



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير



الموضوع

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

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

الأستاذ المشرف:

أ/ قطاف عقبة

إعداد الطالب:

خليفة فيصل

.....	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

السنة الجامعية: 2018/2017

الفهرس

الصفحة	المحتويات
	البسمة
	شكر
A-B	فهرس المحتويات
C	فهرس الجداول
D	فهرس الاشكال
أ - د	مقدمة
2	الفصل الأول: مدخل الى الرقابة الجبائية
3	المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية
3	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للجبائية
4	المطلب الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية
5	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
7	المبحث الثاني: الاطار القانوني للرقابة الجبائية
7	المطلب الأول: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية
9	المطلب الثاني: حقوق والتزامات المكلفين الخاضعين للضريبة
13	المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
13	المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية
19	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
25	خلاصة الفصل
28	الفصل الثاني: التهرب الضريبي وآليات مكافحته
28	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي
28	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه
31	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
33	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
35	المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وكيفية تقديره
35	المطلب الاول: التهرب عن طريق المعاملات المحاسبية
38	المطلب الثاني: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية

39	المطلب الثالث: طرق تقدير التهرب الضريبي
41	المبحث الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي
41	المطلب الأول: الآليات الوقائية
45	المطلب الثاني: الآليات العقابية
57	خلاصة الفصل
59	الفصل الثالث: دراسة وتحليل دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
60	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة
60	المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة
60	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
65	المبحث الثاني: تشخيص الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة
65	المطلب الأول: دراسة حالة وفق التحقيق المصوب
70	المطلب الثاني: دراسة حالة وفق التحقيق في المحاسبة
79	المبحث الثالث: تشخيص حالة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بسكرة
79	المطلب الأول: دراسة حالة متهرب على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة
83	المطلب الثاني: نماذج التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية بسكرة
85	خلاصة الفصل
87	الخاتمة
i-ii	المراجع
	الملاحق

فهرس الجدول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
66	رقم الاعمال المقبوض لسنة 2011	1
66	يبين إدماج الرسم على القيمة المضافة غير قابل للحسم لسنة 2011	2
67	رقم الاعمال المقبوض لسنة 2012	3
67	الوعاء والأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة	4
68	الحقوق والغرامات الواجبة الدفع للرسم على القيمة المضافة	5
69	الحقوق والغرامات	6
71	الرسوم المسترجعة بطريقة غير قانونية	7
72	رقم الأعمال الناتج عن مشتريات غير المصرحة	8
72	رقم الأعمال الناتج عن مبيعات غير المصرحة	9
73	رقم الاعمال الاجمالي	10
74	تحديد الربح	11
74	تحديد قواعد وأسس الرسم على النشاط المهني	12
75	تحديد قواعد وأسس الرسم على القيمة المضافة	13
76	تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة على ارباح الشركات	14
76	تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة على المداخيل الموزعة على الشركاء	15
76	تحديد حقوق الرسم على النشاط المهني	16
77	تحديد حقوق الرسم على القيمة المضافة	17
77	تحديد حقوق وغرامات الضريبة على ارباح الشركات	18
78	تحديد حقوق وغرامات الضريبة على المداخيل الموزعة على الشركاء	19
78	الجدول العام على الحقوق والغرامات	20
81	الضرائب الصادرة في حق المعني	21
84	عدد حالات المتهربين في ولاية بسكرة	22

فهرس الأشكال

الصفحة	البيان	الرقم
14	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعة	01
16	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	02
18	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	03
24	اشكال الرقابة الجبائية	04
64	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة	05

تعتبر الضريبة من أهم المصادر لتمويل خزينة الدولة، كما تساهم في الانتعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية و التي تسعى من خلالها تمثيل برامج الاصلاح الاقتصادي، وكذا ضرورة التعامل مع المؤسسات الدولية لذلك فان ديمومت هذا المفهوم واستمراره متوقف على مدى استجابة و التزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية، لكن هذه الاستجابة في غالب الاحيان نسبية نتيجة الجدل القائم منذ القدم بين دفع الضريبة و التهرب من ادائها عن طريق استغلال الثغرات القانونية وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق استعمال طرق تدليسية وهو ما يعرف بالغش الضريبي وهذا ما يترجم ظاهر التهرب الضريبي الذي يأخذ أبعاد خطيرة و أبعاد سلبية على الاقتصاد الوطني و التي بطبيعتها تؤدي إلى استنزاف موارد من المفروض أن تستفيد منها الخزينة العامة للدولة لتغطية نفقاتها العمومية من خلال استثمارها في المشاريع التنموية للبلاد.

بما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يمنح الحرية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الادارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الاحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء اعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية، بهدف التملص من دفع مستحقاتهم

هنا يأتي دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي الذي أصبح يشكل أحد المعوقات الاساسية للتنمية الاقتصادية و سعيا من المشرع الجبائي للحد من هذه الظاهرة حيث حول للإدارة الجبائية جملة من الاجهزة و الهياكل وقام بسن جملة من القوانين لمكافحة فكانت الرقابة الجبائية من أهم الاجراءات في ذلك، ومن خلال التحقق من مدى صحت المعلومات المصرح بيها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة، وقد اعطى المشرع الصيغة العامة للإدارة الجبائية المتمثلة في فرض الضريبة من خلال حق الاطلاع وكذلك القيام بالمعاينة و الحجز و متابعة تصريحات المكلف بالضريبة من خلال عملية الرقابة، وبالمقابل فإن المشرع الجزائري ومنعا للتعسف الإدارة الجبائية في ممارسة سلطتها خاصة قبل و أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، منح للمكلف مجموعة من الضمانات كفيلة بحمايته.

رغم التعديلات الحاصلة في القوانين والتشريعات الجبائية، وظهور هياكل إدارية جديدة وخاصة تلك الموجهة للرقابة الجبائية، وتكوين الأعوان بالإضافة للمحاولات التحسيسية التي تهدف إلى تعريف المكلف بحقوقه وواجباته تجاه الدولة، وأهمية الضريبة في حياة المجتمع، إلا ظاهرة الغش الضريبي تخففي بل زادت حدتها مع الزمن، وهنا يمكن أن الإشكالية الرئيسية التالية:

* مامدى فعالية جهاز الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟

وللإجابة عن التساؤل الرئيسي يتطلب منا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ هل الرقابة الجبائية بأنواعها وأدواتها ومنظومتها القانونية، كفيلة بمكافحة التهرب الضريبي؟
- ✓ هل المناخ الاقتصادي والاجتماعي والثقافي يشجع على التهرب الضريبي؟
- ✓ هل المنظومة القانونية الجبائية تتميز بفعالية في مكافحة التهرب الضريبي؟

وللإجابة على هذه التساؤلات، تم طرح الفرضيات التالية:

✓ الرقابة الجبائية بأنواعها وإمكانياتها المادية، لايمكنها القضاء على التهرب الضريبي الذي يتطور مع الزمن ويتكيف مع جميع الظروف.

✓ الرقابة الجبائية ما تزال متأخرة، تعتمد على موروثها المادي والبشري، دون تطويره أو الارتقاء به إلى مستوى احسن.

✓ بعض القوانين الجبائية لا تخدم مصلحة الإدارة الجبائية وأخرى تولد ضغطا جبائيا يزيد من حدة التهرب.

❖ أسباب اختيار الموضوع

- ✓ الدافع الشخصي
- ✓ أهمية موضوع الجباية العادية خاصة في الآونة الأخيرة، لأهميتها في تمويل الخزينة العمومية.
- ✓ استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، وضرورة إيجاد الحلول للحد منه.
- ✓ كون الرقابة الجبائية من أهم المواضيع التي اهتمت بها الدراسات في الدول المتقدمة.

❖ أهمية البحث

- ✓ أهمية الضريبة في تنمية الاقتصاد الوطني، وتمويل الخزينة العمومية.
- ✓ ضرورة التصدي لآفة التهرب الضريبي، لكونها أحد المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية.
- ✓ محاولة اظهار الدور الهام لعملية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

❖ اهداف البحث

- ✓ تحسيس السلطات العمومية بمخاطر التهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني.
- ✓ دفع الادارة الإدارة الجبائية إلى تحسين الظروف المادية والمعنوية للأعوان الجبائين، حتى يتمكنوا من رفع التحدي والتغلب على ظاهرة التهرب الضريبي، والحد من هروب أكفاء الاعوان نحو القطاع الخاص.
- ✓ العمل على تبني طرق حديثة في الرقابة الجبائية، خاصة مع تطور اساليب التهرب الضريبي.

❖ المنهج المتبع

يتم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال الدراسة للموضوع والمنهج التحليلي من خلال إجراء التربص بمديرية الضرائب (دراسة ميدانية في الجانب التطبيقي).

❖ أدوات البحث

- ✓ القوانين والمراسيم الجبائية.
- ✓ الجرائد الرسمية.
- ✓ الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب.
- ✓ تربص ميداني بمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

❖ هيكل البحث

للإجابة على الأسئلة المطروحة في إشكالية بحثنا هذا قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول، حيث جاء الفصل الأول تحت عنوان مدخل للرقابة الجبائية، حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث متمثلة في ماهية الرقابة الجبائية و الاطار القانوني والتنظيمي.

أما الفصل الثاني والذي جاء بعنوان التهرب الضريبي وآليات مكافحته، الذي قسم بدوره إلى ثلاث مباحث متمثلة في واقع التهرب الضريبي من تعريفه و انواعه وأسبابه والآثار التي تنجم عنه، وكذا طرق التهرب وكيفية حسابه، وآليات مكافحته.

أما الفصل الثالث والذي كان تحت عنوان دراسة وتحليل دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي -دراسة حالة- بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، حيث تطرقنا فيه إلى التعريف بمديرية الضرائب من نشأتها إلى هيكلها ومهامها، ثم تطرقنا الى حالتين خضعت إلى تحقيق جبائي وإظهار التجاوزات المرتكبة، والطرق المتبعة في حالة ثبوت حالة تدليس أو تهرب ضريبي.

❖ الدراسات السابقة

تميزت هذه الدراسة بتعدد الدراسات السابقة التي حاولت معرفة اهمية الرقابة الجبائية ومعرفة مدى فاعليتها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، وسنقوم بذكر بعض الدراسات في هذا السياق:

- 1- رجال نصر: محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة ورقلة الجزائر، 2007/2006، حيث جاء الهدف من الدراسة معرفة إلى أي مدى يمكننا من أن نشخص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- 2- قتال عبد العزيز: اسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس بالمدينة، الجزائر، 2008/2008، تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على ظاهرة التهرب الضريبي وأبرز الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية.
- 3- نوي نجة: فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999/2003، مذكرة ماجستير بجامعة الجزائر، 2004، تهدف إلى التعرف على فاعلية الرقابة الجبائية ثم محاولة تشخيصها من خلال مؤشرات الجودة والفاعلية.

الفصل الأول: مدخل للرقابة الجبائية

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

تمهيد:

حفاظا على المال العام منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف الحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية، ومن بين الوسائل نجد الرقابة الجبائية بمختلف آلياتها التي تسعى جاهدة للتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، والتي من خلالها يتم كشف كل التجاوزات والاعفالات التي يمكن للمكلف استعمالها بقصد أو بدون قصد، لهذا سنتطرق في هذا الفصل الى تحديد مفهوم الرقابة الجبائية والإطار القانوني أي توضيح جميع حقوق والتزامات جميع الأطراف المهمين في عملية الرقابة الجبائية، ومن جهة أخرى سيتم التعرف على جميع الهياكل الإدارية التي تهتم بتطبيق عملية الرقابة، ومن أجل ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية .

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

إضافة إلى الأهمية التي تكتسبها الجبائية البترولية في الجزائر تعد الجبائية العادية "جبائية الضرائب والرسوم" ثاني أهم مصادر تمويل الخزينة العمومية بعد الجبائية البترولية إذ يتزايد اهتمام الدولة بها، لذلك تعمل على الحفاظ على تلك المداخيل حيث تسخر جميع الامكانيات والوسائل لزيادتها وكذا المحافظة عليها، حيث تلجأ المصالح المكلفة بالجبائية إلى عملية الرقابة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، وبالتالي نجد أن الرقابة الجبائية تكتسي أهمية بالغة للمحافظة على حقوق الخزينة، وهذا ما سنتعرف عليه من خلال التعرف على الجبائية وكذا الرقابة الجبائية وأهدافها.

المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للجبائية

تعتبر الجبائية من أهم العناصر المكونة لاقتصاديات أغلبية دول العالم وذلك لما تكتسبه من أهمية بالغة حيث تشمل جبائية الضرائب والرسوم وعلى طرق تحصيلها "الجبائية العادية وتشكل الضريبة المصدر الأساسي الأول لعائدات مختلف دول العالم بصورة عامة والدول النامية بصورة خاصة.

أولاً: تعريفات خاصة بالجبائية:

تعرف الجبائية بأنها مجموع الاقتطاعات الإلزامية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب، الرسوم، الأدوات والمساهمات الاجتماعية.⁽¹⁾

وبالنسبة لتعريف كل من الرسم والضريبة يمكن توضيحه كالتالي:

1. **تعريف الرسم:** هو مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبرا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له ، يترتب عليها نفع خاص إلى جانب نفع عام.⁽²⁾

2. **تعريف الضريبة:** هي اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحده الدولة بدون مقابل لغرض تحقيق أهداف عامة.⁽³⁾

من التعاريف السابقة نلاحظ أن الجبائية هي مختلف الاجراءات والعمليات التي يقوم بها المكلفون قانونا لتحديد فرض أو تحصيل الضرائب والرسوم من الأشخاص الخاضعين.

(1) سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012/2011، ص 80.

(2) فهد محمد سعيد، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، جامعة حلب، سوريا، دار المناهج للنشر والتوزيع، 1994، ص 140.

(3) حسين مصطفى حسين، المالية العامة، الطبعة 5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 42.

ثانيا: مفهوم النظام الضريبي:

لكي تحقق الضريبة الأهداف المسطرة لها كان من الضروري على الدولة توفير مجموعة من القواعد القانونية والصور الفنية التي تحددها في شكل نظام ضريبي يضمن تطبيقها بشكل عادل وفقا لمقتضيات الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي.

1. تعريف النظام الضريبي: هو مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع.⁽¹⁾

2. أهداف النظام الضريبي: يسعى النظام الضريبي إلى تحقيق أهداف الدولة وهي نفسها أهداف السياسة الضريبية بما يتفق مع سياستها الاقتصادية، بحيث يمكن حصرها فيما يلي:

- تحقيق وفرة مالية من خلال الحصيلة الضريبية تمكنها من اشباع حاجاتها العامة.
- إرساء عدالة في توزيع العبء الضريبي من خلال تطبيق مبادئ الضريبة.
- وسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية، وتوجيه النشاط الاقتصادي.

على الرغم من تعدد أهداف النظام الضريبي، إذ يختلف دوره في ظل الرأسمالية عن الاشتراكية، وفي الدول المتقدمة عن الدول المتخلفة، إلا أن الهدف الأساسي والمشارك بين الأنظمة هو توفير الحصيلة الضريبية وضمان التوزيع العادل لها وللعبء الضريبي إضافة إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

المطلب الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية

شاع مصطلح الرقابة في مختلف المجالات اليومية والعملية فنجده مستعملا من ناحية اطلاق المسؤول على قيام الافراد بالأعمال المسندة اليهم على أكمل وجه، حيث عرف فايول الرقابة على أنها: " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها".⁽²⁾

⁽¹⁾ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث-جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة، الطبعة الثانية، 2006، ص 25.

⁽²⁾ محمد قاسم القزوين، مهدي حسن زويق، المفاهيم الحديثة للإدارة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1993، ص 250.

كذلك عرفة الرقابة على أنها مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين وتقوم بتسهيل وتحسين وأخذ القرارات للتعرف على الأخطاء من خلال تصحيح الأخطاء والسهو وعدم المطابقة المحاسبية وكذا اكتشاف التلاعبات والاختلاسات ومعالجتها وكذلك وضع المعايير وتقييم الأداء.

بعد التعرف على كل من الجباية والرقابة يمكن تعريف الرقابة الجبائية على النحو التالي:

التعريف الأول: هي تلك الاجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة ومصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل او المضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلال النشاط من تلك العناصر الخارجية المشتريات، المبيعات، رصيد البنك، الممتلكات.....، وهذا بهدف مراقبة التصريجات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وكذا التحقق من وعاء مختلف الضرائب والرسوم خلال سنوات التحقيق لنشاط معين، واجراء التعديلات المصرح بها.⁽¹⁾

التعريف الثاني: وهي ذلك النشاط المنتظم الذي تقوم به الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريجات المكتتبه من طرف المكلفين، وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص من أداء الدين الضريبي المستحق للخرينة العمومية، والتهرب من الدفع، وذلك من خلال التأكد من صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، كما تهدف إلى مكافحة الغش الضريبي، أو على الأقل التقليل من حدته وذلك باستعمال الإمكانيات المادية والقانونية المتاحة.⁽²⁾

من التعريفين السابقين نلاحظ أن الرقابة الجبائية تمارس بهدف تحقيق العديد من الأهداف من عدة نواحي منها الاقتصادية، القانونية، المالية، الإدارية وحتى الاجتماعية.

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

لقد حدد المشرع الجبائي للرقابة الجبائية أهدافا معينة ومحددة، بحيث اعتبر ان الرقابة الجبائية وسيلة استراتيجية لتحقيق جملة من الأهداف، نوجزها في الأسطر التالية:

⁽¹⁾ بن اعمارة منصور، اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، بوزريعة الجزائر، 2011، ص 12-13.

⁽²⁾ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، 2011، ص 46-48.

أولاً: الهدف القانوني

يتمثل الهدف القانوني للرقابة الجبائية في التأكد من مدى مطابقتها ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.⁽¹⁾

ثانياً: الهدف المالي والاقتصادي

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكالها بغرض الحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.⁽²⁾

ثالثاً: الهدف الإداري

يتضح الهدف الإداري للرقابة الجبائية في الدور الذي تلعبه في زيادة فعالية الإدارة الضريبية وذلك من خلال تزودها بالمعلومات ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:⁽³⁾

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.
- تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات، كنسب التهرب الضريبي.
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

رابعاً: الأهداف الاجتماعية: نوجزها في هدفين رئيسيين هما:⁽⁴⁾

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء 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 وتحميل واجباته اتجاه المجتمع.

(1) سهام كردودي، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2008/2009، ص 90

(2) سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 48.

(3) سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 82.

(4) سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 49.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة هامة لضمان مصلحة الخزينة العمومية، لهذا فقد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، أسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، وكذا فرض القانون التجاري على المكلفين بعض الالتزامات، وهذا كله من أجل ضمان مهمة الرقابة الجبائية بشكل فعال.

المطلب الأول: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

سمح القانون للإدارة الجبائية باستخدام وسائل قانونية تتمثل في حقوق وصلاحيات تمارس من خلالها التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها وهذا عن طريق مراقبة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن بين هذه الحقوق:

أولاً: الحق في الرقابة:

هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية وخولت للإدارة الجبائية مراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.⁽¹⁾ أي أن الإدارة الجبائية لها كل الصلاحيات التي خولها القانون لها للقيام بعملية الرقابة.

ثانياً: الحق في الإطلاع:

في إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات والهيئات والمؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حالة رفض حق الإطلاع، والمعلومات المجمعة عن طريق هذا الحق يمكن أن تستعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي ومراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف، ومجال حق الإطلاع محدد بالمواد 45 الى 59 من قانون الاجراءات الجبائية، هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذي نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منهم، وهذا القانون يحتوي على إجراءات تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي وتحصل من قبل ثلاث أصناف من الأشخاص أو الهيئات وهم الإدارات العمومية (المادة 46 من قانون الاجراءات الجبائية)، المؤسسات الخاصة والمؤسسات المالية والغير (المواد 51-58 من قانون الاجراءات الجبائية)، والسلطة القضائية (المادة 35 من قانون الاجراءات الجبائية).⁽²⁾

⁽¹⁾ المادة (18) قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص 9.

⁽²⁾ عوادى مصطفى، زين يوسف، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة سخري الوادي، 2010، ص 17-18.

ثالثا: حق المعاينة والحجز:

عندما تكون هناك ممارسات تدليسية رخص القانون تحت بعض الشروط إلى أعوان الإدارة الجبائية بالقيام بمعاينات في كل الأمكنة بهدف البحث، وجمع وحجز كل الوثائق أو المستندات اللازمة لإثبات الغش الضريبي، وحق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله.⁽¹⁾

رابعا: حق التقادم:

نصت على المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة، بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي:⁽²⁾

* تأسيس الضرائب والرسوم.

* تحصيل الضرائب والرسوم.

* القيام بأعمال الرقابة.

خامسا: الحق في استدراك الأخطاء:

يجوز تدارك كل خطأ يرتكب سواء تعلق الأمر بنوع الضريبة أو بمكان فرضها، بالنسبة لأية ضريبة من الضرائب أو رسم من الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى.⁽³⁾

⁽¹⁾ عوادي مصطفى، زين يوسف، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 18.

⁽²⁾ المادة 39 قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص 23.

⁽³⁾ المادة 1-107 قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص 42.

المطلب الثاني: حقوق والتزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق وضمانات اعطاها المشرع الجبائي الى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة، وسيتم توضيحهما كالتالي:

أولاً: حقوق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية: تتمثل في:

1. الإعلام المسبق:

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق و واجبات المكلف المحقق في المحاسبة.⁽¹⁾

2. الإطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

قبل الخضوع في عمليات التحقيق يجب إجباراً على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة و واضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفوقة بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله.⁽²⁾

3. إمكانية الاستعانة بمستشار جبائي:

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي)، ويمكن له أيضاً أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية، وغياب المكلف لا يمنع من إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعينة المادية والتي تفقد من قيمتها في حالة عدم إجراءها.⁽³⁾

4. الإجراء الاعتراضي (حق الرد) على نتائج الرقابة الجبائية:

إن الإجراء الاعتراضي هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجرأة من ناحية أخرى، وهو ليس فقط الإلزام بتبليغ نتائج الرقابة الجبائية وإجراء التعديلات، وهذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة، وضمن مقابلة مختلف الوضعيات بينهما وكما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل.⁽⁴⁾

⁽¹⁾ Jean Louis Goepp, La gestion du risque fiscal , Paris, Edition Gualino, 2001, p53.

⁽²⁾ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 85.

⁽³⁾ عوادى مصطفى، زين يوسف، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 20.

⁽⁴⁾ عوادى مصطفى، زين يوسف، مرجع سابق، ص 20.

ثانيا: التزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

يجب على المكلف احترام الالتزامات سواء كانت ذات طابع محاسبي أو طابع جبائي، حتى يتفادى العقوبات الجبائية وقد ذكرت هذه الالتزامات في المواد 9-10-11-12 من القانون التجاري والتي نلخصها فيما يلي:⁽¹⁾

- مسك دفتر اليومية.
- مسك دفتر الجرد.
- حفظ دفاتر المحاسبة والسندات المرسلة.

بالإضافة إلى التزامات أخرى جبائية متعلقة بتنظيم سير التحصيلات الجبائية من المكلفين إلى المصالح الجبائية.

1. الالتزامات ذات الطابع المحاسبي:

يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والإطلاع والتحقيق، لمدة عشر (10) سنوات، والمنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري، وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية.⁽²⁾ أما الدفاتر المحاسبية القانونية والملزومة على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي هي:

1.1 دفتر اليومية:

نص القانون التجاري على أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوما بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم، ومن ثم يجب أن تقيد في الدفتر جميع العمليات التجارية التي يقوم بها التاجر من بيع أو شراء أو اقتراض أو دفع أو قبض لأوراق نقدية أو تجارية أو غير ذلك، ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سبب كافي لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة.⁽³⁾

2.1 دفتر الجرد:

على كل شخص طبيعي أو معنوي، له صفة التاجر القيام بعملية الجرد السنوي لموجودات المؤسسة، ويتم تقييد هذه العملية في دفتر خاص يعرف ب"دفتر الجرد"، بالإضافة إلى هذين الدفترين، على المكلف مسك دفاتر أخرى مثل (دفتر الأجور، فواتير الشراء الأصلية، نسختين من كل فاتورة بيع).⁽⁴⁾

⁽¹⁾ المواد 9-10-11-12 من القانون التجاري الجزائري.

⁽²⁾ المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص 29.

⁽³⁾ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 62.

⁽⁴⁾ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، عين مليلة، 2012، ص 39.

2. التزامات ذات طابع جبائي:

وهي الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة وتنحصر هذه الالتزامات في عدة تصريحات نذكر منها:

1.2 التصريح بالوجود

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة، أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية النشاطها إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه للإدارة، كما يجب أن يدعم هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الميلاد المستخرجة من المصالح المدنية للبلدية التي ولد فيها الممولون ذوي الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني، وخاصة الأسماء والألقاب والعنوان التجاري، وكذا العنوان في الجزائر وخارج الجزائر إذ تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية.⁽¹⁾

2.2 التصريح السنوي

لقد نصت المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة، أن يكتتبوا ويرسلوا، على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشر لمكان إقامتهم، تصريح بدخلهم الإجمالي التي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية.⁽²⁾ أما بالنسبة للأشخاص المعنويين فقد نصت المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن يكتتبوا قبل 30 أبريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة.⁽³⁾

3.2 التصريح بالتنازل أو توقف عن النشاط

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروضة على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري، أو غير التجاري وجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل (10) أيام، أو يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا و ذلك عند الاقتضاء اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه.⁽⁴⁾

⁽¹⁾ المادة 183، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص 48.

⁽²⁾ المادة 99، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص 25.

⁽³⁾ المادة 151، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص 40.

⁽⁴⁾ المادة 195، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص 51.

4.2. وضع رقم التعريف الإحصائي

نص قانون المالية على وضع رقم التعريف الإحصائي وهو يعتبر إجراء جزري بالنسبة للمكلفين بالضريبة حيث "العبارتان رقم التعريف الجبائي ورقم البطاقة الجبائية تم استبدالهما بعبارة رقم التعريف الإحصائي"، لهذا يجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا أو يشيرون إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم، وفي حالة عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى تعليق:⁽¹⁾

- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- تسليم المستخرجات من جدول الضرائب.
- مختلف التخفيضات، منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم، اكتتاب استحقاقات.

⁽¹⁾ سهام كردودي، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 99.

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تعد مكافحة الغش الضريبي أولوية قصوى بالنسبة للإدارة الجبائية، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروط قانونية محددة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات، وفي المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة.

المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي والمتمثلة في مديرية الأبحاث والمراجعات، وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية، ومديرية المؤسسات الكبرى.

أولاً: مديرية الأبحاث والمراجعات: (1)

أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998.

يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذي 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 أولاً، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، ثم يصادق على البرنامج أو يغير من طرف مديرية البحث والمراجعات.

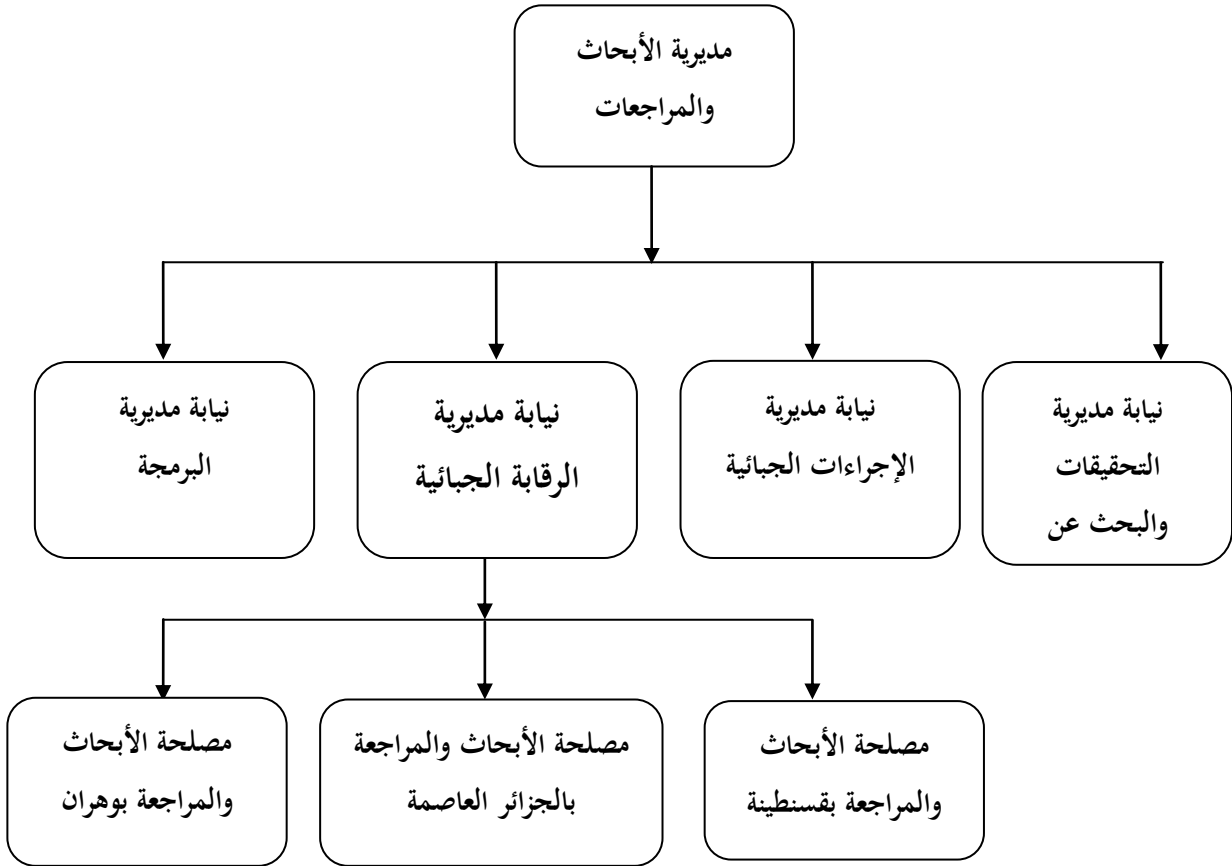
و اعتماداً على صلاحيات مديري الأبحاث والمراجعات في إطار البحث والتحقيق فهي مكلفة بـ:

- الكشف عن التحايلات 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.

(1) سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص ص 54،55.

والشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات:

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011/2010 ص 27 .

ثانيا: المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية وتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بهذه المهمة، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق.

وتضم هذه المديرية ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة في تسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي، وتمثل هذه المصالح في: (1)

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.
- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات.
- مكتب المراقبة الجبائية.

ولقيام هذه المصالح بهذه المهام، فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين، الذين يتألفون من: نائب المدير، رئيس فرقة التحقيق والمحققين.

1. نائب المدير:

هو المسؤول عن الإعداد 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. فضلا عن ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء فرق 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.

2. رئيس فرقة البحث والتحقيق:

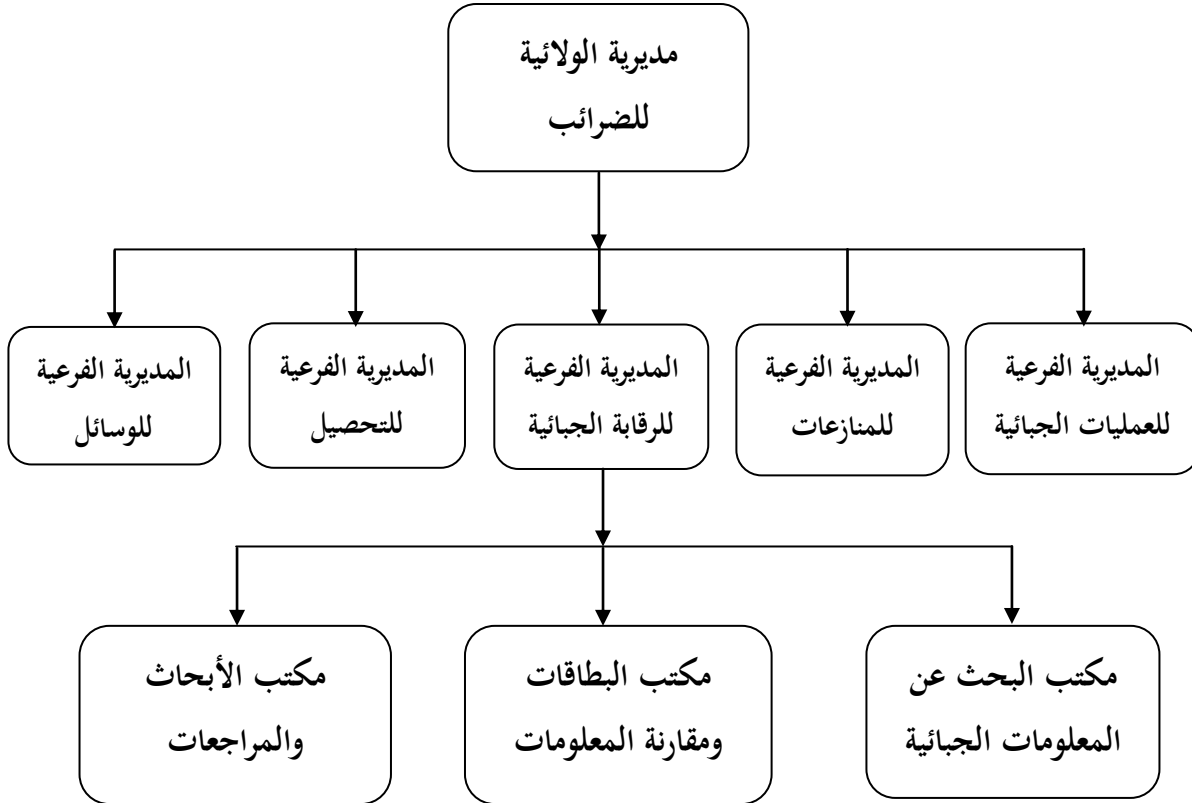
إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي. ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقته، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة 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.

(1) المادة 52 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، الجريدة الرسمية عدد 79، 1998، ص 23.

3. المحققين:

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها، مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية. والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة.

ثالثا: مديرية كبريات المؤسسة:

بالإضافة إلى الجهازين السابقين للذكر، والمكلفين بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، فقد استحدثت جهاز ثالث تدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي والمتمثل في مديرية كبريات المؤسسات، وهذا بموجب المرسوم التنفيذي في رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق ل 28 سبتمبر 2002، والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 2005/494 المؤرخ في 26-12-2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني، ومكلفة بتسيير كل المهام معا وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات.⁽¹⁾

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمسة مديريات منبثقة منها تتمثل في: المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتحصيل، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للمنازعات.

والمكلفون الخاضعون لهذه المديرية هم:⁽²⁾

- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الاشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون او فعليا والعاملة في ميدان المحروقات، وكذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه احكام القانون رقم 86-14 المؤرخ في 19 اوت 1986 والمتعلق بأعمال التنقيب والمحروقات واستغلالها ونقلها بالأنايب، وكذا النشاطات الملحققة بها.

- شركات رؤوس الاموال وشركات الاشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الاموال والتي يساوي او يفوق رقم اعمالها في نهاية السنة المالية (100.000.000 دج).

- الشركات المقيمة في الجزائر والعضوة في التجمعات الاجنبية وكذا الشركات التي ليست لها اقامة مهنية في الجزائر.⁽³⁾

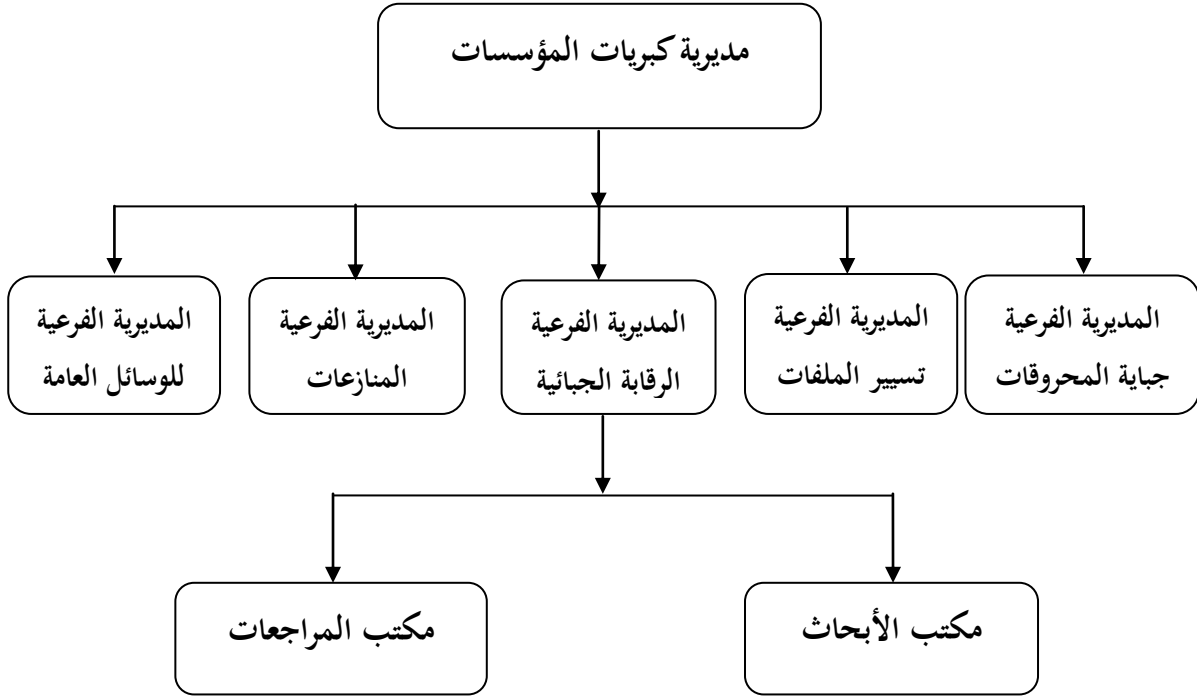
أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز الحديث موضح في الشكل التالي:

⁽¹⁾ عوادي مصطفى، زين يوسف، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 37.

⁽²⁾ المادة 60، قانون المالية سنة 2003، عدد 86 سنة 2002.

⁽³⁾ عوادي مصطفى، زين يوسف، مرجع سابق، ص 38..

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 303-2002 المؤرخ في 2002/09/28 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 2005/494 المؤرخ في 2005/12/26.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تطبق مصالح الرقابة الجبائية عدة صور وأشكال لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة وجمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه التصريحات المقدمة، ويتم استعمال هذه الأشكال حسب الحالة أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه معنوي أو طبيعي وهذه الأشكال هي: (1)

أولاً: الرقابة الموجزة:

تظهر فائدة التحقيق الموجز في أنه لا يحتاج إلى وقت طويل ولا يلزم المحقق بإجراء أبحاث خاصة أو تنقلات، بل يتم فحص الملف الجبائي على مستوى مكتب العون المحقق أو المراقب ويمكن لهذه الرقابة أن تتخذ بطريقة شكلية أو معمقة.

1. الرقابة الشكلية:

يطبق هذا النوع من الرقابة سنوياً، ويقتصر على تصحيح الأخطاء المادية الواضحة والمكتشفة عند الإطلاع على التصريحات، وتهتم بالتحقق من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه وكذا عناصر الجرد لإعداد الوعاء الضريبي، إذ يشكل عمل تحضير للمراقبة على الوثائق.

2. الرقابة على الوثائق:

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتة من قبل المكلفين، بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي هو بجوزة الإدارة الجبائية، وكذا يحمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بالمعاملات والصفقات التي أبرمت بينها وبين المكلف. (2)

وبالتالي فالمراقب الجبائي يقوم بتحليل وتدقيق تام لكل النقاط المتضمنة في التصريح، ودراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة، بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة. وفي حالة بقاء بعض النقاط الغامضة بالنسبة للمحقق يستطيع أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف منها:

(1) عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 19.

(2) محمدحمو، منور أو سرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009، ص ص 204-205.

1-2 طلب المعلومات:

بموجب المهام والامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق، يمكنه أن يطلب من المكلف إمداده ببعض المعلومات حول نقاط وأمور احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، ومثل هذا الاجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين.

وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فإنه لا يلزم بأي عقوبة، وما على الإدارة سوى إعادة إرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه التوضيحات.

2-2 طلب التبريرات والتوضيحات:

عندما يفرض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض للإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين على المحقق أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضمن طابع الإلزامية أكثر، ويجب أن يبين هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات، لأن المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات وبين ما تحصلت عليه الإدارة الضريبية من خلال ممارسة حقها في الاتصال، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة ودقيقة.

وطلب التوضيحات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة لا يجب أن يتعدى مدة (30) يوما لتقديم الرد عليها، وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق، لذلك يلجأ إلى الرقابة الخارجية، والهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمانة وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد أيضا في اختبار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة.

ثانيا: الرقابة في عين المكان (التحقيق الخارجي):

بعد القيام بعملية التحقيق الموجز، يحق لأعوان الإدارة الجبائية الانتقال إلى التحقيق المعمق، وذلك في حالة اكتشاف تهرب أو غش جبائي من طرف المكلفين وتكون المراقبة المعمقة أو في عين المكان على ثلاثة أشكال:

1. التحقيق في المحاسبة:

هو العملية التي تركز على التأكد من مصداقية التصريح الجبائي بمقارنتها مع عناصر خارجية، وحسب قانون الضرائب المباشرة، فإن التحقيق في المحاسبة يعرف بـ " مجموعة عمليات المراقبة التي تكون بهدف فحص المحاسبة بعين المكان ومقارنتها مع عناصر خارجية للاستغلال".⁽¹⁾

⁽¹⁾ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص21.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات إلزامية إلى مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.⁽¹⁾ بحيث تقسم إجراءات التحقيق في المحاسبة إلى قسمين رئيسيين هما:

1-1 الفحص الشكلي للمعلومات المحاسبية:⁽²⁾

يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود واحترام التقيد بالعناصر التالية:

* مسك السجلات التجارية:

ويقصد بها دفتر اليومية ودفاتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادقا عليها من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم، وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش، بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة عشرة (10) سنوات ابتداء من غلق آخر دورة.

* مدى توفر الوثائق التبريرية:

ونقصد بها كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية والمصاريف التي قام بها المكلف، بالإضافة إلى نسخ من فواتير البيع وتقديم الخدمات...

* مدى تسلسل ودقة المعلومات المحاسبية:

على المحقق أن يتأكد من أن المعلومات المحاسبية تحتوي على مؤشرات تدل على تسلسلها ودقتها، حيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة والذي يجب أن يكون مساويا لمجموع الجانب المدين أو الدائن لدفتر الأستاذ، هذا التساوي يتم ملاحظته بناء على ميزان المراجعة المعد قبل الجرد وميزان المراجعة بعد الجرد وعليه أن يتأكد كذلك من التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة واليومية العامة من جهة، وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى، وهذا ما يعطي نوعا ما المصدقية لعمليات نقل قيود اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ، وفي حالة عدم تساوي موازين المراجعة، على المحقق أن يستدعي المحاسب للبحث في أصل الاختلال، لكن عندما يتبين أنها بشكل واضح ممارسات تدليسية يمكن له أن يرفض المحاسبة كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد دائن يعد سببا لعدم دقة المعلومات المحاسبية المقدمة.

* المعلومات المحاسبية يجب أن تكون مقنعة:

تكون المعلومات المحاسبية مقنعة إذا كانت جمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية و وثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة

⁽¹⁾ المادة (20)، قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص 11.

⁽²⁾ عوادى مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص ص 61-63.

في المخزن، وهذا شرط لصحة المعلومات المحاسبية، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد، والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصلات الاستلام، سجل الأجور... إضافة إلى ذلك، فإن المعلومات المحاسبية التي لم ترفق بمجرد البضائع والسلع أو أشغال جارية لا يمكن أن تعتبر كاملة ومقنعة، وكذلك المبيعات يجب أن تكون مفوترة، وأي عيب في هذه الوثائق يجرّد المعلومات المحاسبية من صفة الإقناع ويمكن رفضها بسبب ذلك.

1-2 الفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية:

الفحص الجبائي، وفي إطار سعيه للتأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلّفين، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي تتمثل في الغالب في المشتريات المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات، وفيما يلي نستعرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن الأخطاء والثغرات، والمتعلقة بالعناصر السابقة وما تحتويه بعض الكشوفات المالية:⁽¹⁾

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة.
- تسجيل مشتريات وهمية (بوجود فاتورة أو عدم وجود فاتورة).
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.
- تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية.
- إخفاء جزء من المبيعات بعدم تحرير فواتير البيع لبعض المبيعات.
- البيع بتحرير الفواتير مع التخفيض في قيمتها.
- عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهملات.
- عدم تسجيل مقتنيات المكلّف من المؤسسة لحاجته الخاصة.
- التأكد من الوجود المادي للثببتات (الاستثمارات)، وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا.
- الحركة التي تعرضت لها الثببتات من شراء وتنازل وإعادة تقييم، والتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك.
- فحص اهتلاكات الثببتات، والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية.
- التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها.
- الزبائن والموردين (عدددهم، توزيعهم الجغرافي، طرق التسديد المتبعة معهم).
- طرق تحديد أسعار التكلفة وأسعار البيع.
- الموظفين والعمال (عدددهم، رتبهم).

⁽¹⁾ سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 131، 132.

- فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة، والتأكد من موضوعيتها بمقارنتها مع الواقع.
- فحص جميع الإيرادات، والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسبيا أو عمدا.

2. التحقيق المصوب في المحاسبة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.⁽¹⁾

3. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يهدف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلى التأكد من تناسق المداخيل في إطار الضريبة على الدخل ووضعية الخزينة وعوامل الحياة للمكلف، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية معرف على أنه مجموع عمليات التحقيق والتقصي بغرض اكتشاف الفروق المحتملة بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة مقارنة بتلك التي حققها فعلا.⁽²⁾

ويمكن 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.⁽³⁾

أما بالنسبة لإجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة نجد أن هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق، ومن أهم هذه الإجراءات:⁽⁴⁾

- الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق.
- الإطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية، والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني والمؤسسات التي لها علاقة به.

⁽¹⁾ المادة (20 مكرر) قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص 13.

⁽²⁾ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 21.

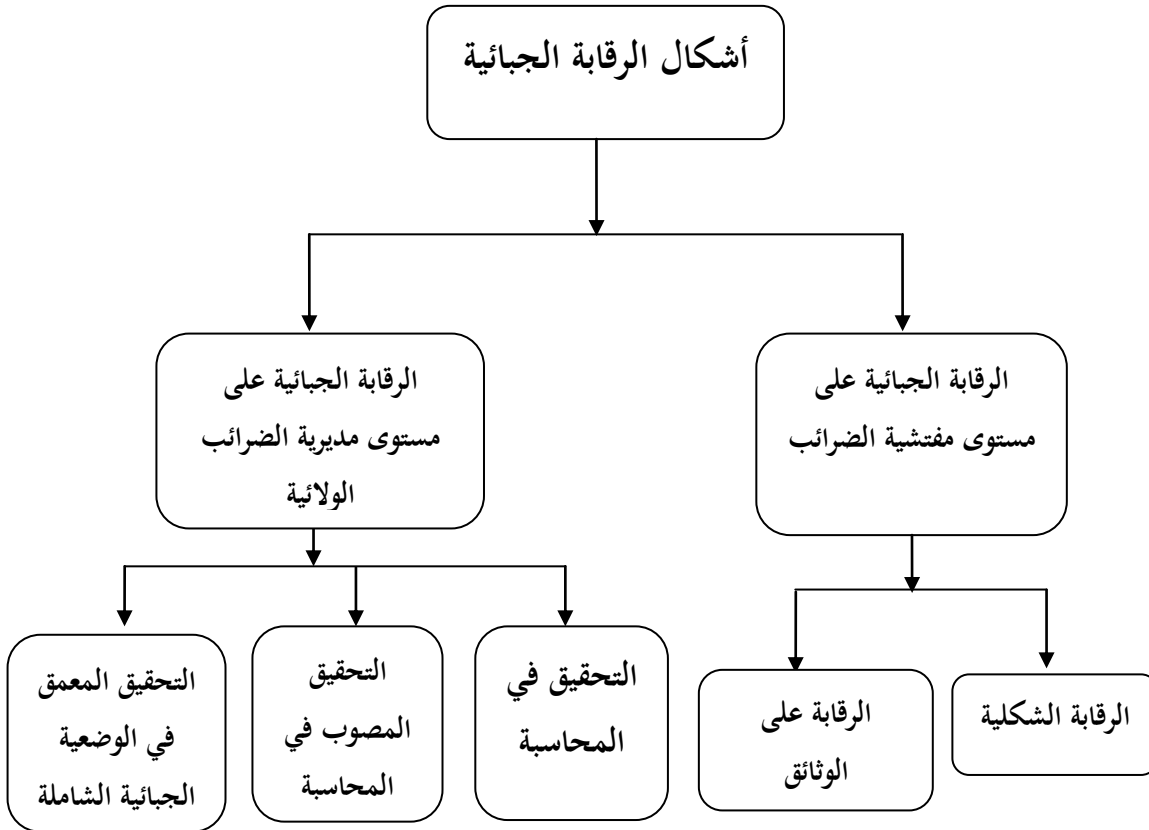
⁽³⁾ المادة (21) قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص 15.

⁽⁴⁾ سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 137.

- البحث عن المعلومات تخص المكلف المعني لدى أطراف أخرى (وفقا لحق الإطلاع)، باستعمال كشف الربط وبطاقات المعلومات.
- إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل استلام إلى المكلف المعني، ويمنح أجلا للتحضير بخمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.
- الطلب من المكلف المعني التصريح بكافة ممتلكاته في استمارة خاصة (بطاقة وضعية الممتلكات).
- إذا استدعى الأمر، يجوز للمكلف التنقل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضرورية للتحقيق.
- يجوز للمحقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات والتوضيحات اللازمة لاستكمال التحقيق.

والشكل التالي يوضح أشكال الرقابة الجبائية:

الشكل رقم 04: أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات تم الحصول عليها من مديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

خلاصة الفصل

تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف الأخطاء والتجاوزات المسجلة بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها وهذا بهدف الحد أو على الأقل التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي التي من شأنها ان تحرم الخزينة من موارد مالية .

إن تحديد الانحرافات واكتشاف الأخطاء من خلال ممارسة جميع أنواع التحقيقات وإلزام المكلفين التقيّد بتقديم تصريحات بعيدة عن الغش والتحايل، قد يساهم في تحسين إيرادات الخزينة، وهذا ما سنحاول توضيحه في الفصل الثاني.

الفصل الثاني: التهرب الضريبي وآليات مكافحته

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وكيفية تقديره.

المبحث الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي.

تمهيد:

إن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لها تأثير سلبي على جميع الأنظمة الجبائية في العالم، وتشتد خطورته أكثر في البلدان التي تمثل فيها الجباية أهم مورد للخزينة العامة للدولة، لذلك يسعى القانون الجبائي إلى إيجاد حلول لهذه الظاهرة بتوظيف جميع الوسائل والإمكانيات المتاحة لمحاربتها، لذلك سنحاول من خلال هذا الفصل تقديم مفهوم لظاهرة التهرب الضريبي، والأسباب الدافعة للتوجه إليه وكذا آليات مكافحته، حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تتمثل في:

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وكيفية تقديره.

المبحث الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

من أجل تنظيم إيرادات الخزينة تلجأ الدولة الى وضع نظام جبائي مدعم بتشريعات وقوانين يسير وفقها المكلف بالضريبة ولا يخرج عن نطاقها، وأهمية الضريبة وفعاليتها مرهونتان بمدى استجابة والتزام المكلف بالضريبة بواجباتهم، وهذا ما يحدد مفهوم التهرب الضريبي كظاهرة خطيرة وذو ابعاد سلبية على الاقتصاد الوطني.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه.

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي.

إن تحديد مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي متعلق بكيفية التخلص من دفع المستحقات الجبائية وهذا بالغش أو التجنب الضريبي، "ويقصد بالتهرب الضريبي ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها الى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة"⁽¹⁾.

كذلك يمكن تعريف التهرب الضريبي أيضاً على انه "تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الامر بالعمليات المحاسبية او الحركات المادية وذلك كل أو بجزء من المبلغ الواجب دفعه للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية."⁽²⁾

وبالتالي فالمكلف بالضريبة يمكنه التهرب بإتباع اسلوبين:

1. **الأسلوب الأول:** التهرب الناشئ عن الثغرات القانونية، وذلك عن طريق استغلال النقائص، الغموض والملايسات الموجودة في التشريعات الجبائية، ويعتبر هذا الأسلوب تجنبا ضريبيا غير منتهك للقوانين والتشريعات المعمول بها.

2. **الأسلوب الثاني:** تهرب ضريبي ناتج عن انتهاك القانون وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

ثانياً: أنواع بالتهرب الضريبي:

من خلال التعريفات السابقة للتهرب الضريبي بأنه محاولة المكلف بالضريبة التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصفة كلية أو جزئية، فتصرفه هذا يمكن أن يأخذ شكلين:

(1) سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 7.

(2) حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص 39.

1. التهرب المشروع "التجنب الضريبي"

وتتحلى هاته الصورة في استغلال المكلف للثغرات والنقائص الموجودة في التشريعات الجبائية والتي تكاد تخلو منها وتكون في الغالب من قبيل عدم إحكام الصياغة أو النقص في التشريع.

تعريفات خاصة بالتجنب الضريبي:

فحسب الكاتب (J.C. Martinez) فإنه يعرف التجنب الضريبي على أنه: فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي.⁽¹⁾

كما يعرف بأنه التهرب الضريبي واسع النطاق مقارنة بالغش الضريبي وعرفه بأنه: يمكننا التهرب من الضريبة بالاعتماد على القانون.

أما (A Margairaz) عرفه على أنه: الاستعمال الإداري للوضعية غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية والإدارية.

وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاث حالات لهذا التهرب وهي:⁽²⁾

الحالة الأولى: تجنب ناتج عن تغيير سلوك المكلف

فالمكلف هنا يقوم بالامتناع عن تصرف معين كعملية البيع والشراء فهو يعمل على تحقيق الواقعة المنشئة لهذه العملية، فتصرفه يكون سلبيا لأنه يقوم باستخدام حق من حقوقه الدستورية والمتمثل في حرية القيام بتصرف ما أو عدمه، ويظهر هذا في بعض السلوكيات مثل ترك النشاط الذي تفرض عليه ضريبة مرتفعة والانتقال الى النشاط الأقل ضريبة.

الحالة الثانية: تجنب ينظمه التشريع الضريبي

حيث ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية مثلا كإعفاء مادة الحليب الموجه للاستهلاك على حالته من الضريبة على الدخل الاجمالي أو إعفاءات الخاصة بالإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية أو أنشطة تربية الحيوانات.

(1) سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، 2011، ص ص 7-8.

(2) ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 8.

الحالة الثالثة: تجنب ناتج عن اهمال المشرع الضريبي.

ويتحقق هذا التهرب في هذه الحالة نتيجة وجود ثغرات في القانون، ووجود نقص يشوب النصوص التشريعية التي تتيح للمكلف التملص من التزاماته بدفع الضريبة التي على عاتقه.

2. التهرب الغير مشروع "الغش الضريبي"

على خلاف النوع الاول فان المكلف يلجأ الى استعمال طرق ووسائل الاحتيال والغش قصد التهرب من دفع الضريبة للخرينة العمومية، وقد تعددت آراء وتعريف فقهاء الجباية في تعريفه، فقد عرفه مثلاً:

Lucien Mehl بأنه "مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي".⁽¹⁾

اما المشرع الجزائري على غرار باقي التشريعات لم يعرف الغش تفادياً لحشر نفسه في الزاوية، لكنه اكتفى بذكر بعض الطرق الاحتيالية التي يعتمد عليها المكلف للتهرب من الضريبة على سبيل المثال لا على سبيل الحصر، منها جاء في المادة 193 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على:⁽²⁾

عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة.

و يقصد بأعمال تدليسية، خاصة:

أ- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدان به، وخاصة المبيعات بدون فوتر.

ب- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

ج- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات.

د- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم امكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق اخرى أمام تحصيل الضريبة أو رسم مدين به.

هـ- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد به بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضريبة أو الرسوم.

و- ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل.

ويمكن تقسيم الغش الضريبي حسب عدة معايير منها درجة التعقيد، ووفقها يمكن التمييز بين نوعين:

⁽¹⁾ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، 2011، ص 9.

⁽²⁾ المادة 193-2، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 50.

1. الغش البسيط: يتعلق بعدم انتظام أو نسيان أو عدم حق بحسن نية أو من إرادة صريحة لمخالفة القانون وهو شائع لنسيان بعض عناصر الوعاء.

2. الغش المركب: هو السعي صراحة إلى تضليل الإدارة الجبائية سواء بتقديم تصريح خادع أو الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي.

إن التطرق لأسباب ظاهرة التهرب الضريبي لا يعني بالضرورة احصاء كل الأسباب التي ساهمت في وجود هذه الظاهرة، فهي عديدة وتختلف من دولة الى اخرى باختلاف الأوضاع الداخلية والخارجية التي عاشتها أو تعيشها كل الدول.

ويمكن حصر أهم الأسباب التشريعية في النقاط التالية:⁽¹⁾

أولاً: الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي

1. تعقد النظام الجبائي: فالمكلفين يجدون الاعذار أمام الإدارة الضريبية وهذه الأخيرة تجد صعوبة في المراقبة بسبب تعقد وتنوع النماذج المستعملة من جهة، ومن جهة ثانية بسبب أن المكلف المتهرب يجد نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة والخبرات اللازمة.

2. عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته: نتيجة التعديلات المتوالية والمختلفة وكذا الغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية وقوانين المالية التكميلية، فهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفو الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي، فالمشرع الضريبي قد يكون له الدور الأكبر في دفع المكلفين للتهرب من الأعباء الضريبية، إذا ما اعتزت تشريعاته عدم الدقة والوضوح، ولذلك من الضروري المساهمة الفعالة لعناصر متخصصة قانوناً ومالياً في وضع النصوص القانونية الضريبية، وأيضاً ضرورة توخي المشرع للحذر والحرص أثناء فرض مثل هذه القوانين.

3. ضعف العقاب المفروض على المتهربين: فالأفراد يقررون ما اذا من الافضل ارتكابهم لجريمة التهرب الضريبي بمقارنة التكلفة بالعائد، كما أن احتمالات العقاب تؤثر على تكلفة التهرب الضريبي فإذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض، والشعور بعدم الذنب أو الخطأ في ارتكاب جريمة التهرب الضريبي يؤدي في النهاية الى فتح الطريق باتجاه مزيد من جرائم التهرب.

⁽¹⁾ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، 2011، ص ص 12-13.

4. **ثقل عبئ الضريبة:** والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة، حيث أنه في حالة زيادة العبئ الضريبي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله فإنهم يلجئون إلى التهرب الضريبي.

ثانيا: الأسباب المتعلقة بالمكلف

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية، أخلاقية ومالية ومن هذه الأسباب:

1. **ضعف المستوى الخلقي:** فضعف المستوى الخلقي يتناسب عكسا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع ورعايته، ومع الشعور بتحمل المسؤولية في تحمل الأعباء العامة، فضعف المستوى الخلقي للأفراد يحفزهم على التهرب من أداء الواجب المالي، ومنه الضريبة.
2. **ضعف مستوى الوعي الضريبي:** السبب الرئيسي للغش الضريبي هو ضعف المستوى الاخلاقي ومستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين، واعتقادهم أن الضريبة تمس أموالهم الخاصة دون مقابل، هذا ما يدفعهم إلى استعمال كل الطرق والوسائل الممكنة لاجتناب الضريبة.

ثالثا: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

باعتبار أن الإدارة الجبائية همزة وصل بينها وبين المكلف بالضريبة لا بد لها ان ترقى لمستوى الواجب المنوط بها في تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها دون أن تواجه في ذلك أي تعقيدات أو عراقيل بغية الوصول إلى إدارة جبائية متكاملة لا بد من تدارك بعض النقائص في هاته الاخيرة والتي تتمثل أساسا في الامكانيات البشرية من خلال موظفين أكفاء ذوي خبرة وأن تتوفر على امكانيات مادية من تجهيزات ومقرات تسهل من عملية التحصيل وتواجه التهرب الضريبي.

رابعا: الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية

إن للأسباب الاقتصادية دورا هاما في عملية التهرب الضريبي فكلما كان وضع الممول الاقتصادي متدهور الى جانب العوامل الاقتصادية المحيطة كلما كان التهرب الضريبي كبير والعكس صحيح.⁽¹⁾

1. **الوضع الاقتصادي للممول:** إن الوضع الاقتصادي للممول أمام الضريبة عادة ما يكون عاملا محددًا للتهرب الضريبي، والممول عادة ما يستطيع أن يحدد هل استفاد من دفع الضريبة المقررة عليه أم لا، فإن استشعر أنه قد استفاد بالفعل جراء دفع الضريبة فإنه لا بد وأن يبادر دائما إلى سداد الضرائب المقررة عليه والعكس صحيح.

⁽¹⁾ عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000، ص ص 814-815.

2. **الوضع الاقتصادية العامة:** إن الأوضاع الاقتصادية تلعب هي الأخرى دورا هاما في التهرب الضريبي ففي فترات الازدهار والرواج الاقتصادي تزداد مداخيل الأفراد ومقدرتهم الشرائية مما يقلل من درجة حساسيتهم لارتفاع الأسعار حيث يمكن للمكلف من تحميل العبئ الضريبي لزبائنه بإدماجه في ثمن السلعة وبالتالي يقل ثقل العبئ الضريبي عليه مما يقلل حالات التهرب والعكس صحيح في حالات الركود والانكماش الاقتصادي.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

إن للتهرب الضريبي آثار سلبية حيث أنها تؤدي الى تخفيض الإيرادات العامة بالتالي الاضرار بالخزينة العمومية، ما يترتب عليه عدم قيام الدولة الانفاق العام على أكمل وجه تحقيقا لمصلحة المجتمع، هذا وبالإضافة إلى تأثير الظاهرة على جوانب مالية واقتصادية واجتماعية.

أولاً: الآثار المالية للتهرب الضريبي:

تمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في انه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الاموال الطائلة التي تضيع منها وتكدس من طرف المكلفين المتمصلين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالإضافة الى ذلك فان التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب اكتناز الاموال الغير مصرح بها والتي تتسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.⁽¹⁾

ثانياً: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

إن العالمين الاقتصادي والمالي مرتبطين بعضهما البعض ولكل عالم تأثيراته على الآخر إيجابا أو سلبا، ولهذا فإن التهرب الضريبي إذا أثر على النظام المالي فإنه سوف يؤثر حتما على النظام الاقتصادي، ونظرا للدور الكبير الذي تلعبه الجباية في تفعيل التغيرات الاقتصادية (الادخار ، التضخم ، الاستهلاك). فيمكن إعطاء صورة مبسطة للآثار الاقتصادية المترتبة عن التهرب فيما يلي:⁽²⁾

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها.
- إعاقة المنافسة الاقتصادية.
- إعاقة التقدم الاقتصادي.

(1) حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 52

(2) سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 20.

- التوجه الوهمي للنشاط الاقتصادي.
- ظهور أزمة رؤوس الأموال.
- زعزعة الاستقرار الاقتصادي.

ثالثا: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

يساهم التهرب الضريبي في تدهور الجانب المدني بصفة عامة والجانب الجبائي بصفة خاصة فلا يمكن طبعا تفضيل النفع العام على النفع الخاص وينمي ذلك روح الأنانية وذلك راجع إلى الإحساس بعدم المساواة وحصر دفع الضرائب على فئة معينة دون أخرى.

و عليه تتجلى آثار الظاهرة من الناحية الاجتماعية في العناصر التالية:

- تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية.
- تدهور عامل الصدق في المعاملات.
- تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين.

رابعا: الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية هذا النظام، فإن انتشار الظاهرة كدليل على عدم فاعلية النظام الضريبي، في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويبعد عن التكافل الاجتماعي كما يقلص الارادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق الأهداف السياسية الضريبية: المالية، الاقتصادية والاجتماعية، كما يقلص من أهمية الضريبة.⁽¹⁾

⁽¹⁾ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 24.

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وكيفية تقديره

ليس بإمكاننا حصر جميع طرق التهرب الضريبي نظرا أن التهرب هنا مرتبط بمدى براعة وتفنن المكلفين في التخلص من عبئ الضريبة سالكين عدة طرق، فمنهم من يتلاعب عن طريق العمليات المحاسبية، الذي يعمل فيه المكلف على تضخيم الأعباء من جهة وتخفيض إيراداته من جهة أخرى، وكذا التهرب عن طريق الوسائل المادية والقانونية.

المطلب الأول: التهرب عن طريق المعاملات المحاسبية

تتميز مختلف الأنظمة الضريبية الحديثة بأنها تصريحية حيث يتم تحديد الحقوق الواجبة الدفع من خلال التصريحات التي يكتبها المكلف وبذلك يمكنه التهرب باستعمال العمليات المحاسبية، إما عن طريق تخفيض الإيرادات أو تضخيم التكاليف.

أولاً: تضخيم الأعباء (التكاليف)

بما أن النظام الجبائي نظام تصريحي يمكن للمكلف التهرب عن طريق التقليل من وعاء الضريبة بتضخيم التكاليف، لذلك لم يترك المشرع الجزائري للمكلف الحرية التامة في ذلك، حيث حدد خصم التكاليف وفقا لشروط حددها في المادة 168 و 169 و 170 و 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمتمثلة والموضحة كما يلي:

المادة 168: لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة، الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو زوج حائز على أسهم في شركة، لقاء مشاركته الفعلية أو الفردية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العامل مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقتطاعات الاجتماعية الأخرى المعمول بها، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن يقل هذا التخفيض عن الأجر الوطني الأدنى المضمون.⁽¹⁾

المادة 169: 1- لا تكون قابلة للخصم من اجل تحديد الربح الجبائي الصافي:⁽²⁾

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.
- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إظهار ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج والإعانات والتبرعات ماعدا تلك الممنوحة نقدا أو عينيا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره واحد مليون دينار (1.000.000 دج).

⁽¹⁾ المادة (168)، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص ص 43-44.

⁽²⁾ المادة (169)، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص 44.

● مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الاطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.

● الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة ثلاث مئة ألف دينار جزائري(300.000 دج) مع احتساب كل الرسوم.

2) غير أنه، يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرة الشباب، من أجل تحديد الربح الجبائي، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10 % من رقم الاعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و / أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار جزائري (30.000.000 دج).

وتستفيد كذلك من هذا الخصم، النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى:

- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتحديد أو رد الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها.
- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.
- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي.
- إحياء المناسبات التقليدية المحلية.
- المهرجانات الثقافية المؤسسة أو في اطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي ونشر الثقافة وترقية اللغتين الوطنيتين.

تحدد كفاءات تطبيق هذا الحكم عن طريق التنظيم.

3) تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي.

تتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي المرافق.

المادة 170: يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية

التي تم فيها انفاق هذه المصاريف، وذلك من أجل تحديد الضريبة.⁽¹⁾

⁽¹⁾ المادة (170)، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص 44.

المادة 171: تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10 % من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار جزائري (100.000.000 دج)، النفقات المصروفة في إطار البحث والتطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث، ويجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، تحدد أنشطة البحث والتطوير في المؤسسة بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالبحث العلمي.⁽¹⁾

ثانيا: تخفيض الإيرادات

من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا ويتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك أثر للعملية، هذا السلوك يمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله كأن يسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون، ويتبع المكلفون بالضريبة الطرق التالية لتخفيض الإيرادات:⁽²⁾

- التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون فواتير، ويتم الدفع نقدا.
- التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا، حيث يقوم المكلف بتسجيل بضائع مسترجعة وهمية، أو خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ فيه، مع أنه لم يكن هناك استرداد للبضاعة ولا خصم تجاري.
- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.
- يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطؤ مع الزبون.
- تخفيض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي إلى التبيان في الربح الإجمالي، الشيء الذي يلفت انتباه المحقق الجبائي.

⁽¹⁾ المادة (171)، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص 44.

⁽²⁾ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 26.

المطلب الثاني: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية

بخلاف التهرب عن طريق العمليات المحاسبية هناك طرق أخرى قانونية ومادية يتم من خلالها التهرب من دفع الضريبة وهي:

أولاً: التهرب عن طريق العمليات المادية

يعتبر التحايل المادي أقل فعالية من التحايل القانوني ويتمثل في تغيير المكلف بالضريبة بطريقة غير قانونية لواقعة مادية بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بالمواد والمنتجات والأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي وينقسم إلى قسمين:⁽¹⁾

1. الإخفاء الجزئي: يقصد به إخفاء الأملاك بصفة جزئية من خلال عدة طرق أهمها:

- الاعتماد على الشراء والبيع نقداً ومن دون فواتير في جزء من النشاط ودون ترك أي أثر مادي للعمليات التي قام بها.
- التخفيض في التصريح بكميات المواد المستعملة في الإنتاج للتقليل من كمية الإنتاج وبالتالي تخفيض المبيعات.
- التحويل المباشر للأموال العقارية والممتلكات الموروثة من غير التصريح بها.

2. الإخفاء الكلي: هو كثير الانتشار لنقص الرقابة الجبائية ونقص الإمكانيات المادية والبشرية، مما يدفع بالمول إلى إنشاء وحدات ومنشآت صغيرة تكثر خاصة في المناطق المعزولة وما ينتج عن هذه المصانع يباع دون فواتير أو وثائق كما يكثر هذا النوع في السوق الموازية وفي هذه الحالة إن الممول أو المكلف بالضريبة لا يكون معروف لدى الإدارة الجبائية مما يصعب تحديده أو الوصول إليه.

ثانياً: التهرب عن طريق العمليات القانونية

وقد عرف بأنه الإخفاء القانوني ويسمى المدينون بالتظاهر وهو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، أو هو إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا وهم أساساً لهم الحق في الاستفادة منها ويمكن أن يأخذ هذا النوع من التهرب شكلين هما:⁽²⁾

⁽¹⁾ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 44-45.

⁽²⁾ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 27-28.

1. **التهرب عن طريق عمليات وهمية:** هذا النوع من التهرب قد يكون بمبادرة وجهود فردية يخفي صاحبها جزءا من أملاكه من مخزون بضاعة أو أرباحه الخاضعة عادة للضريبة، حيث يكون هذا التهرب مرتبطا غالبا بحقوق الملكية أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من ممتلكاتهم الخاضعة للضريبة.

2. **التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:** قد لا يكون التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملا من عوامل التهرب الضريبي وذلك بتزييف المكلف بالضريبة لوضعية قانونية خاضعة للضريبة وتكييفها مع وضعية أخرى معفاة أو أقل خضوعا للاقتطاع ويظهر ذلك جليا في جباية حقوق التسجيل أين تمر بها حالة البيع على أنها هبة أو عملية توزيع للأرباح التي تقوم بها الشركة على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة لكونه يتعلق بالرواتب والأجور.

قد تعد طرق التحايل هذه من أبرزها لأنها تبقى على سبيل المثال لا الحصر ويبقى المكلف واسع الخيال في ابتكار منافذ جديدة للتهرب فالمسلم به أن خيال المتهرب خصص وطرق التهرب لا تحصى.

المطلب الثالث: طرق تقدير التهرب الضريبي

حتى نتمكن من معرفة مدى أهمية التهرب الضريبي اهتمت الحكومة بتقدير هذا الغش بالأرقام محاولتا بذلك التقرب من المبالغ المحتمل تهريبها، وبالتالي معرفة ولو بشكل سطحي لأهمية هذه الظاهرة، ويمكن تقدير قيمة هذه الظاهرة عن طريق عدة طرق مبينة كما يلي: ⁽¹⁾

أولا: التقدير عن طريق قدرة الأداء الجبائية:

1. **قدرة الأداء الجبائية النظرية:** وهي مبلغ مجموع الإيرادات التي يتم تحصيلها إذا دفع كل المكلفين بالضرائب جميع مستحقاتهم تجاه الخزينة.

2. **قدرة الأداء الجبائية الحقيقية:** وهي مبلغ مجموع الإيرادات الجبائية التي تم تحصيلها فعلا من طرف الخزينة.

$$\text{التهرب الضريبي} = \text{قدرة الأداء الجبائية النظرية} - \text{قدرة الأداء الجبائية الحقيقية}$$

⁽¹⁾ ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص ص 44-45.

ثانيا: التقدير عن طريق النسبة الثابتة للضريبة:

نستعمل في هذه الطريقة كل من معيار الدخل المحلي الخام والضريبة.

1. إذا كان الدخل المحلي الخام هو مجموع القيم المضافة لجميع الفروع+الحقوق الجمركية عند الاستيراد+الرسم على القيمة المضافة+الخدمات الادارية.
2. الاقتطاعات الاجبارية المقدرة = الدخل المحلي الخام * الوسط الحسابي للمعدل الاجمالي للاقتطاعات الإجبارية المحققة (خلال سنوات تكون فيها النسب فيها ثابتة).

$$\text{التهرب الضريبي} = \text{الاقتطاعات الاجبارية المقدرة} - \text{الاقتطاعات الاجبارية المحققة}$$

ثالثا: التقدير عن طريق نظام العفو الجبائي:

هذه الطريقة تكون صالحة في الدول التي تستعمل العفو الجبائي بصفة متكررة، مما يسمح بقياس أهمية التهرب الضريبي من جهة، كما يساهم في المساس بمصداقية إدارة الضرائب.

$$\text{التهرب الضريبي} = \text{مبالغ التصريحات المقدمة أثناء فترة العفو الجبائي} - \text{التصريحات بالمداخيل المقدمة قبل دخول نظام العفو حيز التطبيق}$$

رابعا: التقدير عن طريق التحقيق الجبائي:

يعتمد التقدير عن طريق التحقيق الجبائي على مجموعة المكلفين الذين لديهم ملفات لدى مصالح الضرائب، أي المكلفين الذين يصرحون بأرقام أعمالهم وبأرباحهم.

$$\text{التهرب الضريبي} = \text{المبالغ المصححة} - \text{المبالغ المصرح بها}$$

هذه الطريقة هي أقرب الطرق إلى الصواب في تقدير التهرب الضريبي، كما أنها تبين لنا درجة الحس المدني الذي يعبر عنه بنسبة عدد المكلفين بالضريبة الذين لا يصرحون بدقة عن مداخيلهم إلى عدد المكلفين الذين يصرحون بدقة عن مداخيلهم.

المبحث الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي

نظرا للآثار الوخيمة التي تترتب على التهرب الضريبي والتي تهدد التوازن الاقتصادي والكيان الاجتماعي للدولة، قام المشرع الجبائي الجزائري بمكافحة هذه الظاهرة بشتى الوسائل المتاحة.

المطلب الأول: الآليات الوقائية

هناك عدة اجراءات وقائية للحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي قبل مكافحتها، وتكون هذه الاجراءات على عدة مستويات نذكر منها: على مستوى التشريع الجبائي وعلى مستوى الادارة الجبائية وعلى مستوى المكلف بالضريبة.

أولاً: على مستوى التشريع الجبائي:

يلعب التشريع الجبائي الدور الاساسي في محاربة التهرب الضريبي، لذلك وجب العمل على صياغة التشريع الجبائي بشكل يسهل عملية فهمه من قبل المكلفين، وموظفي الضرائب، وكذا العمل على تبسيط الاجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة، وينقسم العمل على مستوى التشريع الجبائي إلى قسمين:

1- العمل على تحسين التشريع الجبائي واستقراره:

يجب أن يتوخى المشرع أثناء صياغته للنصوص الصياغة الجيدة والمنسجمة حتى تؤدي بنا إلى استقرار القوانين، نظرا للتغيرات والتعديلات المستمرة التي نلاحظها كل سنة من خلال القوانين المالية، لأنها تعقد مهام موظفي الضرائب الذين لا يمكنهم مواكبة التغيرات على مختلف النصوص القانونية، لذلك يجب العمل على استقرار النظام الجبائي بإنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى نضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها بالنسبة للموظفين، وأدائها بالنسبة للمكلفين، لذلك يجب الإشارة الى بعض التوصيات من اجل فاعلية النظام الجبائي نذكر منها:

- تشديد العقوبات المقررة على كل من يتهرب من الضريبة المفروضة عليه قانونا، حيث أضيف إجراء عقابي سنة 1995 متعلق بالعلق المؤقت للمحلات التجارية.⁽¹⁾
- اللجوء إلى إجراءات تكفل الحد من إمكانية التهرب مثل:
 - * حجز الضريبة من المنبع، ويتجلى ذلك من حجز مبلغ الضريبة المستحق عند مدين المكلف، ليدفعها هذا الاخير نيابة عن المكلف للإدارة الجبائية.⁽²⁾
 - * تقديم تخفيضات وتحفيزات لمن يدلي بمعلومات تساعد في الرقابة حتى وان حمل في طياته أغراض شخصية إلا أنه يبقى أداة فعالة.

⁽¹⁾ ناصر مراد، واقع التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، بن عكنون، الجزائر، ص 263.

⁽²⁾ جهاد سعيد حصاصنة، علم المالية والتشريع الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2010، ص 231.

2- بساطة وعدالة النظام الجبائي:

وجب على المشرع الجبائي أن يتفادى أدنى إزعاج ممكن للمكلف لكي لا يستغزه فيلجأ إلى التهرب من دفع الضريبة، ولا يتحقق له ذلك إلا بتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها وتحصيلها. من أجل ما سبق فلقد هدفت الإصلاحات الضريبية للوصول إلى إصلاحات هادفة عن طريق تبسيط الإجراءات وإطفاء مرونة أكثر على العلاقة بين الإدارة والمكلفين.⁽¹⁾، فمثلا الإصلاحات التي جاءت في مجال نظام التقدير الجزائي، حيث قام المشرع بفرض نظام الضريبة الجزافية الوحيدة منذ سنة 2007 والذي جمع بين عدد من الضرائب (TAP و TVA و IRG) في ضريبة واحدة IFU.⁽²⁾ حيث أنه قبل سنة 2007 كان المكلف يدفع الضريبة على الدخل الاجمالي IRG إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان سكنه، ويدفع الرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان نشاطه، ولكن المكلف الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة يقوم بدفع ضريبة واحدة IFU إلى مصلحة واحدة التابعة لمكان نشاطه، وهكذا قام المشرع بتجنيب المكلف من دفع ضريبتين في زمنين مختلفين وإلى مصلحتين مختلفتين، لذلك تعمم إيجابيات هذا الإصلاح على غرار المكلف لنصل إلى موظفي الضرائب من أجل المتابعة الجيدة للملفات، ويتجسد مظهر العدالة الضريبية في توزيع العبء الضريبي على كافة أفراد المجتمع، فغياب العدالة والمساواة يؤدي إلى الشعور بالظلم لدى المكلف الذي يتخذ دافعا للتهرب.

ثانيا: على مستوى الإدارة الجبائية:

إن جملة الإصلاحات التي تحقق النصوص الضريبية لا تأتي أكلها إلا إذا كان تنفيذها على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة و التنظيم، وعلى هذا الأساس فإن فاعلية النظام الضريبي تستلزم وجود هيكل اداري منظم وعصري، فإن أي خلل أو عدم تجانس أو تفاوت في الحدائة بين النص والإدارة سيؤدي لمخالفة إلى عدم تطبيق النص على أرض الواقع لذا وجب إصلاح الإدارة من جانبين إثنين:

⁽¹⁾ la lettre de DGI, bullent d information de la direction générale des impôts, N 69, 2013, p7.

⁽²⁾ أنظر المادة 282 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المادة 2 من قانون المالية لسنة 2007.

1- الجانب البشري:

إن تزايد نشاطات الأفراد المرتبطة بتحصيل الضريبة يستلزم تدعيم الهياكل الادارية الجبائية بالإمكانيات البشرية من أجل سد النقص بينها وبين عدد الملفات التي يجب دراستها، فالإختلال أصبح واضحاً بين وظائف الإدارة الجبائية وإمكانياتها البشرية، الأمر الذي دفع مصالحها إلى توظيف عدد كبير من الموظفين الأكفاء لتلبية حاجيات الإدارة على المدى القريب وقد حرصت المصالح الجبائية كذلك على التكوين قصير المدى للموظفين لرفع مستواهم وتنظيم التربصات الدورية والندوات، وعلاوة على ذلك لابد للإدارة الجبائية أن تتخذ إجراءات حاسمة مثل: (1)

* رفع كفاءة العاملين في الإدارة المالية حتى يمكنهم من مواجهة الحالات الجديدة ويمكنهم من تنفيذ الخطط المرسومة، مع ضرورة مراعاة حسن الاختيار من الناحية السلوكية والعلمية بالإضافة إلى الخبرة العلمية.
* الاهتمام بتدريب العلمي، لا يكون مكتئباً بل يجب أن يكون التدريب علمياً بحيث يناط بالعاملين الفنيين القدامى تدريب العاملين الجدد.
* تعزيز تعداد الموظفين المعنيين بالرقابة وتحسين مردودهم. (2)

2- الجانب المادي:

إن تعدد مهام الإدارة الجبائية المختلفة سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين أو البحث عن المادة الخاضعة للضريبة يجعل من الضرورة توفر مقدرات مجهزة بالمرافق الضرورية من آلات حديثة، ومن أجل أن تتماشى الإدارة مع بعض الإصلاحات الاقتصادية، اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي والمركزي:
* قام بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب وذلك بموجب المرسوم التنفيذي 90/190. (3)
* إنشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 60/91. (4)
* توفير وسائل النقل الكفيلة بتلبية حاجيات الموظفين لتأدية مهامهم كالتنقل والتحقيق الميداني لكنها لم تصل إلى المستوى المطلوب.

(1) سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 31.

(2) la lettre de DGI, bullet d information de la direction générale des impôts, N 64, 2012, p5.

(3) المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ في 23/06/1990 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية.

(4) المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ في 23/06/1990 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية.

ثالثا: على مستوى المكلف بالضريبة:

تسعى الإصلاحات الجبائية دائما لتخفيض حدة التوتر بين المكلف والإدارة الجبائية، وهذا من شأنه أن يقلل من حالات التهرب الضريبي وذلك لكسب ثقة المكلف كثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، لذا وقبل كل شيء يجب أن يكون الهدف من الإصلاحات الجبائية دوما كسب الثقة والتخفيف من حدة التوتر بينه وبين الإدارة.

1- توعية المكلف بالضريبة:

وهي تحسيس المكلف بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبدوره اتجاه هذه التنمية ومن أجل ارساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق العناصر التالية:

* إقناع المكلف بأن الضريبة من أهم صفات المواطنة وأنها تعود بالفائدة عليه وعلى وطنه.

* إعلام المكلف بحقوقه في طلب الاعفاء من الضريبة او التخفيض، وكذلك حقه في الاعتراض على الاجراءات وعلى التقدير.

* الإشادة بالبرامج الحكومية المحققة من العائدات الضريبية التي تم تحصيلها.

* تعريف الأفراد بواجباتهم الضريبية بشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة.

2- ازالة التوتر بين الادارة و المكلف:

إن تعسف الادارة وتجاهلها للمكلف سوف يخلق جوا من التوتر في العلاقة بينهما، إذ يربط المكلف نظرتة للضريبة بالإدارة لجهاز تنفيذي لا غير أو بموظفيها كما يمكن أن نفسر التهرب على أساسه التاريخي والنفسي بالإضافة إلى تدهور المستوى الخلفي لدى موظفي الإدارة في انعدام اللياقة في تعاملهم مع المكلفين، ولتحسين هذه العلاقة قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال بقصد تحسين صورتها وتظم المصلحة:⁽¹⁾

1- **الاستقبال الهاتفي:** وذلك للاتصال في اي وقت حول اي استفسار ضمن فريق ذو كفاءة عالية حيث تهدف الخدمة الى:

* تمكين المكلف من الاتصال بالإدارة في أي وقت.

* تجنب المكلف التنقل.

* تجنب الاكتظاظ في مكاتب الإدارة.

2- **الإستقبال الشخصي:** وذلك بوضع مكتب استقبال في مدخل المبنى الخاص بالإدارة يسيره عونين برتبة مراقب لتوجيه المكلفين مع مسك سجل الشكاوي.⁽²⁾

(1) la lettre de DGI, bullet d information de la direction générale des impôts, N 38, 2009, p1.

(2) la lettre de DGI, bullet d information de la direction générale des impôts, N 66, 2013, p7.

المطلب الثاني: الآليات العقابية

تعد الوسائل العقابية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي هذا ما نلاحظه خاصة في التعديلات الأخيرة في قوانين المالية، ومثال ذلك التعديل الأخير لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهذا بمضاعفة العقوبات المالية على المتهربين، وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على مساندة المشرع الجزائري للأوضاع الاقتصادية ومحاولة منه التوفيق أو الربط بين الجزاءات والتهرب الضريبي وهذا بالتعديل المتواصل للعقوبات المالية.

أولاً: العقوبات الجبائية:

كل شخص يستعمل طرق تدليسية يكون من خلالها قد خفض أو حاول تخفيض بصفة كلية أو جزئية وعاء الضريبة وتصفية الضرائب والرسوم تطبق عليه عقوبات جبائية مبنية كما يلي:

1- في مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

إن أول غرامة يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريح بالوجود في آجاله المحددة والمقدرة بثلاثين يوماً بتطبيق غرامة مالية محددة بثلاثين ألف دينار جزائري (30.000 دج) وتفرض تلقائياً وبطريقة مباشرة لمخالفة الإجراءات الجبائية طبقاً للمادة 194 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،⁽¹⁾ أما بالنسبة للنقص في التصريح نصت المادة 192 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه:⁽²⁾ تفرض تلقائياً 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%.

وتخفف هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أما في حالة نقص في التصريح فقد نصت المادة 193 الفقرة الأولى على أنه:⁽³⁾ عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلاً أو ربحاً ناقصاً 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 مبلغ 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

* 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق عن مبلغ 200.000 دج.

⁽¹⁾ المادة 194-1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص 50.

⁽²⁾ المادة 192-1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص 49.

⁽³⁾ المادة 193-1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص 50.

عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاءها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، بحيث لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50%، وعندما لا يدفع أي حق تحدد نسبة 100%، تطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.⁽¹⁾

أما المادة 303 الفقرة الأولى تنص على: ⁽²⁾ فضلا على العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من يتملص أو يحاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، كلياً أو جزئياً بما يأتي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.
- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

- الحبس من ستة (06) اشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

- الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

- الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

كما عاقبت المادة 306 من هذا القانون على المشاركة في اعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أو خبير أو بصفة أعم كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة قدرها: ⁽³⁾

* 1.000 دج على المخالفة الأولى المثبتة عليه.

* 2.000 دج على المخالفة الثانية.

⁽¹⁾ المادة 193-2، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص 50.

⁽²⁾ المادة 303-1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص 80.

⁽³⁾ المادة 306-1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص 82.

* 3.000 دج على المخالفة الثالثة، وهكذا دواليك بإضافة 1.000 دج على كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت من شخص واحد أو لدى عدة مكلفين إما بالتعقب أو بالتزامن، ويلزم بالتزامن كل من المخالف وزبونه.

2- في مجال الضرائب غير مباشرة:

في هذا المجال ميز المشرع بين نوعين من العقوبات الجبائية، عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية.

1-2 العقوبات الثابتة:

حيث نصت المادة 523 من قانون الضرائب الغير مباشرة على أن: ⁽¹⁾ دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 5.000 دج الى 25.000 دج.

2-2 العقوبات النسبية:

حيث نصت المادة 524 من قانون الضرائب الغير مباشرة على أن: ⁽²⁾

أ- يعاقب على المخالفات المذكورة في المادة 523 أعلاه في حالة التملص من الحقوق، بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25.000 دج.

ب- في حالة استعمال طرق احتيالية، ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 530-2 المتعلقة بأنواع الكحول المغيرة تحدد الغرامة المنصوص عليها في الفقرة أ أعلاه، تحدد بضعف الحقوق موضوع الغش، على ان لا تقل عن مبلغ 50.000 دج .

2-3 العقوبات الجزائية:

لقد نصت المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة على أن: ⁽³⁾ تعاقب بالحبس من ستة ايام الى ستة اشهر المخالفات المتمثلة في الصناعة المغشوشة للكحول، والغش في المشروبات الروحية عن طريق التصعيد أو الدهليز وبواسطة السلاح أو بواسطة آلات مخصصة لإخفائها، وبصفة عامة كل المخالفات المتعلقة بالكحول والانيق والمصنوعات من البلاتين والذهب، البارود ، اوراق التبغ..... الخ.

⁽¹⁾ المادة 523، قانون الضرائب غير المباشرة، 2018، ص 74.

⁽²⁾ المادة 524، قانون الضرائب غير المباشرة، 2018، ص 74.

⁽³⁾ المادة 530، قانون الضرائب غير المباشرة، 2018، ص 76.

أما المادة 537 فتعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المكلفين غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة من 10.000 دج الى 100.000 دج، وعند رفض تقديم الوثائق أو اتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها جاءت المادة 538 تعاقب بغرامة جبائية من 1.000 دج إلى 10.000 دج.

في حين جاءت المادة 544 من نفس القانون أن المساهمة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل رجل أعمال أو خبير أو بصفة أعم كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة تحدد بـ: ⁽¹⁾

* 1.000 دج على المخالفة الأولى المثبتة عليه.

* 2.000 دج على المخالفة الثانية.

* 3.000 دج على المخالفة الثالثة، وهكذا دواليك بإضافة 1.000 دج على كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت من شخص واحد أو لدى عدة مكلفين إما بالتعقب أو بالتزامن، ويلزم بالتضامن كل من المخالف وزبونه.

3- في مجال قانون الرسم على رقم الأعمال:

سن المشرع الجبائي الجزائي العقوبات الجبائية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة في المواد 114 و 115 و 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث نصت المادة 114 من هذا القانون على أنه "يعاقب على كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 500 دج و 2.500 دج، في حالة استعمال طرق تدليسية، يحدد مبلغ هذه الغرامة بـ 1.000 دج الى 5.000 دج. ⁽²⁾

أما المادة 115 من هذا القانون طبقت غرامة نسبتها 10% على الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال المنصوص عليه في المادة 76 من نفس القانون، وترفع هذه الغرامة الى نسبة 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد.

نصت المادة 116 من هذا القانون على أن :

1- إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين، غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب الآتية:

⁽¹⁾ المادة 544، قانون الضرائب غير المباشرة، 2018، ص 78.

⁽²⁾ المادة 114، قانون الرسم على رقم الاعمال، 2018، ص 33.

- * 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.
- * 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.
- * 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق عن مبلغ 200.000 دج.
- 2- في حالة استعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق، وعلاوة على ذلك يمكن للإدارة الجبائية أن تطبق أحكام المادة 117 من نفس القانون في حالة تجاوز مبلغ الرسوم المغشوش فيها نسبة 10% من مبلغ الرسوم المستحقة فعلا.
- أما بالنسبة للعقوبات الجنحية نصت عليها المادة 117 من قانون الرسم على رقم الاعمال بأن: 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 تصنيفيتها أو دفعها.
- ولتطبيق هذه العقوبات المنصوص عليها في المادة 117 المذكورة أعلاه قام المشرع الجبائي الجزائري بتعريف الأعمال التدليسية على وجه الخصوص لا على سبيل الحصر وهذا ما جاء في نص المادة 118 من نفس القانون:⁽¹⁾
- 1- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص، للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها و لا سيما منها عمليات البيع بدون فاتورة.
 - 2- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول، إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما إلى الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.
 - 3- الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري، أو الوثائق التي تحل محلها، و لا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أقفلت حساباتها.
 - 4- الإغفال عن التصريح بمداخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما، عن قصد.
 - 5- سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به، و ذلك بواسطة طرق أخرى.
 - 6- كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا، إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة.

⁽¹⁾ المادة 118، قانون الرسم على رقم الاعمال، 2018، ص 34.

كذلك جاءت المادة 122 من نفس القانون تعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1.000 دج و 10.000 دج، كل من يجعل الأعدان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي، في وضع يستحيل عليهم فيه أداء ووظائفهم، وتكون هذه الغرامة خارجة عن تطبيق العقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص السارية المفعول. كلما كان تقدير أهمية التدليس ممكنا.

في حالة العودة، يمكن للمحكمة أن تصدر حكما بعقوبة الحبس لمدة تتراوح بين ستة أيام وستة أشهر، وفي حالة اعتراض جماعي على إقرار أساس الضريبة، تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جوان 1966 والمتضمن قانون العقوبات⁽¹⁾

4- في مجال قانون الطابع:

نصت المادة 33 من قانون الطابع على أنه: إن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نيتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 (من نفس القانون) يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها. غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج.، ومن دون الإخلال بهذه العقوبات، فإن كل تقليد وتزييف وتزوير البصمات وكل استعمال لبصمات مزورة، تطبق عليه العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات.⁽²⁾

كذلك نصت المادة 34 الفقرة الأولى على: كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 دج إلى 20.000 دج وسجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.، وفيما يخص تطبيق المقطعين السابقين، يعتبر من الأعمال التدليسية، قيام المكلف بتدبير إعساره أو جعل عوائق بواسطة طرق احتيالية أخرى من أجل تحصيل كل ضريبة ورسم هو مدين به.⁽³⁾

⁽¹⁾ المادة 122، قانون الرسم على رقم الاعمال، 2018، ص 34.

⁽²⁾ المادة 33، قانون الطابع، 2018، ص 9.

⁽³⁾ المادة 34، قانون الطابع، 2018، ص ص 9-10.

أما المادة 106 من نفس القانون جاء فيها أن كل مخالفة لأحكام المواد 101،100،19 من هذا القانون يعاقب عليها بغرامة:

* 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

* 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

* 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق عن مبلغ 200.000 دج.

في حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100% على كل الحقوق المتملص منها، و تستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات أو إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع.

5- في مجال قانون التسجيل

تنص المادة 93 من قانون التسجيل يتعين ملئ الوثائق والمخضرين ومحافظي البيع بالمزايدة الذين لم يسجلوا عقودهم في الآجال المقررة، أن يدفعوا شخصيا غرامة يحدد مبلغها عن كل مخالفة كما يأتي:

* 10% من الحقوق المتملص منها، إذا كان التأخير في التسجيل يتراوح ما بين يوم واحد وثلاثين يوما.

* تلجئة مالية مقدرة ب 3% عن كل شهر أو جزء من شهر التأخير، إذا كان الإيداع قد تم بعد اليوم الأخير وذلك

دون أن يتعدى مجموع الإلزام المالي والغرامة الجبائية المشار إليهما أعلاه كحد أقصى نسبة 25%.

غير أن الوثائق الموظفين وكتاب الضبط وأعوان تنفيذ كتابات الضبط وكتاب الإدارات المركزية والمحلية، الذين لم يسجلوا عقودهم في الآجال المقررة، يتعرضون لعقوبات تأديبية تمارسها عليهم السلطة المختصة التي يتتبعونها إليها، دون المساس باحتمال تطبيق عقوبات أخرى منصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها.⁽¹⁾

أما المادة 99 فنصت على:⁽²⁾ يعاقب بغرامة تساوي ضعف المبلغ الإضافي للرسوم المستحقة من دون أن تقل هذه

الغرامة عن 5000 دج:

1 - كل بيان غير صحيح له انعكاس على مبلغ الرسوم في عقد هبة بين الأحياء أو في التصريح بالتركة وعلى الخصوص البيانات المتعلقة:

- بدرجة القرابة بين الواهب المتوفى والورثة الموهوب لهم أو الموصى لهم.

- بأسماء وألقاب وتاريخ ومكان ولادة كل من الورثة أو الموهوب لهم أو الموصى لهم أو المنتفعون.

2- كل تصريح يقدم من أجل تحصيل رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة وتنتج عنه بصفة غير قانونية تخفيض دين.

ويجب على الدائن المزعوم الذي أثبت بصفة خاطئة وجود هذا الدين أن يدفع الغرامة بالتضامن مع المصرح.

⁽¹⁾ المادة 93، قانون التسجيل، 2018، ص 21.

⁽²⁾ المادة 99، قانون التسجيل، 2018، ص 22.

3- كل مخالفة لأحكام المواد من 175 إلى 179 و 232 و 237 من هذا القانون، وفضلا عن ذلك، يجب على المودع لديهم أو الحائزين المدينين الذين خالفوا أحكام المادتين 177 و 178 أن يدفعوا شخصا الرسوم المستحقة ماعدا حالة الرجوع على المدين بالضريبة.

4- كل إغفال يلاحظ في تصريح بتركة لم تعطي الحق في أي رسم. كذلك يطبق مبلغ أدناه 5.000 دج، في حالة عدم استحقاق أي مبلغ إضافي للرسم نتيجة المخالفة. أما بالنسبة للغش الجبائي فنصت المادة 119 من قانون التسجيل على ما يلي: ⁽¹⁾

فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج، وحبس من سنة إلى خمسة سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، غير أنه، لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج.، ومن أجل تطبيق الفقرتين السابقتين، تعتبر على الخصوص كمناورات تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو القيام بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها.

تتابع المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية أمام الجهة القضائية المختصة، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

6- في مجال قانون الإجراءات الجبائية

نصت المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها. ⁽²⁾

ثانيا: العقوبات المهنية

رغبة من المشرع في دعم وحماية حقوق الخزينة العمومية جاء بموجب قانون المالية لسنة 1997، ببعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الردعي، وهي عبارة عن عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة والتي تتمثل في:

⁽¹⁾ المادة 119، قانون التسجيل، 2018، ص ص 24-25.

⁽²⁾ المادة 62، قانون الاجراءات الجبائية، 2018، ص 28.

1- تسجيل المكلفين المتهربين في بطاقة وطنية:

وهذا بموجب تعليمة مشتركة بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 1997/07/27 يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري، كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية، وفي حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله من البطاقة، إلا أن الإلغاء لا يكون إلا بعد مرور سنتين من تسوية الوضعية بطلب من إحدى الإدارات الثلاث (الجمارك، الضرائب، التجارة).

2- إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية

جاءت المادة 52 من المرسوم الرئاسي 236/10 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، على أن يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين:

- لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه الجبائية.
- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش.

3- الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف⁽¹⁾

وهو عقوبة تلجأ لها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة من أجل إجبار المكلف على التسديد، فالمكلف يكون أمام خيارين إما التسديد أو الغلق المؤقت وما ينتج عنه من خسائر عن توقف نشاطه، ففي حالة عدم الدفع يتخذ قرار الغلق ضده في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ من طرف العون المتابع وبم حضور المحضر القضائي، فقد نص عليه المشرع في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997 على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه، مع تبليغ المكلف من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي وأن لا تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر. وللمكلف حق الطعن في القرار برفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجالي، إلا أن الطعن لا يوقف التنفيذ.

4- البيع للعناصر المادية:⁽²⁾

يجوز عند الاقتضاء، القيام بالبيع المنفرد لواحد أو عدة من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز، وذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، غير أنه يمكن لكل دائن خلال العشرة أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته، والمسجل قبل خمسة عشر يوماً على الأقل من التبليغ المذكور، أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته.

⁽¹⁾ المادة 146، قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص 49.

⁽²⁾ المادة 151، قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص 50.

بغض النظر عن جميع الأحكام المخالفة، يجري البيع الاجمالي محل تجاري غير مذكور في الأمر رقم 66-102 المؤرخ في 6 ماي سنة 1966 و نصوصه التطبيقية اللاحقة، وفقا للأشكال المنصوص عليها في مجال البيع العلني للمنقولات بمقتضى المادة 152 من نفس القانون.

5- سحب التوطين المصرفي للمستوردين:

حيث نصت المادة 2 من الأمر 05/05 المؤرخ في 18 جمادى الثانية 1426 الموافق لـ 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 على أن تمنح رخصة من طرف البنوك الوطنية للمكلفين اللذين يتعاملون معها من اجل السماح لهم بعمليات الاستيراد، ومن أجل محاربة التهرب اسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد، ويسدد لدى القابض رسم بسعر 10.000 دج عند كل طلب يتعلق بفتح ملف توطين مصرفي، بحيث يترتب عليه منح شهادة وتسليم ايصال عن ذلك.⁽¹⁾

ثالثا: العقوبات الجزائية

تعد الوسائل العقابية الجزائية من أهم وسائل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، ولكن لتوقيع الجزاء على المتهرب لا بد أولا من الاستناد إلى مصدر شرعي للجزاء، لذلك يستمد الجزاء الضريبي شرعيته من القواعد العامة المقررة في المادة 46 من الدستور التي تنص على أنه "لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم".

هذا ما نلاحظه في تعديلات قوانين المالية، وهذا بتشديد العقوبات الجبائية على المتهربين، وكثيرا ما ترجع القوانين الجبائية إلى الإحالة لنصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على افعال التهرب، فالعقوبات المنصوص عليها تقسم إلى عقوبات أصلية تحوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية وأخرى تبعية سنينها فيما يأتي:

1- العقوبات الأصلية:

وهي عقوبات تنص عليها النصوص الجبائية صراحة وتتراوح بين الحبس والغرامة، إلا أن القانون 11/02 في مادته 28 المعدلة لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدلت في العقوبات، حيث أصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كليا أو جزئيا كما يلي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لايفوق مبلغ الحقوق التملص منها 100.000 دج.

⁽¹⁾ المادة 2 من الامر 05/05 المؤرخ في 25/07/2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.

- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

- الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

- الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

- الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

ونجد قانون الرسم على رقم الاعمال في المادة 117 أحال العقوبات طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عن كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية.

في حين أن المواد 532 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 119 من قانون التسجيل و المادة 34 من قانون الطابع لم يطرأ عليها أي تعديل لتتماشى بذلك مع العقوبات في المادة 303 من ق.ض.م بعد تعديلها، كما أن المادة 530 من ق.ض.غ. م نصت على عقوبة الحبس من 6 أيام إلى 06 أشهر في حالة صناعة أو نقل كحول أو بارود أو مصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة، تحمل دمغات مزورة أو حيازة الأواني أو الأجهزة الخاصة لصنع التبغ بطريقة غير شرعية.

كما جاءت المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 536 من قانون الضرائب الغير مباشرة، نصت على أنه في حالة الاعتراض الجماعي على فرض الضريبة والذي يترتب عليه المساس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني، أحالت العقوبة إلى نص المادة 418 من قانون العقوبات.

2- العقوبات التكميلية:

وهي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية من خلال نص المادة 3/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال، أو المادة 3/546 من قانون الضرائب الغير مباشرة بنصها " ...دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى مثل (المنع من ممارسة مهنة، العزل من الوظيفة، غلق المؤسسة... الخ) ..

أما فيما يخص النصوص التي تناولت العقوبات التكميلية في القوانين الجبائية لاسيما المادة 3/306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 544 من قانون الضرائب الغير مباشرة، والمادة 128 من قانون الرسم على رقم الأعمال، بخصوص العودة بالنسبة لرجال الأعمال والخبراء والمحاسبين، تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات المنع من مزاوله المهنة أو المنع من ممارسة النشاط التجاري، وعند الاقتضاء تطبق عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة.

خلاصة الفصل

إن الآثار الوخيمة التي تنتج عن التهرب الضريبي والتي سبق وتطرقتنا لها في المبحث ثالث من هذا الفصل، جعلت من الضروري التحرك لمواجهة الظاهرة التي أصبحت تهدد الكيان الاقتصادي للدولة، فلقد لجأت الدولة الى سلسلة من الاجراءات الوقائية كستها الاصلاحات الضريبية بداية من سنة 1992، وتوالت الاصلاحات في قوانين الجبائية عبر قوانين المالية اللاحقة، فقامت بمحاولة تبسيط النصوص التشريعية وكذا إيجاد نوع من العدالة الضريبية في توزيع العبء الضريبي، كما قامت بتطوير الإدارة الضريبية من الجانبين (المادي والبشري) لتتماشى مع العصرنة في جميع المجالات وخاصة تجهيز الإدارة بأجهزة المعالجة الآلية للمعطيات، الشيء الذي ساهم بشكل واسع في ترقية الخدمة المقدمة من الإدارة، وعدم تهميش المكلف بتوفير كل المعطيات التي يحتاجها لكي يؤدي واجبه في أريحية تامة والتي حالت دون شعوره بالتهميش من الإدارة.

لاحظنا مما سبق أن هناك وسيلتين مهمتين لمكافحة هذه الظاهرة غير أن الوسيلة الأولى والأساسية للإدارة الضريبية في كشف التهرب تتمثل في سلطتها على الرقابة بشقيها (الداخلية و الخارجية)، وكذا معاينة الوثائق والمستندات الخاصة بنشاط المكلف ورقم أعماله عن طريق سلطتها في (التحقيق المحاسبي والمعمق في الوضعية الجبائية الشاملة) التي تستهدف إيجاد الفوارق في التصريحات المقدمة، هذا ماتطرقتنا اليه نظريا في الفصل الأول وما سنتطرق إليه تطبيقيا بدراسة حالة في الفصل الثالث.

الفصل الثالث: دراسة وتحليل دور الرقابة

الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة

حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة.

المبحث الثاني: تشخيص الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

المبحث الثالث: تشخيص حالة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

تمهيد:

بعد التعرف على ظاهرة التهرب الضريبي من جميع جوانبه النظرية وكذا الرقابة الجبائية نظريا سنحاول الكشف عن الدور الذي تلعبه هذه الأخيرة في مكافحة التهرب الضريبي والآليات المتبعة من طرف الإدارة الجبائية في الدراسة التطبيقية من خلال التعرف على المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة بصفة عامة والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بصفة خاصة التي يكون على مستواها عمليات الرقابة الجبائية كل حسب اختصاصه والصلاحيات الممنوحة لهما، وكذا التعرف على الطرق المتبعة لإجراء عملية الرقابة وكذا الإجراءات المتبعة في حالة اكتشاف عملية تدليس أو غش أو تهرب، وذلك بهدف معرفة العلاقة الترابطية بين الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، حيث تم اختيار حالة من الحالات التي تحقق فيها مديرية الضرائب لولاية بسكرة وحاولنا توضيح كافة الإجراءات التي تتطلبها، وقبل التطرق إلى هذه العناصر سنقدم بطاقة تعريفية مختصرة لمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة

إن المديرية العامة للضرائب توجد في عشر نواحي تسمى بالمديريات الجهوية وتتمركز في: الجزائر (شرق الجزائر، غرب الجزائر)، وهران، قسنطينة، البليدة، سطيف، عنابة، الشلف، ورقلة، بشار، كما توجد أربعة وخمسون (54) مديرية ولائية باستثناء الجزائر العاصمة التي توجد بها ستة (6) مديريات ولائية وكذا وهران بها مديريتان وهذا راجع إلى حجم نشاط الولايتين.

المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

في سنة 1991 وذاك طبقا للمرسوم التنفيذي الوزاري رقم 60-91 المؤرخ في 1991/02/21 المتضمن تنظيم الاختصاصات للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية وهذه المديريات الجهوية تضم تحت نطاقها عدة مديريات ولائية، أما المديرية الولائية للضرائب ببسكرة فهي تدخل ضمن المديرية الجهوية بقسنطينة، تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمسة (5) مديريات فرعية وكل مديرية تضم مكاتب ولكل مكتب مهام يقوم بها.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

يسهر على تسيير المديرية المدير الولائي للضرائب ويعتبر المسؤول الأول على جميع المصالح التابعة لها وذلك لمتابعته للمستخدمين كالترقية والترسيم والتكوين... الخ، ويسهر على توفير كل الوسائل المادية للسير الحسن للمصالح، والفصل في المنازعات الجبائية المعروضة من قبل المكلفين بالضريبة، ومتابعة عمليات تحصيل الضرائب.

حيث قسمت هذه الأخيرة إلى خمس مديريات فرعية وهي كالتالي:

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتتكون من أربعة مكاتب:

1. مكتب الجداول: بحيث يقوم بـ:

- يهتم بتأسيس الضرائب والرسوم عن طريق الجداول وكذا مصادقتها.
- حفظ وترتيب الجداول وتوفير وإعطاء كل العناصر للجماعات المحلية لتحصيل الميزانيات التمهيدية.
- إصدار المستخرجات من الجداول.

2. مكتب الإحصائيات: من مهامه ما يلي:

- استلام ومركزة حالات الدورية الإحصائية الصادرة عن جميع هيكل الدولة.
- إعداد وتبليغ المجموعات والهيئات المحلية بالبيانات والعناصر الجبائية التي تدخل في إعداد الميزانيات.

3. مكتب التنظيم والعلاقات العامة: ويكلف بـ:

● استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.

● متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازية.

● نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

4. مكتب التنشيط والمساعدة: ويكلف بضمان ما يلي:

● التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.

● متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل: وتضم ثلاثة مكاتب وهي:

1. مكتب مراقبة التحصيل: ويكلف بـ:

● دفع نشاطات التحصيل.

● المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات.

● إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

2. مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: ويكلف بضمان:

● متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.

● المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة.

● التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها.

● ضمان إعداد وتأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3. مكتب التصفية: ويكلف بضمان:

● مراقبة التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام

والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛

● استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛

● مركزة حسابات تسيير الخزينة و المستندات الملحقة.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات:

1. مكتب الاحتياجات: ويكلف بـ:

- استلام ودراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة؛
- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

2. مكتب لجان الطعن: ويكلف بـ:

- دراسة الاحتياجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.
 - تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب إلزامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.
- #### 3. مكتب المنازعات القضائية: ويكلف بـ:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛
 - الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.
- #### 4. مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف بـ:

- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛
- الأمر بالصرف بالإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

رابعا: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

1 مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: والذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

2 مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف بـ:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة؛
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3 مكتب المراجعات الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة و المراجعة؛
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
- إعداد الوضعية الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

4 مكتب مراقبة التقييمات: الذي يعمل في شكل فرق ويكلف بـ:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

خامساً: المديرية الفرعية للوسائل

1 مكتب المستخدمين والتكوين: ويكلف بـ:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛
- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها الاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

2 مكتب عمليات الميزانية: ويكلف بـ:

- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ عمليات الميزانية؛
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول به؛
- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

3 مكتب الوسائل: ويكلف بـ:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب؛
- تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

4 مكتب الإعلام الآلي: ويكلف بـ:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيد بين المحلي والجهوي؛
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة في الشكل التالي:

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة



المصدر: المديرية الولائية لضرائب لولاية بسكرة.

المبحث الثاني: تشخيص الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

تتحلى الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة على غرار المديریات الأخرى في أنواع التحقيق الممارسة من طرفها والمتمثلة في التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وقد تطرقنا إلى تعريفها وشرحها في الفصل الأول حيث سنكتفي بأخذ حالة واحدة عن كل طريقة من طرق الرقابة الجبائية مع العلم أن هذه المعلومات تم معالجتها على مستوى مديرية الضرائب الولائية لولاية بسكرة.

المطلب الأول: دراسة حالة وفق التحقيق المصوب

بالمديرية الولائية للضرائب، فقد استلمت فرقة التحقيقات هذه العينة من ملفات المكلفين الجبائية للتحقيق في مدى صحة تصريحاتهم الجبائية، وفي ما يتعلق بالحالة التي أخذت كنموذج تطبيقي للتحقيق المصوب بمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

أولاً: التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف:

المكلف المعني شخص طبيعي في شكل مؤسسة (مقاول)، يتمثل نشاطه في مؤسسة البناء، وعليه كل هياكل الدولة ستكون محل التحقيق المصوب في المحاسبة والتي تخص الرسم على القيمة المضافة والسنوات محل التحقيق هي 2011 و2012.

ثانياً: معاينة وتحديد النقائص المتعلقة بالحالة: بعد معاينة الفواتير والوثائق اللازمة تم معاينة النقائص التالية:

● الاستفادة من استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 101.712.02 دج والواردة بالإقرار الشهري جوان سنة 2012 وهذا دون تقديم فاتورة تثبت عملية الشراء وهذا ما يخالف نص المادة (29) من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

● عدم إيداع التصريح الشهري G50 لشهر ماي 2011.

● الاستفادة من حسم الرسم على القيمة المضافة لفواتير غير مقبولة شكلاً ولوجود ملاحظة رسم الطابع محصل لفائدة الخزينة غير أن المبلغ الإجمالي للفاتورة لا يتضمن حقوق الطابع. وهذه الفواتير متعلقة بكراء معدات وأدوات البناء.

وبعد تحديد النقائص ومعاينتها سيتم التحقق من رقم الأعمال المقبوض من خلال التحريات التي أجريت مع الجهات والهيئات المختصة.

ثالثا: تحديد رقم الأعمال المقبوض لسنة 2011:

الجدول رقم (01) رقم الأعمال المقبوض لسنة 2011

الرقم	تاريخ الوضعية	المبلغ بكل الرسوم	معدل الرسم	المبلغ خارج الرسم HT	تسمية المشروع	تاريخ التحصيل
01		3.042.000.00	% 17	2.600.000.00		2011/01/24
02	2008/10/25	5.280.114.06	% 17	4.512.918.00		2011/04/07
03	2008/10/25	5.232.158.10	% 17	4.471.930.00		2011/04/07
04	2010/10/24	9.897.266.93	% 17	8.459.202.50		2011/06/22
05		254.584.91	% 17	217.593.94		2011/11/16
				20.261.643.00	رقم الأعمال المقبوض المحقق	
				20.261.644.44	رقم الأعمال المقبوض المصرح G 50	
				لا شيء	الزيادات	

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

بين الجدول رقم (01) لقد تم التحقق من رقم الأعمال المقبوض من خلال التحريات لدى المؤسسات المالية والإدارات العمومية وعليه لا يوجد أي فرق بين رقم الأعمال المقبوض المحقق ورقم الأعمال المصرح. رابعا: جدول يبين إدماج الرسم على القيمة المضافة غير قابل للحسم:

الجدول رقم (02) يبين إدماج الرسم على القيمة المضافة غير قابل للحسم سنة 2011

التاريخ رقم الفاتورة	المورد	مبلغ خارج الرسم	مبلغ الرسم	ملاحظة
08 بتاريخ 2011/01/12		83.700.00	14.224.00	فاتورة غير قانونية من ناحية الشكل
12 بتاريخ 2011/01/20		//	//	// // //
19 بتاريخ 2011/01/28		//	//	// // //
22 بتاريخ 2011/02/02		//	//	// // //
28 بتاريخ 2011/02/16		//	//	// // //
31 بتاريخ 2011/02/23		//	//	// // //
		مجموع الرسوم غير القابلة للحسم		85.374.00 دج

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

من الجدول ندون الملاحظات التالية:

- سنة 2012: الاستفادة من استرجاع مبلغ الرسم المقدّر بـ 101.714.02 دج خلال شهر جوان 2012 دون تقديم وثيقة تثبت مبلغ الرسم.
- بالنسبة إلى القيمة المضافة المسترجعة تم رفض ستة (06) فواتير، وهي فواتير مرفوضة ومغشوشة وهمية غير مطابقة للقانون بمعنى عدم توفر الشكل القانوني لهذه الفواتير، أي أن المكلف ليس له الحق في الاستفادة من الإجراء الذي يطبق استرداد القيمة المضافة.

خامسا: تحديد رقم الأعمال المقبوض لسنة 2012:

الجدول رقم (03) رقم الأعمال المقبوض لسنة 2012

الرقم	تاريخ الوضعية	المبلغ بكل الرسوم	معدل الرسم	المبلغ خارج الرسم HT	تسمية المشروع	تاريخ التحصيل
و02	2010/10/24	6.590.922.97	% 17	5.633.267.50		2012/01/03
و01	2011/07/26	5.007.600.00	% 17	4.280.000.00		2012/01/20
و03	2011/10/29	24.142.151.47	% 17	20.634.317.00		2012/05/03
و01	2012/04/26	22.119.435.00	% 17	18.905.500.00		2012/06/21
و01	2011/09/19	5.873.400.00	% 17	5.020.000.00		2012/10/26
		254.584.91	% 17	217.593.94		2012/12/02
		رقم الأعمال المقبوض المحقق		54.690.677.00		
		رقم الأعمال المقبوض المصرح G50		54.690.677.00		

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

من خلال هذا الجدول تبين أنه لا يوجد أي فرق بين رقم الأعمال المصرح ورقم الأعمال المقبوض المحقق، وهذه النتائج جاءت بعد التحريات والأبحاث وطلب المعلومات لدى البنوك والمؤسسات العمومية.

سادسا: تحديد الوعاء والأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم (04) الوعاء والأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

التعيين	السنوات	2011	2012
رقم الأعمال المصرح (G50)		20.261.644.00	54.690.678.00
رقم الأعمال المقبوض المحقق		20.261.644.00	54.690.678.00
الزيادات		لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

نلاحظ من خلال الجدول أن رقم الأعمال المصرح به مساوي لرقم الأعمال المقبوض المحقق وذلك بالنسبة للسنتين 2011 و 2012.

سابعاً: تحديد الحقوق والغرامات الواجبة الدفع للرسم على القيمة المضافة:

جدول رقم (05) الحقوق والغرامات الواجبة الدفع للرسم على القيمة المضافة

2012	2011	السنوات التعيين
9.297.414.00	3.444.478.00	الحقوق المستحقة
9.297.415.00	3.444.478.00	الحقوق المصرحة G50
لا شيء	لا شيء	الحقوق المغفلة
101.712.00	85.374.00	دمج الرسم غير قابل للحسم
لا شيء	85.374.00	مجموع الحقوق المغفلة
15.256.00	12.806.00	الغرامات
/	500.00	غرامة عدم ايداع التصريح الشهري
116.968.00	98.680.00	مجموع الحقوق و الغرامات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

نلاحظ من خلال الجدول أنه تم إيداع ودمج الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 101.712.00 المصرح به في الإقرار الشهري جوان سنة 2012 وهذا لعدم تقديم الفاتورة وبخالف نص المادة (29) من قانون الرسوم على رقم الأعمال. حيث:

$$\text{الحقوق المستحقة} = \text{رقم الأعمال المصرح} \times 17\%$$

بالنسبة لسنة 2011:

$$\text{الحقوق المستحقة} = 20.241.644.00 \times 17\% = 3.444.478.00 \text{ دج}$$

أما بالنسبة لسنة 2012:

$$\text{الحقوق المستحقة} = 54.690.678.00 \times 17\% = 9.297.414.00 \text{ دج.}$$

أما بالنسبة للغرامات: وذلك حسب الحقوق المغفلة لما تساوي 500.00 دج أو أقل فإن المعدل يكون 10% أما إذا كان المبلغ أكثر من 500.00 دج فيساوي 200.000 دج أو أقل فالمعدل يكون 15% أما إذا كان المبلغ أكبر من 200.000 دج فالمعدل يكون 25%، أما هنا فالمعدل 15%.

وعليه يلزم بدفع غرامة التصريح الشهري لشهر ماي 2011 بسبب عدم إيداع التصريح والمقدر مبلغها 500.00 دج.

سادسا: الجدول العام للحقوق والغرامات:

الجدول رقم(06) الحقوق والغرامات

التعيين	الحقوق	الغرامات	المجموع
الرسم على القيمة المضافة TVA	187.086.00	28.562.00	215.648.00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

بالنسبة للمبالغ المدونة في الجدول تحصلنا عليها من خلال تقدير قيمة الحقوق والغرامات كما يلي:

بالنسبة للحقوق:

الحقوق = جمع دمج الرسم غير قابل للحسم للسنتين 2011 و 2012.

الحقوق = 85.374.00 + 101.712.0 = 187.086.00 دج.

بالنسبة للغرامات:

الغرامات = الغرامات للسنتين 2011 و 2012 + غرامة عدم إيداع التصريح الشهري.

الغرامات = 12.806.00 + 15.256.00 + 500.00 = 28.562.00 دج.

بالنسبة للمجموع:

المجموع = الحقوق + الغرامات.

المجموع = 187.086.00 + 28.562.00 = 215.648.00 دج

وعليه فإن مجموع المبلغ المستحق بالنسبة لـ TVA هو 215.648.00 دج

المطلب الثاني: دراسة حالة وفق التحقيق في المحاسبة

أولاً: التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف

- مديرية الضرائب لولاية بسكرة

- إعلان عن التحقيق رقم: .. / م و ض / م ف ر ج / م ت ج / ف أ / 2016/04/22 بتاريخ

- الخاص بالشركة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة " س "

- تجارة بالجملة للخضر و الفواكه ومنتجات المطحنة + نقل البضائع على كل المسافات

تبليغ رقم: / م و ض / م ف ر ج / م ت ج / ف أ / 2016/11/17 بتاريخ. عدد الصفحات.09.

ثانياً: معاينة وتحديد النقائص المتعلقة بالحالة:

تبعا للإعلان عن التحقيق رقم 429/م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف أ/2015 المؤرخ في 2015/04/22 المستلم من طرفكم بتاريخ 2015/04/23 و الذي من خلاله أبلغناكم بأن نشاط مؤسستكم سيكون محل تحقيق محاسبي و جبائي للفترة الممتدة من 2011/01/01 إلى غاية 2014/12/31 ، وبعد التدخل الأولي الذي كان بتاريخ 2015/05/06 ، وبعد التدقيق في الدفاتر المحاسبية و الوثائق المقدمة من طرفكم و مقارنتها بالتصريحات الجبائية و السنوية اتضحت النقائص التالية :

- 1 - عدم تسجيل العمليات المحاسبية في الدفاتر الإجمالية إلى غاية تاريخ التدخل الأولي في 2015/05/06.
- 2 - عدم التصريح بمبلغ المشتريات بقيمة قدرها 1.776.600.00 دج تخص سلع معفاة من الرسم على القيمة المضافة الخاصة بالمورد بشركة س لاسترداد المواد الغذائية - بلدية بلعائية ولاية المسيلة ، حيث تم التصريح بمبلغ مشتريات قدرها 3.610.106.00 دج من مجموع المشتريات لسنة 2011 البالغة 5.386.706.10 دج وهذا بناء على المعلومات الواردة للمصلحة من مديرية الضرائب ولاية مسيلة.
- 3 - وجود فرق في مبيعاتكم لمركب حمام الصالحين بمبلغ قدره 171.466.89 دج لسنة 2011 حيث تم التصريح برقم أعمال سنوي قدره 956.564.11 دج مسجل بيومية المبيعات ، في حين بلغت مبيعاتكم السنوية قيمة قدرها 1.128.031.00 دج من خلال المعلومات الواردة للمصلحة.
- 4 - وجود فرق في مبيعاتكم لمركب حمام الصالحين لسنة 2012 بمبلغ قدره 224.345.82 دج حيث تم التصريح برقم أعمال 2.799.287.78 دج مسجل بيومية المبيعات في حين بلغت المبيعات المفوترة 023.633.60 دج خارج الرسم.
- 5 - الاستفادة من استرجاع الرسوم على ق.م واردة بفواتير مسددة نقدا يفوق مبلغها 100.000.00 دج وهذا ما يخالف نص المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- 6 - وجود فرق في رقم الأعمال بين ما هو مصرح في التصريحات الشهرية G50 والتصريح السنوي G11 بجدول حساب النتائج بقيمة قدرها 388.471.00 دج و هذا خلال سنة 2012 .

بالرغم من هذه النقائص و الملاحظات السالفة الذكر فان محاسبتكم تبقى مقبولة ، وعليه فان الطريقة المتبعة في عملية التحقيق هي الطريقة التحوارية و تكون وضعيتكم الجبائية كما ما يلي :

1- تحديد رقم الأعمال :

تم تحديد رقم الأعمال المفوتر بناء على الفواتير المقدمة من طرفكم واستغلال المعلومات الواردة إلى مصالحنا من طرف المؤسسات العمومية و مختلف الزبائن الخواص، وكذا الكشف البنكي لحسابكم المفتوح لدى بنك الفلاحة والتنمية الريفية

2- تحديد الربح :

تم تحديد الربح بإضافة رقم الأعمال غير المصرح به الناتج عن مشتريات غير مصرحة و إضافة الأعباء غير القابلة للخصم مع حسم الرسم على النشاط المهني الناتج عن الزيادة في رقم الأعمال و كذلك البضاعة المستهلكة والتي تخص سنة 2011 الناتجة عن المشتريات غير المصرحة.

3- الضريبة على الدخل صنف المرتبات و الأجور :

بعد الاطلاع على دفتر الأجور و مقارنته بالتصريحات الشهرية المودعة لدى مصالح المفتشية اتضح بأنه لا توجد تسوية في هذا المجال.

4- رسم الطابع :

من خلال متابعة التصريحات الشهرية G50 و الفواتير المحررة من طرفكم المسددة نقدا تبين عدم وجود اي تسوية.

5- حسم الرسم على القيمة المضافة للمشتريات و مختلف الخدمات :

تم دمج الرسم على القيمة المضافة الخاص بالمشتريات للفواتير المسددة نقدا والذي يتجاوز مبلغها 100.000 دج كونها مخالفة لنص المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال كما تم دمج الرسم على القيمة المضافة المسترجع الوارد بالفاتورة المحررة من طرف مورد غير متموقع و فيما يلي جدول يوضح دمج الرسوم

الجدول رقم (07): يبين الرسوم المسترجعة بصورة غير قانونية

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد و عنوانه	المبلغ خارج الرسم	المعدل المطبق	مبلغ الرسم	سبب الدمج
27	2011/04/08	س - قسنطينة	183.578.00	17 %	21.858.26	المورد غير متموقع
88	2011/07/03	س - قسنطينة	813.756.00	17 %	138.338.63	الاسترجاع مخالف لنص المادة 30 من ق.ر.ر.أ
96	2011/08/10	" " "	583.800.00	17 %	99.246.00	" " "
94	2011/08/18	" " "	975.000.00	17 %	165.750.00	" " "
103	2011/08/20	س - قسنطينة	1.755.000.00	17 %	298.350.00	" " "
		" " "	292.500.00	07 %	20.475.00	" " "
117	2011/08/24	" " "	1.014.000.00	07 %	70.980.00	" " "
					814.997.89	مجموع الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه

الجدول رقم (08): 1 - رقم الأعمال الناتج عن مشتريات غير مصرحة :

التعيين	السنوات
البضاعة المستهلكة	2011
هامش الربح الخام المطبق	1.419
رقم الأعمال غير المصرح	2.520.995.40

ملاحظة : تم تطبيق هامش الربح الخام على البضاعة المستهلكة غير المصرحة و المستخرج من تصريحكم و الذي قدر بـ 1.419

الجدول رقم (09): 2 - رقم الأعمال الناتج عن مبيعات غير مصرحة :

التعيين	السنوات	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال المفوتر المصرح به	رقم الأعمال المفوتر المصرح به	21.389.728.00	34.013.491.00	12.333.463.00	30.430.105.00
رقم الأعمال المفوتر غير المصرح به	رقم الأعمال المفوتر غير المصرح به	1.233.139.69	2.538.432.62	1.266.989.77	1.967.698.60
المجموع	المجموع	22.622.867.69	36.551.923.62	13.600.452.77	32.397.803.60

سنة 2011 :

- عدم التصريح برقم أعمال مفوتر مقدر بقيمة 608.418.00 دج للفواتير من (4 الى غاية 12/2011) حسب المعلومات الواردة للمصلحة من مؤسسة نزل الزيبان بسكرة.

- عدم التصريح بمبلغ 171.466.89 دج الذي يمثل الفرق بين مبيعات محققة مع مركب حمام الصالحين - بسكرة التي بلغت خارج الرسم 1.128.031.00 دج الا أنه تم التصريح بمبلغ 956.564.11 دج حسب المعلومات الواردة للمصلحة.

- عدم التصريح بمبلغ رقم أعمال محقق مع نزل الواحات تقرت بقيمة قدرها 453.254.80 دج حسب المعلومات الواردة للمصلحة.

سنة 2012 :

- عدم التصريح برقم الأعمال المفوتر لمؤسسة مركب حمام الصالحين بسكرة بمبلغ اجمالي قدره 224.345.82 دج خارج الرسم.

- عدم التصريح وعدم التسجيل في المحاسبة برقم أعمال مفوتر لسنة 2012 بقيمة قدرها 981.806.80 دج للفواتير المرفقة من 1 الى 12 حسب المعلومات الواردة للمصلحة من مؤسسة نزل الزيبان.

- عدم التصريح برقم أعمال محقق مع مؤسسة نزل الواحات بقيمة قدرها 943.809.00 دج حسب المعلومات الواردة للمصلحة.

- عدم التصريح برقم اعمال بلغ 388.471.00 د ج والذي يمثل الفرق المسجل بين التصريحات الشهرية G50 و جدول حساب النتائج للتصريح السنوي سنة 2012.
سنة 2013 :

- عدم التصريح برقم الأعمال المفوتر لمؤسسة نزل الزيبان بسكرة بمبلغ اجمالي قدره 768.492.78 دج المفوتر من 01 الى 12) و الخاصة بسنة 2013 وفقا للمعلومات الواردة للمصلحة من المؤسسة

- عدم التصريح برقم الأعمال المفوتر مع مؤسسة حمام الصالحين بسكرة بمبلغ قدره 461.056.99 دج حسب المعلومات الواردة للمصلحة من مؤسسة حمام الصالحين - بسكرة. حيث تبين ان رقم الاعمال المصرح يقدر ب 2.120.067.55 د ج في حين ان المبلغ الوارد للمصلحة يقدر ب 2.581.133.54 د ج

- عدم التصريح برقم الأعمال المفوتر لمؤسسة نزل الواحات الوادي بمبلغ اجمالي قدره 37.440.00 دج خارج حسب المعلومات الواردة للمصلحة.
سنة 2014 :

- عدم التصريح برقم الأعمال المفوتر لصالح مؤسسة نزل الزيبان بسكرة من ا لفاتورة رقم(01 الى 12) 2014 بمبلغ إجمالي 775.349.60 دج وفقا للمعلومات الواردة للمصلحة.

- عدم التصريح بمبلغ رقم الأعمال المفوتر لصالح نزل الواحات تقرت بمبلغ اجمالي قدره 1.192.349.00 دج.

الجدول رقم (10): 3- رقم الأعمال الإجمالي :

2014	2013	2012	2011	السنوات التعيين
30.430.105.00	12.333.463.00	34.013.491.00	21.389.728.00	رقم الأعمال المصرح
لاشيء	لاشيء	لاشيء	2.520.995.00	رقم الأعمال الناتج عن مشتريات غير مصرحة
1.967.698.60	1.266.898.77	2.538.432.62	1.233.139.69	رقم الأعمال غير المصرح
32.397.803.60	13.600.452.77	36.551.923.62	25.143.863.09	رقم الأعمال الاجمالي المحقق
30.430.105.00	12.333.463.00	34.013.491.00	21.389.728.00	رقم الأعمال المصرح
1.967.698.60	1.266.989.77	2.538.432.62	3.754.135.09	الزيادات

الجدول رقم (11): تحديد الربح :

2014	2013	2012	2011	السنوات التعيين
1.842.802.00	- 1.488.026.00	1.220.345.00	495.693.00	الربح وفقا للتصريح السنوي
1.967.698.00	1.266.989.77	2.538.432.62	3.754.135.09	الزيادة في رقم الأعمال غير المصرح
221.127				تخفيض العجز السابق
/	/	/	1.776.600.00	تخفيض البضاعة المستهلكة غير المصرحة
39.353.00	/	50.768.00	90.784.00	تخفيض TAP الناتج عن الزيادة في رقم الأعمال
3.550.020.00	-221.127.23	3.708.009.00	2.382.444.09	الربح المحقق
3.330.829.00	- 1.488.026.00	1.220.345.00	495.693.00	الربح المصرح
219.191.00	لا شيء	2.487.664.00	1.886.751.09	الزيادات

جداول تحديد الأسس وقواعد فرض الضرائب و الرسوم :

الجدول رقم (12) 1 تحديد قواعد و أسس الرسم على النشاط المهني :

2012		2011		السنوات
بدون تخفيض	بتخفيض 30 %	بدون تخفيض	بتخفيض 30 %	التعيين
11.629.962.00	24.921.961.00	5.139.045.00	20.004.818.00	رقم الأعمال المحقق
/	34.401.964.00	/	21.389.718.00	رقم الأعمال الاجمالي المصرح G50
	29.075.334.00		19.142.417.00	رقم الأعمال الخاضع المحقق
	24.011.375.00		14.972.802.00	رقم الأعمال الخاضع المصرح
	5.063.959.00		4.169.615.00	الزيادات

2014		2013		السنوات
بدون تخفيض	بتخفيض 30 %	بدون تخفيض	بتخفيض 30 %	التعيين
1.967.703.00	30.430.100.00	1.266.995.00	12.333.457.00	رقم الأعمال المحقق
	30.430.100.00		12.333.457.00	رقم الأعمال الاجمالي المصرح G50
	23.268.773.00		9.900.414.00	رقم الأعمال الخاضع المحقق
	21.301.069.00		8.633.420.00	رقم الأعمال الخاضع المصرح
	1.967.704.00		1.266.994.00	الزيادات

- الزيادة في سنة 2011 وتمثل رقم الأعمال غير المصرح بالاضافة الى 30% المستفاد منها كتخفيض الخاص بمبيعات محققة مع السيد : سي الطيب محمد بمبلغ 654.900.00 دج ونور الحاج بمبلغ 730.000.00 دج لانهم غير معرفين من طرف مديرية الضرائب ورقلة حيث اعتبرت مبيعاتهم محققة بالتجزئة.

- الزيادة في سنة 2012 وتمثل رقم الأعمال غير المصرح بالاضافة الى 30% المستفاد منها كتخفيض لرقم الأعمال المحقق مع السيد : سواقي لزهري لانه غير معروف لدى مديرية الضرائب ورقلة و كان المبلغ : 9.480.001.05 دج. حيث تكم اعتبارها بملاعة بالتجزئة.

- الزيادة في سنة 2013 و تتمثل في رقم الأعمال غير المصرح به.

- الزيادة في سنة 2014 وتتمثل في رقم الأعمال غير المصرح به.

الجدول رقم (13) 2 تحديد أسس و قواعد الرسم على القيمة المضافة :

2013			2012			السنوات التعيين
بمعدل 17%	بمعدل 7%	معفى	بمعدل 17%	بمعدل 07 %	معفى	
3.031.886.02	71.280.60	33.448.757.00	8.771.337.00	1.446.384.00	14.926.142.00	رقم الأعمال المحقق
1.845.842.00	/	32.556.122.00	5.515.451.00	1.420.052.00	14.454.215.00	رقم الأعمال المصرح
1.186.044.02	71.280.60	892.635.00	3.255.886.00	26.332.00	471.927.00	الزيادات

2015			2014			السنوات التعيين
بمعدل 17%	بمعدل 7%	معفى	بمعدل 17%	بمعدل 07 %	معفى	
4.350.075.00	132.662.00	27.915.066.00	2.989.994.77	/	10.610.458.00	رقم الأعمال المحقق
3.221.897.00	63.012.00	27.145.190.00	2.041.524.00	/	10.291.918.00	رقم الأعمال المصرح
1.128.178.00	69.650.00	769.876.00	948.470.77	/	318.540.00	الزيادات

ملاحظة رقم الاعمال المعفى من الرسم على القيمة المضافة يتمثل في مبيعات مواد السكر و زيت المائدة.

الجدول رقم (14) 3 تحديد قواعد و أسس فرض الضريبة على أرباح الشركات :

2015	2014	2013	2012	السنوات التعيين
3.550.020.00	-221.127.23	3.708.009.00	2.382.444.00	الربح المحقق
3.330.829.00	- 1.488.026.00	1.220.345.00	495.693.00	الربح المصروح
	- 1.488.026.00	1.220.345.00	495.693.00	الربح المغرم
219.191.00	لا شيء	2.275.574.00	1.886.750.00	الزيادات

الجدول رقم (15) 4 تحديد القاعدة الخاضعة للضريبة على المداخيل الموزعة على الشركاء :

2015	2014	2013	2012	السنوات التعيين
3.550.020.00	-221.127.23	3.708.009.00	2.382.444.00	الربح الخاضع المعتمد
887.505.00	5.000.00	927.002.00	595.611.00	الضريبة على أرباح الشركات
2.662.515.00	لا شيء	2.781.007.00	1.786.833.00	المداخيل المحققة بعد الضريبة
لا شيء	لا شيء	859.493.00	344.770.00	المداخيل الموزعة المصروفة
2.662.515.00	لا شيء	1.921.514.00	1.442.063.00	الزيادات

جداول تحديد الحقوق و الغرامات

الجدول رقم (16) 1 تحديد حقوق الرسم على النشاط المهني :

2015	2014	2013	2012	السنوات التعيين
465.375.00	198.008.00	581.506.00	382.848.00	الحقوق المستحقة
426.020.00	172.668.00	480.229.00	299.456.00	الحقوق المسددة
39.355.00	25.340.00	101.277.00	83.392.00	الحقوق المغفلة
3.935.00	2.534.00	15.191.00	12.508.00	غرامات الوعاء
3.935.00	2.53400	10.127.00	8.339.00	غرامات عدم التسديد التلقائي
47.225.00	30.408.00	126.595.00	104.239.00	مجموع الحقوق والغرامات

الجدول رقم (17) 2 جدول تحديد حقوق الرسم على القيمة المضافة :

2015		2014		2013		2012		السنوات
بمعدل 7%	بمعدل 17%	بمعدل 7%	بمعدل 17%	بمعدل 7%	بمعدل 17%	بمعدل 7%	بمعدل 17%	البيان
739.512.00	9.286.00	508.298.00	/	515.420.00	4.989.00	1.491.127.00	101.246	الحقوق المستحقة
547.722	4.410.00	347.059	/	313.793.00	/	937.626.00	99.403.00	الحقوق المسددة
191.790.00	4.876.00	161.239.00	/	201.627.00	4.989.00	553.501.00	1.843.00	الحقوق المغفلة
/	/	/	/	/	/	814.997.00		دمج الرسوم
196.666.00		161.239.00	/	206.616.00		1.370.341.00		مجموع الحقوق المغفلة
29.499.00		24.185.00	/	51.654.00		342.585.00		غرامات الوعاء
226.165.00		185.424.00	/	258.270.00		1.712.926.00		مجموع الحقوق والغرامات

- الجدول رقم (18) 3 جدول تحديد حقوق وغرامات الضريبة على أرباح الشركات :

2015	2014	2013	2012	السنوات
3.550.020.00	-221.127.00	3.708.009.00	2.382.444.00	التعيين
الربح المحقق الخاضع				
% 25	% 25	% 25	% 25	معدل الضريبة على أرباح الشركات
887.505.00		927.002.00	595.611.00	الحقوق المستحقة
10.000.00	لا شيء	305.086.00	123.923.00	الحقوق المدفوعة
877.505.00	لا شيء	621.916.00	471.688.00	الحقوق المغفلة
219.376.00	لا شيء	155.479.00	117.922.00	غرامات الوعاء
1.096.881.00	لا شيء	777.395.00	589.610.00	مجموع الحقوق والغرامات

الجدول رقم (19) 4 جدول تحديد حقوق وغرامات الضريبة على الدخل (المداهيل الموزعة على الشركاء)

التعيين	السنوات	2011	2012	2014
الدخل المحقق الموزع الخاضع		1.786.833.00	2.781.006.00	2.662.515.00
نسبة الافتطاع		% 10	% 10	% 10
الحقوق المستحقة		178.683.00	278.100.00	266.251.00
الحقوق المدفوعة		34.477.00	85.949.00	لاشيء
الحقوق المغفلة		144.206.00	192.151.00	266.251.00
غرامات الوعاء		21.630.00	28.822.00	66.562.00
مجموع الحقوق والغرامات		165.836.00	202.678.00	332.814.00

الجدول رقم (20) 5 الجدول العام للحقوق و الغرامات

التعيين	الحقوق	الغرامات	مجموع الحقوق والغرامات
الرسم على النشاط المهني	249.364.00	59.103.00	308.467.00
الرسم على القيمة المضافة	1.934.862.00	447.923.00	2.382.785.00
الضريبة على أرباح الشركات	1.971.109.00	492.777.00	2.463.886.00
الضريبة المقتطعة من المصدر	602.608.00	117.014.00	719.622.00
مجموع الحقوق والغرامات	4.757.943.00	1.116.817.00	5.874.760.00

ملاحظة هامة : لديكم إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب في المسائل المتعلقة بالوقائع أو بالقانون طبقا لنص المادة 20 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية .

المبحث الثالث: تشخيص حالة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

لقد حاولنا في المبحث السابق تقديم حالتين أو طريقتين من طرق الرقابة الجبائية المطبقة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة وهي طريقة التحقيق المصوب والتحقيق المحاسبي، وتم تبين كيف يتم هذا التحقيق من خلال دراسة حالة، وسنقوم في هذا المبحث بالتطرق للإجراءات المتبعة بجميع مراحلها في حالة ارتكاب مخالفة من المخالفات المذكورة في المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال تدل على عملية تدليس أو غش.

المطلب الأول: دراسة حالة متهرب على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة

إذا تمت عملية التحقيق واكتشفت فرقة التحقيقات الجبائية أن المكلف بالضريبة محل التحقيق قام بمخالفات التالية:

- _ إخفاء او محاولة اخفاء لمبالغ او منتوجات تطبق عليها الضرائب او الرسوم.
- _ تقديم الاوراق المزورة او الغير صحيحة كدعم للطلبات التي ترمي الى الحصول اما على تحقيق الضرائب او الرسوم او تخفيضها او الإعفاء منها او ارجاعها او الاستفادة من المنافع الجبائية المقدرة لصالح بعض الفئات المكلفين بالضريبة
- _ الاغفال عن قصد لنقل او العمل على نقل الكتابات الغير صحيحة او الصورية في دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 10/09 من القانون التجاري او في الوثائق التي تقوم مقامها.
- _ الاغفال عن التصريحات لمداخيل و المنقولات او رقم الاعمال او التصريح الناقص بهما عن قصد.
- _ القيام بمناورات تدليسية من اجل التخلص من الوعاء او تصفية الضرائب.

بعد ذلك تقوم فرقة التحري الجبائية بتحرير تقرير مفصل عن الوضعية التي تمت معابنتها، والموضحة لوجود عملية الغش او التملص الضريبي، فيكون هذا التقرير مدعم بالوثائق الثبوتية لذلك، ثم يتم ارسالها الى المديرية الفرعية للمنازعات على مستوى مديرية الضرائب حيث توجه تحديدا الى مكتب المنازعات القضائية، هذا الاخير يقدم اجراءات مباشرة للدعوة من أجل ايداع الشكوى في الموضوع حسب موضوع التهرب او الغش حيث ان مصلحة المنازعات قبل ايداع الشكوى الزمها القانون من خلال قانون المالية 2012 و حسب المادة 104 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية التي تنص على: ⁽¹⁾

" تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، ولا تتم الشكاوى التي يجب على المدير الولائي للضرائب الشروع فيها، باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بالضرائب غير المباشرة وحق الطابع، إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها المديرية الولائية للضرائب.

يحدد إحداث اللجنة الجهوية وتشكيلها و سيرها بموجب مقرر من المدير العام للضرائب.

وذلك بطلب الموافقة من لجنة المخالفات الجبائية التي انشئت بموجب هذا القانون و التي تكون على مستوى المديرية الجهوية للضرائب، حيث يتم طلب الرأي بالموافقة على متابعة المكلف المرتكب للمخالفات المذكورة آنفا، وايداع شكوى في هذا المجال، وإذا تم الرأي بالموافقة يتم مباشرة إجراء ايداع شكوى ويكون شكل الشكوى على النحو التالي:

⁽¹⁾ المادة 104، قانون الاجراءات الجبائية، 2018، ص 41.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

بسكرة في
المدير الولائي للضرائب بسكرة
إلى
السيد/وكيل الجمهورية
لدى محكمة بسكرة

المديرية الولائية للضرائب
المديرية الفرعية للمنازعات
مكتب المنازعات القضائية

رقم القضية ... / 2015

شكوى

لفائدة/: المدير الولائي للضرائب بسكرة
ضد/: الشركة ذات المسؤولية المحدودة و ذات الشخص الوحيد للخدمات و التجارة
الكائن مقرها بليوة, بسكرة
وضد مسيرها/.....، الساكن ببسكرة.
الموضوع /الغش الجبائي في المادة الوعاء الضريبي و التهريب من تسديد الضريبة
المرجع /المواد: 193/305، 303، 2، والمادة 407 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
المادة: 104 من قانون الاجراءات الجبائية.

رأي اللجنة الجمهورية للمخالفات الجبائية المعلن بتاريخ.....

استنادا للأحكام المواد المشار اليها بالمرجع أعلاه وبعد اخذ الرأي اللجنة الجمهورية للمخالفات الجبائية,
أتشرف باسم ادارة الضرائب لولاية بسكرة بأن ارفع أمامكم شكوى ضد الشركة ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص
الوحيد

وضد مسيرها المدعو..... والذي يمارس نشاط الاستيراد و التصدير بالتسجيل التجاري رقم :
07ب.....المقيد بتاريخ:.././..... في محل الشركة الكائن بحيببسكرة. التابع
لاختصاص مفتشية الضرائب بسكرة القديمة، وذلك باستعمال اساليب المناورة والتدليس و المتمثلة في اخفاء مبالغ هامة
من المعاملات التجارية وعدم التصريح بها لادارة الضرائب قصد التهرب من دفع الضريبة و الرسوم الجبائية المترتبة عليه

خلال الفترة الزمنية من 2009 الى 2011 المقدر بمبلغ اجمالي: 6.610.310.00 دج و المبينة ضمن الجداول الضريبية المرفقة و المبينة كما يلي:

الجدول رقم (21) يبين الضرائب الصادرة في حق المعني

رقم الجدول الفردي	الحقوق الرئيسية	غرامات الوعاء	المجموع	غرامات التحصيل	تاريخ الاستحقاق
66/RI/2012	2.836.080	709.020	3.545.100		2012/05/30
27/RI/2013	/	2.127.060	2.127.060		IMMEDIAT
35/RI/2012	5.000	20.250	25.250		06/03/2012
207/RI/2011	15.000	1.250	16.250		07/12/2011
150/RI/2013	/	3.750	3.750		//
المجموع	2.856.080	2.857.580	5.713.660		//
المجموع العام: 6.610.310					

حيث ان الوقائع تتلخص في ان المشكو به مقيدة على مستوى ادارة الضرائب لولاية بسكرة مفتشية الضرائب ببسكرة القديمة تحت رقم المادة:.....على اساس ممارسة نشاط استيراد و تصدير بحج:..... ببسكرة .

حيث ان المشكو بها وبالرغم من ثبوت ممارسة نشاطها حسب الكشف المعلومات الواردة الى المصلحة من فواتير للشراء و بطاقات المعلومات والتي مفادها قيام الشركة بمعاملات تجارية خلال الفترة الزمنية الممتدة من 2009 الى 2011 حققت من خلالها ارقام اعمال معتبرة خاصة فاتورة شراء رقم:...../.....و متضمنة معاملات تجارية لمادة الملح تقدر ب 1000 طن من مادة الملح بمبلغ اجمالي يقدر ب :9.360.000.000.00 دج والتي تم تصديرها نحو الخارج ,دون القيام بتصريح بها لإدارة الضرائب كما تشترطه المادة 99 وما بعدها المادة 244 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وكذلك المادة 76 من قانون الرسم على رقم الاعمال , حيث امتنع عن تقديم تصريحاته الشهرية و كذلك الميزانية السنوية و المراسلات التي وجهه له من طرف المصلحة و لم يرد عليها.

حيث ان الافعال المنسوبة ضد المشكو بها تشكل جريمة الغش الجبائي المنصوص عليها في المادة 193 /ف2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 118 من قانون الرسم على رقم الاعمال و بالتالي تقع تحت طائلة العقوبات الجزائية المقررة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة , المادة 117 من قانون الرسم على الاعمال .

حيث ان مجموع الضرائب و الرسوم الجبائية المهية من الغرامات المترتبة عنها بين جداول الضريبة المرفقة قد بلغت 6.610.310 دج موزعة كالاتاتي:

1. -الحقوق الرئيسية: 2.856.08000 دج
2. _غرامات الوعاء: 2.857.580.00 دج
3. _غرامات التحصيل: 896.650.00 دج

المجموع : 6.610.310.00 دج

وعليه فان مدير الضرائب لولاية بسكرة وبهدف الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية و محاربة اساليب الغش الجبائي والتهرب الضريبي ,نلتمس من السيد/ وكيل الجمهورية لدى محكمة بسكرة بأن يباشر الملاحقة الجزائية ضد المشكو بها شركة الاستيراد و التصدير _....._ومسييرها المدعو: بسبب استعماله اساليب الغش الجبائي للتهرب من دفع الضريبة طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 117 من قانون الرسم على رقم الاعمال و لاشهاد على ادارة الضرائب بأن تتأسس كطرف مدني في القضية للمطالبة بالتعويضات الازمة الناجمة عن الضرر لحق بها جراء هذه الافعال ,طبقا الاحكام المادة 305 لقانون الضرائب المباشرة.

ولكم واسع النظر
المدير الولائي للضرائب

المرفقات

1. نسخة من الرأي المطابق للجنة المخالفات الجهوية رقم 47 بتاريخ 2018/09/18.
2. نسخة من عرض حالة .
3. نسخ من السجلات التجارية .
4. نسخ من الجداول الفردية .
5. نسخة من مستخرج الجداول .
6. نسخة من التصريح بوجود نشاط .
7. نسخ من الاشعارات التسوية نموذج C4.
8. نسخ لكشوف المعلومات .

بعد ذلك يتم إدانة المعني بالتهرب الضريبي و صدور احكام و قرارات نهائية ضده، فإنه يتم ادخاله ضمن القائمة الوطنية للمتهربين الضريبيين، وبتالي يتم ردع مثل هؤلاء المكلفين سبيى الصمعة و المؤثرين في نظام الاقتصاد الوطني والذين من شأنهم استنزاف حقوق الخزينة العمومية وإحداث عجز في مراقبة التعاملات التجارية التي تؤثر سلبا على التصريجات الجبائية.

المطلب الثاني: نماذج التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية بسكرة

من اهم الطرق التي استعملها المشرع في مكافحة التهرب الضريبي التحقيق المحاسبي، من خلال المراقبة المحاسبية يتم الكشف عنه من حيث الشكل ومن حيث المضمون، تقوم الادارة الجبائية بعد ذلك اتخاذ الاجراءات العملية التي منشأها اعادة تشكيل رقم الاعمال من أجل التمكن من الوصول الى المبالغ المتهرب من دفع الضريبة عليها، لاسترجاع المبالغ و الحقوق و الغرامات المترتبة عنها، وإجبار المكلف بدفعها الى مصلحة الضرائب، وللكشف عن اثر التحقيق المحاسبي في الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي نقوم بعرض بعض الاحصائيات مقدمة من مديرية الضرائب من 2013 إلى سنة 2017.

التهرب الضريبي في مادة الوعاء الضريبي.

تختص المديرية الولائية للضرائب بمهمة الرقابة الجبائية على مستوى الولاية ويتم تجميع المعلومات و الاحصائيات على المستوى الولائي، ومنه نقول ان المكلف متهرب ضريبيا من خلال المخالفات التالية:

__ تسجيل عمليات وهمية في دفاتر محاسبية .

__ تقديم فواتير وهمية الاثبات معاملات تجارية من اجل الاستفادة من تخفيضات من الضرائب او انقاص في الارباح المحققة.

__ الامتناع عمدا عن تقديم التصريجات الجبائية السنوية و الفصلية .

__ عدم مسك محاسبة نضامية تثبت العمليات المحاسبية الاضهار المركز المالي للمكلف بالضريبة.

__ التعمد في اخفاء المعاملات التجارية المكلفة بالضريبة .

وقد كانت المعطيات المتحصل عليها من خلال المديرية الضرائب كما هي في الجدول التالي:

جدول رقم: 22 عدد حالات المتهربين في ولاية بسكرة

السنوات	2013	2014	2015	2016	2017	المجموع
عدد حالات المتهربين المقترحة من طرف الرقابة الجبائية	00	00	00	00	00	00
عدد حالات المتهربين المقترحة من طرف جهات اخرى(خاصة بمديرية الضرائب)	40	22	18	22	27	129

المصدر: من اعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب .

خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى مدى فعالية الرقابة الجبائية لظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر من خلال دراسة نوعين من انواع الرقابة الجبائية (المصوب والمحاسبة)، ومعرفة الطرق المتبعة في حالة اكتشاف غش أو تهرب من دفع الضريبة الى غاية تسجيل المتهرب في القائمة الوطنية للمتهربين، وكذا مقارنة عدد الملفات التي يتم التحقيق فيها وإثبات فيها حالة غش مع عدد المتهربين كل سنة لمعرفة مدى فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من هذه الظاهرة.

وأثناء تربصنا الذي قمنا به على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية حيث قمنا بدراسة احصائيات خاصة بالملفات المحقق فيها وعدد حالات التهرب الضريبي المكتشفة والمعلن عنها من جراء هذه الرقابة مع العدد الاجمالي للمتهربين، حيث توصلنا الى ان مصلحة الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة لم تقم بإيداع ولا شكوى واحدة لدى المديرية الفرعية للمنازعات لإثبات حالة غش رغم المبالغ المهمة المسترجعة خلال عمليات الرقابة، ولذلك نستنتج أن هدف الرقابة الأساسي هو استرجاع المبالغ المتهرب من تسديدها (التهرب المشروع) وليس تطبيق العقوبات الجزائية في حالة التهرب الغير مشروع (الغش الضريبي)، وكذا ضمان حقوق المكلف بالضريبة، وبذلك تعتبر الرقابة الجبائية الطريقة الوحيدة للتأكد من صحة تصريحات المكلفين واسترجاع المبالغ المتهرب منها بطريقة مشروعة.

الخاتمة

من خلال تطرقنا إلى هذه الدراسة والمتمثلة في دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، بحيث تم حصر هذه الدراسة من جانبين (التطبيقي والنظري)، تم التعرف على الرقابة الجبائية من خلال التطرق إلى تعريفها وأنواعها والقوانين التي تحكم سيرها، هذا من جهة ومن جهة أخرى تطرقنا إلى التهرب الضريبي بجميع جوانبه وكذا آليات مكافحته من طرق وقائية وعقابية ورقابية، بحيث قمنا بالتركيز في دراستنا هذه على الطرق الرقابية لأهميتها خاصة وأن النظام الضريبي السائد في الجزائر هو نظام تصريح، مما يستدعي تشديد الرقابة على المكلف للتأكد من صحة المعلومات الجبائية المصرح بها.

بما أن النظام الضريبي في الجزائر نظام تصريحي، مع إلزامية أداء الضريبة وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين بالضريبة إلى انتهاج أحد المسلكين، التهرب المشروع بتجنب المكلف الخضوع للضريبة دون ارتكاب أية مخالفة للأحكام والأنظمة الضريبية وكذا التهرب الغير مشروع الذي يتمثل بنجاح المكلف في الإفلات من تأدية الضريبة المستحقة عليه عبر ممارسة الغش والتزوير ومخالفة القوانين الضريبية المتعددة، ونظرا للآثار الوخيمة والمتعددة التي يخلفها التهرب الضريبي بنوعيه تظهر أهمية الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة من خلال استرجاع مبالغ هامة كان من الممكن يفلت المكلف المتهرب من تسديدها، لكن تبقى هذه الطريقة وحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة، بل يجب الإعتماد على جميع الطرق الوقائية والعقابية وتطبيقها على أكمل وجه، وكذا نشر الوعي الثقافي بالفوائد التي تعود على الافراد بصفة خاصة وعلى المجتمع بصفة عامة جراء دفعه للضريبة.

نتائج الدراسة واختبار صحة الفرضيات

- ✓ الرقابة الجبائية وحدها لا تستطيع القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي بل يجب أن تتكاتف جميع الاطراف الفاعلة في المجتمع من إدارة (جمارك، تجارة، بنوك،....) وحتى المكلف بالضريبة نفسه من خلال توعيته بأهمية الضريبة والمنافع التي يمكن أن يحققها.
- ✓ عدم توعية المجتمع بأهمية الضريبة الاقتصادية والاجتماعية يزيد من حدة ظاهرة التهرب الضريبي.
- ✓ كثرة تغير القوانين يجعل المنظومة القانونية غير ثابتة وبذلك تنقص فعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي.
- ✓ عدم مواكبة الإدارة الجبائية للتطورات الحاصلة يجعلها غير قادرة على مواجهة التهرب الضريبي.

المقترحات والتوصيات

بعدها استخلصنا نتائج الدراسة يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- ✓ الاهتمام بالجانب الرقابي من الناحية المادية بتوفير وسائل حديثة ومن الناحية البشرية بوضع اعوان اكفاء.
- ✓ نشر الوعي الضريبي لدى اوساط المكلفين بالضريبة.
- ✓ تطوير الإدارة الجبائية وتحسين وتكوين المهارات والكفاءات لدى موظفيها.
- ✓ تجسيد العدالة الضريبية واقعيًا.
- ✓ استقرار النظام الجبائي وسد الثغرات الموجودة في القوانين.

قائمة المراجع

أولا: الكتب باللغة العربية:

- 1- فرهود محمد سعيد، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، جامعة حلب، سوريا، دار المناهج للنشر والتوزيع، 1994.
- 2- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- 3- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث-جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الاول، دار هومة، الطبعة الثانية، 2006.
- 4- محمد قاسم القزوين، مهدي حسن زويق، المفاهيم الحديثة للإدارة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1993.
- 5- بن اعمارة منصور، اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 6- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011.
- 7- عوادي مصطفى، زين يوسف، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة سخري الوادي، 2010.
- 8- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عي مليلة الجزائر، 2012.
- 9- محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009.
- 10- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة، الثانية، الجزائر، 2007.
- 11- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر.
- 12- عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000.
- 13- ناصر مراد، واقع التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، بن عكنون الجزائر.
- 14- جهاد سعيد حصاونة، علم المالية والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2010.

ثانيا الأَطروحات والرسائل الجامعية :

- 1- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012/2011.
- 2- سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009/2008.
- 3- إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011/2010.

4- ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001.

ثالثا القوانين التشريعات والتعليمات والرسائل:

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018.
2. قانون الضرائب الغير مباشرة، 2018.
3. قانون الرسم على رقم الأعمال، 2018.
4. قانون التسجيل، 2018.
5. قانون الطابع، 2018.
6. قانون الإجراءات الجبائية، 2018.
7. قانون التجاري الجزائري.
8. المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ 1990/06/23.
9. الأمر 05/05 المؤرخ في 2005/07/25 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.
10. la lettre de DGI, bullent d information de la direction générale des impôts, N 69, 2009
11. la lettre de DGI, bullent d information de la direction générale des impôts, N 69, 2012
12. la lettre de DGI, bullent d information de la direction générale des impôts, N 69, 2013

رابعا الجرائد الرسمية :

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 79 ، المؤرخ في 1998/07/12
- 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 86، 2002.

الكتب باللغة الفرنسية

- 1- Jean Louis Goepp, La gestion du risque fiscal , Paris, Edition ualino, 2001