .
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة، او تبريرات وتوضيحات، فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة. التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية.²

¹ سليمان عتير، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011-2012، ص: 124.

² سهام كردودي، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص50.

- الشكل رقم (1): المخطط العام لمراقبة الوثائق



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

الفرع الثاني : الرقابة الخارجية:

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

أ-التحقيق المحاسبي:

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

و يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب بل يسمح كذلك بإطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية، و يُطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد

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

ترتكب أحيانا على حسابه. في هذه الحالة، يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيارات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

● سير التحقيق المحاسبي:

سيتم التطرق اليه بأكثر تفصيل في المبحثين القادمين.

ب- التحقيق المصوب في المحاسبة:

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010،

حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية

● سير التحقيق المصوب:

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع

بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على

الأعوان المحققين توضيحه على إشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير¹.

a. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يعتبر التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية امتدادا للتحقيق المحاسبي، كما يمكن أن يكون مستقلا عن هذا الأخير إذا تعلق الأمر

بمكلف لا يملك ملف جبائيا، تم نصه لأول مرة في قانون المالية لسنة 1992 مساندة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية

في الجزائر، وقد عرفه المشرع الجبائي على أنه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم

التزامات متعلقة بهذه الضريبة"².

— إذن يهدف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلى:

— التحقق من صحة المداخيل المصرح بها بالنسبة للضريبة على الدخل .

— مراقبة تجانس هذا المدخول مع الذمة المالية، وضعية الخزينة، وعناصر الثراء.

● سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، منشورات 2013، ص: 31.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 21-1 من "قانون الإجراءات الجبائية".

– التحضير لعملية التحقيق:

إن البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب لسنة 2000 يهدف إلى تحقيق نسبة 5% من الملفات المعروضة، وهذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات والإمكانيات المتاحة للمصالح الضريبية، إضافة إلى أن الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يجب اختيارهم عن طريق مؤشرات معايير موضوعية وهادفة منها¹:

✓ الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخيل المكتتبه في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.

✓ لما تبعاً للتحقيق المعمق من قبل المفتشية للملف الذي يجوزتها تحصل على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك.

✓ الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخيل مخفية هامة.

✓ لما في خلال عملية التحقيق المحاسبي استغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء الأرباح الموزعة...)، تظهر منها فوارق بين الدخول المصرحة بها والدخول الحقيقية المحققة.

– الانطلاق في عملية التحقيق:

بعد الانتهاء من مرحلة التحضير تأتي مرحلة انطلاق أعمال التحقيق المحاسبي بدءاً بعملية إشعار المكلف بذلك، ومروراً بالقيام بعملية البحث عن المعلومات المتعلقة بالمكلف قيد التحقيق، و مع الأخذ بعين الاعتبار فترة التحقيق المبرمجة لذلك، حيث يحصل المراقب على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات يقوم بفحصها وتحليلها ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة.

أما بالنسبة لإعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة فإن إعادة تكوين المداخيل المحققة من قبل المكلف هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية وعناصر مسار الحياة، وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة.

المطلب الثالث : مبادئ الرقابة الجبائية واسبابها واهميتها .

الفرع الأول: مبادئ الرقابة الجبائية:

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

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI , Circulaire N° 135/MF/DGI , du 15/02/2000.

أولاً: إقامة نظام ضريبي محكم:

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

كما أن التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال ما يلي:¹

أ- تبسيط وتحسين التشريع الضريبي:

يؤدي غموض النظام الجبائي وتعقد نصوصه إلى تشجيع الغش الضريبي وعليه فإن تعديل النظام الجبائي يعد من المبادئ الهامة التي تعمل على الحد من هذه الظاهرة لهذا فمعظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم يتمشى وتحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية صياغة تنسم بالبساطة والاستقرار والمرونة ومن ثمة لا بد من:²

ب- تحقيق العدالة الضريبية:

تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة وتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي، وإعادة التوزيع العادل للدخول والثروات على أفراد المجتمع، ولذلك يصعب قياسها ويبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل واقتناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه وتسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية، حيث يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية فرعين:

- ✓ العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية.
- ✓ العدالة العمودية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

وبشكل عام يمكن القول أن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب قدرته التكلفة، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخول، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.

¹ بشري عبد الغني، مرجع سابق، ص 92

² العثماني مصطفى، مرجع سابق، ص 109.

ثانيا-ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

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

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

ثالثا:إرساء الحس الجبائي لدى المكلفين:

يتم ذلك من خلال تقديم الإدارة يد المساعدة للمكلفين والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، ووضع تحت تصرفاتهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات و تغييرات التشريع الجبائي، ومذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة وسهلة في تناول عامة المكلفين بالضريبة، وكذلك شرح الإجراءات الجبائية كمواقيت التصريح وكيفية الدفع وأساليب الطعن والمنازعات إضافة إلى تبليغهم بالمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة وذلك، أي بصفة توعية المجتمع بحقوقه والتزاماته الضريبية وأيضاً حقوق الإدارة الجبائية من خلال انتهاج جملة من السياسات الإعلامية والتي تتمثل في:

- ✓ إعلام المكلف بالضريبة.
- ✓ تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

¹ بشري عبد الغني، مرجع سابق، ص93-94.

الفرع الثاني : أسباب قيام الرقابة الجبائية:

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

أولاً: حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمدخله:

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

المادة [1-18]: [ترأب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.....]¹

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

ثانياً: مكافحة التهرب الضريبي:

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

الفرع الثالث: أهمية الرقابة الجبائية .

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

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص10.

حيث تكمن أهمية المراجعة الجبائية في كونها وسيلة لا غاية، تهدف إلى توفير المعلومات حول المكلفين والتي لا بد أن تتسم بالدقة، والكمية المناسبة لعمل المراجع الجبائي، والمساعدة في حصر المجتمع الضريبي بشكل دقيق والتأكيد للمكلفين الذين يقدمون التصريحات الجبائية، والتقارير المالية أن التشريع الضريبي ينفذ بعدالة دون تمييز بينهم في ذلك.

كما تهدف لخدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنبا إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له، وتقليل حالات التهرب الضريبي وأشكاله، وزيادة حصيلة الضريبة، وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية.¹

المطلب الرابع : الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية .

تعد مكافحة التهرب والغش الضريبيين أولوية قصوى بالنسبة للإدارة الجبائية، وهذه المهمة ليست سهلة، لذلك عليها أن تفرض وجودها عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الإحصاء والمتابعة وتقوم هذه الأخيرة بالرقابة الجبائية عن طريق المصالح المكلفة بالوعاء، والتحقيق والتحصيل لمختلف الضرائب والرسوم.

الفرع الاول : أجهزة الرقابة الجبائية

اولا : المستوى المركزي

- أ- مديرية الأبحاث والمراجعات
- تنظيم مديرية الأبحاث والمراجعات

تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعات المحرك الأساسي والمركزي لعملية التحقيق والبحث عن المعلومة الجبائية، حيث أنشأت هذه المديرية وتم تنظيمها ضمن المديرية المركزية التابعة لوزارة المالية ، وقد جاء تنظيم هذه المديرية متجاوبا بشكل فعال لمحاربة التهرب والغش الضريبيين، حيث تتكون مديرية البحث والمراجعات من ثلاث (03) مصالح جهوية، وأربعة مديريات فرعية.

- نيابة مديرية البرمجة .
- نيابة مديرية الرقابة الجبائية .
- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية .
- نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية .

حيث تهتم هذه المديريات ب:

- التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع ، استغلال ، الاحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية .

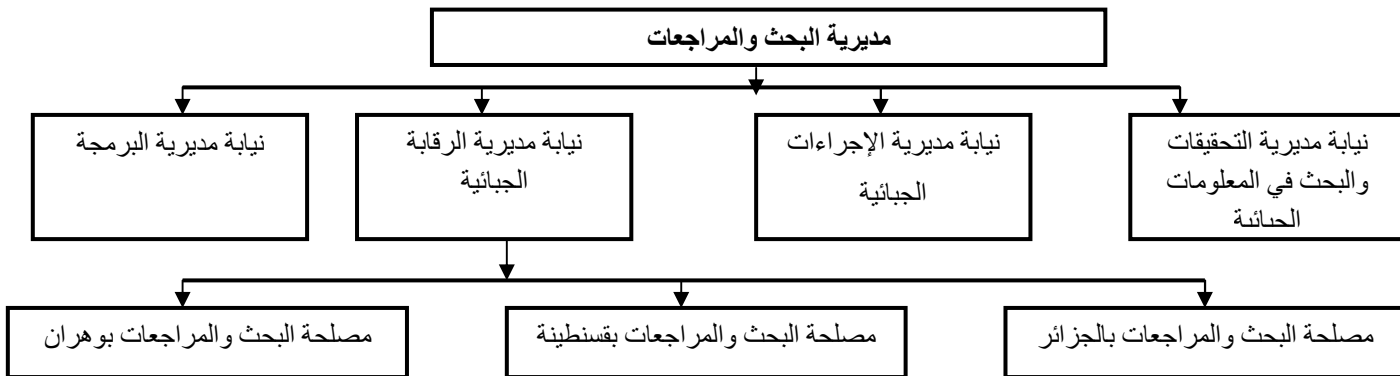
¹ قحموش سمية، مرجع سابق، ص22،21.

- برمجة وتحقيق على المستوى الوطني لكل تحقيق أو بحث متعلقة بالتحقيقات الجبائية .
 - توجيه، تعاون، وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية و الجبائية المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي .
- مهام مديرية الأبحاث والمراجعات:

طبقا لتعليمية رقم 268/وم/م ع ض المؤرخة في 15/09/1998 يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يكون انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك وهذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها والتحقيق فيها من طرف مفتشيات الضرائب أولا، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، ثم يصادق على البرنامج أو يغير من طرف مديرية البحث والمراجعات كما تم تحديد مستوى رقم الأعمال للأربع السنوات الأخيرة، والتي هي محل التحقيق بأن يفوق أو يساوي 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، وبـ 10.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى، حتى تسند مهمة تحقيق هاته المؤسسات إلى مديرية البحث والمراجعات .

واعتمادًا على صلاحيات (DRV) في إطار البحث والتحقيق فهي مكلفة بـ:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.
- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب، وتحسين المردودية الجبائية العامة.



الشكل رقم (2-2): الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات

المصدر: نجة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2004، ص: 40.

ثانيا : على المستوى الجهوي:

أ- المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات:

متواجدة حاليا بالجزائر، وهران وقسنطينة، وتمتع بصلاحيات التدخل على المستوى الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم، حيث تنظم هذه المصلحة في ثلاثة (03) أقسام¹:

أ-1- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم:

يعمل في شكل فرق، ويكلف بتنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك، وتنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات والمداخيل، وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريرات، وتنفيذ . حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية².

أ-2- قسم المساعدة على الرقابة:

ويكلف لاسيما بمساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص الحاسبات الآلية³.

أ-3- قسم الوسائل:

ويكلف بتزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها، وتسيير الوسائل والدعائم والمطبوعات الموجهة للمحققين والمكلفين بالضريبة، وتصنيف ملفات المراجعة وحفظها⁴.

ب- المديرية الجهوية للضرائب:

تتواجد مديريات الضرائب الجهوية في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، البليدة، سطيف شلف، ورقلة، بشار، هذه المديريات هي امتداد للمستوى المحلي للإدارة المركزية، حيث أن دورها الأساسي يتمثل في إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي، وفي هذا الإطار، فهي مكلفة بالإنعاش والتوجيه ومراقبة نشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها⁵.

وتنظم مديرية الضرائب الجهوية إلى أربع مديريات فرعية⁶، من بينها المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

والمنازعات، التي تكلف بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في مجال المراقبة الجبائية والمنازعات، حيث تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة مكاتب :

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 42 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/09/2009، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريد الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 29/03/2009

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 43 من القرار وزاري مشترك المؤرخ في 21/09/2009،

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 44 من القرار وزاري مشترك المؤرخ في 21/09/2009،

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 45 من القرار وزاري مشترك المؤرخ في 21/09/2009،

⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في

18/09/2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59، الصادرة بتاريخ 24/09/2006.

⁶ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 25 من القرار وزاري مشترك المؤرخ في 21/09/2009،

- مكتب متابعة برامج الأبحاث والمراجعات الجبائية والتقييم.
- مكتب تحليل تقارير المراجعات الجبائية والتقييمات.
- مكتب متابعة المنازعات.

ثالثا : على المستوى الولائي:

- أ- المديرية الولائية للضرائب:
- تنظم هذه المديرية في خمس (05) مديريات فرعية¹:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للتحصيل.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

وهذه الأخير مكلفة بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة أجهزها، وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة مكاتب:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.
- مكتب البطاقات والمقارنات.
- مكتب المراجعات الجبائية.
- مكتب مراقبة التقييمات.

حيث سيتم التطرق إلى مهام كل مكتب بتفصيل أكثر في الفصل التطبيقي.

ب- مفتشيات الضرائب:

وضعت هذه المفتشيات أساسا لتسيير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين، وقمع ظاهرة الغش الجبائي من خلال مهامها، حيث تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريجات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل، حيث تتكون من وتتكون من مصلحة جبائية المؤسسات والمهن الحرة، مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين، ومصلحة الجباية العقارية، ومصلحة التدخلات.

واعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريجات التي تستلمها من المكلف (تصريجات شهرية، سنوية، خاصة)، وفي حال وجود الخطأ أو النسيان أو نقائص ملحوظة تجرى مراقبة معمقة، وفحص التصريجات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوفات الربط وبطاقات المعلومات.

ج- قباضات الضرائب:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 59 من القرار وزاري مشترك المؤرخ في 2009/09/21، مرجع سابق.

تتكفل قباضات الضرائب خصوصا بجداول الضرائب وتحصيل الضريبة، وتنقسم إلى:

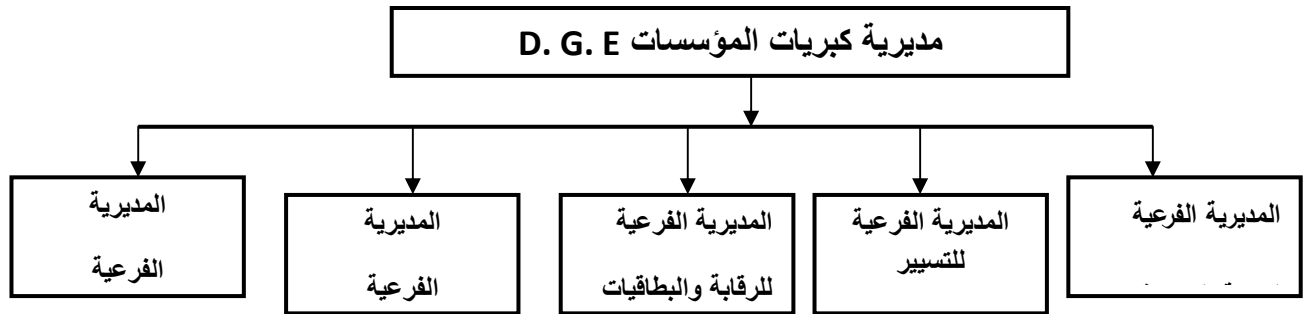
قباضة تحصيل الضرائب، و قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية¹.

رابعا : الهياكل الجديدة المستحدثة للرقابة الجبائية:

تعزيزا لهياكل الرقابة الجبائية من اجل تحسين فعاليتها، قامت المديرية العامة للضرائب باستحداث جهاز ثالث تدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي والمتمثل في مديرية كبريات المؤسسات وهذا بموجب المرسوم التنفيذي في رقم 303/202 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق ل 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، تنظم مديرية كبريات المؤسسات في خمس (05) مديريات فرعية، حيث تتمثل مهامها فيما يخص المكلفين التابعين لمجالها في²:

التسيير الثابت للملفات الجبائية، رقابة جبائية محكمة، دراسة سريعة وفعالة للمنازعات، التحصيل، الاستقبال.

الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: لياس ذبيح قلاب، مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011-2012، ص: 91.

الفرع الثاني : الوسائل البشرية

من أجل تحقيق الأغراض التي تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيقها، فإنه ينبغي وجود جهاز من الموظفين

ذوي خبرة عالية ويزاولون نشاطهم على مستوى رفيع من الجودة، كما ينبغي أن يكون المراجع الجبائي على أتم الوعي والاستعداد لتحقيق المراجعة.

¹ عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص: 39.

² République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, la lettre de la DGI N° 65/2013, LA DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES: **Une structure tournée vers la performance**, p8.

1. الأعوان المكلفين بالرقابة

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

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة وتقديم

الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات كما يعمل على

نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

رئيس فرقة البحث والتحقيق: إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي.

ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقته، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين .

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

– الأقل له رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع؛

– الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية؛

– بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق مراقبة النتائج وحسابها مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، واقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات، مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقار المكلفين باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول (نائب المدير) تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية¹.

2. معايير المراجع الجبائي.

¹ كريدودي سهام، مرجع سابق، ص-ص: 56-57.

يعد العنصر البشري من أهم الموارد المتاحة في عملية الرقابة الجبائية، فيجب على المراجع الجبائي أن يكون ملماً بالمعايير والقواعد المتعارف عليها في علمي المحاسبة والمراجعة، وتقديم رأيه بشكل محايد عن عدالة البيانات المالية، وذلك كخطوة أولى من أجل الحد من التهرب الضريبي، لذلك تتطلب إجراءات عملية الرقابة الجبائية ضمان مجموعة من المعايير والآليات التي يجب توفرها في المراجع والمتمثلة في¹:

- التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي والعملي): يجب أن يقوم بالمراجعة شخص، أو أشخاص حائزون على التدريب الفني اللائم، والكفاية اللازمة في المراجعة الجبائية، حيث يفضل أن يمتلك المراجع الجبائي التأهيل العلمي، والكفاءة المهنية الملائمة من أجل إتمام عملية المراجعة الجبائية، كما يحتاج أن يكون على صلة بعلوم، مثل: المحاسبة والإحصاء، والقانون والاقتصاد لذلك على الإدارة الضريبية أن تضمن برنامج تكوين متخصص في هذا المجال للمراجعين الجبائيين.
 - الاستقلال (الحياد): على المراجع الجبائي أن يلتزم دائماً باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت و بمستوى المهمة المنوطة له؛ حيث تشير الدراسات إلى أن استقلال المراجعين الجبائيين يتطلب استقلال في الحقيقة والمظهر، أي أنه يجب أن يكون مستقلاً ظاهرياً، وموضوعياً، فليس من الضروري أن يحافظ المراجع على اتجاه الاستقلال في الاضطلاع بمسؤولياته فقط، وإنما من المهم أيضاً أن تنثق الإدارة الضريبية والمكلفون في توافر ذلك الاستقلال، ويحدث الاستقلال فعلاً عندما يتمكن المراجع من الحفاظ على اتجاه غير متحيز عند أداء المراجعة الجبائية في كافة مراحلها.
 - العناية الواجبة (الحذر المهني المعقول): على المراجع الجبائي أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة، ووضع التقرير النهائي، وهذه العناية تفرض اكتمال أوراق العمل، وكفاية أدلة الإثبات وموضوعية تقرير المراجعة كما يجب أن يتجنب المراجع كمهني الإهمال لأنه يكون مسؤولاً أمام الإدارة الضريبية عن هذا الإهمال، وسوء النية، وعدم الأمانة، وعن أية خسائر تنتج عن خطئه في عملية التقدير الضريبي.
 - السر المهني: إن طبيعة عمل المراجع تعطيه الشرعية في الدخول أو الحصول على كم مهم من المعلومات التي تعتبر سرية، فلا يمكنه تخطي القاعدة التي ينطوي تحتها كل من لديهم أسرار مهنية و يلزم بالسر المهني.
- كما تتطلب العناية المهنية إلمام المراجع بكل جوانب القانون الضريبي الذي يحكم عملية المراجعة الجبائية، وعليه أن يعرف وعاء الضريبة، ونسبتها، وكيفية احتساب الربح الضريبي، بالإضافة إلى الإعفاءات، والخصومات على كل شريحة ضريبية، وعليه أن يوضح للمكلفين الغرامات التي تفرض عليهم في حالة التهرب الضريبي.

3. مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي²:

أ- المسؤولية المدنية:

¹ بساس أحمد، رنان مختار، "أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف"، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق في ظل الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، أيام 20-21 نوفمبر 2013، ص: 13.

² لياس ذبيح قلاب، مرجع سابق، ص: 32-33.

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر وهي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى 129 من القانون المدني الجزائري، ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولاً شخصياً عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذاً لأوامر من رئيسه الإداري.

ب- المسؤولية الجنائية:

يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون آلياً بالإجراء التأديبي، ومن بين الأعمال التي تعتبر جنائية أو جنحة نجد منها التعسف في استعمال المنصب، استغلال النفوذ، الرشوة اختلاس الأموال... الخ.

ج- المسؤولية التأديبية:

يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة

حسب درجة الخطأ المرتكب، والمصنفة بأربعة درجات مختلفة، وهذا بحسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ،، إلى غاية التسريح.

4. العوامل المؤثرة في قرارات المراجع:

قد تختلف مردودية المراجع من فترة وذلك نتيجة لعدة عوامل منها:

3-1- العوامل المرتبطة بالإدارة الضريبية:

وهذه العوامل تتمثل في رغبة الإدارة في زيادة التحصيلات الضريبية من أجل تحسين صورتها أمام الإدارة العامة وذلك بالضغط على المراجع الجبائي، مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالأهداف الاجتماعية والاقتصادية، والمالية لعملية المراجعة الجبائية، حيث إن ضغط الإدارة على المراجع الجبائي من أجل زيادة التحصيلات الضريبية، الأمر الذي يعد جواراً بحق المراجع الجبائي الذي يلتزم بزيادة التحصيلات الضريبية مع استمرار الظروف على ما هي عليه، وبالتالي فإن كثرة المهام المفروضة من الإدارة على المراجع الجبائي تؤدي إلى قرارات متسارعة من قبله وتكون بعيدة عن الموضوعية في أغلب الأحيان.

3-2- العوامل المرتبطة بالمراجع الجبائي:

وتشمل رغبة المراجع في إنجاز أكبر عدد من الملفات في سبيل إرضاء الإدارة، الأمر الذي يدفعه لإنجاز العدد المطلوب، ولكن بقرارات متسارعة وبعيدة عن الموضوعية المطلوبة وقد يؤثر مدى إلمام المراجع بمواد التشريع الضريبي على قراره، فالمراجع الذي يلم بنود القوانين المختلفة يستطيع إيجاد الحلول، والمخارج القانونية لمعالجة مشكلات التقدير التي قد تواجهه، كما يمكن أن يؤثر التأهيل الفني والمحاسبي على قرار المراجع الجبائي، فمن الضروري أن يكون المراجع مؤهلاً علمياً وعملياً وعلى معرفة كافية في مجال المحاسبة، وقد تؤثر الخبرة الشخصية للمراجع في قراراته، إذ أن توفر الخبرة للمراجع ضرورة من أجل الإحاطة بالأساليب التي قد يلجأ إليها المكلفون إليها

للتهرب من دفع الضريبة وبالتالي التركيز عليها عند فحص حساباتهم، كما قد يؤثر روتين العمل المتكرر على قرار المراجع الجبائي الذي يقوم بنفس الأعمال بشكل يومي مما يصيبه شعور بالملل، وبالتالي قد يؤثر ذلك على قراراته.

3-3- العوامل المرتبطة بالمكلفين:

وتتمثل في رغبة بعض المكلفين بعدم التعاون مع المراجع، وذلك من خلال إحساسهم بأن المراجع الجبائي جاء ليأخذ أموالهم، فمنهم من يعمل كل جهده لعدم دفع الضريبة المترتبة عليه مما يؤدي إلى عدم الثقة بين المكلف والمراجع الجبائي، كما تؤثر طبيعة نشاطات المكلف، وتنوعها على قرار المراجع الجبائي، فكلما زادت هذه النشاطات وتداخلت فيما بينها أصبح عمل المراجع أصعب في تحديد الوعاء الضريبي الصحيح¹.

المبحث الثاني : إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي .

وضع المشرع الجزائري أدوات قانونية لتنظيم سير عملية الرقابة الجبائية تتمثل في مجموعة من الإجراءات والوسائل التي يعتمد عليها المراقبون في مهامهم الرقابية. حيث تعتمد الرقابة الجبائية على ثلاث طرق أساسية هم: التحقيق المحاسبي والذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق، والتحقيق المصوب في المحاسبة ويهتم بمراقبة ضريبة معينة، أما التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تدعماً للتحققين السابقين ويخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة.

المطلب الأول: الإجراءات الأولية لعملية التحقيق المحاسبي

أولاً: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

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

1. برمجة التحقيق المحاسبي

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

¹ بساس أحمد، رنان مختار، مرجع سابق، ص12.

أ- إجراءات إعداد برنامج التحقيق المحاسبي:

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق تتم من طرف المديرية الولائية للضرائب، حيث يكلف رؤساء المفتشيات نهاية كل سنة بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعني بالتشاور معها، ويحدد القائمة النهائية بالأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء وتوجهات المصالح المركزية، ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة.

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

ب- معايير انتقاء المكلفين¹:

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

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

ج- إجراءات برمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية²:

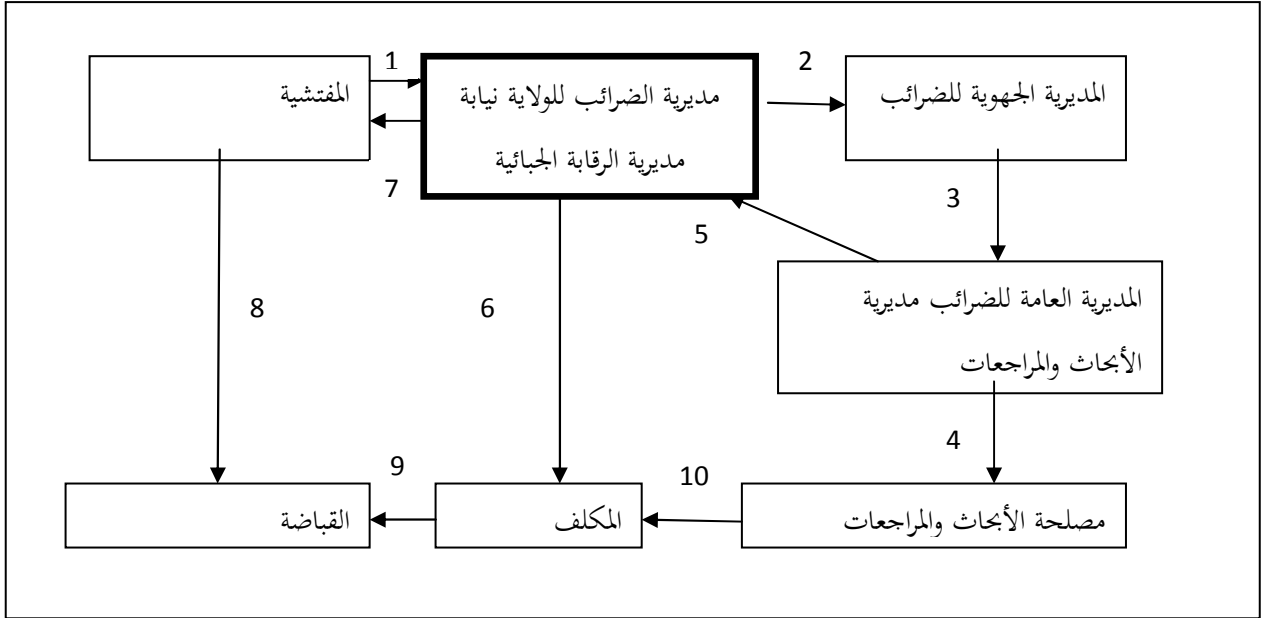
- 1) اقتراح ملفات المكلفين الخاضعين للرقابة في المفتشية ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب.
- 2) إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى المديرية الجهوية للضرائب .
- 3) إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى المديرية الأبحاث والمراجعات من أجل الموافقة.
- 4) تنفيذ برنامج مراقبة عن طريق مصلحة الأبحاث والمراجعات.
- 5) تنفيذ برنامج المراقبة عن طريق المديرية الولائية المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .
- 6) تنفيذ المراقبة لدى المكلفين عن طريق نيابة مديرية الرقابة الجبائية .
- 7) إعداد الجداول (rôles) بعد تقرير المراقبة .

¹ مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص-ص: 54-55.

² مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص: 81.

- 8) إرسال الجداول للقباضة للتحصيل .
 9) تسديد الحقوق والعقوبات من طرف المكلفين .
 10) تنفيذ المراقبة لدى المكلفين.

الشكل رقم () : إجراءات برمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية



المصدر: مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار، الجزائر، ط1، 2009، ص: 82.

2. التحضير لإجراء التحقيق:

يقوم المحقق بمنح اجل لمكلف حتى يحضر محاسبته، بينما يقوم هو بدراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة، ودراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف وهي¹:

- دراسة الملف الجبائي للمكلف.
- دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف.
- أ— سحب وفحص الملفات الجبائية:
- يقوم المحقق بفحص الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، والأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهني غير التجارية.
- الملف الشخصي IRG للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات.

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "Guide de vérificateur de comptabilité", Alger, mise a jour 8/01/2003, p 29.

ب- دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني:

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

● إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات:

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

● إعداد كشف المحاسبة:

يتضمن هذا الكشف ملخص حسابات النتائج للسنوات غير الساقطة بالتقادم حيث يسمح هذا الفحص

بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

● كشف مفصل عن المصاريف العامة:

يسمح هذا الكشف بمتابعة التطور السنوي للأعباء بحسب طبيعتها والتأكد من أن كل المصاريف تم الحصول

عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلا، وكذا التدقيق فيما يخص الأعباء المبالغ فيها، وهل هي قابلة للخصم فعلا.

المطلب الثاني: الانطلاق في عمليات الرقابة الجبائية

يجب إعلام المكلف الخاضع مسبقا قبل البدء في عمليات الرقابة، ذلك عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل استلام

مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف، ويمنح له أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، ويحتوي هذا الأخير على¹:

— الاسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح.

— تاريخ وساعة البدء في التدخل بعين المكان.

— إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره.

— مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها.

— السنوات المعنية، وهي السنوات غير المتقادمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول.

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, DGI, "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:35.

ويجب أن يحتوي الإشعار على ختم المصلحة التي تباشره، وممضي من طرف المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم وألقابهم ورتبتهم.

ملاحظة:

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

أولاً: التدخل في عين المكان:

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

ثانياً: فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل:

حتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على عللا الشروط التالية:

1. المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة:

يجب على محاسبة المكلف أن تحتوي دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ودفترا كبيرا ودفتر جرد المنصوص

عليها في القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي حيث تلتخص هذه الدفاتر فيما يلي¹:

– دفتر اليومية: تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات الكيان (المؤسسة). وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد).

– الدفتر الكبير: يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية.

– دفتر الجرد: تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحساب النتائج الخاصان بالكيان (المؤسسة)

بالإضافة إلى الوثائق التبريرية لجل الوثائق والمستندات الأصلية التي تثبت القيام بالعمليات فعليا، لاسيما

المتعلقة بالمشتريات والمبيعات، البنك، الصندوق، الخدمات المختلفة، وغيرها...، والتأكد من أنها خالية من كل أشكال التزوير.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20 من القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25/11/2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74 ، الصادرة ب: 2007/11/25.

2. المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة:

يجب على العون المحقق التحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة متساوية في المدين والدائن وصحيحة في دفتر اليومية، فضلا على التحقق من أن مجاميع هذه الأخيرة مساوية لمجموع جانبي المدين والدائن لدفتر الأستاذ بناء على التحقق من الأرصدة الدائنة والمدينة لميزان المراجعة قبل الجرد وبعده.

وفي هذا الصدد، إذا لوحظ عدم صحة الميزانيات فعلى المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملابسات عدم الصحة، وإذا ما تم الإقرار بوجود ممارسات تدليسية فسوف يتم رفض المحاسبة.

3. المحاسبة يجب أن تكون مقنعة:

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

ثالثا: فحص المحاسبة من حيث المضمون

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

1. مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية:

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

أ- مراقبة المشتريات²:

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

✓ تضخيم قيمة المشتريات: يهدف إلى تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة، وبالتالي تخفيض مقدار الضريبة المفروضة وذلك من خلال:

— التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين، أو التسجيل المزدوج الاستخدام بواسطة الفاتورة الأصلية، وكذا كشف نسخة ثانية من هذه الفاتورة.

— التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير المبررة محاسبيا بفاتورة الشراء.

— التسجيل المحاسبي لفاتورة قد استعملت منذ فترة طويلة، وذلك بتغيير التاريخ، أو تسجيل فاتورة وهمية لا تتعلق بأية عملية.

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, DGI, "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:54.

² Guide de vérificateur de comptabilité, op.cit, p:57

- تسجيل نفس فاتورة الشراء في دفترين مساعدين مختلفين مثل: دفتر الشراء ودفتر العمليات المختلفة.
- التقييد المحاسبي في حساب المدين لحساب المشتريات لعمليات الحيازة على عقارات، وآلات ومعدات، وأدوات، ومصاريف الصيانة، التي تم تسجيلها في حساب الأعباء العامة، والمصاريف الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركاء.
- ✓ تخفيض المشتريات: إن عملية تخفيض المشتريات يتوافق غالبا مع إخفاء ماثل للإيرادات، وهذا النوع من الغش الضريبي يمكن ان يظهر تحت عدة أشكال:
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.
- مشتريات مخفية تحت شكل مصاريف عامة ومسجلة في حساب تكلفة آخر.
- مشتريات دون فواتير.
- أخطاء مادية عمدية، خطأ في الجاميع.
- مشتريات تمت بالتجزئة.

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

ب- مراقبة المخزونات

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

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

ج- مراقبة أشغال قيد التنفيذ:

هي الأشغال غير المنتهية في نهاية السنة، والتي يجب أن تظهر في المحاسبة بتكلفتها الحقيقية أي بدون تخفيض أو مؤونة وبدمج الأعباء الملحقه عند القيام بعملية الجرد، وكما هو الحال بالنسبة للمخزونات فإن المؤسسة تستطيع تخفيض الأشغال قيد التنفيذ وهذا من أجل تخفيض مبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة، وهذا التخفيض: يكون غالبا ضمن الشروط الآتية:

- التخفيض كمي (إغفال أحد أو بعض الأشغال قيد التنفيذ).
- التخفيض قيميا (تحديد سعر التكلفة بمبلغ أقل من قيمته الحقيقية لأحد أو بعض العناصر المكونة له).
- الخلط بين قيمة أشغال قيد التنفيذ والحقوق المستحقة، هذه الأخيرة مقيدة محاسبيا بسعر التكلفة عوضا عن سعر البيع.

¹ مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص: 65.

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

د- مراقبة المبيعات:

إن أهم المخالفات المحاسبية التي تحدث على مستوى المبيعات البيع بدون فاتورة، فضلا عن المخالفات

الأخرى والتي يتمثل أهمها فيما يلي¹:

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

2. مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير

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

أ- مراقبة حسابات الميزانية:

حيث تعرف الميزانية على أنها: "هي جدول ذو جانبيين يعد بتاريخ معين ويظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة وبالجانب الأيسر خصومها (أو الأموال الخاصة للمؤسسة وكذا التزاماتها نحو الغير)"²، حيث يقوم العون المحقق بفحص حسابات الميزانية التي تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة في فترة زمنية محددة، وذلك

بفحص أصول وخصوم الميزانية.

❖ فحص أصول الميزانية:

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

▪ التثبيات (الصف 2):

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, DGI, "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:67

² عبد الرحمن عطية، "المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي"، دار النشر جيطلي، 2009، ص: 10.

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

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

حيث كانت تسجل محاسبيا حسب المخطط المحاسبي الوطني ضمن الإستثمارات و يتم إطفؤها بعد ذلك في مدة أقصاها خمس(5) سنوات، أما الآن حسب النظام المحاسبي المالي فقد تم إلغاؤها من صنف الاستثمارات ليتم الإعتراف بها كأعباء، أي أن كل مؤسسة كانت تمتلك مصاريف تمهيدية في 2009/12/31 ليس لها الحق في وضعها في الميزانية الإفتتاحية لسنة 2010 أي في 2010/01/01 (لأنها ليست أصول)، وذلك حسب الفقرة 3 من المادة 169 من (ق.ض.م) "تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الإمتصاص الأصلي"¹.

وتتم العملية بقيام المحقق بمراقبة جل الوثائق المرتبطة باستثمارات المؤسسة سواء المشتراة منها أو المنشأة

وذلك حسب التسلسل المحدد من طرف النظام المحاسبي بالإضافة إلى التركيز على النقاط التالية²:

- مراقبة الوجود المادي للاستثمارات بواسطة فحص بطاقات تقييم الاستثمارات سواء المنجزه من طرف المؤسسة، أو المبالغ المضخمة للاستثمارات التي تسمح بتحقيق هوامش اهتلاك كبيرة.
- مراقبة ملكية المؤسسة لهذه الاستثمارات، وذلك بفحص الوثائق الثبوتية لاكتسابها أو إنشاء العقارات وكذلك فحص وثائق تسديد حقوق التسجيل، وان الاستثمار قد تم تسجيله في المحاسبة بسعر الاكتتاب أو التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة.
- مراقبة نظام الإهتلاكات في الوقت الذي يتم فيه فحص حسابات الاستثمارات، باعتبار أن أقساط الإهتلاك هي أعباء قابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة ، إذا توافرت الشروط التالية:
 - ✓ أن يصنف الأصل المهتلك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقادم منع مرور الزمن.
 - ✓ أن يكون الأصل المهتلك مع علاقة مباشرة مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة.
 - ✓ أن يكون أصل الاستثمار الخاضع للإهتلاك مسجل حسابيا بوثائق ثبوتية
 - ✓ أن لا تتجاوز مجموع الإهتلاكات قيمة الأصل المهتلك.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 8 من الامر 09-01 المؤرخ في 2009/09/22 ، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 44 الصادرة بـ: 2009/09/26 .

² République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI , "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:60

لكن المكلف يقوم بمخالفة هذه الشروط بهدف تعظيم قيمة التكاليف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة حيث أن استعمال تقنية الإهلاك في عملية الغش الضريبي تعتبر من التقنيات التي يصعب على العون المحقق اكتشافها وهذا لمحدودية أو عمومية القدرات التقنية لدى المحققين في هذا المجال والذي يجب أن تكون فيه القدرات التقنية جيدة وأكثر خصوصية وهذا ما يصعب إيجاده لدى محققى الجبائية². وتتمثل عملية الغش الضريبي في مجال الإهلاك في عدة طرق نذكر منها:

- ✓ إدراج عناصر غير قابلة للإهلاك في العناصر القابلة لهذا الاخير، وأليس لها علاقة بالنشاط العادي.
- ✓ تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة عن تلك المسموح بها قانونيا.
- ✓ تطبيق الإهلاك على أساس ثمن الشراء أو الحيازة مضافا إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع، وذلك لتضخيم القيمة الأصلية التي على أساسها تحسب الأقساط السنوية للإهلاك.

■ المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ(الصنف 3):

حيث عرفها النظام المالي المحاسبي على أنها¹ "تمثل المخزونات أصولا يمتلكها الكيان وتكون موجهة

للبيع في إطار الاستغلال العادي هي قيد الإنتاج بقصد مائل، هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك في عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات، تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يتم الكيان بعد باحتساب النواتج المناسبة لها، ويتم تصنيف أصل ضمن المخزونات (أصول جارية) أو ضمن التثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان".

وتتم عملية مراقبة المخزونات بفحص الكميات والقيم المسجلة في سجل الجرد ومقارنته مع الجرد الحقيقي عند عملية التحقيق بعين المكان، وهذا بمعرفة مدخلات ومخرجات السلع في المخزن، وعلى المحقق أن يقوم بتحليل حركة المخزونات بالمعادلة التالية:

$$\text{مخزون أول مدة} + \text{مدخلات} = \text{مخزون نهائي} + \text{مخرجات}$$

وعليه التأكد من²:

- التقييم الصحيح للمواد وللمنتجات في المخزن.
- صحة بطاقة الجرد والحسابات (الكميات، سعر الوحدة).
- صحة ما إذا نقصت قيم المخزون.
- حسابات الغير(الصنف 4):
- الديون التي اكتسبتها المؤسسة من تعاملها مع الغير والتي لم تحصل بعد (عملاء، أوراق قبض..).

¹ عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي، مرجع سابق، ص:49.

² République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, DGI, "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:64

— الالتزامات أو الديون المستحقة الدفع إلى الغير (موردون ، أوراق دفع، ضرائب...).

حيث يمكن القول انه تسجل في هذه المجموعة معاملات المؤسسة مع أشخاص قد يكونون من داخل كالشركاء أو العمال وقد يكونون خارجا عنها كالهيئات العمومية والخاصة والأطراف الأكثر تعاملًا مع المؤسسة كالموردين والزبائن، حيث يجب على العون المحقق التأكد من:

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

■ الحسابات المالية (الصنف 5):

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

— مراجعة حساب الصندوق من حيث مجموع المقبوضات نقدا، وأن التحصيلات مفوترة من قبل العملاء وأن رصيد حساب الصندوق موجب.

— و على المحقق أن يجري مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات (صندوق بنك...)، من أجل ضمان مطابقة الأرصدة من ناحية، والقيام بكشوفات الربط لدى العملاء من أجل مراقبة صحة وشرعية هذه الحقوق من ناحية أخرى.

— أن يتأكد من حساب البنك وانسجامه مع الكشف البنكي للمكلف ومتابعة علاقته بحساب المبيعات والمعلومات الموجودة في الملف الجبائي¹.

❖ فحص خصوم الميزانية:

إن الخصوم تبين مصادر التمويل للمؤسسة وهذه المصادر قد تكون ذاتية مثل مساهمات الشركاء والأرباح غير الموزعة وقد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها.

■ حسابات رؤوس الأموال (الصنف 1):

¹ مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص: 70.

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

حيث تتلخص أهم عمليات التحقيق لحسابات (الصنف1):

- التحقق من حساب رأس المال وهذا بالتأكد من التعديلات المنجزة بطلب وثائق إثبات لأنها تؤثر في الضريبة على الدخل الإجمالي، أما في حالة التنازل على الأسهم أو الحصص على العون المحقق أن يضمن بأن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليها الضريبة المستحقة، وفي حالة رأس المال الشخصي يجب التأكد من وجود إثباتات عن كل المسحوبات والإضافات التي يقوم بها المستغل.
- التحقق من حساب الاحتياطي وتعديلاته بالاعتماد على محاضر مداورات مجالس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين بالتزامن مع محتوى نصوص القانون الأساسي للشركة.
- التحقق من حساب الأرباح الخاضعة لمعدل مخفض بهدف التنظيم المحكم لهذا الحساب ومدى مطابقتها شكلا و مضمونا للشروط المطلوبة لهذه الأرباح.
- التحقق من أن الإعانات الممنوحة للاستثمار من طرف الدولة أو الجماعات المحلية، ولا تندرج ضمن نتيجة الدورة الجارية في تاريخ دفعها، وعلى العون التأكد من أن الإعانات ترحل بشكل دفعات لنتيجة الدورة عن طريق حساب الإيرادات الإستثنائية مع مراعاة الاستثمارات الخاضعة للإهلاك.
- التأكد من أن الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد، وقد اقتطعت منها الضرائب المستحقة.
- فحص مؤونة الأعباء والخسائر بواسطة التأكد من أنها تستجيب للشروط الشكلية و الموضوعية.
- أما فيما يخص القروض البنكية وقروض الاستثمار لا توجد مشكلة لأنه عموما تمنح من مؤسسات وهيئات مالية، أما القروض الأخرى يجب أن تحلل بشكل معمق وعلى المحقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى يتأكد أن هذه القروض ليست وهمية، وفيما يخص دفعات التسديد للقروض يجب التأكد من أنها لم تدمج ضمن تكاليف المؤسسة¹.

ب- مراقبة حسابات التسيير:

بعد انتهاء المراقب من التحقق والتأكد من صحة حسابات الميزانية , فإنه ينتقل إلى مراقبة والتأكد من

صحة وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير والنتائج .

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

¹ لياس ذبيح قلاب، مرجع سابق، ص-ص: 72-73.

❖ مراقبة التكاليف (الصفحة 6):

تعرف التكاليف على أنها "المبالغ المالية التي سددتها أو ستسدها المؤسسة خلال السنة المالية مقابل المواد والمنتجات والخدمات التي استهلكتها في عمليات الإنتاج والاستغلال أو بدون مقابل مباشر، مثل بعض الضرائب والرسوم المسددة إلى الدولة وإلى الجماعات المحلية ومن الأعباء ما هي غير نقدية"¹.

مثل الإهلاكات و المؤونات إن حسابات المجموعة السادسة هي حسابات تسيير تظهر بحساب النتيجة .

■ إستهلاكات السلع والمواد الأولية:

لمراقبة هذا الحساب على المحقق أن يقارن بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع تلك المذكورة في الفواتير من أجل ضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها، والتي يجب أن تتساوى مع سعر الشراء بالإضافة إلى مصاريف الشراء مع تخفيض الخصومات الممنوحة من الموردين، حيث أن مصاريف لا يجب أن تدرج في حسابات التكاليف بحسب طبيعتها بل في حسابات المخزونات².

■ الخدمات والمصاريف العامة:

هذه التكاليف ترتبط أساسا بموضوع و نشاط المؤسسة، على المحقق مراقبة خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائيا بالإضافة إلى حدوثها فعليا .

■ مصاريف المستخدمين:

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

■ الضرائب والرسوم:

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

■ المصاريف المالية:

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

■ الإهلاكات:

يعرف الإهلاك "هو الانخفاض في قيمة الإستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم"¹.

¹ عبد الرحمن عطية، "المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي، مرجع سابق"، ص: 81.

² République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI , "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:90.

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

أن يكون العنصر المهلك من الأصول الثابتة للمؤسسة، و يتعرض لتناقص في قيمته.

✓ أن يكون العنصر القابل للإهلاك مقيد محاسبيا.

✓ يجب أن يحسب الإهلاك على أساس قاعدة الإهلاك، و التي تتمثل في تمن شراء الأصل، أو تكلفة إنتاجه، و

يحسب أساس الإهلاك خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين الخاضعين لهذا الرسم أن يكون الإهلاك

متضمنا لكل الرسوم إذا كان المكلفين غير خاضعين لهذا الرسم.

فيما يخص الشرط الأخير، فإن هناك حالة إستثنائية، هي حالة السيارات السياحية، والتي حدد المشرع الجبائي قاعدة إهلاكها بـ 1 000.000 دج².

ملاحظة: يجد الاشارة الى أنه توجد ثلاثة طرق مقبولة جبائيا هي كما يلي:

الإهلاك الخطي: يجب على المحقق أن يتأكد من أن الإهلاكات قد تم طرحها من الربح الخام، وذلك من خلال تناقص عناصر الاستثمارات نتيجة الاستعمال أو التقادم، والتأكد من اختيار الطريقة المناسبة للإهلاك وذلك حسب المادة 174 من (ق.ض.م) والتي تنص على أن "يطبق بقوة القانون نظام الإهلاك المالي الخطي على كل التثبيات"³ أي ان طريقة الإهلاك الخطي هي المقبولة عموما.

طريقة الإهلاك المتناقص: حسب هذه الطريقة يتم إسترجاع قيمة الإستثمار بوتيرة أسرع من الطريقة الأولى (الإهلاك الخطي)، و يحسب قسط الإهلاك من القيمة الباقية للإستثمار في كل دورة و الجدول التالي يوضح المعاملات الضريبية المستعملة في الإهلاك المتناقص:

جدول رقم () : يوضح المعاملات الضريبية المستعملة في الإهلاك المتناقص

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

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

¹ عبد الرحمن عطية، "المحاسبة المعقدة وفق النظام المالي المحاسبي"، الطبعة الأولى، 2011، ص13.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 141 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 1-174 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

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

❖ مراقبة الإيرادات (الصفحة 7):

النواتج هي المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل، مقابل المنتجات والخدمات التي قدمتها المؤسسة إلى الغير أو بدون مقابل مثل الإعانات المستلمة، كما تشمل هذه المجموعة على حسابات تكاليف الإنتاج (ح/72 و73) وحساب استرجاع عن خسائر القيمة و المؤونات (حساب 78) وهذه الحسابات الأخيرة لا تمثل مقبوضات نقدية¹.

▪ مبيعات السلع:

بالنسبة لنشاطات الشراء وإعادة البيع على المحقق أن يتأكد من تحقق المعادلة التالية²:

الكمية المباعة = المخزون الأولي + المشتريات - المخزون النهائي.

▪ الإيرادات المالية:

يقصد بها نواتج الأسهم و السندات و الخصومات المحصل عليها ، وفوائد سعر الصرف، وعلى المحقق أن يتأكد من التسجيل المحاسبي للإيرادات المالية الخاضعة للضريبة، إن تكون ضمن وعاء الضريبة.

▪ الإيرادات الأخرى:

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

▪ الإيرادات الاستثنائية:

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

¹ عبد الرحمن عطية، "المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي"، مرجع سابق، ص: 93.

² Guide de vérificateur de comptabilité, op.cit, p:91

المبحث الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين .

بعد إنتهاء المحقق من عملية التحقيق المتعلقة بالفحص الشكلي والضمني لنشاط المكلف يتمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

المطلب الأول: التقييم العام لمحاسبة المكلف

بالإعتماد على النصوص التشريعية والتنظيمية (النظام المالي والمحاسبي، القانون التجاري، والقوانين الجبائية) يعطي العون تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية.

أولا: قبول المحاسبة

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

1-1- قبول صريح:

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

1-2- قبول نسبي:

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

ثانيا: رفض المحاسبة

نظرا لجسامة الآثار التي قد تنجم نتيجة رفض المحاسبة، لهذا قام المشرع بتقنين إجراءات المراجعة الجبائية من أجل تجنب الأخطاء التي قد تنتج أثناء هاته المراجعة، و تنص المادة 43 من ق إ ج " لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما:¹

– يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابقة لأحكام المواد 9 إلى 11 من القانون التجاري وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها؛

– تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

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

المطلب الثاني: إجراء التعديلات والعقوبات المفروضة

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

أولاً: إجراء التعديلات

1-1- الإجراءات الاعتراضية:

وهي تتعلق بالمكلفين الذين يحترمون الإلتزامات الجبائية والمحاسبية، وقد تجري محادثة إعتراضية بين المكلف والإدارة حول النتائج المبلغه، و التبليغ يجب أن يوجه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار استلام، وتسلم للمكلف شخصياً، بحيث يجب أن يكون مفصلاً حتى يتمكن المكلف من إرسال قبوله أو تقديم ملاحظاته، وعندما يرفض المحقق هذه الملاحظات يجب أن يبلغه عن طريق مراسلة أيضاً.

وتنص المادة 20-7 من (ق.إ.ج) على أنه " في حالة قبول التصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف".¹

1-2- الإجراءات الأحادية الجانب:

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية:²

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعائنة سواء من قبله أو من تدخل أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم؛
 - عندما لا يصحح في الآجال المحددة قانونياً بالمداهيل (الربح الصناعي التجاري وغير التجاري) والتصريحات الخاصة بالضرائب على أرباح الشركات أو التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد (76) و(77) من (ق.ر.أ) بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته؛
 - لم تقدم الدفاتر الحسابية أو تم رفض هذه الأخيرة للأسباب محددة قانوناً.
- ويتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى، وذلك عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعائنة بسبب فعله أو فعل الغير.

ثانياً: العقوبات المفروضة

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

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20-7 من "قانون الإجراءات الجبائية" لسنة 2016.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، منشورات 2013، ص: 19.

2-1- العقوبات الجبائية: وتمثل في مايلي:

2-1-1- عقوبات عدم التصريح أو تأخره:

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

● ملاحظة:

تخفيض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% إذا لم تتعد مدة التأخير شهرا، أو عند خلاف ذلك على الترتيب. و يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات الآتية:²

– 2.500 دج عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا؛

– 5.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين؛

– 10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين.

● ملاحظة:

إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبق زيادة بنسبة 35%.

يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة، أو عند إثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و 153 و 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج، وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها و في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25%.³

يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلال أجل قدره ثلاثون (30) يوما ابتداء من تاريخ التبليغ، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تطبيق غرامة بمبلغ 500.000 دج.

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

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

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

إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة، وذلك بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.

2-1-2- عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش:

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

— 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛

— 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه؛

— 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج².

عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، بأن توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50%، وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100%، وتطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر³.

2-2- العقوبات الجزائية:

يمكن أن يتعرض المكلف الذي يقوم بأعمال الغش إلى عقوبات جزائية وذلك حسب نص المادة 303 من (ق.ض.م) "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، ويعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصنيفته، كليا أو جزئيا" بما يأتي⁴:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 192-3، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " لسنة 2016.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 193-1، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " لسنة 2016.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 193-2، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" لسنة 2016.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 303-1 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" لسنة 2016.

جدول رقم () : العقوبات الجزائية للمتهربين

الحبس المؤقت	الغرامة (دج)	مبلغ الحقوق المتملص منها (دج)
-	100.000 – 50.000	لا يتجاوز 100.000
02 شهر – 06 شهر	500.000 – 100.000	1000.000 – 100.000
06 شهر – 02 سنة	2.000.000 – 500.000	5000.000 – 1000.000
02 سنة – 05 سنة	5.000.000 – 2.000.000	10.000.000 – 5000.000
05 سنة – 10 سنة	10.000.000 – 5.000.000	يتجاوز 10.000.000

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

● ملاحظة: تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم.

المطلب الثالث: إعادة تكوين أسس الضريبة وتبليغ النتائج

بعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق المحاسبي المتعلقة بالفحص الشكلي والضمني لنشاط المكلف، تأتي مرحلة إعادة تكوين

أسس الضريبة وكذا تبليغ النتائج في الأخير.

أولاً: إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة

تختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة، حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل

عليها حول المؤسسة، وطرق إعادة تأسيس فرض الضريبة الأكثر إستعمالاً¹:

1-1- إعادة تأسيس بناء على العناصر الكمية (المواد):

تتسم هذه الطريقة بسهولة و تتلاءم مع معظم الأنشطة الإنتاجية ماعدا المهن الحرة، قطاع البناء والأشغال العمومية،

والمؤسسات الكبيرة التي لها سلسلة جد متنوعة من المنتجات والتي تتحدد بسرعة حيث يتم إعادة تأسيس حساب المواد بالنسبة

لمؤسسة خلال سنة واحدة كما يلي:

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, DGI, "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:122.

<< مؤسسة إنتاجية >>

<< مؤسسة تجارية >>

المخزون الأولي للمواد الأولية
(+) مشتريات المادة الأولية .
(-) المخزون النهائي للمواد الأولية .
(=) الإستهلاكات الخام للمواد الأولية .
(-) الضياع (النسبة المئوية)
(=) الإستهلاكات الصافية للمواد الأولية .
(+) المخزون الأولي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية
(=) الإستهلاكات المؤسسة للمواد الأولية.
(-) الإستهلاكات المصرح بها.
(=) الفرق أو الإغفال.

مخزون أول المدة
(+) المشتريات
(-) مخزون آخر المدة
(=) الإستهلاكات المقدرة
(-) الإستهلاكات المصرح بها
(=) الفرق (خسارة أو إخفاء)

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

نسبة الاغفال = [(مبلغ الإغفالات)/(الإستهلاك المصرح بها) x 100]

رقم الاعمال الغير مصرح به = رقم الاعمال المصرح به x نسبة الاغفال

رقم الأعمال المعاد تأسيسه = رقم الاعمال المصرح به + رقم الاعمال الغير مصرح به

1-2- إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات و الفوترة

1-2-1- إعادة التأسيس بناء على الإيرادات:

من أجل تحديد الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التحقيق، يتعين فتح حساب مالي والذي يشمل مجموع الأرصدة المدينة للصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة، مع أخذ بعين الاعتبار تسبيقات العملاء وأرصدة بداية ونهاية السنة، كما يلي:¹

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

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

1-2-2- إعادة التأسيس بناء على الفوترة :

تعد الفوترة في مؤسسات الأشغال العمومية أساس فرض الضريبة في مجال الضرائب المباشرة، وإعادة تأسيس الفواتير لا تكمن فقط في التحقق من الأرصدة وتسبيقات الزبائن، وإنما كذلك التسديدات والفواتير المصرح بها وإعادة تأسيس رقم الأعمال المفوتر لمؤسسة أشغال عمومية تتمثل فيما يلي:

المقبوضات المصرح بها

(-) رصيد ح/ الزبائن في 01/01/

(+) تسبيقات للزبائن في 01/01/

(+) رصيد الزبائن في 31/12/

(-) تسبيقات الزبائن في 31/12/

(=) الفوترة المقدرة

(-) الفوترة المصرح بها

= الفرق الناتج

1-3- إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على تكاليف الإنتاج:

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

1-4- إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة النسب:

تتمثل في مقارنة العلاقات التي توجد بين بعض العناصر المكونة لسعر التكلفة بالكمية و القيمة على المعطيات المستخرجة من المحاسبة، و يكفي تحديد رقم الأعمال المحقق بضرب كميات المواد الأولية (بالأخذ في الحسبان الكمية الحقيقية) في سعر البيع الوحدوي، ونقارنها مع تلك المستخرجة من الوسائل التبريرية.

1-5- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس دراسة الأسعار:

إن دراسة السعر تهدف إلى ضمان صحة معامل الهامش الإجمال المصرح به من قبل المكلف، هذا المعامل يحدد بالعلاقة التالية:

$$\text{المعامل} = \frac{\text{سعر البيع المرجح للوحدة} = (\text{رقم الاعمال}) / (\text{الكمية المباعة})}{\text{سعر شراء المتوسط المرجح للوحدة} = (\text{مخزون أولي} + \text{مشتريات الفترة}) \text{ بالقيمة}} \\ (\text{مخزون أولي} + \text{مشتريات الفترة}) \text{ بالكمية}$$

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

1-6- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى:

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

- مشتريات المشروبات الغازية و الكحولية من أجل إعادة تأسيس الإيرادات المحققة من قبل أصحاب المطاعم؛
- سجل أسماء مرتادي الفنادق¹.

ثانيا: تبليغ النتائج

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء و الإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف، بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق، وانتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة، لذلك بعد الانتهاء من عمليات التحقيق، فانه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة، وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقويم، كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف².

2-1- التبليغ الأولي:

يكون الإشعار بإعادة التقويم (الإشعار الأولي) مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقدم ملاحظاته أو اعلان قبوله لها وذلك في أجل أربعين (40) يوما سارية من تاريخ استلام إعادة التقويم³ بالإضافة يجب الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها.

¹République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:126.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 42 من "قانون الإجراءات الجبائية" لسنة 2016.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، منشورات 2013، ص:

وبعد انتهاء مدة التبليغ الأولى يواجه العون المحقق حالتين:

— المكلف يرد على الإشعار في المدة المحددة قانونيا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة؛

— المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها والمحققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولا ضمنيا من قبل المكلف.

2-2- التبليغ النهائي:

في حالة قبول صريح تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية، ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة، ماعدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تديسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق، كما لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يتعرض عليها عن طريق الطعن.¹

إذن فإن التبليغ النهائي للتعديلات يكون بعد انقضاء جميع الإجراءات، بحيث يجب أن تكون و التعديلات المبررة بشكل كافي ومع الأدلة، ولا يوجد تاريخ محدد من أجل التبليغ النهائي، لكن يجب أن يكون في أجل معقول.

ثالثا: إقفال التحقيق

إقفال التحقيق متعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع وإعداد التقرير²، حيث يسمح هذا الأخير لمختلف المصالح بممارسة مهامها في أعمال الرقابة و يحتوي عناصر تنفيذ عمليات التحقيق، ومن أجل هدف التوحيد يوجد نموذج يستعمل من قبل كل المصالح المعنية بالمرافقة، وتودع نسخة من تقرير في الملف الجبائي للمكلف، بينما ترسل نسخة أخرى إلى المديرية الجهوية للضرائب من أجل التحليل و التلخيص.

إصدار الجداول الإضافية:

في نهاية عملية الرقابة الجبائية يجب على المحقق إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربع التي شملتها عملية التحقيق³.

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

ملاحظة:

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

● تعطي التبليغ الأولي عدة ميزات للمكلف منها:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20-7 من "قانون الإجراءات الجبائية" لسنة 2016.

² سهام كردودي، مرجع سابق، ص: 92.

³ نفس المرجع، ص: 93.

- يوقف التقادم حسب شروط معينة؛
- يفتح أجل أربعين (40) يوما للمكلف بالضريبة لكي يفحص نتائج تقوم والإبلاغ عن إجابته؛
- يبين للمكلف بالضريبة التعديلات على أسس الضريبة المزعمة إجراءها؛
- تمكن هذه الإجراءات للمكلف بالضريبة أن يعرف مصدر التعديلات، ويستطيع أن يطلب من الإدارة:
 - توضيحات مفصلة تمكنه قبول التعديلات على دراية؛
 - مدى تأثير قبوله في ما يخص التزاماته الضريبة بصفة عامة.

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة

التهرب الضريبي

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

تمهيد

سيتم التطرق من خلال هذا الفصل لدراسة حالة خاصة بالرقابة الجبائية بعين المكان والمتمثلة في التحقيق المحاسبي، بإعتبار هذا الأخير وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي، وقد ارتأينا أن تكون هذه الدراسة تقنية نظرا لتطرقنا للجانب النظري والقانوني لعملية التحقيق المحاسبي سابقا.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين وهي كالتالي:

- المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة.
- المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة

المديرية الولائية للضرائب تعتبر السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سيادتها الجبائية، كما تقوم المديرية بتنفيذ مختلف السياسات الجبائية للدولة من خلال تحصيل الضرائب، وإحصاء المكلفين بالضريبة و إجراء عمليات الرقابة الجبائية للمكلفين الذين لهم تكليف جبائي بتلك الولاية .

المطلب الأول: تعريف مديرية لولاية بسكرة

تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، اذ تكسب شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، وهو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والرقابة على التصريجات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول.

المطلب الثاني: الدور الجبائي لمديرية الضرائب الولائية

تضمن المديرية الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب، وبهذه الصفة تسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقي الأهداف المحددة لها. وتتولى المديرية الولائية للضرائب على وجه الخصوص ما يلي:

أولاً: في مجال الوعاء

- تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- تصدر الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
- تحلل وتقوم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، وتعد تلخيصا عن ذلك وتقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.

ثانياً: في مجال التحصيل

- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
- تراقب التكفل والتصفية اللذين يقوم بهما كل مكتب قبضة وتتابع تسوية ذلك؛
- تتابع تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- تضمن الرقابة القبالية وتصفي حسابات تسيير القابضين.

ثالثاً: في مجال الرقابة

- تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها؛
- تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.

رابعاً: في مجال المنازعات

- تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛
- تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

خامسا: في مجال الوسائل

- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية، وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- تضمن تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛
- توظف وتعين المستخدمين الذين لم تتقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- تنظم وتطبق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
- تكون رصييدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسيره وتضمن توزيعه وتعميمه؛
- تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاك وتحافظ عليها.

سادسا: في مجال الاستقبال والإعلام

- تنظم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- تنشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمس (05) مديريات فرعية، وكل مديرية فرعية تضم مكاتب وفيما يلي مهام كل مكتب لكل مديرية فرعية:

أولا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

1. مكتب الجداول:

من مهامه المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي، إعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها، تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية وإبلاغها.

2. مكتب الإحصائيات:

من مهامه جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتثبيتها.

3. مكتب التنظيم والتشطيط والعلاقات العامة:

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

4. مكتب التسجيل والطابع:

من مهامه، تقييم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه

المفتشيات، والإشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم وبكل الإعلانات واقتراح

كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل والطابع.

ثانيا: المديرية الفرعية للتحويل

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

1. مكتب مراقبة التحصيل:

ومن مهامه؛ متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، وفحص وضعية الآخريين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية، واتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم والتدابير الإلزامية للتنمية السريعة لأقساط الضريبة غير المحصلة، مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

2. مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية والمحلية:

ومن مهامه؛ مراقبة الميزانيات الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا قابضات الضرائب الموجودة في الولاية ومراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية.

3. مكتب التصفية:

من مهامه؛ مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية، تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قباضات الضرائب، وتقوم بتجميعها ماديا وتضمن إرسالها إلى الإدارة المركزية.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات

تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة، ولأن القوانين الجبائية كلها تنص على أنه من بين حقوق المكلفين حق الطعن في الضرائب المفروضة، وهذه الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم شكاية في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها، وهذا ما يسمى بالطعن الإداري.

والمكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالة إذ لم يقدمه أمام المدير الولائي، وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي: مكتب النزاعات القضائية ولجان الطعن، مكتب الشكايات، مكتب التبليغات والأمر بالصرف.

رابعا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تتلخص مهامها الأساسية في التحقيق في المحاسبة الجبائية وضمان حسن تبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وتتكون هذه المديرية من (03) مكاتب هي:

1. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:

ومن مهامه، برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختصة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

2. مكتب البطاقات ومصادر المعلومات:

ومن مهامه تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب و المصالح، المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.

3. مكتب التدقيقات أو المراجعات الجبائية:

ومن مهامه برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية، ومتابعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة، والسهر على إجراء هذه الفرق والتدخلات على احترام التشريع والتنظيم المعمول به، وكذا حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

للمراجعة، والمحافظة على مصالح الخزينة، السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.

خامسا: المديرية الفرعية للوسائل

1. مكتب الموظفين والتكوين:

ومن مهامه تسيير المستخدمين ومتابعة مساهم المهني، تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماع وتولي أمانتها، المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطهم.

2. مكتب عمليات الميزانية:

يتكفل هذا المكتب بدفع الرواتب وأجور المستخدمين، وكذا تسديد نفقات الإدارة (الهاتف، البنزين...).

3. مكتب الوسائل:

يتكفل بجرد العتاد والوسائل(شراء كل الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب للولاية).

4. مكتب متابعة المطبوعات:

من مهامه ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل من طرف المفتشيات والقابضات المعنية وتقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

تقوم مفتشية الضرائب بإرسال قائمة بأسماء المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق الى المديرية الولائية للضرائب والتي بدورها ترسلها للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة أعمال الرقابة و المراجعة وفق برنامج مصادق عليه.

المطلب الأول: خطوات وإجراءات عملية التحقيق

أسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هذه المهمة لفرقة التحقيق (مكتب التحقيقات ب) المتكونة من (4) أعضاء على رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية، و تمت دراسة الملف الجبائي للمكلف, كما تم التعرف على نشاط المؤسسة و الضرائب بمختلف أنواعها.

الفرع الاول : ارسال الاشعار بالتحقيق والقيام بالإجراءات التمهيدية

1-1- ارسال الاشعار بالتحقيق:

بتاريخ 20/04/2015 قام أعوان الإدارة الجبائية بتسليم الإشعار بالتحقيق رقم 176/ م و ض/ م ف ر ج / م ت ج / ف ب / 2015 إلى المكلف المعني بالرقابة، حيث ارفق هذا الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة، و منح للمكلف مهلة 10 أيام لتحضير وثائقه وأيضا تم اخباره بأنه يمكنه الاستعانة بمستشار محاسبي من اختياره وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار:

- اسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق: مؤسسة فردية (الشخص الطبيعي) (س)؛

- تاريخ إرسال الإشعار: 20/04/2015؛

- السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق: 2011 – 2012 – 2013 – 2014؛

- الضرائب التي يمسها التحقيق:

▪ الرسم على القيمة المضافة (TVA) وذلك بمعدل 17 %؛

▪ الرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدل 2 %؛

▪ الضريبة على الدخل الإجمالي.

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

1-2- الإجراء التمهيدي:

بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار قاموا ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، وتجسدت هذه الإجراءات فيما يلي:

1-2-1- سحب و دراسة الملف الجبائي:

وهذا من مفتشية الضرائب المعنية بتسيير ملف المؤسسة مقابل وصل استلام، وهذا بعد تحرير طلب السحب.

1-2-2- فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي:

ومن خلالها يركز المحقق على مواعيد الاكتتاب التصريحات السنوية المعنية بعملية التحقيق.

1-2-3- تحضير استمارات التحقيق:

فاستنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة قام العون المحقق بمأجل جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استسلامها، وأهمية رأس مال الشركة، وتطوراتها، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة، ويتمثلان في:

1-2-3-1- إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات:

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

1-2-3-2- إعداد كشف المحاسبة:

وقد قام المحقق بملاء هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلفللإدارةالجبائية لأربع سنوات الماضية، والتي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذهالاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

الفرع الثاني : سير عملية التحقيق

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير قامت فرقة التحقيقات بإجراء أول تدخل في عين المكان، وذلك من خلال زيارة مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق، من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية والهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي قد تفقد قيمتها إن أجلت والمتمثلة في :

- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل غير المنقولة، المنقولة، وكذا الوسائل البشرية)؛
- معاينة مادية للمخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل)؛
- معاينة وجود الوثائق المحاسبية، ولكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها؛
- جرد قيم الصندوق؛
- كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.

وتجسدت عملية الرقابة المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة وذلك عبر مرحلتين:

الأولى: الفحص الشكلي لهذه الوثائق من حيث مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها

الثانية: فحص هذه الوثائق من ناحية المضمون وهذا بما تحويه من تسجيلات.

فبعد فحص محاسبة المكلف تم استخلاص بعض الملاحظات أهمها:

- وجود دفتر اليومية العامة مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا
- وجود دفتر الجرد مرقم ومؤشر عليه من طرف المحكمة المختصة إقليميا
- وجود التصريحات الشهرية وهي مودعة في آجالها القانونية

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

- وجود التصريحات السنوية وهي مودعة في آجالها القانونية
- وجود اليوميات المساعدة للمشتريات, المبيعات, الصندوق, البنك, العمليات المختلفة
- وجود دفتر الأجور

الفرع الثالث: النقائص والاعفالات التي تحتويها محاسبة المكلف

قامت الفرقة (ب) بالاستعانة بالمعلومات الواردة من الأطراف الخارجية، ومن خلال الإطلاع على حسابات المؤسسة في البنوك، وبعد الفحص والتدقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية وجدت عدة نقائص وإعفالات من قبل المكلف، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- وجود مشتريات مصرحة ضمن البضاعة المستهلكة غير أنها لا تظهر في فواتير البيع ولا ضمن مخزون آخر مدة كما هي موضحة بالجدول الآتية:

جدول رقم (12): فواتير شراء مصرحة لا تظهر في أصول المؤسسة لسنة 2011الوحدة: دج

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	طبيعة السلعة	المورد
13	2011/03/26	790.500.00	آلات خياطة ولواحقها	
		790.500.00	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف(س) 2016

جدول رقم (13): فواتير شراء مصرحة لا تظهر في أصول المؤسسة لسنة 2012 الوحدة: دج

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	طبيعة السلعة	المورد
64	2012/12/25	33.300.00	أدوات وملحقات الحلاقة	المورد2
67	2012/12/27	85.500.00	أدوات وملحقات الحلاقة	المورد2
68	2012/12/27	52.000.00	أدوات وملحقات الحلاقة	المورد2
105	2012/12/29	275.000.00	آلات خياطة	المورد2
108	2012/12/30	275.000.00	آلات خياطة	المورد2
110	2012/12/30	275.000.00	آلات خياطة	المورد2
115	2012/12/31	275.000.00	آلات خياطة	المورد2
		1.270.800.00	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

جدول رقم (14): فواتير شراء مصرحة لا تظهر في أصول المؤسسة لسنة 2013 الوحدة: دج

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	طبيعة السلعة	المورد
15	2013/01/04	49.950.00	أدوات وملحقات	المورد3
18	2013/01/04	45.950.00	أدوات وملحقات	المورد3
24	2013/01/15	74.700.00	أدوات وملحقات	المورد3
85	2013/12/31	859.305.00	آلات خياطة	المورد3
المجموع		1.029.855.00		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

- تسجيل فاتورة الشراء رقم 53 المؤرخة في 2011/10/10 المحققة مع المورد 1 بدفتر المشتريات بمبلغ 1.127.250.00 دج خارج الرسم وعليه فإن الفرق المقدر بمبلغ 288.800.00 دج سيتم دجه إلى الربح المصرح.
- مخزون آخر مدة لسنة 2012 بمبلغ 120.000.00 دج مصرح مستهلك سنة 2013 غير أنه لا يظهر في فواتير البيع لسنة 2013.
- عدم إيداع الكشف التفصيلي للعملاء (ETAT104) لسنة 2011.
-

المطلب الثالث: إعادة تكوين أسس الضريبة وتبليغ النتائج الأولية للتحقيق المحاسبي

بعد تحديد النقائص التي تحتويها محاسبة المكلف فإنه يتم بعدها تحديد الأسس الضريبية

أولا: تحديد الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية للتحقيق المحاسبي

بعد إجراء عملية التدخل الأولى و دراسة الدفاتر والوثائق المحاسبية و التصريحات الشهرية و السنوية اتضحت لنا بعض النقائص (السالفة الذكر)، وبالرغم من هذه النقائص فان محاسبة المكلف تبقى مقبولة، حيث انتقل بعدها المحقق الى عملية إعادة تشكيل الأسس الضريبية و تبليغ النتائج الأولية

1-1- تحديد رقم الأعمال:

تم تحديده بالاعتماد على فواتير البيع المقدمة ومقارنتها بفواتير الشراء المقدمة وكذا الكشوف البنكية، حيث تبين وجود رقم أعمال غير مصرح ناتج عن وجود مشتريات مصرحة ضمن البضاعة المستهلكة (كما هي مفصلة في الملاحظة رقم 02) غير أنها لا تظهر في فواتير البيع ولا ضمن مخزون آخر مدة، وعليه تم اعتبارها بأنها بيعت وذلك بتطبيق هامش الربح المطبق من طرفكم لتحديد رقم الأعمال غير المصرح للسنوات 2011-2012-2013.

1-2- تحديد الربح:

تم تحديد الربح المحقق بإضافة رقم الأعمال غير المصرح والأعباء غير المبررة إلى الربح المصرح بعد حسم الرسم على النشاط المهني الناتج عن الزيادة في رقم الأعمال؛

1-3- تحديد الدخل:

تم تحديده باعتماد الربح المحقق؛

1-4- تحديد الرسم على القيمة المضافة: ويكون في:

1-4-1 - مجال رقم الأعمال:

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

تم إخضاع رقم الأعمال غير المصرح إلى معدل 17%، كما تم الاحتفاظ برقم الأعمال المصرح المعفى المبرر بشاهدات الإعفاء (F20) المقدمة من طرف الزبائن المستفيدين من الامتيازات الجبائية.

1-4-2- مجال حسم الرسوم على المشتريات:

بعد فحص فواتير الشراء وكذا الرسوم المحسومة تبين بأنه تم حسم الرسم على القيمة المضافة لفواتير يتجاوز مبلغها 100.000.00 دج والتي يتم تسديدها نقدا وهذا مخالف لنص المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وعليه سيتم دمجها حسب الجداول التالية:

جدول رقم (15): إدماج الفواتير المخالفة لنص المادة 30 من (ق.ر.أ) لسنة 2011

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	شهر الحسم	المورد	سبب الدمج
12	2010/12/22	231.860.00	39.416.00	الثلاثي الثاني 2011	المورد 4	الفاتورة مسددة نقدا التي يتجاوز مبلغها 100.000.00 دج و عدم إيداع الكشف التفصيلي للعملاء
المجموع المدمج لسنة 2011			39.416.00			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

جدول رقم (16): إدماج الفواتير المخالفة لنص المادة 30 من (ق.ر.أ) لسنة 2012

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	شهر الحسم	المورد	سبب الدمج
95	2012/05/30	456.450.00	77.596.00	الثلاثي الرابع	المورد 2	الفاتورة مسددة نقدا ويتجاوز مبلغها 100.000.00 دج
المجموع المدمج لسنة 2012			77.596.00			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

جدول رقم (16): إدماج الفواتير المخالفة لنص المادة 30 من (ق.ر.أ) لسنة 2013

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	شهر الحسم	المورد	سبب الدمج
68	2013/09/01	973.800.00	165.546.00	الثلاثي الرابع	المورد 3	المورد غير متموقع ومبلغ الفاتورة يتجاوز 100.000.00 دج
المجموع المدمج لسنة 2013			165.546.00			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

وبناء على ماتقدم فإن تحديد الأسس الضريبية تكون على النحو التالي:

1- تحديد رقم الأعمال غير المصرح والإجمالي

1-1- تحديد رقم الأعمال غير المصرح:

يكون تحديده وفق الجدول التالي:

الوحدة: دج			جدول رقم (17): تحديد رقم الأعمال الغير مصرح	التعيين
2013	2012	2011	ل	سنوات
1.029.855.00	1.270.800.00	790.500.00		المشتريات المصرحة مباعه لكنها لا تظهر في فواتير البيع
120.000.00	لاشئ	لاشئ		المخزون المصرح مستهلك غير المبرر بفواتير البيع
1.149.855.00	1.270.800.00	790.500.00		مجموع البضاعة المصرحة مستهلكة غير الظاهرة في فواتير البيع
1.12	1.18	1.14		هامش الربح الخام المعتمد
1.287.837.00	1.499.544.00	901.170.00		رقم الأعمال غير المصرح

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016.

2- تحديد رقم الأعمال الإجمالي:

يكون تحديده وفق الجدول التالي:

جدول رقم (18): تحديد رقم الأعمال الإجمالي

الوحدة: دج				التعيين
2014	2013	2012	2011	السنوات
11.153.980.00	17.048.030.00	14.818.044.00	8.213.570.00	رقم الأعمال الإجمالي المحقق
11.153.980.00	15.760.201.00	13.318.500.00	7.312.400.00	رقم الأعمال الإجمالي المصرح
لاشئ	1.287.837.00	1.499.544.00	901.170.00	الزيادات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

- تحديد أسس الضرائب والرسوم :

1-2- تحديد أسس الرسم على النشاط المهني: تحدد وفق الجدول التالي:

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

الوحدة: دج

جدول رقم (19): أسس فرض الرسم على النشاط المهني

2014	2013		2012		2011		السنوات التعيين
	بدون تخفيض	تخفيض %30	بدون تخفيض	تخفيض %30	بدون تخفيض	تخفيض %30	
لاشيء	1.287.837.00	15.760.201.00	1.499.544.00	13.318.500.00	8.213.570.00	لاشيء	رقم الأعمال الإجمالي الخقق
لاشيء	1.287.837.00	11.032.141.00	1.499.544.00	9.322.950.00	7.312.400.00	لاشيء	رقم الأعمال الخقق الخاضع
لاشيء	/	11.032.141.00	لاشيء	9.322.950.00	لاشيء	لاشيء	رقم الأعمال المصرح بواسطة G50 أو المغرم *
لاشيء	1.287.837.00	لاشيء	1.499.544.00	لاشيء	901.170.00	لاشيء	الزيادات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

2-2- تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة:تحدد وفق الجدولالتالي:

جدول رقم (20): أسس فرض الرسم على القيمة المضافة

الوحدة: دج

2014	2013		2012		2011		السنوات
	المعفي	معدل %17	المعفي	معدل %17	المعفي	معدل %17	
11.100.700.00	15.381.023.00	1.667.015.00	13.180.700.00	1.637.344.00	6.871.800.00	1.341.800.00	رقم الأعمال المعتمد
11.100.700.00	15.381.023.00	379.180.00	13.180.700.00	137.800.00	6.871.800.00	440.600.00	رقم الأعمال المصرح بـ G50
لاشيء	لاشيء	1.287.837.00	لاشيء	1.499.544.00	لاشيء	901.170.00	الزيادات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

ملاحظات:

❖ متعلقة بحساب الزيادات في رقم الأعمال

الزيادات في رقم الأعمال = رقم الأعمال الخاضع المحقق - رقم الأعمال الخاضع المصرح وفق G50.

❖ متعلقة بتحديد أسس الرسم على النشاط المهني:

- رقم الأعمال المحقق الخاضع بعد التخفيض (تخفيض 30%) يمثل رقم الأعمال المحقق بالجملة والمصرح في الكشف التفصيلي للعملاء (ETAT 104)؛

- رقم الأعمال المحقق الخاضع بدون تخفيض لسنة 2011 يمثل رقم الأعمال غير المصرح إضافة إلى رقم الأعمال المصرح بالجملة والذي لم يتم إيداع تصريح كشف الزبائن (ETAT 104) وبالتالي لا يستفيد من تخفيض 30% والذي قامت المفتشية بتسوية وضعيته بموجب ورد فردي رقم 2013/56 المؤرخ في 2013/04/01؛

- رقم الأعمال المحقق الخاضع بدون تخفيض الخاضع يمثل رقم الأعمال غير المصرح للسنوات 2012 و 2013 والذي لا يستفيد من تخفيض 30%.

❖ متعلقة بتحديد أسس الرسم على القيمة المضافة:

- رقم الأعمال المعفى من الرسم على القيمة المضافة يتمثل في رقم الأعمال المحقق مع مكلفين مستفيدين من الامتيازات الجبائية في إطار تشغيل الشباب ومدعم بشهادات الإعفاء (F20) وهي مفصلة كما يلي:

جدول رقم (3_11): شهادات الشراء بالإعفاء (F20) لسنة 2011 الوحدة: دج

شهادة رقم	مؤرخة في	بمبلغ
486200	2011/01/09	1.252.500.00
635550	2011/06/23	930.000.00
775704	2011/10/03	1.666.000.00
635622	2011/07/03	436.800.00
747654	2011/09/13	1.239.500.00
775562	2011/02/27	1.347.000.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

جدول رقم (3_12): شهادات الشراء بالإعفاء (F20) لسنة 2012 الوحدة: دج

مبلغ	مؤرخة في	شهادة رقم
1.458.400.00	2012/03/13	928161
578.000.00	2012/12/25	751700
1.608.400.00	2012/03/14	899805
795.000.00	2012/05/21	878987
338.400.00	2012/04/02	899818
1.379.000.00	2012/06/27	994554
1.150.000.00	2012/05/13	862494
1.457.000.00	2012/06/19	878961
1.271.000.00	2012/09/05	983643
501.100.00	2012/05/03	878786
370.000.00	2012/07/30	906271
538.900.00	2012/07/24	906267
دج 154.500.00	2012/11/07	1043244
دج 704.000.00	2012/05/28	1027206
دج 537.000.00	2012/11/11	983654
دج 340.000.00	2012/11/12	1152952

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

جدول رقم (3_13): شهادات الشراء بالإعفاء (F20) لسنة 2013 الوحدة: دج

شهادة رقم	مؤرخة في	بمبلغ
878971	2012/07/02	705.000.00
1183785	2012/12/06	272.100.00
906950	2012/05/21	749.000.00
1152222	2012/11/19	540.100.00
1043033	2012/09/12	384.900.00
1182086	2013/01/14	800.500.00
1149913	2013/01/22	661.000.00
1149960	2013/02/03	625.000.00
1149934	2013/01/28	625.000.00
1152533	2013/01/27	1.791.000.00
1052081	2013/02/17	783.300.00
1052218	2013/02/26	593.000.00
1083389	2013/06/02	537.000.00
999703	2013/10/30	681.623.00
1154204	2013/05/05	1.000.000.00
1083306	2013/05/14	1.005.400.00
1083333	2013/06/15	417.500.00
1052195	2013/02/19	662.700.00
1775215	2013/06/26	356.500.00
1119845	2013/08/21	1.108.000.00
1083346	2013/07/14	1.082.000.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

جدول رقم (3_14): شهادات الشراء بالإعفاء (F20) لسنة 2014 الوحدة:دج

شهادة رقم	مؤرخة في	بمبلغ
1580823	2013/12/03	1.101.100.00
1527396	2013/12/17	416.000.00
1721896	2014/01/21	1.734.000.00
1608884	2014/03/12	538.900.00
1655799	2014/02/20	460.400.00
1182793	2013/12/26	179.100.00
1685409	2014/05/06	786.900.00
1534004	2014/05/11	1.481.000.00
1660833	2014/06/22	808.200.00
1580929	2013/12/09	520.500.00
1713023	2014/08/18	979.400.00
1591877	2014/12/07	624.200.00
1534054	2014/06/25	1.471.000.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

-3- تحديد الربح:

تحديده يكون وفق الجدول التالي:

جدول رقم (3_15): تحديد الربح بالوحدة:دج

التعيين بالسنوات	2011	2012	2013	2014
الربح المصرح	543.822.00	589.402.00	602.801.00	1.011.153.00
الزيادة في رقم الأعمال	901.170.00	1.499.544.00	1.287.837.00	لاشيء
دمج الفرق في المشتريات غير المبررة	288.850.00	لاشيء	لاشيء	لاشيء
حسم الرسم على النشاط المهني الناتج عن الزيادة في رقم الأعمال	18.023.00	29.990.00	25.757.00	لاشيء
الربح المحقق	1.715.819.00	2.058.956.00	1.864.881.00	1.011.153.00
الربح المصرح	543.822.00	589.402.00	602.801.00	1.011.153.00
الزيادات	1.171.997.00	1.469.554	1.262.080.00	لاشيء

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

-2-4- تحديد الدخل:

تحديده يكون وفق الجدول التالي:

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

جدول رقم (3_16): تحديد الدخل الوحدة: دج

التعيينات/السنوات	2011	2012	2013	2014
الربح المحقق	1.715.819.00	2.058.956.00	1.864.881.00	1.011.153.00
حسم التأمينات (CASNOS)	لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء
الدخل الصافي المحقق	1.715.819.00	2.058.956.00	1.864.881.00	1.011.153.00
الدخل الصافي المصرح	543.822.00	589.402.00	602.801.00	1.011.153.00
الزيادات	1.171.997.00	1.469.554.00	1.262.080.00	لاشيء

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

- جداول تحديد الحقوق والغرامات:

إذا كان هناك فرق بين ما صرح به المكلف وبين ما وجدته المحقق فإنه يكون هناك تغريم مباشر حسب نص المادة 193 من

(ق.ض.م) لسنة 2016 ويكون حسب السلم التالي:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛

- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه؛

- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

3-1- حساب الحقوق والغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي:

تكون وفق الجدول التالي:

جدول رقم (3_17): تحديد الحقوق والغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي الوحدة: دج

التعيينات/السنوات	2011	2012	2013	2014
الحقوق المستحقة	468.536.00	588.634.00	372.976.00	202.231.00
الحقوق المسددة بواسطة G50A أو الصادرة في الورد العام**	103.147.00	116.821.00	*116.821.00	*202.231.00
الحقوق المغفلة	365.389.00	471.813.00	252.416.00	لاشيء
الغرامات	91.347.00	117.953.00	63.104.00	لاشيء
مجموع الحقوق والغرامات	456.736.00	589.766.00	315.520.00	لاشيء

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

ملاحظة: تم تطبيق معدل 20% على الدخل المحقق لتحديد مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي كون المكلف خاضع للنظام المبسط

وذلك لسنتي 2013 و 2014

من خلال الجدول نستنتج أن هناك حقوق مغفلة والتي التزم عليها فرض غرامات وذلك حسب السنوات التالية:

• بالنسبة لسنة 2011: الحقوق المستحقة هي 468.536.00 دج فيما كانت الحقوق المسددة بواسطة G50 هي

103.147.00 دج، ومنه تكون الحقوق المغفلة 365.389.00 دج وعليه تطبق غرامات الوعاء بنسبة 25% من

الحقوق المغفلة بحيث يصبح المبلغ الجديد المستحق على المكلف هو: 456.736.00 دج؛

• سنة 2012 و 2013: تأخذ نفس المعالجة لسنة 2011 أما سنة 2014 فلا توجد تسوية تذكر

3-2- حساب الحقوق والغرامات للرسم على النشاط المهني: تكون وفق الجدول التالي:

جدول رقم (3_18): تحديد الحقوق والغرامات للرسم على النشاط المهني الوحدة: دج

2014	2013	2012	2011	التعيين السنوات
7.807.785.00	12.319.978.00	10.822.494.00	8.213.570.00	رقم الأعمال المحقق الخاضع
156.155.00	246.399.00	216.449.00	164.271.00	الحقوق المستحقة
156.155.00	220.642.00	186.459.00	* 146.284.00	الحقوق المسددة بواسطة G50A أو الصادرة في الورد الفردي*
لاشيء	25.757.00	29.990.00	18.023.00	الحقوق المغفلة
لاشيء	2.575.00	2.999.00	1.802.00	غرامات الوعاء
لاشيء	2.575.00	2.999.00	1.802.00	غرامات عدم التسديد التلقائي
لاشيء	30.907.00	35.988.00	21.627.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

من خلال الجدول نستنتج أنها توجد حقوق مغفلة والتي التزم عليها فرض غرامات وذلك حسب السنوات التالية:

- سنة 2011: الحقوق المستحقة هي 164.271.00 دج فيما بلغت الحقوق المسددة بواسطة G50 هي 146.284.00 دج, ومنه تكون الحقوق المغفلة 18.023.00 دج وعليه تطبق غرامات الوعاء بنسبة 10% وغرامة عدم التسديد التلقائي 10% من الحقوق المغفلة بحيث يكون مجموع الحقوق والغرامات المستحقة 21.627.00 دج؛
- سنة 2012 و 2013: تأخذ نفس معالجة 2011؛
- سنة 2014: لا توجد أي تسوية تذكر.

3-3- حساب الحقوق والغرامات للرسم على القيمة المضافة: تكون وفق الجدول التالي:

جدول رقم (3_19): تحديد الحقوق والغرامات للرسم على القيمة المضافة الوحدة: دج

2014	2013	2012	2011	التعيين السنوات
53.279.00	1.667.015.00	1.637.344.00	1.341.770.00	رقم الأعمال الخاضع المحقق
9.057.00	283.392.00	278.384.00	228.100.00	الحقوق المستحقة
9.057.00	64.460.00	23.426.00	74.902.00	الحقوق المسددة بواسطة G50A
لاشيء	218.932.00	254.922.00	153.198.00	الحقوق المغفلة
لاشيء	165.546.00	77.596.00	39.416.00	دمج الرسوم على المشتريات
لاشيء	384.478.00	332.518.00	192.614.00	مجموع الحقوق المغفلة
لاشيء	96.119.00	83.129.00	28.892.00	الغرامات
لاشيء	480.597.00	415.647.00	221.506.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

- من خلال الجدول نستنتج أن هناك حقوق مغفلة والتي التزم عليها فرض غرامات وذلك حسب السنوات التالية:
- بالنسبة لسنة 2011: كانت الحقوق المستحقة هي 228.100.00 دج فيما كانت الحقوق المسددة بواسطة G50 هي 74.902.00 دج ومنه تكون الحقوق المغفلة 153.198.00 دج ومع دمج الرسوم على المشتريات الموضحة في جدول (3-4) والتي تقدر بـ 39.416.00 دج يصبح مجموع الحقوق المغفلة 192.614.00 دج وعليه تطبق غرامات الوعاء بنسبة 25% من الحقوق المغفلة بحيث يكون مجموع الحقوق والغرامات المستحقة على المكلف هو 221.506.00 دج.
- سنة 2012 و 2013: تأخذ نفس معالجة سنة 2011 مع إدماج الرسوم على المشتريات المبينة سابقا في الجدولين (3_5) و (3_6), بحيث يصبح المبلغ المستحق على المكلف لسنة 2012 هو 415.647.00 دج وسنة 2013 هو 480.597.00 دج.
- سنة 2014: لا توجد أي تسوية.

3-4- الجدول العام للحقوق والغرامات:

يكون الجدول العام للحقوق والغرامات على النحو التالي:

جدول رقم (3_20): مجموع الحقوق والغرامات الوحدة: دج

التعيين	الحقوق	الغرامات	مجموع الحقوق والغرامات
الرسم على النشاط المهني	73.770.00	14.752.00	88.522.00
الرسم على القيمة المضافة	909.610.00	208.140.00	1.117.750.00
الضريبة على الدخل الإجمالي	1.089.618.00	272.404.00	1.362.022.00
المجموع	2.072.998.00	495.296.00	2.568.294.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2016

ثانيا: تبليغ النتائج الأولية للتحقيق المحاسبي

وبتاريخ 2015/./.. وبعد إعادة تكوين أسس الإخضاع قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعيته الجبائية الجديدة المتوصل إليها نتيجة التحقيق بتبليغ موصى عليه مع وصل استلام, وذلك عن طريق التبليغ رقم /.../م و /ض/ م ف ر ج /م ت ج /ف ب / 2015, وهذا بعد تقديمه إلى المدير الفرعي للرقابة الجبائية للإطلاع عليه من أجل التأشير عليه قبل إرساله, حيث كان التبليغ مفصلا بأرقام وجداول تسمح للمكلف بفهم التعديلات في الأسس والقواعد, من أجل الرد عليها بملاحظاته أو قبولها, وتم منح المكلف مدة 40 يوما (حسب المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية 2016) من أجل ذلك بالإضافة يجب الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها, واحتوى التبليغ على:

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي.
- عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك المعاد تشكيله.
- طريقة وكيفية التعديلات والتسويات المقترحة.

ثالثا:ردود المكلف على نتائج التبليغ الأولي للتحقيق المحاسبي

بعد تلقي المكلف الخاضع للتحقيق (س) الإشعار المذكور أعلاه مفصلا لكل نتيجة متوصل إليها خلال التحقيق, وبعد انقضاء المدة القانونية للرد على النتائج, والمقدرة بـ (40يوم) لم يقيم المكلف بالرد على إشعار مصلحة الضرائب. الأمر الذي يعتبر قانونيا كقبول ضمني لنتائج التحقيق, مما أعطى الحق لمصلحة الضرائب بإصدار الإشعار النهائي.

المطلب الرابع: التبليغ النهائي وإفقال التحقيق

بعد عملية التبليغ الأولي لنتائج التحقيق تأتي عملية التبليغ النهائي وإفقال التحقيق.

أولاً: التبليغ النهائي بنتائج التحقيق

بما أن المكلف (س) لم يرد على الإشعار في الفترة القانونية المحددة في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمحققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولا صريحا بحيث تصبح قواعد فرض الضريبة محددة ونهائية ولا يمكن الاعتراض عليها عن طريق الطعن.

ثانياً: إفقال التحقيق

بعد استلام المكلف (س) للتبليغ بالتقويم النهائي لعملية التحقيق تأتي عملية إفقال التحقيق الذي يتعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع وإعداد التقرير وكذلك إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربع التي شملتها عملية التحقيق.

وجداول الإخضاع هي عبارة عن وثيقة فردية تسمى سلسلة (D) رقم 37 تتضمن المعلومات التالية:

- اسم ولقب المكلف
- نشاط المكلف
- عنوان المكلف
- رقم المادة
- رقم التعريف الاحصائي
- رقم التعريف الجبائي

إضافة إلى المعلومات السابقة, فإن هذه الجداول تتضمن جملة من الضرائب التي تم اجراء التعديل عليها: IRG , TAP , TVA , بالإضافة إلى الغرامات الواجبة التسديد تجاه الخزينة العمومية, وفي الأخير ترسل نسخة إلى المكلف, وأخرى إلى قباضة الضرائب التي تخص المكلف من أجل التحصيل.

الخاتمة

تجلت هذه الدراسة في التحقيق الجبائي كاداة للحد من التهرب الضريبي، وذلك من خلال محاولة حصر أهم ما يتعلق بالموضوع من جانبيه النظري والتطبيقي، انطلاقا من التعرف على اساسيات حول الضريبية و تقديم النظام الضريبي بالإضافة الى محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ثم التعرض الى الرقابة الجبائية كونها تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها، حيث تم التركيز على التحقيق المحاسبي في دراسة الحالة وكيفية سيرانه في المديرية الولاية للضرائب.

نتائج الدراسة واختبار صحة الفرضيات:

على ضوء ما سبق تم الوصول إلى النتائج التالية:

❖ إن النظام الضريبي والضريبة كأهم عنصر من عناصره، بإمكانها أن تحدث تغييرات في النشاط الاقتصادي، وذلك من خلال توجيه الاستثمارات الخاصة المحلية أو الأجنبية لخدمة التنمية الاقتصادية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى: " تعتبر الضرائب من اهم واقدم مصادر تمويل الخزينة العمومية؛"

❖ إن النظام الضريبي في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر لعام 1991، كان أمرا ملزما على الدولة إذا أرادت تحريك الركود الاقتصادي الذي شمل العديد من المؤسسات الاقتصادية بالإضافة لطول فترة جمود النظام الضريبي، كما أن التغييرات الاقتصادية والسياسية جعلت من هذه الإصلاحات لا مفر منها؛

❖ شملت هذه الإصلاحات الضريبية تغييرات مست مختلف الأوعية الضريبية، وكذا مختلف المعدلات الضريبية والتي تدخل ضمن سياسة ضريبية لتحقيق النمو الاقتصادي الذي يصبو إليه النظام الضريبي بالجزائر؛

❖ يتسم النظام الضريبي الجزائري بكثرة التعديلات مما يجعل المؤسسات تجد صعوبة في مواكبة هذه التعديلات السريعة والعلم بها، وذلك بسبب ضعف العلاقة بين المؤسسات و مراكز الضرائب و عدم استخدام الانترنت و ضعف نظام المعلومات الضريبي، مما يفتح باب للتهرب نتيجة هذه الثغرات؛

❖ يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية نظرا لآثاره السلبية المتعددة؛

- ❖ ان ظاهرة التهرب الضريبي تشهد في الوقت الحالي انتشارا واسعا، وذلك راجع لآثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات والتحولات الاقتصادية نتيجة زيادة التوجه نحو العولمة وظهور ثورة المعلومات والاتصالات، التي أدت إلى بروز أنواع وطرق جديدة للتهرب الضريبي، كالتهرب الإلكتروني ... ؛
- ❖ من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك لطبيعته السرية، حتى المناهج المقترحة في عملية التقدير، اتضح عجزها، نتيجة النقائص التي تعرفها من جهة، ومن جهة أخرى لتطور طرق وأنواع التهرب الضريبي، بالإضافة بالاقتصاد السري الذي يحتل نسبة كبيرة من لاقتصاد الوطني؛
- ❖ إن للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة، وتحمي المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية من جهة، ومعاقبة المكلفين من جهة أخرى؛
- ❖ النتائج التي حققتها الرقابة الجبائية تعتبر دليلا على أهمية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية: "الرقابة الجبائية من اهم وسائل القضاء أو الحد من التهرب الضريبي"؛
- ❖ إن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين، وهذا ما أدى إلى تدعيمها بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، والتحقيق المصوب في المحاسبة، بغية التوسيع من صلاحيات أعوان الرقابة الجبائية؛
- ❖ إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وهذا من شأنه تعزيز إستراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة: " محاربة التهرب الضريبي تتطلب تضامنا وتظافرا بين الإدارة الضريبية والإدارة العمومية (الجمارك، الهيئات العمومية، البنوك)".

التوصيات والاقتراحات:

أ- التوصيات

إنطلاقا من النتائج المستخلصة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- يجب أن تكون الجهود التي تبذل في عملية مكافحة التهرب الضريبي، في شكل تكون تدخلات دائمة وبدون انقطاع في إطار منظم، وأن لا تكون في شكل حملات ظرفية ومؤقتة؛
- إيجاد إدارة عصرية فعالة ومرنة، لا تتمثل في الهياكل والتجهيزات فقط، بقدر ما يركز على نوعية الموارد البشرية، وإيجاد الأعوان الجبائين ذوي الكفاءة، وحسن الخلق، والقيم الإيجابية العامة؛

• التنسيق والعمل على نشر الثقافة الضريبية والوعي الضريبي لدى الأفراد وتعريف وتبسيط النظام الضريبي لهم؛

• ضرورة التنسيق المحلي والدولي بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى، من أجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاطات المكلفين.

ب- الاقتراحات:

بالإضافة الى التوصيات السابقة نقدم أيضا بعض الاقتراحات، والتي نراها تساعد للوصول إلى نتائج مشجعة في إطار برنامج الرقابة الجبائية وخاصة بالنسبة للمديرية محل الدراسة:

• ضرورة إدراج عدد كاف من القضايا في كل برنامج، واستناد الملفات المراد مراقبتها إلى معايير موضوعية، بالإضافة الى عدم الاقتصار على عدد معين منها و أن تصب في كل أوجه الأنشطة الاقتصادية؛

• تحسين الموارد والإمكانيات البشرية لإدارة الرقابة الجبائية عن طريق رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية والتكوين المستمر بالإضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطورة؛

• تحسين الإمكانيات والوسائل المادية من خلال إنشاء مقرات عمل جديدة، وصيانة القديمة منها وتجهيزها بمختلف التجهيزات توفير وسائل النقل الضرورية لإنجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة خاصة في مناطق البعيدة، بالإضافة الى استحداث نظام المعلوماتية لتسهيل عمل الأعوان الجبائيين؛

• تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وذلك من خلال ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي لدى الممولين، وتحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال الحد من مشاعر تصغير المكلف أمام الإدارة الجبائية

قائمة المراجع

I. الكتب باللغة العربية:

- 1- قحطان اليوسفي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار طلاس، دمشق، سوريا، 1989.
- 2- صالح الرويلي، "اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982.
- 3- محمد عباس محرز، "المدخل الى الجباية والضرائب"، دار النشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- 4- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 5- رفعت محبوب المالية العامة، بيروت لبنان، دار النهضة، 1978.
- 6- علي محمد خليل _ سليمان أحد اللوزي، المالية العامة. دار زهران للنشر عمان، طبعة 1999.
- 7- غازي عنابة، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات دار الكتاب، الجزائر، 1998.
- 8- مصطفى حسن، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 9- صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، منشورات المركز الثقافي العربي، درا البيضاء، 1998.
- 10- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005.
- 11- حسين مصطفى حسين، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 12- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".
- 13- حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 14- ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003"، منشورات بغداددي، الجزائر، بدون تاريخ النشر.
- 15- محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين، القاهرة، 1999.
- 16- عواضة احسن وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، دار الخلود للصحافة، 1995.
- 17- سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الدولي وآثاره على اقتصاديات الدول النامية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1994.
- 18 - دولار علي، عبد المنعم فوزي، "مالية الدولة"، منشأة المعاريف، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 1962.
- 19 - ناصر مراد، "التهرب الضريبي والغش الضريبي في الجزائر"، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009.
- 20- د.عبد الله الصعيدي، علم المالية العامة. النفقات العامة. الإيرادات العامة. الموازنة العامة للدولة، دار النهضة العربية 32 شارع عبد الخالق ثروت القاهرة، 2008.
- 21- ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.

- 22- مصطفى عوادي، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة"، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.
- 23- سهام كردودي، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 24 - عبد الرحمن عطية، "المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي"، دار النشر جيطلي، 2009

II. الرسائل والأطروحات الجامعية:

- 1- لبد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر 2012/2011.
- 2- السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة منتوري قسنطينة 2008/2007،
- 3- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة
- 4- قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة. 2012/2011
- 5- محمد عاشور العيداني ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس ، جامعة المدية ، 2004
- 6- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012/2011.
- 7- بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2011/2010
- 8- العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في التسيير معهد العلوم الاقتصادية. التسيير والتجارة المركز الجامعي الدكتور يحي فارس المدية، أكتوبر 2008
- 9- سليمان عتير، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير"، جامعة بسكرة، 2012-2011
- 10- العياشي عجلان، "ترشيد النظام الجبائي الجزائر في مجال الوعاء والتحصيل"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006.

- 11- بلخوخ عيسى " الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي "رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة باتنة ، 2003/ 2004

III. الملتقيات والمؤتمرات:

- 1- حراق مصباح، "المعالجة الجبائية للتجارة الالكترونية"، الملتقى الدولي الرابع حول عصرنة نظام الدفع في الجزائر وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر-عرض تجارب دولية، المركز الجامعي خميس مليانة، 26-27 أفريل 2011.
- 2- فارس فضيل، حمزة ضويفي، "الابعاد القانونية والضريبية للتجارة الالكترونية في ظل وسائل الدفع المعتمدة"، الملتقى الدولي الرابع حول عصرنة نظام الدفع في الجزائر وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر-عرض تجارب دولية، المركز الجامعي خميس مليانة، 26-27 أفريل 2011.
- 3- بساس أحمد، رنان مختار، "أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف"، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق في ظل الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، أيام 20-21 نوفمبر 2013

IV. المجالات والدوريات والدراسات:

- 1- ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25 ، العدد الثاني، 2009
- 2- عجلان العياشي، ولهي بوعلام، "التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد 08، لسنة 2008.
- 3- زهرة حبو، الياس نجمة، "التهرب الضريبي الدولي"، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 27، العدد الأول، سوريا، 2011.
- 4- ولهي بوعلام، أ.عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، العدد 08 لسنة 2008.

5- ناصر مراد، "الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد 03، 2003

.V. التقارير:

- 01 République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, DGI, "**le système fiscal Algérien**", Alger, edition 2014 .
- 02 République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "**dépliant relatif aux l'impôt sur le revenu global**", IRG- Revenus Fonciers, 2014
- 03 République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances DGI, "**dépliant relatif aux l'impôt sur le revenu global**", IRG- Salaires, 2014.
- 04 République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "**le système fiscal Algérien**", edition 2014, p10.
- 05 République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "**dépliant relatif aux l'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés**", 2014
- 06 République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "**le système fiscal Algérien**", edition 2014, p 24.
- 07 République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI , **Circulaire N° 135/MF/DGI** , du 15/02/2000.
- 08 République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, la lettre de la DGI N° 65/2013, LA DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES: **Une structure tournée vers la performance.**
- 09 République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "**Guide de vérificateur de comptabilité**", Alger, mise à jour 8/01/2003.
- 10 République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "Guide de vérificateur de comptabilité".
- 11 République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "**Guide de vérificateur de comptabilité**"

.VI. القوانين والمراسيم:

- 1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20-1 من "قانون الإجراءات الجبائية".
- 2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 01 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".
- 3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 03-1 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".
- 4- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 07 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم".
- 5- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 35 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".
- 6- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 42 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".
- 7- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 85 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".
- 8- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 05 من قانون رقم 12 - 07 مؤرخ في 21 ذي الحجة عام 1428 الموافق لـ 30 ديسمبر سنة 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.
- 9- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 135 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".
- 10- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 138 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".
- 11- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".
- 12- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 08 من "قانون الرسوم على رقم الاعمال".
- 13- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 21-23 من "قانون الرسوم على رقم الاعمال".
- 14- M.duxerger,finance publique,P-V-E.paris, 1995,p120

- 15- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 173-1 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".
- 16- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 117 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".
- 17- DGI, la lettre de la DGI N° 68/2013, "LA FLAGRANCE FISCALE- Pour un contrôle fiscal plus efficace".
- 18- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 18-1 من "قانون الإجراءات الجبائية" لسنة 2016.
- 19- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20-1 من "قانون الإجراءات الجبائية".
- 20- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، منشورات 2013.
- 21- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 21-1 من "قانون الإجراءات الجبائية".
- 22- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2012.
- 23- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 18/09/2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59، الصادرة بتاريخ 24/09/2006.
- 24- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 25 من القرار وزارى مشترك المؤرخ في 21/09/2009.
- 25- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20 من القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25/11/2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74 ، الصادرة ب: 25/11/2007.
- 26- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 8 من الامر 09-01 المؤرخ في 22/09/2009 ، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 44 الصادرة ب: 26/09/2009.
- 27- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 141 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".
- 28- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 174-1 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

- 29- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، منشورات 2013
- 30- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 322 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" لسنة 2016.
- 31- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 192-2، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" لسنة 2016
- 32- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 192-2، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" لسنة 2016
- 33- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، منشورات 2013.
- 34- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20-7 من "قانون الإجراءات الجزائية" لسنة 2016
- 35- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 244 من "قانون الإجراءات الجزائية".
- 36- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 356 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" .

المواقع الالكترونية :

www.cnrc.org.dz/ar/stats/statistiques_neuf_premier_mois_2013/stats_2013_9MOIS_lien02.html

www.cnrc.org.dz/ar/stats/statistiques_neuf_premier_mois_2013/stats_2013_9MOIS_lien01.html