



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



الموضوع:

دور الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي
- دراسة حالة بمفتشية الضرائب دائرة جامعة ولاية الوادي -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف :

أ/ قطاف نبيل

إعداد الطالبة:

عابسة عبير ➤

...../ 2019	رقم التسجيل
.....	تاريخ الايداع

ملخص البحث:

تهدف الدراسة إلى تبيان دور الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي، ولتحقيق ذلك قمنا بدراسة حالة الرقابة على الوثائق بمفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي، وقد اتضح من هذه النتيجة أن هناك تهرب ضريبي، هذا الأخير يخلق آثار سلبية على المستوى المالي، ويؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية، نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، وخاصة أن الرقابة على الوثائق لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة لذلك على الهيئة المعنية اتخاذ بعض الإجراءات والتدابير لتدعيم عملية الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي.

وفي هذا الإطار اقترحنا وسيلة قانونية مفروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة، وهي عملية الرقابة على الوثائق التي تعد نوع من أنواع الرقابة الجبائية كإجراء يهدف إلى التحقق من مدى صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين الخاضعين للرقابة على الوثائق وهذا للتخلص من ظاهرة التهرب الضريبي من قبل المكلفين.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، الرقابة الجبائية، الرقابة على الوثائق، التهرب الضريبي.

Abstract:

This study aims to reveal the role of inspection on documents plays against, in order to accomplish that, we studied the case of inspection on documents in the inspectorship in the daïra of jamaa willaya of el-oued, what led to the conclusion that there is tax evasion what causes negative consequences on the financial level what also leads to damaging the general treasury as a result of its deprivation from funds, especially that inspection on documents is not sufficient alone in abolishing that phenomenon that is why the concerned body must make some decisions and manages to consolidate inspection on documents in the fight on tax evasion.

In this scope, we proposed a legal mean compelled on the people comminissioned with taxation, which is inspection on documents which is a form of penal control as a procedure to ascertain to what extent the declarations given from the ones who are under inspection on documents, are true in order to eliminate the tax evasion phenomenon.

Key Words: Taxation, penal control, inspection of documents, tax evasion.

فهرس المحتويات:

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وتقدير
VI	ملخص البحث
VIII	فهرس المحتويات
XI	قائمة الأشكال
X	قائمة الجداول
XIII	قائمة الملاحق
XIV	قائمة الاختصارات
أ-ز	مقدمة
الفصل الأول: مفاهيم عامة عن الضرائب والتهرب الضريبي	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم عامة عن الضريبة
3	المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها
5	المطلب الثاني: أهمية وأهداف الضريبة
8	المطلب الثالث: المبادئ والقواعد الأساسية للضريبة
11	المبحث الثاني: عموميات حول النظام الجبائي
11	المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي
13	المطلب الثاني: تقسيمات النظام الضريبي (الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة)
34	المطلب الثالث: الرسم على رقم الأعمال وحقوق التسجيل والطابع
42	المبحث الثالث: التهرب الضريبي وأسبابه
42	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
43	المطلب الثاني: أنواع وأشكال التهرب الضريبي
47	المطلب الثالث: أسباب وآثار التهرب الضريبي
52	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الرقابة على الوثائق وأساليب معالجة التهرب الضريبي	
54	تمهيد

55	المبحث الأول: مفاهيم عامة عن الرقابة الجبائية
55	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
56	المطلب الثاني: أشكال وأهداف الرقابة الجبائية
62	المطلب الثالث: أسباب وعقوبات الرقابة الجبائية
67	المبحث الثاني: الرقابة على الوثائق
67	المطلب الأول: مفهوم الرقابة على الوثائق
68	المطلب الثاني: خطوات وكيفية استخدام الرقابة على الوثائق
72	المطلب الثالث: واجبات وحقوق المكلف بالضريبة
73	المبحث الثالث: مساهمة وأهمية الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي
73	المطلب الأول: طرق التهرب الضريبة
76	المطلب الثاني: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي
80	المطلب الثالث: أهمية وفعالية الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي
82	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة الرقابة على الوثائق لمفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي	
84	تمهيد
85	المبحث الأول: تقديم عام لمفتشية الضرائب لدائرة جامعة
85	المطلب الأول: التعريف بمفتشية الضرائب لدائرة جامعة
86	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب لدائرة جامعة
89	المطلب الثالث: الدور الجبائي للمفتشية
90	المبحث الثاني: دراسة حالة بمفتشية الضرائب لدائرة جامعة
90	المطلب الأول: التعريف بطبيعة و نشاط المكلف بالضريبة محل الرقابة
92	المطلب الثاني: كيفية اختيار الملفات التي ستخضع لعملية الرقابة على الوثائق
94	المطلب الثالث: تحديد الوثائق المطلوبة من المكلفين ومدة إجراء عملية الرقابة
95	المبحث الثالث: مراحل ونتائج الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي
95	المطلب الأول: إجراءات ومراحل عملية الرقابة على الوثائق
111	المطلب الثاني: نتائج وحصيلة الرقابة على الوثائق في الكشف عن التهرب الضريبي من قبل المكلفين
112	خلاصة الفصل
113	الخاتمة
116	قائمة المراجع
-	الملاحق

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	مخطط النسيج الجبائي للنظام الجبائي الجزائري	1.1
68	مخطط الرقابة على الوثائق.	3.2
82	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب لدائرة جامعة	1.3

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
14	جدول تصاعدي سنوي للضريبة على الدخل الإجمالي	1—1
29	جدول تحديد نسبة الضريبة على الأملاك	1—2
30	القيم المطبقة على مختلف المنتجات	1—3
36	تعريف الرسم الداخلي على الاستهلاك والمنتجات المطبق عليها	4—1
36	المنتجات المطبق عليها الرسم على المنتجات البترولية	5—1
37	مجال تطبيق حقوق التسجيل ومعدلاتها	6—1
83	التعريف بالمكلفين الخاضعين لعملية الرقابة على الوثائق	1—3
89	أساس خضوع المكلفين لعملية الرقابة على الوثائق	2—3
91	تصريحات المكلف لسنة 2016 و 2017	3—3
93	جدول الفرق في رقم الأعمال المقترح ورقم الأعمال المصرح به.	4—3
93	مجموع الحقوق والغرامات بالنسبة للرسم على النشاط المهني	5—3
94	مجموع الحقوق والغرامات للرسم على القيمة المضافة	6—3
94	إجمالي الحقوق والغرامات	7—3
95	جدول تصريحات المكلف لسنوات التالية، 2016، 2017، 2018	8—3
99	استرجاع الرسوم على القيمة المضافة (خصم للقيمة المضافة).	9—3
99	الفرق بين رقم الأعمال المقترح ورقم الأعمال المصرح به	10—3
100	الحقوق والغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات (2015، 2016، 2017)	11—3
100	حقوق والغرامات بالنسبة للرسم على القيمة المضافة للسنوات (2015، 2016، 2017)	12—3
101	مجموع الحقوق والغرامات بالنسبة للرسم على النشاط المهني	13—3
101	مجموع الحقوق والغرامات للسنوات 2015، 2016، 2017.	14—3
102	جدول تصريحات المكلف للسنتين 2017، 2018.	15—3
104	الفرق بين رقم الأعمال المقترح مع تخفيض ورقم الأعمال المصرح به مع تخفيض.	16—3
105	مجموع الحقوق والغرامات بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات 2016، 2017	17—3
105	أساس رقم الأعمال لرسم على القيمة المضافة والحقوق والغرامات	18—3

	لسنة 2016	
106	الحقوق والغرامات بالنسبة الرسم على النشاط المهني لسنة 2017	19—3
106	مجموع الحقوق والغرامات للسنتين 2016،2017	20—3

قائمة الملحق، الاختصارات والرموز:

قائمة الملحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق رقم - 1	نموذج التصريح بالوجود
الملحق رقم - 2	وثيقة نموذج C4
الملحق رقم - 3	نموذج الجدول الضريبي ROLE
الملحق رقم - 4	طلب إجراء تربيص ميداني

قائمة الرموز والاختصارات:

الاختصار/الرمز	الدلالة
ق.إ.ج	قانون الإجراءات الجبائية
ق.ض.ر.م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
ق.ض.غ.م	قانون الضرائب غير المباشرة
ق.ت	قانون التسجيل
ق.ط	قانون الطابع
ق.ر.ر.أ	قانون الرسم على رقم الأعمال
ق.ع	قانون العقوبات
ق.ت	القانون التجاري
TVA	الرسم على القيمة المضافة
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
TAP	الرسم على النشاط المهني
IFU	الضريبة الجزافية الوحيدة

مقدمة

تكتسي الضريبة أهمية بالغة في تمويل خزينة الدولة، باعتبارها أهم مورد مالي، بحيث تساهم في المحافظة على الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي وتحقيق الرفاهية وتقدم المجتمع بالشكل الذي يؤدي إلى دفع عجلة التنمية للدول النامية.

ونظرا لهذه الأهمية فإنّ الدولة تفرضها جبرا وبالتساوي بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، وبصورة تتناسب مع مقدرتهم المالية، ذلك تكريسا لمبدأ العدل والمساواة في فرض الضريبة التي أقرها المشرع الجزائري، لضمان تقبلها من طرف المكلفين بالضريبة دون الإحسان بتعسفا والظلم في تحصيلها.

وعليه فنجد أنّ الدولة الجزائرية تولي اهتماما كبيرا للضرائب في قوانين المالية، خاصة بعد انهيار أسعار البترول و بروز أزمة اقتصادية أثرت على المداخيل المالية للدولة وأوقعت ميزانيتها في عجز دائم نتيجة فقدانها لمبالغ ضخمة، لذلك استدعت الضرورة لتفعيل الجباية العادية واعتبارها أهم مورد لتمويل الخزينة العمومية.

وفي هذا السياق، عمدت الدولة إلى إجراء تعديلات وإصلاحات قانونية وتشريعية مس هذا الإصلاح النظام الضريبي، بحيث أصبح نظام ذو طابع تصريحي يعطي للمكلفين بالضريبة الحرية في التصريح بمدخلهم، لكون أن النظام الضريبي القديم كان يتسم بالغموض والتعقيد والثقل وكثرة الضرائب، بالإضافة إلى تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية وعصرنة الهيكل الإداري، ويرجع سبب ذلك إلى وجود فئة من الذين يلجئون إلى إخفاء أو القيام بتصريحات كاذبة أو يقومون ببعض الأعمال التدلّيسية بهدف التخلص من الأعباء الضريبية لعدم قناعتهم بها وإحساسهم بثقلها، وهو الأمر الذي يولد مشكلة ضريبية في غاية الخطورة تهدد وتؤدي إلى استنزاف موارد خزينة الدولة أو بالكل تهدد روح الاقتصاد الوطني، وهي تلك التي تسمى بظاهرة التهرب الضريبي، كونها أصبحت تشكل خطرا وعائقا أمام التنمية الاقتصادية، والمساس بأموال الدولة التي تشكل جزء من نفقاتها العامة، والتي تقوم بإنفاقها على المشروعات تحقق من ورائها النفع العام.

فبظهور هذه الظاهرة من المنطقي والضروري التي يستدعيها الواقع، البحث عن سياسة رقابية فعالة تكفل الحماية اللازمة لحقوق الخزينة العمومية والتصدي للقضايا التهرب الضريبي أو على الأقل التقليل من حدته لتفادي تفاقم أثره الوخيمة، مما وجب على الدولة السعي لمكافحتها بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، لذلك ومن بين هذه الطرق نجد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة، وتصحيح وتقويم كل الأخطاء والتجاوزات التي يكتشفونها بغية التخفيف من حدة هذه الظاهرة والزيادة في التحصيل الضريبي، وضمانا لحماية مصالح الخزينة العمومية وتوزيع العادل للعبء الضريبي.

مقدمة

يستمد هذا البحث أهميته من الخطورة الناتجة عن التهرب الضريبي، ومن الآثار الوخيمة المترتبة عنه، كونها ظاهرة اقتصادية عالمية تهدد بالدرجة الأولى الخزينة العمومية، لذلك أصبحت مسألة القضاء على هذه الظاهرة من الضروريات الملحة التي يتطلبها الواقع، وفي إطار هذا السياق قام المشرع الجزائري بإنشاء أجهزة رقابية تتولى هذه العملية والتي تكمن في الرقابة على الوثائق كونها تعد نوع من أنواع الرقابة الجبائية، وتهتم هذه الأخيرة بتشخيص شامل للتصريحات الجبائية المحصلة، ومقارنتها بالملف الجبائي الذي بحوزة الإدارة، وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بالبيانات التي أبرمها مع المكلف.

فالمحقق هنا يقوم بتحليل ودراسة مدى تطابق الأرقام المصرح بها من قبل المكلفين، والأرقام التي بحوزة الإدارة الجبائية. وهذا لغرض اكتشاف العمليات التدلّيسية التي ترمي للتهرب من دفع الضريبة، أو وجود أي غموض بإمكانه طلب توضيحات من المكلف بصيغة شفوية أو كتابية فيما يخص المعلومات.

ونظرا لأهمية الموضوع، وأن الرقابة على الوثائق من أهم الوسائل للحد من ظاهرة التهرب الضريبي نجد أنفسنا أمام الإشكالية التالية:

من خلال ماسبق ذكره يمكن إبراز الإشكالية الأساسية لهذا الموضوع كالتالي:

ما هو دور الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي ؟

و لمعالجة هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. فيما تتمثل الرقابة على الوثائق؟، وما هي إجراءاتها؟.

2. ما هو التهرب الضريبي؟، وما هي الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي؟

3. هل تساهم الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي؟

4. ما هي الآليات التي يمكن الاعتماد عليها للحد من التهرب الضريبي؟.

الفرضيات:

الإجابة على الإشكالية والأسئلة المقترحة، وضعنا الفرضيات التالية:

1. تعد الرقابة على الوثائق فحصاً للتصريحات الجبائية بمقارنتها مع الملف الجبائي للمكلف لدى الإدارة؛

2. الأسباب التي تؤدي للتهرب الضريبي تكمن في سوء العلاقة الإدارية الجبائية والخاضعين للضريبة؛

3. تساهم الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي؛

4. كلما كانت الرقابة على الوثائق محكمة وفعالة، كلما تم التحكم أكثر في الظاهرة.

دوافع اختيار الموضوع:

1. الرغبة الشخصية و توفر معلومات حول الموضوع؛
2. التنامي المتزايد لظاهرة التهرب الضريبي وأثاره السلبية على المستوى المالي والاقتصادي؛
3. الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة على الوثائق في النظام الضريبي لتقليل من هذه الظاهرة؛
4. التساؤل عن أصل هذه الظاهرة، هل هي راجعة الى ذهنية المكلفين بحد ذاتهم أو إلى أجهزة الرقابة الجبائية.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية هذه الدراسة في:

1. معرفة الدور الذي تلعبه الرقابة على الوثائق باعتبارها من الآليات الهامة التي تسعى من ورائها لعلاج هذه الظاهرة؛

2. حصر أهم الأسباب التي تحكم ظاهرة التهرب الضريبي.

أهداف الدراسة:

1. التعرف على الرقابة على الوثائق ونطاق استخدامها؛
2. محاولة معرفة مختلف طرق وأشكال التهرب الضريبي؛
3. إبراز مدى فعالية الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي؛
4. لفت الانتباه إلى الدور الذي يمكن أن تلعبه الرقابة على الوثائق في التحسين من مدى مصداقية التصريحات للمكلفين بالضريبة.

حدود الدراسة:

تتمثل في الحدود النظرية والحدود المكانية:

حدود نظرية:

تهتم الدراسة بأهمية الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي.

حدود مكانية:

ستكون الدراسة على مستوى مفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي في الفصل التطبيقي.

المنهج المتبع:

للإجابة على هذه الإشكالية المطروحة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي الذي يفيد في التعرف على الحقائق وتجميع المعلومات النظرية التي تخص البحث هذا في الجانب النظري، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج دراسة حالة لعرض مدى فعالية الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي.

الدراسات السابقة:

(1) طالب محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (1995، 1999)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2000.

❖ إشكالية البحث:

عالج الباحث إشكالية تحديد مكانة الرقابة الجبائية ومعرفة أساليب عملها وأدواتها داخل النظام الضريبي بعد الإصلاحات التي مر بها.

❖ أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مكانة النظام الجزائري بعد الإصلاحات.

❖ نتائج الدراسة:

تم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية تحتل مكانة هامة داخل النظام الجبائي الجزائري بعد الإصلاحات.

(2) لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2010 - 2011.

❖ إشكالية البحث:

قام الباحث من خلال هذه الدراسة إبراز مكونات النظام الضريبي الجزائري وواقع التهرب الضريبي، كما تناول الرقابة الجبائية بإطارها القانوني والتنظيمي. وهذا ما دعانا إلى طرح التساؤل التالي:

- ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؟.

❖ أهداف الدراسة:

يكن هدف الدراسة في مدى قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية كأداة رقابية فعالة في معالجة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

❖ نتائج الدراسة:

وخلص إلى أن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي قد تسترجع حقوق الخزينة العامة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية.

(3) قرموش ليندة، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013.

❖ إشكالية الدراسة:

أعطت الدولة أهمية كبيرة للضرائب في قوانين المالية وهذا لمكانتها وأهميتها في تمويل خزينة الدولة، وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دوماً أن يجد نظاماً جبائياً يأخذ على عاتقه محاربة ظاهرة التهرب الضريبي التي تعد أحد المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية، وهذا ما يستوجب الاعتماد على آليات وإجراءات صارمة لمكافحتها ومن هنا نجد أنفسنا أمام التساؤل التالي:

ما مدى نجاعة الآليات التي يفرضها النظام الجبائي الجزائري في مكافحة جريمة التهرب؟.

❖ أهداف الدراسة:

تكمن أهداف هذه الدراسة في محاولة تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، إبراز الأجهزة القائمة على مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي، التعرف على معوقات الرقابة الجبائية والتي تعمل على الحد من كفاءتها وقدرتها على مواجهة التهرب الضريبي.

❖ نتائج الدراسة:

تعتبر الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي إلا أنها تبقى قاصرة، وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني.

وما يلاحظ عن هذه الدراسات والبحوث السابقة أنها لم تتناول من قريب ولا من بعيد دور الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي من قبل المكلفين بالضريبة، حيث تطرق البعض منها إلى دور النظام الجبائي والرقابة الجبائية بصفة عامة، أما عن علاقة الرقابة على الوثائق بالتهرب الضريبي، فقد تناولت أحد الدراسات دور وفعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، لكن بصفة عامة أي لم تخصص كل من نوع من أنواع الرقابة الجبائية ودوره في مكافحة التهرب الضريبي.

4) سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2011-2012.

❖ إشكالية البحث:

بتطور عالم الأعمال والمال زاد الاهتمام بالمعلومات المحاسبية وبال الحاجة إليها، بتطور عالم الأعمال والمال زاد الاهتمام بالمعلومات المحاسبية وبال الحاجة إليها، كما تتعدد الوسائل والآليات الرقابية التي تساعد بشكل كبير على ضمان توليد معلومات محاسبية تتمتع بالمصداقية والموضوعية اللازمتين للتعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة المعنية، ومن هذه الوسائل الحتمية على كل مؤسسة اقتصادية نجد الرقابة الجبائية التي تتضمن طرق وآليات تمكن من اكتشاف عديد الأخطاء والانحرافات المحتملة الحدوث. ومن هنا يمكننا طرح إشكالية البحث على النحو التالي:

ما هو دور الرقابة الجبائية في تحسين المعلومات المحاسبية؟.

❖ أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها في ما يلي:

- بيان أهمية جودة المعلومات المحاسبية وحاجة مستخدميها إليها؛

- توضيح العلاقة بين الرقابة الجبائية والمعلومات المحاسبية من خلال التصريحات الجبائية؛

- لفت الانتباه إلى الدور الذي يمكن أن تلعبه الرقابة الجبائية في التحسين من جودة المعلومات المحاسبية؛

- إبراز الأدوار الأخرى الخفية للرقابة الجبائية بخلاف مكافحة التهرب الجبائي.

❖ نتائج الدراسة:

- التحقيقات الجبائية التي تتم على مستوى مديرية الضرائب الولائية أكثر نجاعة من التحقيقات التي تتم على

مستوى مفتشية الضرائب، رغم أن توقيت الثانية أفضل من توقيت الأولى المتقدمة نوعا ما؛

- يقتصر دور الرقابة الجبائية في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، على الجوانب التالية:

خاصية الملاءمة، خاصية الموثوقية، وخاصية الثبات.

صعوبات الدراسة:

من الطبيعي أن تواجه أي بحث علمي جملة من الصعوبات، وبالنسبة للصعوبات التي واجهتنا في

هذا البحث نذكر منها:

1. إن صعوبات البحث تكمن في قلة المراجع، عدم تقديم مفتشية الضرائب للمعلومات الكافية محتجة في ذلك بالسرية.
2. عدم وجود دليل مفصل لإجراء الرقابة الجبائية، مثل الرقابة على الوثائق؛
3. عدم استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث الإجراءات الجبائية والقوانين والمراسيم القانونية، وتزامن انجاز هذا البحث مع بعض التغيرات فيه مثل حالة مفتشية الضرائب، عملية الرقابة على الوثائق؛
4. صعوبة الحصول على بعض المعلومات والتعمق في الملفات للمكلف، لأن عملية الرقابة على الوثائق تكون سطحية فقط دون التعمق.

هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة وتحقيق الأهداف الموجودة من البحث تم تقسيم البحث الى ثلاث فصول:

1. الجانب النظري يحتوي على فصلين تناولنا الفصل الأول تحت عنوان مفاهيم عامة عن الضرائب والتهرب الضريبي، والفصل الثاني بعنوان الرقابة على الوثائق وأساليب معالجة التهرب الضريبي.

*بخصوص الفصل الأول المعنون بمفاهيم عامة عن الضرائب والتهرب الضريبي قسمناه إلى ثلاث مباحث كل مبحث بثلاث مطالب.

*لننتقل إلى الفصل الثاني الذي عالجن فيه الرقابة على الوثائق وأساليب معالجة التهرب الضريبي بثلاث مباحث هو الآخر، وكل مبحث بثلاث مطالب.

2. الجانب التطبيقي يحتوي على فصل واحد الذي من خلاله حاولنا تقييم الرقابة على الوثائق وإجراءاتها في مكافحة التهرب الضريبي، وهذا بقيامنا بدراسة حالة بمفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي لثلاث مكلفين خاضعين لعملية الرقابة على الوثائق لسنة 2018.

و في الأخير يختم البحث خاتمة عامة لكافة الاستنتاجات التي توصلنا إليها، و بعض الاقتراحات وإضافة إلى ذلك الآفاق التي يتيحها البحث بدراسات مستقبلية بالموضوع و تطوراتها وما يمكن إثراءه.

الفصل الأول:

مفاهيم عامة عن الضرائب والتهرب الضريبي

تمهيد:

تسعى الدولة إلى تلبية الحاجات المتزايدة لأفراد المجتمع من خلال زيادة الإنفاق العام، وتعتمد في تغطيتها للنفقات المتزايدة، على عدة إيرادات من بينها: الرسوم، الضرائب والقروض العامة.

تعتبر الضريبة أحد أهم الوسائل لتغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل الخزينة العمومية، وقد تزايدت أهمية الضريبة بتطور مفهوم الدولة وخاصة بتدخلها في المجال الاقتصادي والاجتماعي، فبعد أن كانت الضريبة ذات بعد مالي فقط، فقد أصبحت تساهم في تحقيق كل من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة، فهي اقتطاع مالي إجباري من الذمة المالية للمكلف لتحقيق أهداف تنموية تسطرها الدولة، لكن غالباً ما يلجأ المكلف إلى تصرفات معينة من أجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه عن طريق ما يصطلح عليها بالتهرب الضريبي.

وسنفضل ذلك في هذا الفصل الذي قسمناه إلى ثلاث مباحث، تطرقنا في المبحث الأول إلى مفاهيم عامة عن الضريبة. أما المبحث الثاني فسننتظر لتقسيمات النظام الجبائي، والمبحث الثالث سوف نتطرق لمفهوم التهرب الضريبي وأسبابه.

المبحث الأول : مفاهيم عامة عن الضريبة

لقد وجدت الضرائب مراحل طويلة وكانت محور الدراسات المالية باعتبارها أهم إيرادات الدولة، وتعد وسيلة أساسية للتعبير عن علاقة الدولة بالأفراد، ومالها من أهمية في تحقيق الساسة المالية للدولة، لذلك ارتبط وجودها بوجود الدولة، وتغيرت بتغير أهدافها، وخضعت كغيرها من العناصر المالية لمختلف التيارات الأساسية من سياسية واقتصادية واجتماعية وإدارية ونفسية، ومن ثم تكثفت النظم الضريبية، فمنهم من نظر إليها نظرة مالية بحتة.¹

المطلب الأول : تعريف الضريبة و خصائصها

تعددت التعريفات الخاصة بالضريبة واختلفت وان كان اختلافها من حيث الشكل وطريقة التعبير إلا أن مجملها توحد في المضمون والفكرة التي تدور في فلكها الضريبة.²

الفرع الأول: تعريف الضريبة

تاريخيا لم تعرف الضريبة تعريف واحدا، بل عرفت عدة تعاريف متباينة فالضريبة التي تشكل ميدانيا أساسيا من ميادين المالية العامة كانت تخضع بتعريفها عبر الزمن لتطور مفهوم المالية العامة من المفهوم التقليدي إلى المفهوم الحديث فانسجما مع المفهوم التقليدي للمالية العامة، كانت التعاريف التي تعطي للضريبة تستند بشكل أساسي إلى طابعها المالي البحت، أي كوسيلة من وسائل تمويل الأعباء العامة للدولة دون أن يكون لها أي تأثير على الواقع الاقتصادي والاجتماعي، ولكن بعد أن تطور مفهوم المالية العامة من المفهوم التقليدي الحيادي إلى المفهوم التدخلي في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، بدأ تعريف الضريبة يتناول بالإضافة إلى طابعها المالي طابعا اقتصاديا واجتماعيا متلائما مع مهام الدولة الحديثة.

من الواضح جدا أن هذه التعاريف التقليدية لا تنتظر للضريبة إلا من خلال طابعها المالي البحت، أي كأداة لتمويل الأعباء العامة أو كضمن للمنافع التي تقدمها الدولة للأفراد، وبالتالي لم تعترف هذه التعاريف للضريبة بأية خصوصية أخرى يمكن أن تساعد الدولة في تحقيق بعض الأعراض الاقتصادية والاجتماعية .

على ضوء هذه التعاريف أصبح بإمكاننا أن نفهم الضريبة على أنها :

ـ فريضة مالية نقدية تستأذيها الدولة جبرا من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها وتحقيق الأهداف التابعة من مضمون فلسفتها السياسية.³

¹ -رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث،(جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، ج1، دار هومة للنشر والتوزيع،2005، ص09.

² - محفوظ مهدي، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص298.

³ - عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الحامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2007، ص91.

- عبارة عن اقتطاع مالي تفرضه الدولة على الأفراد دون مقابل وذلك من أجل تحقيق المنفعة العامة.¹

الفرع الثاني: خصائص الضريبة

انطلاقاً من التعاريف المقدمة يمكن تحديد خصائص الضريبة والمتمثلة أساساً في :

أولاً/ الضريبة اقتطاع نقدي :

الضريبة التزام يفرض أساساً في صورة نقدية خلافاً لما كان سائداً في الأنظمة الاقتصادية البدائية حيث كانت تحي عينا سواء بتقديم نصيب من السلع أو تأدية بعض الخدمات لفترة محددة إلا أن التقديم الاقتصادي وسيادة الاقتصاد النقدي أظهرت ما يكشف لنا من صعوبات وعيوب في الجباية العينية كما إن الإكراه على تأدية الخدمات قد أصبح منافٍ للتنظيم الديمقراطي والأفكار السائدة إلى جانب أن الدولة تقوم بالإلتقان أساساً في شكل نقدي ما يتطلب حصولها على الأموال نقداً، رغم ذلك عرفت في الثمانينات بعض الاستثناءات على مبدئها مثل فرض جانب من الضرائب على القطاع الزراعي في الاتحاد السوفيتي في شكل عيني وذلك لتحقيق مساهمة القطاع الزراعي في التنمية ومراقبة النشاط.²

ثانياً/ الضريبة تؤدي للدولة بصورة نهائية :

إن هذه الخاصة بالضريبة تعني أن المبلغ الذي يقتطعه المكلف من مدخله ويؤديه للدولة كضريبة يكون قد خرج من ملكيته ودخل في ملكية الدولة بصورة نهائية. فالمكلف لا يتعود أن يطالب باسترداده قيمة الضريبة ولا الدولة تكون ملزمة بإعادتها له. وهذه الخاصة تبدو ذات أهمية لتميز الضريبة عن القرض الإجباري الذي تفرضه الدولة على الأفراد بغية الحصول على الأموال.

فبالرغم من وجود الصفة الجبرية المشتركة لدى الضريبة والقرض الإجباري، فإن ما يميز القرض هو أن الدولة بعد حصولها عليه تبقى ملزمة بإبقاء قيمته للمقرضين. وبذلك يكون القرض قد بقي ضمن ملكية مقرضيه ولم يخرج منها نهائياً.³

ثالثاً/ الضريبة التي تؤدي للدولة بدون مقابل :

المقصود من هذه الخاصة أن المكلف ملزم بدفع الضريبة للدولة دون انتظار الحصول على منفعة خاصة به كمقابل لها. ذلك أن المفهوم الحديث للضريبة يرتكز على كونها مساهمة من قبل الفرد في تحمل الأعباء العامة للدولة، فطالما أن الفرد لا يستطيع أن يعيش بمعزل عن مجتمعه، وطالما أنه يتمتع بالحقوق التي يوفرها

¹ - محمد جفال، المبادئ الأساسية للرسوم على رقم الأعمال في القانون الجبائي الجزائري، دار الشهاب للطباعة والنشر، باتنة، الجزائر، 1987، ص 20.

² - رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، مرجع سابق، ص 12.

³ - محمد جفال، مرجع سابق، ص 21.

له هذا المجتمع، يصبح من الطبيعي عليه أن يساهم بتأدية بعض الالتزامات التي تقع على عاتقه، وهي الإسهام بتغطية جزء من الأعباء العامة الواقعة على عاتق المجتمع.¹

صحيح أن الدولة تتفق حصيلة الضرائب في بعض الميادين ذات النفع العام، وصحيح أن المكلف دافع الضريبة يمكنه الاستفادة من المنافع العامة التي تؤمنها الدولة لمواطنيها. غير أن ذلك لا يعني أن هذه الاستفادة هي المقابل الخاص لدفع الضريبة والسبب في ذلك يعود إلى أن تأدية الضريبة تتم في وقت غير وقت الحصول على المنفعة.

كما أنه من الصعوبة بمكان إجراء المقارنة بين قيمة الضريبة الواجبة الدفع وقيمة المنفعة الخاصة التي حصل عليها المكلف. وخير دليل على ذلك أن الفقراء الذين ليس بمقدورهم دفع الضرائب للدولة فإنهم يستفيدون من تلك المنافع العامة بنية أكبر من استفادة الأغنياء.²

رابعاً/ الضريبة إجبارية :

كانت الضريبة تجنى بصفة إجبارية في العهود القديمة (العهد الروماني) مستندة إلى إدارة الحاكم الذي يفرضها دون اعتبار الأراضي المكلفين لتغطية الأعباء العامة، ويبدو مفهوم الإلزام في انفراد السلطات العامة ويوضح النظام القانوني الضريبي بتحديد وعائها وكيفية ربطها وطرق تحصيلها دون أن يكون ذلك محل اتفاق خاصة بينها وبين كل ممول على حدي فالضريبة لا تفرض ولا تعدل ولا تلغى إلا بالقانون، تنص كافة الدساتير على ضرورة موافقة ممثلي الشعب على ذلك التحول دون تحكم فرد أو سلطة واحدة بفرض الضرائب وتتطلب فكرة التزام استخدام الدولة لطرق التنفيذ الجبرية في إسناد حقها دون الإخلال بحقوق الممول.³

المطلب الثاني: أهمية وأهداف الضريبة.

للضريبة أهمية وأهداف نذكر منها:

الفرع الأول: أهمية الضرائب⁴

تلعب الضرائب دوراً هاماً في الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية للبلد، وتكمن أهميتها في مايلي:

أولاً/ أهمية الضرائب المفروضة على المالية العامة:

-تلعب الضريبة دوراً أساسياً في تمويل نفقات الدولة الخاصة بالخدمات العمومية الأساسية:

الأمن، الصحة، التعليم... إلخ

¹-محفوظ مهدي، مرجع سابق، ص، ص، 302-303.

²-صالح الرويلي، اقتصاديات المالية، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة وهران، الجزائر، ط2، 1988، ص109.

³-رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، مرجع سابق، ص13.

⁴-رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص39.

- تسمح الضريبة للدولة بممارسة وظائفها من خلال تمويل نشاطاتها وتوفير الموارد المالية الضرورية لها.
- تسهم الضريبة في تمويل البنية التحتية اللازمة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والطرق والمدارس والكلية والجامعات والمستشفيات، والاتصالات السلكية واللاسلكية وغيرها.
- الحكومة تُمول أنشطتها من الموارد العادية أو عن طريق الاقتراض.

ثانيا/ أهمية فرض الضرائب على المواطنين:

- تُقتطع الضريبة في نهاية الأمر من المواطنين في شكل اقتطاعات من عدة أنواع، في كل الظروف، في كل عمل، في كل نشاط اقتصادي واجتماعي.
- يتحمل المكلف بالضريبة إما كمستخدم للخدمة المجانية أو المدعومة أو كدافع للضرائب، والذي يدفعها ظاهرة أو مخفية أو بغير وعي لذلك.

ثالثا/ أهمية الضرائب بالنسبة للمؤسسة:

- الضريبة هي تكلفة على الشركة أو أحد العناصر التي يمكن أن تؤثر على قدرتها التنافسية عندما لا يمكن أن تؤثر على العميل.
- ومن هذا المؤسسة مطالبة بالاعتماد على إستراتيجية الأمن وترشيدها مع احترام الضريبة.

الأمن: الالتزام الضريبي والخيار لانتظام الضرائب.

ترشيده: المعرفة الجيدة للضرائب والاستخدام الأمثل للخيارات والحلول المفيدة للشركة.

رابعا/ أهمية الضريبة على الاقتصاد:

تظهر أهمية استخدام الضرائب في:

- الضريبة أداة رئيسية لإحداث التغييرات الاقتصادية والاجتماعية وفي كونها تُستخدم لتوجيه الاستثمارات وما تعكسه في معدلات النمو وتحقيق الرفاهية الاقتصادية.
- تعتبر الضريبة وسيلة مهمة لتوجيه الاستهلاك العام والخاص، والحد من الاستهلاك غير الضروري، فهذا النظام أداة عادلة لتوزيع الدخل الوطني بما يتناسب مع الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

الفرع الثاني: أهداف الضريبة:

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أهداف معينة من بين هذه الأهداف نذكر مايلي:

أولا/ الهدف المالي للضريبة:

- يعتبر الهدف المالي من أهم الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة، أحد غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة وفرة حصيلة الضرائب أي اتساع مطرح الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في

نفقات الجباية حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعا، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة، حيث ترتفع نسبة الإيرادات إلى الناتج القومي الإجمالي، فالأمر مرتبط في الواقع بمستوى التطور الاقتصادي.¹

ثانيا/ الهدف الاجتماعي للضريبة :

يتمثل الهدف الاجتماعي في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل، على سبيل المثال أن يقرر المشرع الضريبي تحقيق الأعباء الضريبية كإعفاء بعض المؤسسات وجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية، وقد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل، والقضاء على بعض السلع كالدخان الكحول وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على صفها و بيعها، كما تساهم في معالجة أزمة السكن وذلك من خلال إعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة محددة .²

ثالثا/الهدف الاقتصادي للضريبة :

ويقصد به أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي غير المتأثر بالتضخم أو الانكماش ويمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية كما يلي :

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كليا أو جزئيا .
- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميدان المدفوعات ويتم ذلك بغرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب كليا أو جزئيا .
- استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي، وهذا من أجل تحقيق التشغيل الكامل .³
- تخفيض معدل للضريبة على الأرباح المعاد استثمارها .⁴

رابعا/ الأهداف السياسية للضريبة:

تستخدم الضريبة في الدخل كأداة للقوة المسيطرة اجتماعيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، كما أن الضريبة تستخدم كأداة من الأدوات السياسية الخارجية، كما في حالة الاستخدام الرسوم الجمركية تسهيل التجارة مع بعض أو للحد منها تحقيقا للأغراض السياسية.⁵

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2007، ص 230.

² -خالد شحاذة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط2، دار وائل للنشر، 2005، ص، ص152، 153.

³ - خالد شحاذة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص، ص152-154.

⁴ - حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2007، ص 12.

⁵ - محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي (الاقتصاد المالي)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، دون ذكر سنة، ص، ص183، 182.

المطلب الثالث: المبادئ والقواعد الأساسية للضريبة.

يمكن تلخيص أهم القواعد والمبادئ التي تحكم الضريبة فيما يلي:

الفرع الأول: مبادئ الضريبة:

عملت نظرية المالية العامة في إيجاد نقطة الارتكاز القانونية التي تعطي للدولة الحق في فرض الضرائب والتزام المواطنين بأدائها، ويمكن إرجاع هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين كل منهما تابع إلى فترة تاريخية معينة، وأولهما نظرية العقد الاجتماعي والمنفعة، وثانيهما نظرية التضامن الاجتماعي.

أولاً/ نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي:

اعتبر أصحاب هذه النظرية عاقبة تعاقدية بين الدولة والفرد وفسروا على النحو التالي "الفرد يدفع الضريبة إلا أنه يحصل على شيء بالمقابل فيكون أساس فرض الضريبة عقداً ضمناً بين الفرد والدولة، يتم الإنفاق على أحكامه بين الدولة والأفراد بواسطة ممثلي الشعب أو السلطة التشريعية،¹ ويرجع أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة إلى ارتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي وأول من جاء به هو الفيلسوف الفرنسي "جان جاك روسو" في القرن الثامن عشر، ويتمثل هذا العقد في قيام المواطنين بالتنازل عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة.²

ثانياً/ نظرية التضامن الاجتماعي:

اعتبر أصحاب هذه النظرية، الضريبة عبارة عن تضامن الجماعة الخاضعة لسلطة سياسية واحدة، وهم بذلك يستمدون فكرتهم من التطور التاريخي للضريبة، حيث كانت الضريبة عبارة عن تضامن شخصي بين الجماعات السياسية كالقبيلة، ثم أصبحت هبة مالية يدفعها الأفراد إلى الحاكم لمساعدته على تنفيذ بعض المشروعات كالحروب، ومن أجل تغطية بعض النفقات العامة، لتصبح الضريبة مشاركة أو مساعدة، وأخيراً أصبحت الضريبة فريضة يدفعها الأفراد كواجب اجتماعي تضامني، وبذلك الضريبة هي إحدى الطرائق لتوزيع الأعباء العامة التي يتطلبها الأفراد.

بالإضافة إلى ما ذكرناه، فإن نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها، ومن ثم التزامهم و إجبارهم على أداء الضريبة، وهذا ما يفسر التزام المواطنين الأجانب المقيمين في الدولة إقامة عادية أو مستمرة، بالمساهمة في أعباء والتكاليف العامة ودفع الضريبة المفروضة عليهم.

¹ - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص8.

² - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص814.

ومن خلال مجمل الأفكار التي قمنا بذكرها، يتضح أن هذه النظرية تمثل السند القانوني الذي تركز عليه الدولة لبسط سلطتها فيما يخص فرض الضريبة على المقيمين على إقليمها من مواطنين وأجانب¹.

الفرع الثاني: القواعد الأساسية للضريبة.

تعد الضريبة موردا أساسيا من موارد الدولة تحتل في الوقت الحاضر أهمية خاصة في الدول كافة وعلى اختلاف أوضاعها الاقتصادية. وتتفرد الدول بتطبيق نظرية التضامن الاجتماعي بفرض الضريبة وتحديد مقدارها ومواعيد سدادها. ونظرا لما قد يحصل من تعارض في المصالح بين الدول والأفراد أو بعبارة أوضح بين مصلحة الخزينة ومصلحة الممول كان لابد من قواعد أساسية عامة يجب إتباعها أو اعتمادها عند فرض الضريبة هذه القواعد أو ما تسمى بقانون الضريبة هي التي تقاس بها سلامة الضريبة في التوفيق بين الحصيلة والعدالة وهي قاعدة العدالة واليقين، الملائمة والاقتصاد، ويعد آدم سميث أول من حدد هذه القواعد.

وتتلخص هذه القواعد في:

أولا/قاعدة العدالة والمساواة:

يقصد بهذه القاعدة أن يشترك كل أفراد الدولة في نفقات الحكومة، كالفرد يحسب مقدرته التكاليفية ويقصد بالعدالة توزيع العبء وتعتبر الإعفاءات مناسبة للحالة الاجتماعية للأفراد. وقد ذكر آدم سميث في كتاب ثروة المم، أنه يجب على كل أفراد المجتمع ومواطني الدولة أن يساهموا في النفقات بين الناس في القدرة على أدائها.²

ثانيا/قاعدة اليقين:

يرى آدم سميث أن الضريبة الجيدة هي تلك الضريبة المحددة بوضوح وبلا تحكم أي أن تكون الضريبة معينة وصریحة وغير مفروضة بصورة كيفية فسعرها معروف ووعائها معلوم، وأسلوب ومواعيد جبايتها محددة بوضوح. وتعد هذه القاعدة في أن الممول أو المكلف بالضريبة سيكون على علم مسبق بالتزاماته قبل الدولة ومن ثم يكون لديه القدرة على الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة.

ثالثا/قاعدة الملائمة في التحصيل:

وتعني هذه القاعدة أن كل ضريبة يجب أن تجني في أنسب الأوقات وبالأسلوب الأنسب للمكلف حتى يتجنب إزعاجه ويكون التكليف سهلا عليه فأنسب الأوقات لدفع الضريبة هي وقت حصول المكلف بها إلى دخله ومن هذا القبيل أن تجبي الضريبة على حالات الأرض بعد جني المحاصيل والضريبة على الأرباح بعد

¹ -محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط4، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، صص، 77، 78.

² -لطفى شعباني، جباية المؤسسة، دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، دار النشر لخدمات التعليم والتدريب، باب الزوار، الجزائر، 2017، صص 19.

الحصول عليه وبالطريقة التي تتناسب مع طبيعة المادة الخاضعة للضريبة كطريقة الحجز عند المنبع بالنسبة للمرتبات والأجور ودخل الأوراق المالية والتحصيل المباشر بالنسبة للأرباح.¹

رابعاً/ قاعدة الاقتصاد في النفقات:

نعني أن يتم تنظيم الضريبة وجبايتها بطريقة محكمة وبأقل تكلفة، حتى لا تضطر الدولة إلى التوسع في فرض الضرائب على الممولين بحجة تغطية نفقات تحصيلها. ويمكن أن تأخذ هذه القاعدة إلى أبعد من هذا، وذلك بالاقتصاد فيما يتحمله المكلفون بالضريبة من تكاليف للوفاء بها.

يتمثل الهدف من القاعدة يقلل من إمكانية الدولة في الاستفادة منها، بمعنى آخر ينبغي أن تكون نفقات التحصيل للضريبة ضئيلة مقارنة بتحصيلها.

هذه القواعد الأساسية للضريبة كما صاغها آدم سميث وهي مازالت محل اعتبار في علم المالية الحديث. ويضيف لها الكتاب قاعدتين تكميليتين هما قاعدة المرونة، وقاعدة الإنتاجية.²

¹- عادل خليج العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، مرجع سابق، ص، ص، 96-97.

²- لطفي شعباني، مرجع سابق، ص 21.

المبحث الثاني:عموميات حول النظام الجبائي.

لقد تعددت المفاهيم للجباية وهذا نظرا لأهميتها بالنسبة لإيرادات الدولة في تغطية نفقاتها وذلك من خلال نظام جبائي محكم ومدى تحقيق الأهداف المرجوة وانعكاساتها.

المطلب الأول:مفهوم النظام الجبائي.¹

يتكون النظام الجبائي من مفهومين أحدهما ضيق والآخر واسع:فالمفهوم الجبائي يتمثل في مجموعة القواعد الفنية والقانونية التي نرى من خلالها الاقتطاع الضريبي في مرحلة المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل، والمفهوم الواسع يتمثل في مجموعة العناصر الإيديولوجية (المنهجية)، والاقتصادية بمقر الأفكار المدنية على التصورات الفلسفية والتي يؤدي تركيبها وتفاعلها مع بعضها البعض إلى وجود كيان ضريبي معين. وبالتالي يصبح النظام الجبائي بهذا المفهوم عبارة عن صياغة وترجمة للعملية السياسية الضريبية في المجتمع من أجل تحقيق أهدافها وهذا يعود إلى الدور الهام الذي تؤديه الاقتطاعات الضريبية من وجهة نظر اقتصادية واجتماعية . سواء كان التحقيق من عدم استقرار الاقتصادي أو تحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي بين الأفراد وهذا ما يجعل بنية النظام الجبائي تقوم على ثلاث أسس وهي:

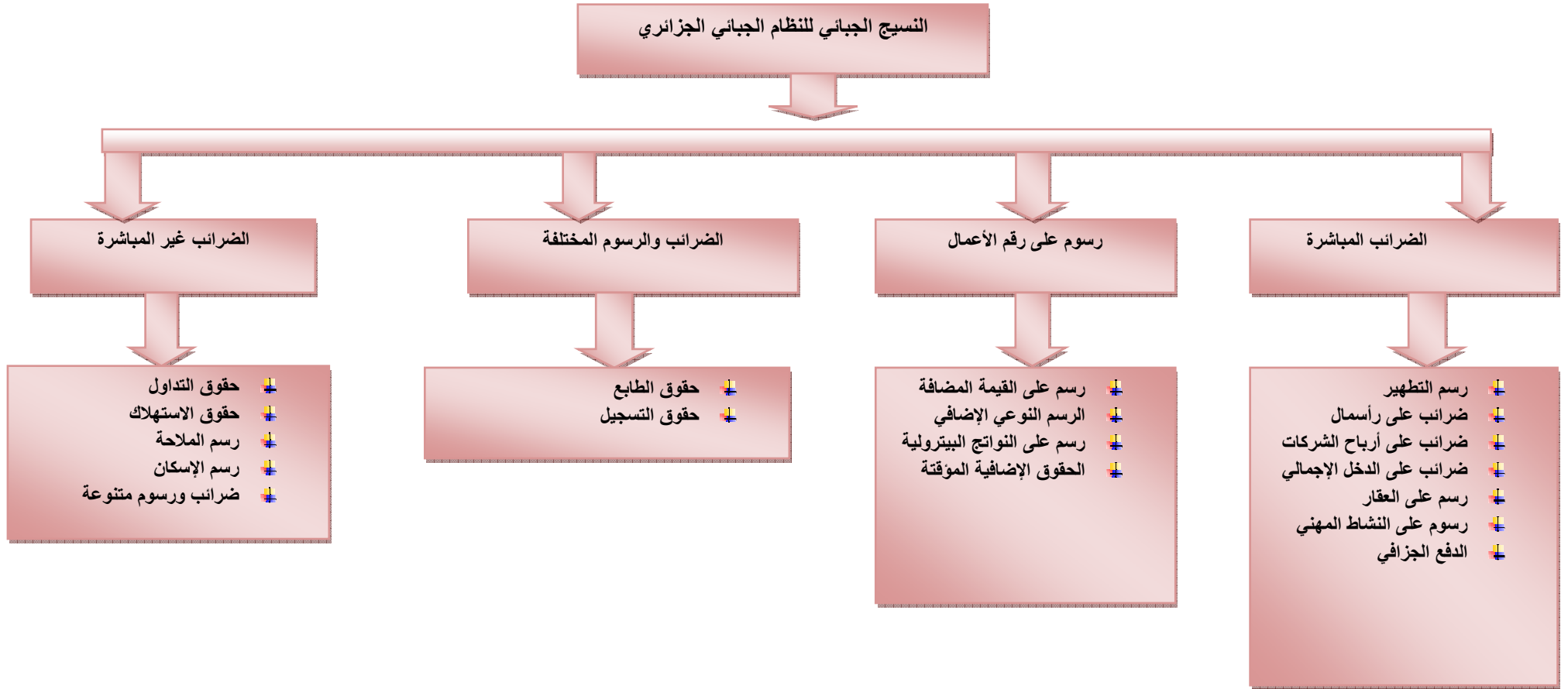
- السياسة الضريبية .
- التشريع الضريبي.
- الإدارة الضريبية.

ويتكون النظام الجبائي الجزائري أساسا من الضرائب على الأرباح والمداخيل، الضرائب على رقم الأعمال، وعلى عدة ضرائب مختلفة وهذا ما يسمى بالنسيج الجبائي للنظام الجبائي الجزائري(أنظر الشكل رقم 01).²

¹ - محمد جفال مرجع سابق،ص5.

² - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية،مرجع سابق،ص25.

الشكل رقم (1-1): يوضح النسيج الجبائي للنظام الجبائي الجزائري.



المصدر: رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، ج1، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص26.

المطلب الثاني: تقسيمات النظام الجبائي.

ينقسم النظام الجبائي إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، إضافة إلى الرسم على رقم الأعمال وحقوق الطابع والتسجيل التي سنتطرق إليها في المطلب الثالث.

أولاً/الضرائب المباشرة:

بناء على ما سبق يمكن إعطاء تعريف للضرائب المباشرة على النحو الموالي: هي ضرائب تفرض بصفة مباشرة على الوعاء الذي يتميز بالاستقرار والانتظام، تسجل في جداول اسمية تتضمن كل المعلومات اللازمة حول المكلف والمادة الخاضعة للضريبة، كما يتعذر على المكلف بها نقل عبئها إلى أي طرف آخر.

I. أنواع الضرائب المباشرة:

تتمثل تصنيفات الضرائب المباشرة في:

1-الضرائب المحصلة لحساب الدولة

2- الضرائب المحصلة لفائدة الجماعات المحلية.

3- الضرائب المحصلة لفائدة البلديات دون سواها.

4- مختلف الضرائب والرسوم ذات التخصيص الخاص.

5-الضرائب المحصلة لحساب الدولة.

1-الضرائب المحصلة لحساب الدولة:

1.1 الضريبة على الدخل الإجمالي:

حسب المادة الأولى من ق.ض.م.ر.م " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين

تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".¹

مجال التطبيق

1.1.1 الأشخاص الخاضعون للضريبة:

-الأشخاص الطبيعيون؛

-أعضاء شركات الأشخاص؛

-الشركاء في الشركات المدنية المهنية؛

-أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها؛

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019، ص10.

-أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له شركات التضامن.

1.1 (2) المداخل الخاضعة للضريبة:

-الأرباح المهنية؛

-المدخل الفلاحية؛

-المدخل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات؛

-ريوع رؤوس الأموال المنقولة؛

-الرواتب والأجور؛

فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية .

1.1 (3) الأساس الخاضع للضريبة:

يحدد الدخل الإجمالي الصافي السنوي المكون لأساس الضريبة على الدخل بجمع الأرباح أو المدخل

الصافية الفئوية باستثناء تلك المتعلقة بالضريبة المفروضة بمعدل محرر، والأعباء القابلة للخصم التالية:

-فوائد القروض والديون المبرمة لأغراض مهنية وكذا تلك التي تم إبرامها قصد اقتناء أو بناء مسكن؛

-اشتراكات التأمين على الشيخوخة والتأمينات الاجتماعية المكتتبه شخصيا؛

-نفقات الإطعام؛

-بوليصة التأمين المبرمة من طرف المالك المؤجر؛

ملاحظة: التخفيضات

- يستفيد الزوجان اللذان يختاران نظام فرض الضريبة المشترك من تخفيض بنسبة 10%، يطبق على دخلهما

الإجمالي الخاضع للضريبة،

- يستفيد الأشخاص الذين يكتتبون طوعية عقد تأمين الأشخاص (فردى أو جماعى)، لمدة أداها 08 ثماني

سنوات بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي، من تخفيض ما نسبته 2% المنحة الصافية المدفوعة سنويا في

حدود 20.000 دج.

1.1 (4) المداخل المعفاة لفئة الأرباح المهنية:

حسب المادة (88) من ق.ض.م.ر.م " تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي:

-الإيرادات الناجمة عن التسديدات والإهتلاكات الكلية أو الجزئية التي تقوم بها الشركات الجزائرية والأجنبية

على مبلغ أسهمها أو حصصها في الشركات قبل حلها وتصفياتها عندما لا تصنف هذه المبالغ ضمن الإيرادات

الموزعة طبقاً للمادة (49) من نفس القانون".

الفصل الأول..... مفاهيم عامة عن الضرائب والتهرب الضريبي

- في حالة توزيع الأرباح أو الاحتياطات أو الأرصدة بمختلف أنواعها في شكل زيادة لرأس المال أو دمج شركات أو عمليات مماثلة لها، يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي التخصيص بدون مقابل، الأسهم أو حصص الشركة أو فوائض القيمة الناتجة عن هذا التوزيع.

1. 1. 5) تصريحات المكلفين بالضريبة:¹

حسب المادة (99) من ق.ض.م.ر.م " يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة أن يكتتبوا ويرسلوا على الأكثر يوم 20 أبريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب مباشرةً لمكان إقامتهم تصريحاً بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية. حساب الضريبة:²

حسب المادة (104) من ق.ض.م.ر.م " تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعاً للجدول التصاعدي الآتي:

الجدول رقم(1-1): يمثل جدول تصاعدي سنوي للضريبة على الدخل الإجمالي.

الوحدة:دج

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

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 104، من ق.ض.م.ر.م، لسنة 2019، ص26.

يبين هذا الجدول سلم الضريبة التصاعدي الذي من خلاله يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي.

1. 1. 6) التخفيضات:

-تستفيد المداخيل المذكورة في المادة (66) من ق.ض.م.ر.م من تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية يساوي إلى 40%، غير أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12.000 دج سنوياً أو يزيد عن 18.000 دج سنوياً (أي 1.000 دج و1.500 دج شهرياً).

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص25.

² - نفس المرجع، ص25.

-تستفيد مداخيل العمّال المعوقين حركياً أو عقلياً أو المكفوفين أو الصم البكم، وكذا العمّال المتقاعدين التابعين للنظام العام من تخفيض إضافي في مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي في حدود 1.000 دج شهرياً، ما يعادل:

- ✓ 80% بالنسبة لدخل أكثر من 20.000 دج أو يساويه وأقل من 25.000 دج.
 - ✓ 60% بالنسبة لدخل أكثر من 25.000 دج أو يساويه وأقل من 30.000 دج.
 - ✓ 30% بالنسبة لدخل أكثر من 30.000 دج أو يساويه وأقل من 35.000 دج.
 - ✓ 10% بالنسبة لدخل أكثر من 35.000 دج أو يساويه وأقل من 40.000 دج.
- يطبق تخفيض 20% على المرتبات المدفوعة بعنوان عقد الخبرة والتكوين.

1.1 (7) الاقتطاعات¹:

حسب المادة (33) من ق.ض.م.ر.م " تخضع الضريبة على الدخل الإجمالي للاقتطاع من المصدر المحدد معدله في المادة (104)، المداخيل التي يدفعها المدينون المقيمون في الجزائر إلى مستفيدين جبائياً خارج الجزائر:

-المبالغ المدفوعة كمكافآت عن نشاط منجز في الجزائر عند ممارسة المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر، والمستثمرات المدرة للأرباح والتي تعتبر مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح أو المداخيل.

-ربوع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون وورثتهم أو الموصى لهم بحقوقهم، وكذا الربوع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة استغلال شهادتهم أو بيع علامات الصنع أو طرق أو صيغ الإنتاج أو التنازل عنها والمقبوضة من قبل مخترعين أو بعنوان حقوق التأليف وكذا كل الحواصل المستمدة من الملكية الصناعية أو التجارية والحقوق المماثلة.

-المبالغ المدفوعة كمكافآت عن مختلف أنواع الخدمات المقدمة أو المستعملة في الجزائر.
(يشمل هذا الاقتطاع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة).

حسب المادة (54) من ق.ض.م.ر.م " يترتب عن الإيرادات المذكورة في المواد من 45 إلى 48 تطبيق اقتطاع من المصدر، يحدد معدله بموجب المادة 104 من ق.ض.م.ر.م".

وتخضع كذلك إلى الاقتطاع من المصدر الأرباح الموزعة لصالح الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين في الجزائر.

¹ - وزارة المالية، المديرية العاملة للضرائب، المادة 54، قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، نفس المرجع، ص14.

- تخضع المداخل المنصوص عليها في المواد 1-33 و 2-33 و 54 و 60 و 66 لاقتطاع من المصدر تحدد كميّات دفعه بموجب المواد من 108 إلى 110 و 121 إلى 130 من ق.ض.م.ر.م.
- أ/ تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر المطبق على الحواصل المنصوص عليها في المواد من 46 إلى 48 ب 15% محررة من الضريبة.
- يطبق هذا المعدل على الحواصل المقبوضة من طرف أشخاص آخرين غير أولئك المشار إليهم في المقطع 2 من المادة 54 من ق.ض.م.ر.م، والحواصل المذكورة في المادة 45 من نفس القانون.
- ب/ تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر المنصوص عليه في المادة 3-33 من ق.ض.م.ر.م ب 24%.
- ج/ يحدد معدل الاقتطاع من المصدر بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات بنسبة 10% غير أنّ هذه النسبة تحدد ب 50% محررة من الضريبة بالنسبة لحواصل السندات غير الاسمية أو لحاملها.
- د/ تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر فيما يتعلق بالفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار للأشخاص وفق النسب الآتية:
- 1- محررة من الضريبة بالنسبة لقسط الفوائد الذي يقل عن خمسين ألف دينار (50.000) أو يعادلها.
- 10- فيما يخص قسط الفوائد الذي يزيد عن خمسين ألف دينار (50.000).
- وفيما يخص المرتبات والأجور والمنح والربوع العمرية بمفهوم المادة 66 من ق.ض.م.ر.م يجب الاقتطاع شهرياً من المداخل على أساس الجدول المشار إليه في المادة 104 من نفس القانون.
- تطبق نفس طريقة الاقتطاع على المنح والربوع العمرية المدفوعة إلى الأشخاص الذين يوجد موطنهم الجبائي خارج الجزائر.
- هـ/ تعتبر الأجور والتعويضات والمكافآت والمنح، شهرية مستقلة وتخضع للاقتطاع من مصدر الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10% دون تطبيق التخفيض.
- يعتبر هذا الاقتطاع محرراً إلا في حالة الأجور المتأتية من النشاطات الظرفية ذات الطابع الفكري عندما تفوق مبالغها الإجمالية السنوية مليوني دينار (2.000.000) سنوياً.
- و/ يترتب على فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين المقيمين اخضاع ضريبي بمعدل 15% محررة من الضريبة على الدخل الإجمالي.
- تعفى فوائض القيم هذه الضريبة من الضريبة عندما يعاد استثمار مبالغها.

2.1. الضريبة على أرباح الشركات (IBS):¹

حسب المادة (135): من ق.ض.م. ر.م "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات".

1.2.1. مجال تطبيق الضريبة:²

حسب المادة (136) من ق.ض.م. ر.م " تخضع للضريبة على أرباح الشركات: أ/الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء:

. شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

. الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

. هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

- الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.

ب/المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من ق.ض.م. ر.م.

. الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها، باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من ق.ض.م. ر.م.

1.2.2. المجال الإقليمي للضريبة:

حسب المادة (137) من ق.ض.م. ر.م " تستحق الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر. تعتبر أرباحاً

محققة بالجزائر على الخصوص:

- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.

- أرباح المؤسسات وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطاً يتمثل في انجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 135، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع، سابق، ص 32.

² - نفس المرجع، ص 33.

إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإنّ الربح الذي يحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققاً فيها، ما عدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.

1. 2. 3 الأرباح الخاضعة للضريبة:¹

حسب المادة (139) من ق.ض.م.ر.م "تستحق الضريبة سنوياً على الأرباح خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة اثني عشر شهراً(12) التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيداً عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية.

إذا امتدت السنة المالية المختتمة في السنة المنصرمة إلى أكثر من الاثني عشر (12) شهراً تدفع الضريبة المستحقة حسب النتائج المحققة في تلك السنة المالية.

في حالة عدم إعداد أية حصيداً خلال سنة ما، تؤسس الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية على الأرباح المحققة في الفترة المنصرمة ابتداءً من نهاية آخر فترة فرضت فيها الضريبة، أو من بداية العمليات بالنسبة للمؤسسات الحديثة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة المعتبرة، ثم تخفض فيما بعد هذه الأرباح من نتائج الحصيد التي تضمنتها.

عندما يتم إعداد حواصل متتالية في ظرف سنة واحدة تجمع نتائج هذه الحواصل لتحديد وعاء الضريبة المستحقة بصدد السنة المالية.

وبموجب المادة (140) من ق.ض.م.ر.م فإنّ الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أياً كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته.

1. 2. 4 نظام فرض الضريبة على الشركات²

حسب المادة (148) من ق.ض.م.ر.م "يخضع الأشخاص المعنويون المشار إليهم في المادة 136 من نفس القانون وجوباً لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق.

يحدد الربح الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها، ولأحكام المادتين 152 و153 من ق.ض.م.ر.م.

¹ - وزارة المالية، المديرية العاملة للضرائب، نفس المرجع، ص35.

² - نفس المرجع، ص40.

1.2.5 (الأشخاص الخاضعون للضريبة (مكان فرض الضريبة):¹

حسب المادة (149) من ق.ض.م.ر.م " تؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنويين بدلاً من مقر شركتهم أو إقامتهم الرئيسية".

يجب على كل شخص معنوي ليست له إقامة بالجزائر ويحقق فيها مداخيل وفق الواردة في المادة 137 من ق.ض.م.ر.م، أن يعين لدى الإدارة الجبائية ممثلاً عنه يسكن بالجزائر، ومؤهلاً قانوناً بأن يلتزم بالقيام بالإجراءات التي يخضع لها الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات، وأن يدفع هذه الضريبة عوض الشخص المعنوي المعني.

وإذا تعذر ذلك فإنّ الضريبة على أرباح الشركات والغرامات المرتبطة بها عند الاقتضاء يدفعها الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي الذي ليست له إقامة بالجزائر.

1.2.6 حساب الضريبة:²

أ/ تحديد معدل الضريبة على الشركات: كما يلي:

-19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.

-23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار.

-26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

* يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه.

* عدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

ب/ تحديد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات:

-10% بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات، ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه الودائع اعتماداً ضريبياً يخضم من فرض الضريبة النهائي.

-40% بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعاً محرراً.

¹ - وزارة المالية، المديرية العاملة للضرائب، نفس المرجع، نفس الصفحة.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص، ص، 41، 40.

-20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر، يكتسي هذا الاقتطاع طابعاً محرراً.

-24% بالنسبة لـ:

– المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر.

– الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال رآتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.

-10% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على المؤسسات جزائرية للنقل البحري.

*غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عالية أو دنيا تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.

1. 3 (3) أحكام مشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات:¹

1. 3.1 (1) التكاليف الواجب خصمها:

حسب المادة (168) من ق.ض.م.ر.م " لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو زوج جوائز على أسهم في شركة لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح، ولا يمكن أي حال من الأحوال أن يقل التخفيض المشار إليه في المادة 150 من نفس القانون عن الأجر الوطني الأدنى المضمون."

1. 3.1 (2) التكاليف غير القابلة للخصم لتحديد الربح الجبائي الصافي:

حسب المادة (169) من ق.ض.م.ر.م " التكاليف التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي:

أ. مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة لاستغلال.

ب. الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إسهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500دج، والإعانات والتبرعات ماعدا تلك الممنوحة نقداً أو عيناً لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني ما لم تتجاوز مبلغاً سنوياً قدره واحد مليون دينار (1.000.000 دج).

ج. مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعرض باستثناء المبالغ الملتمزم بها والمثبتة قانوناً والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 168، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 44.

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

1. 3.3) التكاليف القابلة للخصم لتحديد الربح الجبائي الصافي:

حسب المادة (169) من ق.ض.م.ر.م:

أ. يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة اثباتها في حدود 10% من رقم الأعمال للسنة المالية للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج).

ب. تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعاً لمخطط الامتصاص الأصلي.

-تدعم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق.

ج. حسب المادة (170) من نفس القانون يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها اتفاق هذه المصاريف وذلك من أجل تحديد الضريبة.

د. حسب المادة (171) من نفس القانون تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح في حدود سقف يساوي مئة مليون دينار (100.000.000 دج) النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ الرخص بخصمه في إطار هذا البحث.

- ويجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي.

- تحدد أنشطة بحث التطوير في المؤسسة بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالبحث العلمي.

2-الضرائب المباشرة المحصلة لفائدة الجماعات المحلية:

2. 1) الرسم على النشاط المهني(TAP):

2. 1.1) مجال التطبيق:¹

بموجب المادة (217) من ق.ض.م.ر.م" يستحق الرسم بصدد رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطاً تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية أو الضريبة على أرباح الشركات.

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع، ص 56.

غير أنه يستثنى من مجال تطبيق الرسم مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة"

2. 1. 2) الحدث المنشئ:¹

يتشكل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني حسب المادة 221 من ق.ض.م.ر.م:

"- بالنسبة للبيع من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

* غير أنه وفيما يخص الماء الشرب من طرف الهيئات الموزعة فإنّ الحدث المنشئ يتكون من التحصيل الجزئي أو الكلي للثمن.

- بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن."

2. 1. 3) حساب الرسم:²

حسب المادة(222) من ق.ض.م.ر.م "يحدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ 2%.

*يخفض معدل الرسم إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لأنشطة الإنتاج.

فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري تحدد نسبة الرسم بـ 2% مع تخفيض نسبته 25%.

*يتم توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني كما يلي:

- حصة البلدية 66%.

- حصة الولاية 26%.

- حصة صندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية 5%.

2. 1. 4) الأشخاص الخاضعون للضريبة ومكان فرضه:³

حسب المادة (223) من ق.ض.م.ر.م:"

-يؤسس الرسم باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء.

باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من البلديات مكان وجودها.

-يؤسس الرسم على الشركات مهما كان شكلها على غرار مجموعات الشركات بالمساهمة باسم الشركة أو المجموعة."

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع، ص58.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة222، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص58.

³ -نفس المرجع، ص59.

2. 1. 5) التصريحات: ¹

حسب المادة (224) من ق.ض.م.ر.م."

-يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم أن يكتتب سنوياً لدى مفتش الضرائب المباشرة التابع لمكان فرض الضريبة تصريحاً بمبلغ رقم الأعمال المحقق أو الإيرادات المهنية الإجمالية حسب الحالة في الفترة الخاضعة للضريبة وذلك في نفس الوقت الذي تكتتب فيه التصريحات المشار إليها في المواد 11،18،151 من نفس القانون تصريحاً بمبلغ رقم الأعمال.

يجب دعم التصريح بجدول بما في ذلك الإعلام الآلي المتضمن المعلومات التالية عن كل زبون:

. رقم التعريف الجبائي؛

. رقم المادة الخاضعة للضريبة؛

. الاسم واللقب (الألقاب) أو العنوان التجاري؛

. العنوان الصحيح للزبون؛

. مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية؛

. رقم التسجيل في السجل التجاري؛

. مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوترة.

-يتعين على المكلفين بالضريبة تقديم تصريح عن كل مؤسسة فرعية أو وحدة يتولون استغلالها في كل بلدية من بلديات مكان إقامتها.

-يتعين على المكلفين بالضريبة تقديم الوثائق المحاسبية والإثباتات الضرورية لتدقيق التصريح عن كل طلب من مفتش الضرائب.

-يمكن للمؤسسات الخاضعة للإلزامية تقديم كشف قائمة زبائنها وفقاً لأحكام هذه المادة في حالة وجود أخطاء واضحة مرتكبة عند إعداد هذا الكشف المقدم على هامش التصريحات المنصوص عليها في المواد 11،18،151 من نفس القانون، تقديم كشف الزبائن التصحيحي في حدود الأجل المنصوص عليه في المادة 151-1 المنظم لكيفيات اكتتاب التصريح الجبائي التصحيحي".

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 224، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 59.

1.2 (6) التخفيضات:¹

حسب المادة (219) من ق.ض.م.ر.م " يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخل المهنية أو رقم

الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة:

أ) يستفيد من تخفيض قدره 30%:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة؛

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد 50% من الحقوق غير

المباشرة.

ب) يستفيد من تخفيض قدره 50%:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من الحقوق غير المباشرة.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن:

- تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في 15 يناير

1996.

- أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.

ج) يستفيد من تخفيض قدره 75%:

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعاوي والغازأويل.

3-الضرائب المحصلة لفائدة البلديات دون سواها:

1.3 الرسم العقاري IF:

1.1.3 الرسم العقاري على الملكيات المبنية TFPB:²

أ.الملكيات الخاضعة للضريبة:

حسب المادة (248) من ق.ض.م.ر.م " يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية مهما تكن

وضعيتها القانونية الموجودة فوق التراب الوطني، باستثناء تلك المعفاة من الضريبة صراحة."

ب.الأملك المبنية الخاضعة للرسم العقاري

حسب المادة (249) من ق.ض.م.ر.م "تخضع للرسم العقاري على الأملك المبنية التالية:

-المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتجات؛

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 229، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 57.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 248-249، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 62-64.

- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات وورشات للصيانة؛

- أراضي البناءات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقاتاً مباشراً لها ولا يمكن الاستغناء عنها؛

- الأراضي غير المزروعة والمستخدمة لاستعمال تجاري أو صناعي كالورشات وأماكن إيداع البضائع وغيرها من الأماكن من نفس النوع سواء كان يشغلها المالك أو يشغلها آخرون مجاناً أو بمقابل".

ج. الإعفاءات الدائمة من الرسم العقاري:

حسب المادة (250) من ق.ض.م.ر.م " تعفى من الرسم العقاري المفروض على الملكيات المبنية بشرط أن تكون مخصصة لمرفق عام أو ذي منفعة عامة وألا تدر دخلاً العقارات التابعة للدولة والولايات والبلديات وكذلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والتي تمارس نشاطاً في ميدان التعليم والبحث العلمي والحماية الصحية والاجتماعية وفي ميدان الثقافة والرياضة."

وكذلك حسب المادة (251) من نفس القانون "تعفى من الرسم العقاري على الملكيات المبنية:

- البناءات المخصصة للقيام بشعائر دينية؛

- الأملاك العمومية التابعة للوقف والمتكونة من ملكيات مبنية؛

- العقارات التابعة للدول الأجنبية والمخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة لدى

الحكومة الجزائرية، وكذلك العقارات التابعة للممثلات الدولية المعتمدة بالجزائر، وذلك مع مراعاة قاعدة المعاملة بالمثل؛

- تجهيزات المستثمرات الفلاحية لاسيما مثل الحظائر والمرابط والمطامر.

د. الإعفاءات المؤقتة من الرسم العقاري

حسب المادة (252) من ق.ض.م.ر.م " تعفى من الرسم العقاري على الملكيات المبنية:

- العقارات وأجزاء العقارات المصرح بأنها غير صحية أو التي هي على وشك الانهيار والتي أبطل تخصيصها.

- الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي لملكها شريطة توفر الشرطين الآتيين:

* ألا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 1.400 دج.

* ألا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة المعينين مرتين الأجر الوطني الأدنى المضمون.

- البيانات الجديدة وإعادة البناءات وإضافات البناءات، وينتهي هذا الإعفاء ابتداءً من أول يناير من السنة التي

تلي سنة إنجازها.

-البنائيات وإضافات البنائيات المستعملة في النشاطات التي يمارسها الشباب ذوي المشايخ المؤهلون للاستفادة من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداءً من تاريخ إنجازها".

-السكن العمومي الإيجاري التابع للقطاع العام، شرط أن يستوفي المؤجر أو صاحب السكن الشرطين المحددين في النقطة الثانية من هذه المادة.

ج. أساس فرض الضريبة

حسب المادة (254) من ق.ض.م.ر.م " ينتج أساس فرض الضريبة من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة.

يحدد أساس فرض الضريبة بعد تطبيق معدل تخفيض يساوي 2% سنوياً مراعاة لقدم الملكية ذات الاستعمال السكني.

غير أنه لا يمكن أن يتجاوز هذا التخفيض بالنسبة لهذه المباني حداً أقصى قدره 25%.

د. حساب الرسم:

بموجب المادة (261) من ق.ض.م.ر.م " يحسب الرسم بتطبيق المعدلين المبيينين أدناه على الأساس الخاضع للضريبة:

*الملكيات المبنية بآتم معنى الكلمة 3%:

غير أنه بالنسبة للملكيات المبنية ذات الاستعمال السكني المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين والواقعة في المناطق المحددة عن طريق التّظيم وغير مشغولة سواء بصفة شخصية وعائلية أو عن طريق الكراء، تخضع بمعدل مضاعف قدره 10%.

*الأراضي التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية:

5% عندما تقل مساحتها أو تساوي 500م².

7% عندما تفوق مساحتها 500م² وقل أو تساوي 100م².

10% عندما تفوق مساحتها 1000م².

3. 1. 2) الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية TFPNB¹:

أ. الملكيات الخاضعة للضريبة:

حسب المادة (261) من ق.ض.م.ر.م " يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها، باستثناء تلك المعفية صراحةً من الضريبة.

وتستحق على الخصوص على:

-الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير بما فيها الأراضي قيد التعمير غير لحد الآن للرسم العقاري للملكيات المبنية؛

- المحاجر ومواقع استخراج الرّمْل والمناجم في الهواء الطلق؛

- مناجم الملح والسبخات؛

- الأراضي الفلاحية؛

ب. الملكيات غير المبنية المعفاة من الرسم العقاري:

بموجب المادة (261) من ق.ض.م.ر.م " تُعفى من الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية:

. الملكيات التابعة للدولة والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية أو العلمية أو التعليمية أو الإسعافية عندما تكون مخصصة لنشاط ذو منفعة عامة وغير مدرة للأرباح.

- الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية.

- الأملاك التابعة للأوقاف العمومية والمتكونة من ملكيات غير مبنية.

- الأراضي والقطع الأرضية الخاضعة للرسم العقاري على الملكيات المبنية.

ج. حساب الرسم:

حسب المادة (261) من ق.ض.م.ر.م " يُحسب الرسم بعد أن يطبق على أساس الضريبة نسبة:

-5% بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق غير العمرانية.

*بالنسبة للأراضي العمرانية تحدد نسبة الرسم كما يلي:

✓ 5% عندما تكون مساحة الأراضي أقل من 500م² أو تساويها.

✓ 7% عندما تفوق مساحة الأراضي 500م² وتقل أو تساوي 1000م².

✓ 10% عندما تفوق مساحة الأرض 1000م².

- 3% بالنسبة للأراضي الفلاحية.

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 261، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص، ص 66-67.

3. 2 رسم التطهير TA¹:

3. 2. 1 رسم رفع القمامات المنزلية

بموجب المادة (263) من ق.ض.م.ر.م " يؤسس لفائدة البلديات التي تشغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية رسم سنوي برفع القمامات المنزلية وذلك على كل الملكيات المبنية."
وحسب المادة (264) من ق.ض.م.ر.م " يؤسس سنوياً رسم خاص برفع القمامات المنزلية باسم المالك أو المنتفع، يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم سنوياً بصفة تضامنية. ويحدد مبلغ الرسم كما يلي:

- ما بين 1.000 دج و 1.500 دج على كل محل ذو استعمال سكني.

- ما بين 3.000 دج و 12.000 دج على كل محل ذو استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ماشابهه.

- ما بين 8000 دج و 23000 دج على كل أرض مهياة للتخيم والمقطورات.

- ما بين 20000 دج و 130000 دج على كل محل ذو استعمال صناعي أو تجاري أو حرفي أو ماشابهه.

تنتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة في المادة 261 من نفس القانون.

تحدد الرسوم المطبقة في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي بناء على مداولة المجلس الشعبي البلدي وبعد استطلاع رأي السلطة الوطنية."

3. 2. 2 الإعفاءات

حسب المادة (265) من ق.ض.م.ر.م " يعفى من الرسم على رفع القمامات المنزلية الملكيات المبنية التي لا تستفيد من خدمات رفع القمامات المنزلية."

4- مختلف الضرائب والرسوم ذات التخصيص الخاص:

4. 1 الضريبة على الأملاك:

4. 1. 1 الأشخاص الخاضعون للضريبة على الأملاك²

حسب المادة (274) من ق.ض.م.ر.م يخضع للضريبة على الأملاك:

- الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر.

- الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر."

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 263، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص70.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 274، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص73.

4. 1. 2) الأملاك الخاضعة للضريبة¹

بموجب المادة (276) من ق.ض.م.ر.م تخضع لإجراءات التصريح عناصر الأملاك التالية:

- الأملاك العقارية المبنية غير المبنية؛

- الحقوق العينية العقارية؛

- الأموال المنقولة.

4. 1. 3) الأملاك المعفاة من الضريبة²

- الريوع العمرية؛

- الريوع والتعويضات المحصلة تعويضاً للأضرار المادية؛

- الأملاك المهنية.

*تعتبر كأموال مهنية: الأملاك الضرورية لتأدية نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحى أو نشاط حر، بالإضافة إلى حصص وأسهم الشركاء.

4. 1. 4) حساب الضريبة

حسب المادة (281) من ق.ض.م.ر.م " تحدد نسبة الضريبة على الأملاك كما يلي:

الجدول رقم (1-2): تحديد نسبة الضريبة على الأملاك.

الوحدة: دج

النسبة	قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة بالدينار
%0	- يقل عن 100.000.000 دج
%0.5	- من 100.000.000 دج إلى 150.000.000 دج
%0.75	- من 150.000.001 دج إلى 250.000.000 دج
%1	- من 250.000.001 دج إلى 350.000.00 دج
%1.25	- من 350.000.001 دج إلى 450.000.000 دج
%1.75	- يفوق 450.000.000 دج

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 281، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2019، ص 76.

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 276، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 74.

² - نفس المرجع، ص 74.

4.1.5 توزيع الضريبة:¹

- بموجب المادة رقم (282) من ق.ض.م.ر.م يحدد توزيع الضريبة على الأملاك كما يلي:
- 60% إلى ميزانية الدولة؛
- 20% إلى ميزانية البلدية؛
- 20% إلى حساب التخصيص الخاص رقم 050-302 بعنوان " الصندوق الوطني للسكن.

ثانيا/أنواع الضرائب غير المباشرة:²

حسب المادة الأولى من قانون الضرائب غير المباشرة " يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة مجموع الأحكام القانونية المتعلقة بالدخل المحصل لفائدة الدولة أو الجماعات المحلية المتضمن في المصطلح النوعي للضرائب غير المباشرة".

وبموجب المادة (2) من نفس القانون " بالإضافة إلى الرسم على القيمة المضافة:

- تخضع الكحول والخمور والمشروبات الأخرى المتشابهة لرسم المرور.
- تخضع مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين لرسم الضمان.

1. رسم المرور:

1.1 مجال التطبيق

-المنتجات المعنية : الكحول و الخمور

-الأشخاص المعنيون: الخاضعون

-بالنسبة للكحول والخمور : تجار الجملة - المودع المحتر

1.2 الأساس الخاضع للرسم

الكحول : كمية الكحول المعبر عنها بالهيكنتولتر الموجهة للاستهلاك.

الخمور: الكمية المعبر عنها بالحجم (هيكنتولتر) الموجهة للاستهلاك.

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 282، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 76.

² -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 1، من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2019، ص 14.

الجدول رقم (1-3): المبالغ المطبقة على مختلف المنتجات

بيان المنتجات	تعريف رسم المرور من واحد هكتولتر من الكحول الصافي
1. منتجات أساسها الكحول ذات طابع طبي بحت ولا يمكن شربها والواردة في قائمة معدة بطريقة نظامية .	50 دج
2. منتجات العطور والزينة	1000 دج
3. كحول مستعملة لتحضير الخمور الفوارة والخمور الحلوة بطبيعتها والتي تستفيد من النظام الجبائي للخمور	1760 دج
4. المشهيات التي أساسها الخمور والفيرموث والخمور الكحولية وما يماثلها والخمور الحلوة بطبيعتها الخاضعة للنظام الجبائي للكحول والخمور الكحولية الأجنبية ذات التسمية الأصلية أو المراقبة أو المعيرة وكريم دوكاسي	77.000 دج
5. الويسكي والمشهيات التي أساسها الكحول مثل البيتر. أمرس. غرودرون، أنيس	110.000 دج
6. الروم وغيره من المنتجات المشار إليها في الأرقام من 1 إلى 5 أعلاه	77.000 دج
7. الخمور	8800 دج/هكتلتر

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب غير المباشرة، نشرة 2019.

ينشأ رسم إضافي يحدد بنسبة 5% من رسم المرور على الكحول والخمور، يطبق على المنتجات المذكورة في 3 و 4 و 5 و 6 من الجدول أعلاه.

1. 3) الإعفاءات:¹

-حسب المادة (57) من ق.ض.غ.م " تعفى من رسوم المرور:

*الكحول المستعملة في صناعة الخل ضمن الشروط المشار إليها في المواد من 222 إلى 228 من هذا القانون.

*الكحول المستعملة في كحلة الخمر المخصصة للتصدير ضمن الشروط المحددة بموجب المادة 229 من نفس القانون.

*حسب المادة (182) من ق.ض.غ.م " تعفى من رسم المرور:

-الخمر المستعملة في صناعة الخل والمقطرات؛

-كميات الخمر التي فقدت خلال عمليات التكرير بواسطة التبريد؛

-العنب المقطوف حديثاً والذي نقله أصحاب الغلال من مكان الغلة إلى المعصرة أو إلى حوض التخمر في نطاق دائرة الغلة والدوائر المجاورة؛

-الخمر التي ينقلها صاحب الغلة من قبو إلى آخر من قبانة ضمن نطاق دائرة غلته والدوائر المجاورة؛

-المسطار المستعمل في تحضير المسطار الذي يزيد عن 10%.

2. رسم الضمان والتعير:²

2. 1) مجال التطبيق:

-المنتجات المعنية : مصوغات الذهب، الفضة و البلاتين

2. 2) الأساس الخاضع للرسم :

-حق الضمان : الكمية المباعة المعبر عنها بالوزن (هيكثوغرام) المباع.

ملاحظة: تحسم مبالغ الرسم على القيمة المضافة المدفوعة عند شراء أو اقتناء الذهب أو الفضة من مبلغ رسم الضمان.

2. 3) النسب المطبقة:

أ.رسم الضمان:

مصوغات الذهب: 8.000 دج / هكتو غرام

مصوغات من البلاتين: 000.20 دج / هكتوغرام

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 57، قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص 16.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 182، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع، ص 61.

مصوغات من الفضة: 150 دج / هكتوغرام

ب. رسم التعبير

-التعبير بنجمة العيار:

البلاتين : 12 دج عن كل ديكاغرام أو جزء من الديكاغرام

الذهب : 6 دج عن كل ديكاغرام أو جزء من الديكاغرام

الفضة : إلى غاية 400 غرام : 4 دج عن كل هكتوغرام

-التعبير بالبوثة:

البلاتين : 150 دج عن كل عملية

الذهب : 100 دج عن كل عملية

-التعبير عن طريق التبلييل:

الفضة : 20 دج عن كل عملية

بالنسبة للمصوغات المقدمة في شكل حصص من نفس الصهر، فإنه يمكن إجراء تعبير عن طريق

البوثة لكل 120 غرام من البلاتين أو الذهب وتعبير عن طريق التبلييل لكل 2 كغ أو جزء من 2 كلغ من الفضة.

المطلب الثاني: الرسم على رقم الأعمال وحقوق التسجيل والطابع.

أولاً/الرسم على رقم الأعمال:

1. الرسم على القيمة المضافة:

1.1 مجال تطبيق الضريبة:¹

المادة الأولى: تخضع للرسم على القيمة المضافة:

عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا

صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.

ويطبق هذا الرسم، أيا كان:

-الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في انجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع

الضرائب الأخرى؛

-شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص؛

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 01، من قانون الرسم على رقم الأعمال، لسنة 2019، ص3.

-عمليات الاستيراد.

1. (2) العمليات الخاضعة للضريبة:¹

أ.العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا :

-العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم؛

-العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين؛

-العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر؛

-المبيعات الخاصة بالكحول أو الخمور ومشروبات أخرى مماثلة لها؛

-العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية؛

-المبيعات حسب شروط البيع بالجملة؛

-عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة؛

-باستثناء العمليات التي يقوم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة؛

-بقصد بالتجارة المتعددة عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تتوفر فيها الشروط

الآتية :

*يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة: وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع .

*يجب أن يكون المحل مهيناً بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية؛

-عمليات الإيجار، وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقاريةp

-الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص.

ب.العمليات الخاضعة للرسم اختياريا :

-العمليات الموجهة للتصدير؛

-العمليات المحققة لفائدة:

*الشركات البترولية ؛

*المكلفين بالرسم، الآخرين؛

*مؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء؛

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة2، قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص4.

1. 3 الخاضعون للرسم:

-المنتجون؛

-البائعون؛

-المستوردون؛

-البائعون بالتجزئة.

1. 4 الأساس الخاضع للرسم:

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم : ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته.

1. 5 المعدلات :

-بموجب المادة (21) من ق.ر.ع.ر.أ المعدل المخفض : 9 %

-وحسب المادة (23) من ق.ر.ع.ر.أ المعدل العادي: 19%

1. 6 الإعفاءات:¹

أ.العمليات التي تتم في الداخل:

حسب المادة (08) من ق.ر.ع.ر.أ " يستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

-عمليات البيع المتعلقة بـ:

*.المنتجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم باستثناء اللحوم الحمراء المجمدة؛

*أسلح الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم ولكن فيما يخص البيع الأول بعد الذبح فقط؛

*مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان باستثناء المجوهرات الفاخرة كما هو منصوص

عليه بموجب المادة 359 من ق.ض.غ.م؛

-العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن 30.000.000 دج أو يساويه؛

-العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من

ق.ض.م.ر.م."

ب.العمليات التي تتم عند الاستيراد:

حسب المادة (10) من ق.ر.ع.ر.أ " تعفى من الرسم على القيمة المضافة عند استيرادها المنتجات المعفى

بيعها في الداخل من الرسم المذكور، وذلك وفقاً لنفس الشروط وبنفس التحفظات."

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 13، قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص، ص، 10.06.

ج.العمليات التي تتم عند التصدير:

بموجب المادة (13) من ق.ر.ع.ر.أ " تعفى من الرسم على القيمة المضافة:

- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة؛

-عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة

تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانوناً. "

2. الرسم الداخلي على الاستهلاك:

2. 1) مجال التطبيق:

-السيجار؛

-تبغ للنشق والمضغ؛

-السجائر؛

-تبغ التدخين؛

-الكبريت والقذاحات.

2. 3) أساس فرض الرسم :

-تستند الحصة الثابتة إلى الوزن الصافي للتبغ المحتوى في المنتج النهائي؛

-يستند المعدل النسبي إلى سعر البيع بدون احتساب الرسوم؛

-بالنسبة للمواد المشكلة جزئياً من التبغ يطبق الرسم الداخلي للاستهلاك على المنتج بأكمله؛

-بالنسبة للسجائر والمواد المعدة للتدخين الخالية من التبغ يطبق المعدل النسبي فقط على سعر البيع بدون

احتساب الرسوم؛

-بالنسبة للكبريت والقذاحات يؤسس الرسم الداخلي على الاستهلاك المستحق على الثمن عند خروجها من

المصنع .وعند الاستيراد يطبق هذا الرسم على القيمة المحددة لدى الجمارك.

الجدول رقم(1-4): تعريفات الرسم الداخلي على الاستهلاك والمنتجات المطبق عليها

بيانات المنتجات		التعريفات
أولاً: الجعة		3971 دج/هكتر
ثانياً/المنتجات التبغية والكبريت	الحصة الثابتة دج/كلغ المنتج	المعدل النسبي على قيمة المنتج
1) السجائر	-	-
أ) - التبغ الأسود	1.640	10%
ب) - التبغ الأشقر	2.250	10%
2) السيجار	2.600	10%
3) تبغ للتدخين	682	10%
4) تبغ للنشق والمضغ	781	10%

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 25، قانون الرسم على رقم الأعمال، سنة 2019، ص 17.

ملاحظة:

تسرى على الرسم الداخلي على الاستهلاك القواعد الخاصة بالتأسيس والتصفية والتحصيل والمنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة.

3. الرسم على المنتجات البترولية:

3. 1) مجال التطبيق

-البنزين؛

-غاز أويل؛

-غاز البترول السائل (الوقود).

3. 2) أساس فرض الرسم

قيمة المنتجات الخاضعة للرسم الموجهة للاستهلاك.

الجدول رقم (1-5): المنتجات المطبق عليها الرسم على المنتجات البترولية

الوحدة: دج

رقم التعريف الجمر وكية	تعيين المواد	الرسم (دج/هكتلتر)
27.10م	البنزين الممتاز	1.400.00
27.10م	البنزين العادي	1.300.00
27.10م	البنزين الخالي من الرصاص	1.400.00
27.10م	غاز أولي	400.00
27.11م	غاز البترول المميع/الوقود	1.00

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 28، قانون الرسم على رقم الأعمال، سنة 2019، ص 19.

ملاحظة:

يوسع مجال تطبيق قواعد تأسيس الوعاء والتصفية والتحصيل والمنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة، إلى الرسم على المنتجات البترولية.

ثانيا/حقوق التسجيل¹:

حسب المادة (04) من قانون التسجيل " يؤسس الرسم النسبي أو الرسم التصاعدي بالنسبة لنقل الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال المنقولة أو العقارية سواء بين الأحياء أو عن طريق الوفاة، وكذلك بالنسبة للعقود المشار إليها في المادة 26 من هذا القانون، والعقود المثبتة إما لحصة في شركة أو قسمة أموال منقولة أو عقارية"، وتتخلص معدلات الخضوع لحقوق التسجيل في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-6): مجال تطبيق حقوق التسجيل ومعدلاتها.

مجال التطبيق	الأساس الخاضع	المعدلات المطبقة
التحويلات لكامل الملكية	الثلث الوارد في العقد أو القيمة التجارية الحقيقية	5%
التنازل عن أجزاء من الملكية	الثلث المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء أو على أساس القيمة التجارية	5% مع تطبيق الجدول المنصوص عليه في قانون التسجيل
تحويل الانتفاع للأمالك العقارية وإيجارات	ثلث الإيجار مضاف إليه الأعباء رأس المال المشكل من 20 مرة قيمة	2% إيجارات لمدة محدودة 5% إيجارات لمدة غير محدودة

¹- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 4، قانون التسجيل، 2019، ص 6.

	الأعباء	
5 % لكل حصة	الحصص الصافية العائدة لكل ذي حق	نقل الملكية عن طريق الوفاة
3 % بالنسبة للأصول والفروع والأزواج 3 % بالنسبة للأصول الثابتة عندما يتعهد الورثة بمواصلة الاستغلال	قيمة المال الموهوب	الهبات
1.5 %	الأصول الإجمالية-الديون والأعباء	القسمة
2.5 %	قيمة أحد الأملاك المتبادلة	مبادلة الأملاك العقارية
	-القيمة الصافية للحصص -الثلث المعير عنه مع إضافة الأعباء -قيمة حصص الشركات	عقود الشركة: -الحصص العادية -الحصص بعوض -العقود المتضمنة تنازل عن السهم أو حصص الشركات

Source: Direction Générale Des Impôts, Le system Fiscal Algérien, Alger, Edition,2013,p.33.

أوجب المشرع على المتعاملين عن طريق الموثق إيداع جزء من ثمن العقد يختلف باختلاف طبيعة العقد وأطرافه، وهذا بغرض مكافحة التهرب الضريبي.

الإعفاءات¹:

بموجب المادة (271) من ق.ت " تعفى الدولة من جميع حقوق التسجيل فيما يخص العقود المتعلقة بالمبادلات وعمليات الشراء والتنازل عن الأموال من كل نوع، وكذلك المتعلقة باقتسام هذه الأموال مع الخواص." ثالثاً/حقوق الطابع:

بموجب المادة الأولى من قانون الطابع " رسم الطابع هو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية والمحركات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل."² كما تنص المادة 6 من قانون الطابع على مايلي:"إن رسم الطابع لجميع العقود بين الدولة والمواطنين، يكون على عاتق المواطنين"

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 271، قانون التسجيل، مرجع سابق، ص 55.

² - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة الأولى، قانون الطابع، 2019، ص 6.

1. تصنيف حقوق الطابع:¹

-وتكمن تصنيف حقوق الطابع في:

1.1) طابع المخالصات:

-السندات بمختلف أنواعها؛

-الوثائق التي هي بمثابة إيصال؛

-إيصالات تثبت إيداع نقدي تم لدى مؤسسة أو شخص طبيعي.

1 (2) استخراج الوثائق:

-جواز السفر 6.000 دج؛

-جواز السفر المتضمن 48 صفحة 12.000 دج؛

-جواز السفر البيومتري الإلكتروني حسب الإجراء السريع، في أجل خمسة (5) أيام كحد أقصى من تاريخ إيداع

(الطلب) 25.000 دج بالنسبة للدفتري المكون من 28 صفحة و 60.000 دج للدفتري المكون من 48 صفحة.

1 (3) الطابع الحجمي:

-ورق عادي 40 دج؛

-ورق سجل 60 دج؛

-نصف ورقة عادية 20 دج.

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 6، قانون الطابع، نفس المرجع، ص، ص، 6-8.

المبحث الثالث: التهرب الضريبي وأسبابه

إن ظاهرة التهرب الضريبي التي أصبحت من الواجب مكافحتها والتخلص منها وهذا لا يتم إلا عن طريق معرفة طبيعتها وأسبابها والإلمام بمختلف الطرق التي من الممكن أن تكون منفذا بغية تكوين صورة بسيطة حول هذه الظاهرة لنتمكن من مكافحتها بطريقة فعالة.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

يمكن أن نجمال مختلف التعاريف التي تناولت موضوع التهرب الضريبي أو يعرف عند البعض التجنب الضريبي فيما يلي:

*تعريف Margairaze André:

"التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون".

*تعريف Martinez Jean Claude:

"التهرب الجبائي هو فن تقادي الوقوع خارج مجال القانون".

تعريف Delahaye Thomas :

التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف للتخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي، وإنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك".¹

*تعريف جامع أحمد:

"هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي".²
يعرف التهرب الضريبي بأنه:

"ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة.

وعليه فالتهرب الضريبي ما هو إلا قيام المكلف باستغلال الثغرات القانونية للتخلص من دفع الضريبة".³

¹-مصطفى عوادي، نصر رجال، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى سعيد للنشر والتوزيع، الوادي، 2009-2010، ص09.

²- أحمد جامع، علم المالية، فن المالية العامة، ج1، ط2، دار النشر العربية، القاهرة، مصر، 1975، ص244.

³-سليمان عتير، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، بسكرة، سنة 2011-2012، ص102.

المطلب الثاني: أنواع وأشكال التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة أنواع وأشكال نذكر منها:

الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي.

يتم التخلص من دفع المستحقات الجبائية باستغلال الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي، وهو ما يطلق عليه بالتهرب المشروع (أو تجنب ضريبي)، أو باستخدام طرق احتيالية، تقديم تصريحات كاذبة والتدليس، وهو ما يطلق عليه بالتهرب غير المشروع (أو الغش الضريبي).

أولاً: التهرب المشروع (التجنب الضريبي)

1) تعريف التهرب المشروع:

يعرف بأنه: 'تملص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع الضريبي القائم، وهذا التهرب ومهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي'.¹

يقصد به أن تفرض الضريبة على تصرف معين، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة، فتصرفه يكون سلبياً وهو يعني التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك أحكام القانون، كذلك قد يتجنب المكلف بالضريبة عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون.² ومثال على ذلك:

- التهرب من ضريبة الشركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تر بطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات.

- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى الضريبة المرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل .

يعرف أيضاً: "عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع".³

2) تصنيف التهرب الضريبي المشروع : ويتجلى في صنفين :

2. 1. التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي:

يلجأ المشرع الجبائي إلى التجنب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو للحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية أو إلغاء الضرائب على الأنشطة محددة ضمن شروط معينة وحصرها في مناطق

¹ -CR.Masson ,La notion d'évasion fiscale en droit français ,L.GAJ.Paris, France,1990,P181.

² -سوزي عدلي ناشد،الوجيز في المالية العامة،دار الجامعة الجديدة للنشر،الإسكندرية،مصر،سنة2000،ص781.

³ -سعيد عبد العزيز عثمان،شكري رجب العشماوي،اقتصاديات الضرائب(سياسات-نظم-قضايا معاصرة)،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2007، ص

يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل تدعيم الاستثمار الفلاحي والصناعي بالجنوب، الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)، الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب (ANSEJ) وغيرها.¹

2.2. التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي :

يتمثل هذا النوع من التهرب في استغلال المكلف ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضريبة، وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية. فالمكلف بذلك ينتهك أو يخالفه لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة.²

ثانيا: التهرب غير المشروع (الغش الضريبي).

1) تعريف التهرب غير المشروع:

وهو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه³، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود⁴ وسجلات مزيفة وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتيالية.⁵

2) تصنيف التهرب غير المشروع:

2. 1. الغش العادي (البسيط):

وهو يشبه التهرب المشروع مصحوبا باستعمال طرق تدليسية ويتمثل في محاولة معتمدة من أجل دفع ضريبة أقل وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة بسوء نية فهو إذا كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة، حسب المادتان 897 و 892 ق.ض.م.⁶

¹-مصطفى عوادي، نصر رجال، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص 87.

²-نفس المرجع، ص 87.

³- Lucien Michel, "Traite de politique fiscal", éditions PUF, Paris, France ,1996,P84.

⁴-حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 40.

⁵- علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2005، ص 780.

⁶- مصطفى عوادي، نصر رجال، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، نفس المرجع، ص 20.

2.2. الغش الموصوف (المركب):

أي أنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته ومنه فالغش المركب يتوفر على العنصرين التاليين:

-عنصر النية: يقصد به أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع

-العنصر المادي: والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة .

-عنصر التدليس: ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا آلي مراقبة محتملة .حسب المادتان 202 و402 ق.ض.م.ر.م.

الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي

بعد التعرض إلى مفهوم التهرب الضريبي وتصنيفاته نتطرق هنا لأشكال التهرب الضريبي وهي الحالات التي تمكن المكلف من التخلص من الضريبة دون مخالفة القانون وهي كمايلي:

أولاً: الامتناع

وهو أبسط طريقة للتهرب من الضريبة وبصورة أوضح، فإن المكلف يتمتع عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة ومثال ذلك امتناع الشخص عن استهلاك سلعة ما خاضعة لضريبة مرتفعة وهذه الضريبة قد تكون مقصودة من طرف المشرع الذي يهدف إلى دفع الأفراد بطريقة غير مباشرة إلى التقليل من استهلاك السلعة محل البحث مراعاة لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية مختلفة كالحد من استيرادها توفيراً للعملات الأجنبية أو تشجيع إنتاج السلع البديلة لها أو الحد من استهلاكها حفظاً للصحة العامة،¹ وطريقة الامتناع هذه تؤدي بالملكف إلى تجنب دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، ويكون عدم الدفع كلياً عندما يتمتع المكلف من استهلاك السلع لتجنب دفع الضرائب على الإنفاق كما يستطيع أن يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرتها الدولة وأعفته وأعت دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه فالمكلف لا يدفع أي ضريبة على ثروته كما يكون عدم الدفع جزئياً كأن يقلل من أرباحه الخاضعة للضريبة وذلك بالتقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة.²

¹ - أحمد جامع، مرجع سابق، ص744.

² - مصطفى عوادي، نصر رجال، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص21.

ثانيا:الإحلال

يتمثل الإحلال في أن المكلف عوض أن يوظف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة أو مفروضة عليها ضريبة أقل، ويتجسد ذلك مثال في الاستثمار في القطاع الفلاحي، ومن ناحية أخرى قد يستهدف المشرع هذه النتيجة تحقيقا لأغراض معينة، وفي هذا الإطار قد يشجع هذا الأخير الأفراد على التوجه نحو الإنتاج الزراعي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وخلق مناصب شغل والقضاء على البطالة وفي هذه الحالة يحرص المشرع على إعفاء المتهمين بهذا الميدان من الضرائب وغالبا ما يكون هذا الإعفاء لمدة معينة تشجيعا وتحفيزا لهم¹، وهذا الإعفاء أو التقليل من الضرائب قد يمس أحيانا الإنتاج التقليدي أو الحرفي لماله من أهمية على الصعيد الثقافي والحضاري.²

ثالثا:الاستفادة من ثغرات القانون

قد يحتوي القانون الجبائي على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها وهذه الثغرات تكون نتيجة عدم إحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح ومثال على ذلك أن تقوم شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين ليس في الصورة العادية أي توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم ولكن إصدار أسهم بها في صورة أخرى هي زيادة رأسمالها بمقدار هذا الجزء من الأرباح أو توزيع مجانا على المساهمين كل بقدر نصيبه في الأرباح وتستند الشركة في عدم دفع الضريبة على إيرادات القيم المنقولة المقررة على هذه الأرباح الموزعة على المساهمين إلى أنه لا يوجد نص صريح في التشريع الجبائي يقضي بفرض هذه الضريبة على الأسهم المجانية التي توزع على المساهمين، وما يستنتج من هذه الحالات هو توفر سوء نية المكلف الذي يتجنب دفع الضريبة وبالتالي عدم تحمله لنصيبه كاملا في الأعباء العامة، ونخلص إلى القول بأن على المشرع الجبائي أن يضبط النصوص القانونية وصياغتها صياغة دقيقة وواضحة التحمل دون غموض وبالتالي بسيطة ولا يترك ثغرات يتم التأويل فيها أو تفهم على غير ما قصده.³

¹ - أحمد جامع، مرجع سابق، ص 744.

² - أحمد جامع، مرجع نفسه، ص 745.

³ - مصطفى عوادي، نصر رجال، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص 84.

المطلب الثالث: أسباب و آثار التهرب الضريبي

من أهم أسباب و آثار التهرب الضريبي مايلي:

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي:

تعود أسباب التهرب من الضريبة إلى عوامل عديدة ومختلفة تبعا لاختلاف الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والتشريعات الضريبية الخاصة بكل دولة. كما تعود إلى مستوى الوعي الضريبي ومستوى كفاءة الأجهزة الضريبية وفعالية رقابتها وإجراءاتها في كل دولة من الدول. ومن بين تلك العوامل الأمور التالية:

أولا/ ضعف الوعي الضريبي:

يشكل ضعف الوعي الضريبي لدى المواطنين سببا من الأسباب المهمة للتهرب من أداء الضريبة. فهناك العديد من الأفراد وخصوصا في الدول النامية الذين لم يدركوا أهمية المشاركة في الأعباء الضريبية، أو الدور الذي يمكن أن تلعبه هذه المشاركة في تدعيم أسس التضامن الاجتماعي بين المواطنين، وفي تمكين الدولة من استخدام الحصيلة الضريبية للقيام بالمشاريع الاقتصادية والاجتماعية التي تعود بالنفع العام على المواطنين، إن بالنسبة لضمان مستقبلهم أو بالنسبة لزيادة مستوى رفاهيتهم. ولذلك نلاحظ أن نسبة التهرب من الضريبة في الدول المتخلفة والنامية هي أكبر من نسبة التهرب في الدول المتطورة والمتقدمة.

كما أن هناك بعض الدراسات التي تعتبر أن نمط تفكير بعض الشعوب يلعب دورا مهما في الإقدام على التهرب أو الإحجام عنه. فيقال مثلا أن أسلوب الأمريكي في التفكير، إنما هو أسلوب جماعي يعتبر أن تهمة التهرب الضريبي هي من التهم المؤذية إلى درجة أنه لا يحذب الحديث عنها. بينما أسلوب الفرنسي في التفكير هو أسلوب فردي، بحيث يهتم بالتهرب من الضريبة دون الاهتمام بما يحدثه هذا التهرب من ضرر بالآخرين. وتستخلص تلك الدراسات من ذلك أن التهرب الضريبي في فرنسا هو أوسع وأهم من التهرب الضريبي في أميركا.¹

ثانيا/تزايد العبء الضريبي:

إن وصول العبء الضريبي إلى مرحلة تثقل كاهل المكلف من الأسباب الهامة التي تدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة فإن ازدياد المهمات الملقاة على عاتق الدولة في العصر الحاضر، واتساع النشاطات التي تقوم بها سواء في الميادين الاقتصادية أو الاجتماعية أدى إلى زيادة النفقات التي تتحملها الدولة مما يزيد الضغط على خزانها المالية، وبالتالي تقوم الدولة بفرض العديد من الضرائب ورفع معدلات الضرائب الأخرى لتمويل الخزينة العامة، وكل هذا ينعكس على المواطن بزيادة العبء الضريبي عليه مما يشجعه على محاولة التهرب من أدائها.

¹ -مهدي محفوظ، مرجع سابق، ص، ص، 380-381.

ثالثا/ضعف الولاء للدولة وانعدام الثقة بسياساتها المالية:

إن انعدام ثقة المواطن بالدولة وبسياسة الإنفاق العام التي تتبعها تجعله يعتقد بأن ما يدفعه للدولة أكثر مما يجنيه من خدماتها، وبأن الأموال العامة التي تجنيها الدولة لا يتم استخدامها للصالح العام، وإنما تسيء استخدامها بإنفاقها على رجال الدولة. وهذا الاعتقاد يجعل المكلف يتهرب من الضرائب ويتبع وسائل عديدة حتى يستطيع الإفلات من دفع الضريبة

أما عند شعور المواطن بأن الأموال العامة تنفق في وجوه الصالح العام. فإنه يشعر بالراحة والطمأنينة وتزداد ثقته بالدولة إذا وجد أن هذه الضرائب تعود بالنفع عليه وعلى مواطني الدولة جميعهم.¹

رابعا/وجود ثغرات في التشريع الضريبي:

لقد أجمعت غالبية الدراسات والأبحاث على الدور الذي يمكن أن تلعبه التشريعات الضريبية في إفساح أو سد المجال أمام المكلفين للتهرب من الضريبة، فالتشريعات الضريبية غير المدروسة تترك في طياتها العديد من الثغرات والمسارب التي تسمح للمكلفين التسلل من خلالها للتهرب من تأدية ما يترتب عليهم من ضرائب. ومن الأمثلة على ذلك تحويل المكلفين أرباحهم من نطاق ضريبة ذات معدلات مرتفعة إلى نطاق ضريبة أخرى ذات معدلات متدنية، من شأنه أن يمكنهم من التخلص من جزء العبء الضريبي المترتب عليهم. وهذا ما يستدعي من الدولة أن تستدرك تلك الثغرات لتحول دون تمكين المكلفين الإفادة منها. والتسبب في حرمان الخزينة من جزء من حقوقها المالية.

خامسا/ضعف أجهزة الرقابة والتدقيق:

إن ضعف مستوى أجهزة الرقابة والتدقيق والتحصيل الضريبي، بالنسبة لكفاءتها أو نزاهتها أو بالنسبة لعدد الموظفين المولجين بالقيام بتلك المهام، من شأنه أن يحول دون ضبط عمليات التكليف والتحصيل الضريبي بشكل تام وكامل. وهذا ما يساعد المكلفين على التمادي في محاولات التهرب من أداء الضرائب خصوصا، عندما يدركون قصور أو عجز تلك الأجهزة عن كشف محاولات التهرب، وفرض العقوبات الضرورية لذلك.

سادسا/ضعف العقوبات الجزية:

إن التهاون في فرض العقوبات الجزية على المتهربين من تأدية الضرائب، من شأنه أن يشجع هؤلاء على التمادي في ارتكاب محاولات التهرب. فإذا كانت العقوبات لاتصل بحجمها إلى مستوى الإفادة التي يحصل

¹ - مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، ط2، مكتبة بن موسى سعيد للنشر والتوزيع، الوادي، 2010-2011، ص176.

عليها المتهرب من جراء تهريبه، فإنها تشجع هذا الأخير على تغليب ميله للتهرب وعدم الإذعان للموجبات القانونية والعقوبات التي ستترتب عليه.¹

الفرع الثاني: آثار التهرب الضريبي.

إن التهرب الضريبي سيؤدي منها إلى آثار التي من شأنها التأثير السلبي على تحقيق أهداف فرض الضريبة المتعددة من بين هذه الآثار ما يلي:

أولاً/الآثار الاقتصادية:

1. ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات والزيادة في عدد الضرائب ويرفع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.²

2. إعاقة المنافسة الاقتصادية:

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضريبة تحقق أرباحاً وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة. فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضريبة فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية أو تحقيق التقدم الاقتصادي لما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد لتحقيق أرباح أكبر، أولتتمويل وبذلك تباع منتجاتها بأسعار منخفضة مما يمنع المؤسسات الأخرى من منافستها.³

3. إعاقة التقدم الاقتصادي:

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والذي يترتب على التهرب الضريبي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم الاقتصادي.

4. التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي

¹ - مهدي محفوظ، مرجع سابق، ص، ص، 382، 383.

² - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص، ص، 50-51.

³ - مصطفى عوادي، نصر رجال، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص، 92.

أنهم يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح مسببا في الركود الاقتصادي والتخلف.¹

5. ظهور أزمة رؤوس الأموال:

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتتاز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهرب رؤوس أموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة.²

6. زعزعة الاستقرار المالي:

يلعب التهرب الضريبي دورا ملاحظا في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع سواء في أوقات التضخم أو الانكماش.³

ثانيا/ الآثار المالية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأفراد، إذ أنه يفوت على الدولة جزءا هاما من حصيلة الضرائب، كما أنه يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، ولذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على محاربة هذه الظاهرة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي.

وتتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكدس من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتمًا سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتتاز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية. وتؤكد أرقام وزارة المالية أن حجم التهرب الضريبي في الجزائر يقدر بنحو 1.400 مليار سنتيم سنويا وهو رقم مرشح للارتفاع من سنة لأخرى بسبب زيادة حجم الواردات وكذا حجم السوق الموازية إضافة إلى عدم التزام الأعوان الاقتصاديين من إجراء معاملاتهم التجارية بالفواتير في الجزائر.⁴

¹ - خالد شحادة، مرجع سابق، ص 223.

² - خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص 223.

³ - محمد خالد المهاياني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، سنة 2010، ص 135.

⁴ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 289.

ثالثا/ الآثار الاجتماعية:

بغيا ب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقية بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدي المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية ويفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن دفع الضريبة والمشاركة في النفقات العمومية.¹

رابعا/ الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية هذا النظام، فإن انتشار الظاهرة كدليل على فعالية النظام الضريبي في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويبتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة.²

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 2.

² - مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، سنة 2007، ص 812.

خلاصة الفصل

كخلاصة لما سبق ذكره في هذا الفصل، توصلنا أن التهرب الضريبي ظاهرة تستهدف مداخل الخزينة العمومية من العائدات الضريبية، يقوم بها شخص يطلق عليه "بالمكلف" عن طريق امتناعه من دفع الضريبة المفروضة عليه سواء بصفة قانونية يجيزها المشرع فيما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق مخالفة التشريع الضريبي باستعمال الغش الضريبي، مستعينا في ذلك بإخفاء المكلف لكل أو جزء من ثروته واستغلالها في أنشطة وأماكن بعيدة عن رقابة الإدارة الجبائية، أو عن طريق العمليات القانونية، ولا يمكن للمكلف إلى هذه الكفاءة إلا إذا توفرت أسباب خاصة بالنظام الضريبي تسهل عليه عمله أو أخرى متعلقة بالإدارة الجبائية تجعل من الرقابة على نشاطه أمرا مستبعدا أو كان مستوى وعيه لا يرقى به إلى معرفة النتائج الوخيمة المترتبة عن أفعاله من جميع النواحي (المالية، الاقتصادية، الاجتماعية).

غير أن الوسيلة الأولى للإدارة الضريبية في كشف التهرب تتمثل في سلطتها على الرقابة بشقيها (الداخلية والخارجية) كذا معاينة الوثائق والمستندات الخاصة بنشاط المكلف ورقم أعماله عن طريق سلطتها في (الرقابة على الوثائق) التي تستهدف إيجاد الفوارق في التصريحات المقدمة من قبل المكلفين.

الفصل الثاني:

الرقابة على الوثائق وأساليب معالجة التهرب الضريبي

تمهيد:

نظرا لأولية الرقابة على الوثائق، في مكافحة التهرب الضريبي، فإن القانون الضريبي هو الرقابة الجبائية في إطار تشريعي وتنظيمي، دقيق ومعين، وواضح لينظم ويسير مختلف خطواتها وأطوارها، فضلا عن التحكم في آليات تطبيقها، بدءا بالرقابة الداخلية، ووصولاً إلى الرقابة الخارجية بمختلف أشكالها، فإن المشرع الجبائي أنشأ مجموعة من المصالح الجبائية تقوم بالعديد من الأدوار في هذا الإطار وعلى رأسها الرقابة على الوثائق، كأداة قانونية مهمتها التحقيق ومراقبة مدى مصداقية التصريحات الجبائية وما تتضمنه هذه التصريحات، وعليه سنتعرف في هذا الفصل من أجل الإلمام بجوانب الموضوع المختلفة، المبحث الأول سنتطرق لمفاهيم عامة عن الرقابة الجبائية وعقوباتها وأهدافها، أما في المبحث الثاني سنتعرف على الرقابة على الوثائق وأهدافها وكيفية وخطوات استخدامها، ختاماً في المبحث الثالث بطرق التهرب الضريبي ومساهمة وأهمية الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي، والأساليب الوقائية لمكافحته.

المبحث الأول: مفاهيم عامة عن الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة العامة، من خلال محاربة التهرب الضريبي نظرا لأن النظام الجزائي نظام تصريحي، أي يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

نتطرق أولا لتعريف الرقابة بشكل عام، حيث عرفها فايول¹: بأنها 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.¹

إن الرقابة الجبائية تعد وسيلة أو أداة الإدارة الجبائية التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تتيح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المكلفين بالاطلاع والتحقق من كل المعلومات المقدمة.

فالرقابة الجبائية لا تختلف عن غيرها من أنواع الرقابة الأخرى كالرقابة الإدارية والمالية من حيث المفهوم والأهداف العامة للرقابة، وبوجه عام فالرقابة، وكما عرفها المفكر الاقتصادي الشهير فايول ما هي إلا: "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".

ويمكن كذلك تعريف الرقابة الجبائية أنها: "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار، الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول."²

¹-ليندة قرموش، "جريمة التملص الضريبي في التشريع الجزائري"، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر

بسكرة، 2013/2014، ص 60.

²-سليمان عتير، مرجع سابق، ص 81.

المطلب الثاني: أشكال وأهداف الرقابة الجبائية

للقابة عدة أشكال وأهداف نذكر منها مايلي:

الفرع الأول: أشكال الرقابة الجبائية:

أولا/الرقابة العامة (المبسطة):

تعمل الرقابة الجبائية المبسطة على التثبت في صحة التقارير المودعة من النسب المطبقة وطريقة احتساب الضرائب المتبعة للتأكد خاصة من أن المكلف بالضريبة لم يرتكب أخطاء ظاهرية وأنه لم يسهو عن ذكر بعض المعلومات الخاصة به.تهدف الرقابة الجبائية المبسطة إلى إجراء مقارنة بين ما هو مصرح به، وما يجب أن يصرح به من أجل كشف النقائص والأخطاء، وتظهر فائدة هذا الشكل من الرقابة في أنها لا تحتاج إلى وقت طويل وتتم بشكل دوري.¹ ويتم هذا النوع على مستوى مفتشيات الضرائب حيث نميز ثلاث أنواع للرقابة العامة وهي:

1. الرقابة الشكلية:

هي أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى المفتشيات تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائين فهذا النوع من الرقابة لا يقوم في التحقيق في مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومة وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق وتتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط .ويكون التصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة في وثيقة G50.²

2. الرقابة على الوثائق:

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق التي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب،والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي بحوزة الإدارة الجبائية،انطلاقا من ملفاتهم الخاصة. وما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة،حيث يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها،الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر

¹ -أحلام بن صفي الدين،"الرقابة الجبائية"،رسالة ماجستير،كلية الحقوق،مدرسة دكتوراه،جامعة الجزائر،2013-2014،ص10.

² -نجاة نوى،"فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، سنة 2003/2004،ص9.

عليها. وللتعرف أكثر عن عملية الرقابة على الوثائق وأهدافها وكيفية وخطوات تطبيقها سوف نتطرق إليها في المبحث الثاني.

3. الرقابة في عين المكان:

وتخالف الرقابة على الوثائق، وتتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم. إذا تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبديراتها اللازمة في محاولة الكشف عن احتمالات التهرب وهذا بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع وهو الشيء الذي أدى بالمشروع إلى تكريسها في شكلان يتمثلان في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.¹

ولذلك فالرقابة بعين المكان تخضع لآجال محددة بستة 06 أشهر هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2004.11.23 لكن حيث أنه بالرجوع إلى المادة 190 من ق.ض.م فإن إجراء التحقيق الجبائي في المهلة المحددة بستة أشهر إجراء جوهري يطبق على التحقيق في عين المكان أصال وفي مكاتب إدارة الشركات بالاستناد إلى القاعدة العامة من جهة. كما أن الحالات تمديد الأجل المذكور حددتها المادة 190 السالفة الذكر ولا تندرج فيها حالة القيام بالتحقيق على مستوى إدارة الضرائب.²

ثانيا/ الرقابة المعمقة:

يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق والمتميز لمحتوى الملف الجبائي، وذلك من خلال التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين بالضريبة، قصد التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه المسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان.

وتسمح الرقابة المعمقة بمراقبة دقيقة لمحتوى الملف الجبائي، كما تستعمل لمراقبة بعض الإيرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى، في حين أن المعايير المعتمدة في إحالة الملف الجبائي على الرقابة المعمقة فهي عديدة أهمها: العجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة واضحة بوجود تلاعبات وتجاوزات تم الكشف عنها عن طريق الرقابة المبسطة. وتشمل الرقابة الجبائية المعمقة:
-التحقيق في المحاسبة؛

¹ -محمد بلول، "التهرب الضريبي وآليات مكافحته"، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر -الوادي، كلية الحقوق، 2016، ص46.

² -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 293 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 37 من قانون المالية. 2000، ص50.

-التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة؛

-التحقيق المصوب في المحاسبة.¹

1. التحقيق في المحاسبة:

بموجب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية "يعني التحقيق في المحاسبة مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات المكتتة من طرف المكلفين بالضريبة.

ويتم فحص المحاسبة مهما كانت طريقة حفظها ولو بطريقة معلوماتية والتأكد من تطابقها مع بعض المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

2. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

يرمي هذا النوع من الرقابة إلى الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والمصرح به أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (التصريحات على المداخل العقارية، المداخل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن العقارات المبنية وغير المبنية...). ويقتضي هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف وحالة خزينته، وكذا العناصر المشكلة للنمط المعيشي لسائر أفراد أسرته. ويكون هذا التحقيق للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG.²

3. التحقيق المصوب في المحاسبة:

تم استحداث هذا النوع من التحقيق بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2010، فهو إجراء مراقبة مصوبة أقل شمولية و أكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي.

يقوم هذا الشكل من أشكال الرقابة المعمقة على التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.³

أثناء هذا التحقيق يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب

¹-محمد بلول، مرجع سابق، ص46.

²-أحلام بن صفي الدين، مرجع سابق، ص28.

³-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 26، معدلة من قانون المالية لسنة 2014، ص11.

والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة، المكلف بالضريبة .

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي، والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يمنح نفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي.¹

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

أولاً/ الهدف المالي:

يعتبر المصدر المالي تاريخيا هو المصدر الوحيد والحقيقي الذي فرض على الدول المسيطرة، ووضع سياسة جبائية، حيث أصبحت أول إمكانية سياسية في يد السلطة المركزية مثل : ايطاليا، إن التاريخ السياسي في القرن 17/16 في أوروبا ساهم في بناء أجهزة الدول المركزية، كل الدول كانت وما زالت الجبائية من بين الوسائل والإمكانات التي تسمح لها تأكيد سلطتها في كل المجالات والقطاعات، لأن المردودية المالية هي الشغل الشاغل للإدارة الجبائية، وخاصة الرقابة الجبائية وما تديره من تحصيل.

أما النظام الجبائي الجزائري، أعطى للتمويل الجبائي مكانة متواضعة جدا، وركز تمويله بصفة عامة على مداخيل الريع البترولي مما أدى إلى إهمال معايير المردودية الجبائية، بالرغم من التوسع الهائل في حجم الإنفاق الجبائي، والحجم المعتبر للتغيرات المحدثة في النظام الجبائي بصفة عامة ونظم وقواعد الاقتطاع الجبائي بصفة خاصة، وهذا ما يمكن معاينته من خلال قوانين المالية السنوية 2002-2004 وقوانين المالية التكميلية، هذا من جهة ومن جهة أخرى الفرق بين ضريبة وأخرى من حيث المردودية عند مقارنتها، مثل الضرائب غير المباشرة والرسم على القيمة المضافة T. V.A حيث النسبة 09% و17% والضريبة المباشرة مثل الرسم على النشاط المهني TAP 2%.

لقد أعيد الاعتبار والاهتمام للمداخيل الضريبية عندما اكتشف العجز المالي الذي عرفته الجزائر عند اعتمادها على تمويل ميزانيتها من الجبائية البترولية، في سنة 1986 وعند وقوع الأزمة البترولية العالمية مما أدى بالدولة الجزائرية إلى الاقتراض الخارجي، وما أنجر عنه من تبعية اقتصادية وسياسية، مما جعل الدولة تلجأ إلى الجبائية العادية.²

¹ -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب،المادة20،مكرر الفقرات3-4-6،قانون الإجراءات الجبائية لسنة2018،ص15.

² -محمد فلاح، "السياسة الجبائية(الأهداف والأدوات)حالة الجزائر"، رسالة دكتوراه، 1996،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2006/2005،ص22.

ثانيا/ الهدف القانوني:

لقد رسم المشرع الجزائري الإطار القانوني لعملية الرقابة الجبائية وإجراءاتها الشكلية والموضوعية، لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إلا تطبيق هذه الإجراءات والعمل بها واحترامها، لحماية حقوق المكلف بالضريبة من كل أشكال التعسف من طرف المراقبين تحت طائلة تطبيق القانون فالزم عليهم المشرع إتباعها واحترامها أثناء السير في عملية الرقابة، إن ضمانات النقاش المتناقض فيها يخص أي معلومة مسجلة ذات الصلة بحسن السير في الإجراءات الرقابة الجبائية

إن التطور القانوني السريع الذي عرفته الإدارة الجبائية في عملية محاربة الغش الجبائي، خلقت نوع من سوء فهم وتطبيق القانون الجبائي .

إن التطور التاريخي للقانون الفرنسي أثبت توسع وامتداد كبيرين في مفهوم الليبرالية والحرية الفردية في القرن 20 التي أخذت بعين الاعتبار منذ سنة 1789 مع تطبيق هذه العدالة بصفة عامة.¹

ثالثا/ الهدف الاقتصادي:

إن العلاقة بين الجباية و الاقتصاد علاقة معقدة والتي تعتمد على مفاهيم أقل ما يقال عنها. تداخلية التي تبعث على اختيار القرارين والمسؤولية السياسية والجبائية التي يجب أن تعكس حياد الدولة، إن المفهوم المحيط عند البعض تدخل الدولة ولكن البعض يحبذ التدخل عن طريق الميزانية، المهم يجب التأكيد على التناقضات والمفاهيم ولكن في الحقيقة الضريبة لها دور اقتصادي مبدئيا، نظيرا لأهميتها في تطوير النفقات العمومية في الدول المتطورة .

منذ نهاية الحرب العالمية الثانية أصبحت الضريبة عبارة عن وسيلة سياسية اقتصادية واجتماعية وحتى الدول النامية أصبحت تستعمل هذا المبدأ. بما إن هذا الاختيار أصبح مفروضا، يأتي الدور الاقتصادي في تفعيل هذا الاختيار وأحسن دليل على ذلك هو تقييم هذه المداخل أو العائدات بنسب قد تكون متفاوتة .

لكن في اغلب الأحيان تكون النتائج متداخلة فيما بينها، مثل ما جاء به الاقتصادي هكلي Hackly في رسالة الدكتوراه تحت عنوان علاقة الاقتصاد بالقرار الجبائي فيما يخص تقسيم المداخل لقد وصل هذا الاقتصادي إلى النتيجة هامة وهي أن النتائج المتحصل عليها بالنسبة للميزانية تبق نتائج المتحصل عليها ذات قيمة مشكوك فيها .²

¹- Ahmed Hamini , **L audit Comptable et Financier**, Edition Berti Algérie,2001,P172.

²- جمال بدري،"عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي"،رسالة ماجستير،جامعة الجزائر،كلية الحقوق،سنة 2008-2009،ص26.

كما يمكن دراسة الانعكاسات الاقتصادية للرقابة الجبائية، إلا أن هذه الانعكاسات لم تخصص لها دراسات، لان أساس نشأة الرقابة الجبائية هي قمع الغش والتهرب الضريبي ووضع حد لتطور هذه الظاهرة، وحين يجب التنديد باعتبار الرقابة الجبائية تكبح المبادرة الفردية هذا فيما يخص نظرة الأكاديميين، وقد أكدته المقولة الشهيرة لغار lafer كثرة الضرائب تقتل الضريبة، وفي الأخير ناقش الاقتصاديين مجدداً آثار العدالة الجبائية أو المساواة أمام الضريبة.

رابعاً/ الهدف الاجتماعي:

يقصد بالهدف الاجتماعي وهو العدالة أمام العبء الضريبي، لقد ظهرت هذه الفكرة في القرن 18 وقد وضعت قيد التنفيذ الثورة التي ألغت النظام الضريبي القديم ووضعت جباية متمركزة على الضريبة المباشرة، في ظل الجبائية المحلية المباشرة وبهذه الطريقة نجد حقيقة المساواة أمام الضريبة .

إن المقولة الشهيرة "لا وجود لواجب ضريبي دون جباية عادلة" وعليه فان المشروع الجبائي يهدف دائماً إلى تحقيق العدالة الجبائية والتي تتحقق عن طريق توزيع العبء الجبائي على كافة الشرائح الاجتماعية، ويرى البعض لا يتم تكريس العدالة الجبائية إلا عن طريق دفع المولين المتشابهين في النشاط والمكان نفس القيمة أو المبلغ الضريبي والرسم وهو ما يعرف بالعدالة الأفقية، ولا يعرف بالعدالة العمودية، إن غياب العدالة أمام الضريبة يؤدي إلى الإحساس بالظلم لدى الممول التي تقلل من الحس المدني اتجاه الواجب الضريبي هذا من جهة ومن جهة أخرى يصبح لا يؤمن بسياسة الدولة بصفة عامة والسياسة الجبائية بصفة خاصة هذا ما يولد عنده ويدفعه إلى الغش الجبائي مهما كان نشاطه بسيطاً، إذن العدالة الجبائية تعني وجود نظام جبائي يعمل على جعل كل ممول بالضريبة يدفع حسب نشاطه وإيراداته، إلا أن الإدارة الجزائرية تعرف خصوصيات اجتماعية خاصة ويجب العمل على القضاء عليه بديمقراطية حيث تتماشى مع تطلعات الشعب بعيداً على كل بيروقراطية.¹

¹-جمال بدري، مرجع سابق، ص، ص، 27، 28

المطلب الثالث: أسباب وعقوبات الرقابة الجبائية

تتمثل أسباب الرقابة الجبائية وعقوباتها فيما يلي:

الفرع الأول: أسباب الرقابة الجبائية¹

يوجد سببان رئيسيان لإجراء الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وهما كالتالي:

أولاً/ الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتة وضمان صدقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.

ثانياً/ الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظراً لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي، لذلك فإن عملية مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

الفرع الثاني: عقوبات الرقابة الجبائية

إن القانون الجبائي ينص على نوعين من العقوبات عقوبات جزائية وأخرى جبائية، فالعقوبات الجزائية تتنوع إلى عقوبات أصلية وتبعية تتمثل الأولى في الحبس والغرامات المالية والثانية غير تبعية تتمثل في الحكم بمزاولة مهنة الخبراء والمستشارين الجبائيين والمحاسبين وعند الاقتضاء صور قرار بغلق المؤسسة.

أولاً/ العقوبات الجبائية:²

نجد أن مختلف القوانين الجبائية نوعين من الجزاءات جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها، وجزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعين من طرفها، والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة وقد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري

¹ - مصطفى عوادي، نصر رحال، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مكتبة بن موسى سعيد للنشر

والتوزيع، الوادي، 2010-2011، ص، ص، 33، 34.

² - مصطفى عوادي، نصر رحال، المرجع نفسه، ص، 33.

تتمثل أساسا في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة وهي تختلف من قانون لآخر مضمونا ومقدار .

ثانيا/ الزيادات:

تختلف الزيادات عن فوائد التأخير وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف عن أداء ضريبيه وفوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا، وكما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة نبينها كالتالي:

-النقص في تقديم التصريح؛¹

-التأخير في تقديم التصريح؛²

-عدم التصريح.³

ونشير إلى أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري(50.000.000) دج أو ما يعادلها وترفع إلى 200 % إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ.⁴

ثالثا/الغرامات الجبائية:

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر غالبا بنسبة معينة مما لم يؤدي من الضريبة، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة"الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية.

1. بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة:

تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية:

-عدم تقديم تصريح بالوجود وتحديد مبلغ 30.000دج.⁵

-عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة وتحدد بمبلغ 50.000دج بالنسبة للضريبة الجزافية والتقدير الإداري.⁶

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 193-1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص50.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع، المادة 192-1-، ص49.

³ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع، المادة 194-3-، ص51.

⁴ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع، المادة 193-2-، ص50.

⁵ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع، المادة 194-1-، ص51.

⁶ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع، نفس الصفحة، المادة 194-3 .

- عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم وتتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 30.000 دج.¹

2. بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة:

هذا القانون يميز نوعين من الغرامات.

- غرامة ثابتة: تتراوح ما بين 50.000 دج و 25.000 بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة.²

- غرامة نسبية: تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25.000 دج.³

أما الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للغرامة نذكر من بينهما:

- رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظها وتتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1.000 دج و 10.000 دج.⁴

- في كل زراعة للتبع غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية يكون حددها الأدنى 500 دج.⁵

- في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح ما بين 1.000 دج و 3.000 دج.⁶

- عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت أثناء تأدية وظائفهم وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 100.000 دج.⁷

3. بالنسبة لقانون التسجيل:

في حالة التملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج.⁸

بينما عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5.000 دج و 50.000 دج.⁹

4. بالنسبة لقانون الطابع:

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم من دون أن تقل عن 2.000 دج.¹ أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج.²

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع، المادة 304، ص 84.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص 84.

³ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع، نفس الصفحة، المادة 524-1.

⁴ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع، المادة 538، ص 88.

⁵ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع، المادة 527-1، ص 85.

⁶ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع، المادة 544، ص 89.

⁷ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع، المادة 537، ص 88.

⁸ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 120-2 من قانون التسجيل، مرجع سابق، ص 25.

⁹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 62، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 28.

5. بالنسبة لقانون الرسوم على الأعمال:

كل مخالفة لأحكام هذا القانون تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 2.500 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج.³

كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلاف قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 دج و 100.000 دج.⁴

رابعا/العقوبات الجزائية:

إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية، وكثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال الغش الضريبي مثل المادة 418 منه، والتي تجعل من تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضرائب والرسوم من قبيل الجرائم الماسة بحسن سير الاقتصاد الوطني، والمادة 42-2 الخاصة بتعريف الشريك والمادة 53 والمتعلقة بالظروف المخففة⁵، وأيضا المادة 599 من قانون الإجراءات الجزائية التي تتفرع إلى عقوبات أصيلة تحتوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية وإلى عقوبات تبعية وسوف تحلل ذلك فيما يلي:

1. العقوبات الأصلية:

تنص عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة وهي تمثل في الحبس والغرامة، والملاحظ في القوانين

الجبائية أنها اتفقت جميعها على مايلي:⁶

- عقوبة في الحبس من سنة (01) إلى خمسة سنوات (05) بغرامة مالية قدرها 50.000 دج إلى 100.000 دج.
- الحبس من سنتين (02) إلى عشرة سنوات (10) بغرامة مالية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج، ولا يتجاوز 3.000.000 دج.
- بالسجن من خمس (05) إلى عشرة (10) سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج، ولا يتجاوز 3.000.000 دج.
- بالسجن من عشر (10) سنوات إلى عشرين (20) سنة، وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص من 300.000 دج.⁷

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 35، من قانون الطابع، مرجع سابق، ص 10.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع، نفس الصفحة، المادة 37 .

³ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 114، من قانون الرسم على الأعمال، مرجع سابق، ص 35.

⁴ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع، نفس الصفحة، المادة 122.

⁵ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 53، من قانون العقوبات، لسنة 2019، ص 19.

⁶ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 303 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص 60.

⁷ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، القانون رقم 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ص 40.

2. العقوبات التكميلية:

نصت القوانين الجبائية علة فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات، وتتمثل هذه العقوبات

التكميلية فيما يلي:¹

-تحديد الإقامة؛

-المنع من الإقامة؛

-الحرمان من مباشرة بعض الحقوق؛

-المصادرة الجزئية للأموال؛

-حل الشخص الاعتباري؛

-غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا؛²

-نشر حكم وتعليقه وذلك على نفقة المحكوم عليه، ويكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العقود.³

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 09 من قانون العقوبات، مرجع سابق، ص 07.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 146، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 49.

³ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 62، من قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية، العدد 85، سنة 1995، ص 25.

المبحث الثاني: الرقابة على الوثائق

إن التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة ونظرا لطبيعتها جعلت الإدارة الجبائية تلجأ إلى توزيع تدخلها في مجال مراقبة هذه التصريحات، فالرقابة الجبائية تأخذ عدة أشكال ومن بين الأشكال التي تأخذها الرقابة سنتطرق للرقابة على الوثائق *contrôle sur pièce*.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة على الوثائق

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية ويتجلى دور هذه الرقابة بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، وتتم في مقر المفتشية التي يتواجد بها الملف الجبائي، إذ تقوم على مقارنة المعلومات والوثائق المتوفرة لدى الإدارة الجبائية إضافة إلى ما تحصلت عليه هذه الأخيرة من معلومات من طرف بيئات أخرى، كالإدارات والبيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين، وغيرها من الأطراف، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه البيئات والتي تكون في شكل كشوفات تعرف بـ *Bulletin de recoupment* كمعلومات إضافية مع التصريحات الجبائية المكتتبه المقدمة من طرف المكلفين بعد القيام بفحص شامل لها، وكأمثلة على ذلك: النشاطات الطبية وشبه الطبية، عيادات التوليد وقاعات العلاج بحيث تتعامل إدارة الضرائب بالتنسيق مع مصلحة الضمان الاجتماعي التي تقدم لها سنويا كشوفات فردية تبين فيها عدد الفحوص المقدمة من طرف كل طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج. أما بالنسبة للمحامين، وذلك بالتنسيق مع كتابة ضبط المحكمة التي تقدم كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي.

تتميز الرقابة على الوثائق عن الرقابة الشكلية بعدة نقاط تتمثل أساسا في أنها انتقائية وغير منتظمة على عكس الرقابة الشكلية التي تتم بطريقة منتظمة وغير انتقائية كما أن هذه الأخيرة تعتمد على القراءة السطحية للمعلومات التي يتضمنها التصريح، أما الرقابة على الوثائق فتقوم على الفحص النقدي والشامل لتصريحات. كما يتميز هذا النوع من الرقابة عن الرقابة المعمقة أنه يتم على ضوء الوثائق الموجودة على مستوى إدارة الضرائب وليس بعين المكان، والجهة المخول لها مراقبة الوثائق هي المفتشية تشمل هذه المراقبة الخاضعين لنظام التقدير الجزافي ونظام الربح الحقيقي على حد سواء، بالإضافة إلى أن أغلبية المنازعات المترتبة عنها تخص كيفية تحديد الوعاء الضريبي، حيث تلتزم إدارة الضرائب بتسبب تعديلها للتصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة، كما يلتزم هذا الأخير بتقديم الدليل بأن الضريبة مفروضة عليه مبالغ فيها في حالة الفرض التلقائي لضريبة فقط أي عند عجزه عن تقديم الدليل العكسي .

إذن فالرقابة على الوثائق هي: "رقابة لاحقة تسمح للإدارة بالقيام بفحص نافذ لتصريحات المكلفين ومنه كشف وتصحيح للنقائص المكتشفة".¹

يهدف هذا النوع من الرقابة إلى:

-اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للريح؛

-معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة؛

-مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب؛

-إعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق و شامل لجميع التصريحات المكتتبة والمقدمة من طرف

المكلفين بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تملكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف.

وفي حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمة من طرف المراقب يحق له أن يطلب بعض التوضيحات

والتبريرات إذا لزم الأمر، لاسيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء الخاصة والملاحظ أن الإدارة الجبائية

تلجأ لهذا الإجراء بكثرة.²

المطلب الثاني:خطوات وكيفية استخدام الرقابة على الوثائق.

أولاً/ طلب المعلومات:

بموجب المهام والامتيازات المخولة للمفتش يمكنه توجيه طلب شفوي إلى المكلف بالضريبة لإمداده ببعض

المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، وفي حالة رفض المكلف الإجابة عن كل أو جزء من

النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا للحصول على التوضيحات أو التبريرات. ولا يلزم

المكلف بعقوبة إذا رفض الرد.

ثانياً/ طلب التوضيحات والتبريرات:

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلبات الشفوية أو يرفض جزء من النقاط المطلوب

تقديمها، يعيد المفتش الطلب كتابيا، ويجب أن يتوفر هذا الطلب على شرطين أساسيين:

-أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو

التبريرات وتوجيهها للمكلف بالضريبة؛

¹ - Ministère des finances, direction générale des Impôts (DGI), Direction de recherche et vérification, Guide du contrôle sur pièce, p03

² - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية،وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب،المادة19 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة2010،ص10.

يجب على المكلف بالضريبة تقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوم.¹ كما رخص القانون للعون المحقق أن يصحح تصريحات المكلف، لكن عليه قبل ذلك وتحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، إرسال التصحيح للمكلف على أن يبين لو بكل وضوح كل إعادة تقويم والأسباب التي دعت إلى ذلك إضافة إلى مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك على المكلف أن يقوم بتقديم موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوم، وفي حالة انقضاء هذه المدة دون رد، فإن هذا يعني قبول ضمني، حيث يلجأ العون المحقق إلى تسوية وضعية ملف المكلف بشكل واضح ودقيق متضمنة النقائص المستخرجة والتصحيحات اللازمة مع الحقوق والغرامات الواجبة.²

كما أن المشرع فرق بين نوعين من التصريحات:

- التصريحات غير المدعمة بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (الميزانية السنوية والوثائق المرافقة)، فإن هذه التصريحات تكون محل تصحيح تلقائي.
- التصريحات المقدمة ضمن محاسبة دقيقة من حيث الشكل وكفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها، في هذه الحالة لا يمكن تصحيح هذه التصريحات إلا تبعا للإجراء التناضلي.

ليتم في الأخير إعداد الجداول المتضمنة للحقوق الواجبة التحصيل وترسل هذه الجداول على المديرية الفرعية للعمليات الجبائية للتسجيل، وتحويلها إلى قبضة الضرائب المختصة إقليميا بهدف متابعة ملف المكلف وتنفيذ الحقوق الواجبة التحصيل. ليقوم رئيس المفتشية بعد التنفيذ بإعداد بطاقة المراقبة التي تتضمن بيانات المكلف (اسمه ولقب، تاريخ وسنوات المراقبة، والنقائص المستخرجة).

وفي مقابل ذلك يمكن للمكلف أن يعمل على تصحيح التصريح الذي يراه غير مناسب قبل أن تباشر الإدارة الجبائية عمليات الرقابة، لكن بعد ذلك يكون المكلف ملزم بكل البيانات والمعلومات التي يتضمنها تصريحه.

و في هذا المجال نصت المادة 25 من قانون المالية لسنة 2014 على أنه: "خلال مراقبة الإدارة الجبائية التصريحات بالإضافة إلى المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة وحق ورسم وإتاوة، فإنه يحق لها التشكيك في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلف بالضريبة، والتي تخفي المضمون الحقيقي

¹- العبد صالح، الوجيز في شرح القانون الإجراءات الجبائية، ط2، دار هومة للطباعة والتوزيع والنشر، الجزائر، سنة 2011، ص، 37-38.

²- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 36، قانون 08-21 المؤرخ عام 1430 الموافق ل30/12/2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد 77، الصادر بتاريخ 31/12/2008.

للعقد، عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.¹ هذا ما يسمى بالتعسف في الحق الذي تقاومه الإدارة.

وكأمثلة على ذلك:

كأن يبرم المكلف عقد هبة وهو في حقيقة الأمر عقد بيع (عقد صوري) للتملص من دفع الضريبة. بالنسبة لمجمع الشركات أن تكون هناك تحويلات للمبالغ المالية بين الشركة الأم والشركات الفرعية، وتكون هذه التحويلات في البلدان التي يكون فيها فرض الضريبة منخفضا أو القوانين الضريبية أقل شدة بهدف التهرب الضريبي.

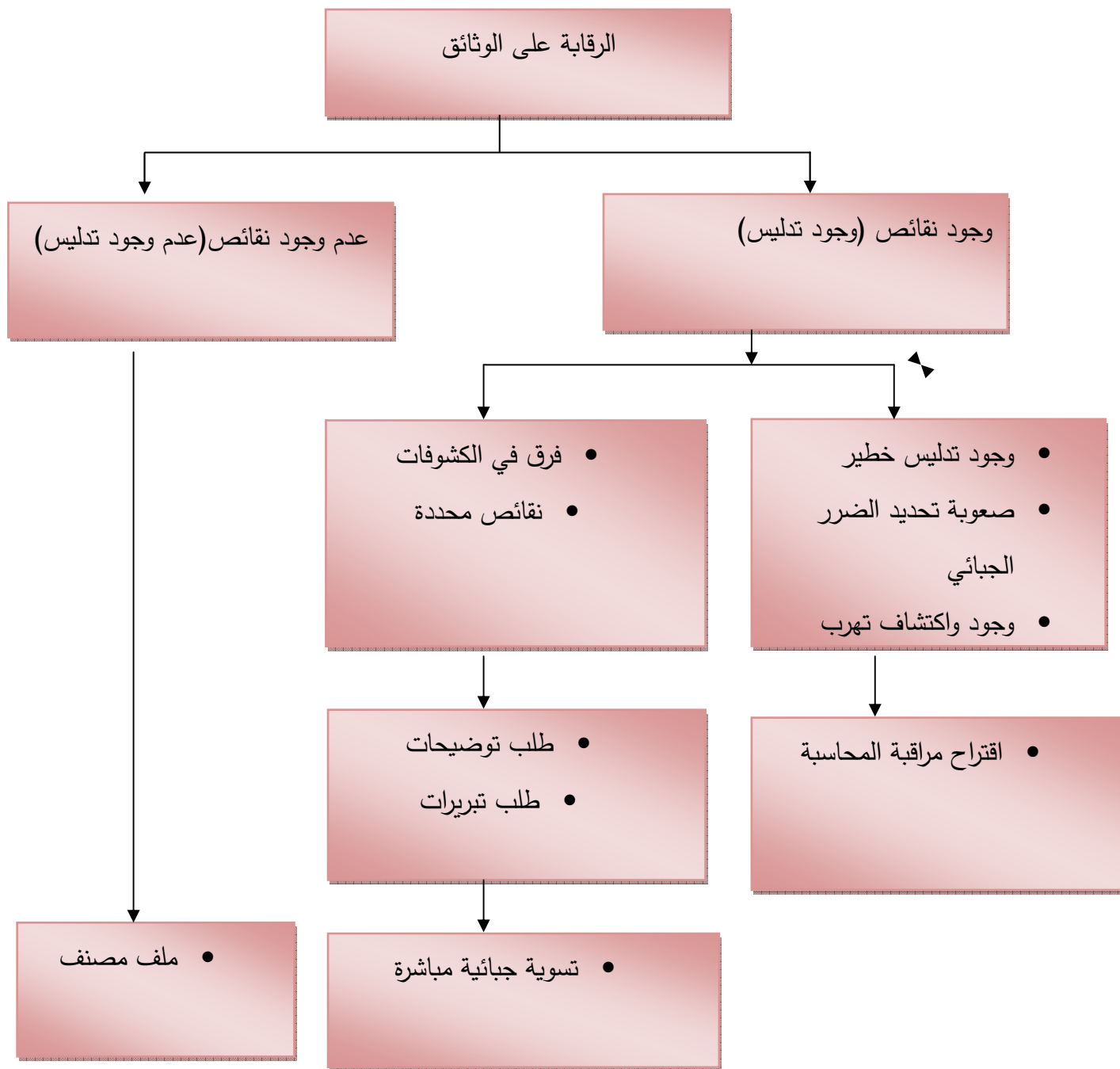
من خلال هذه المادة نلاحظ أن المشرع الجبائي وسع من سلطات الإدارة الجبائية أثناء أدائها لعمليات الرقابة على تصريحات المكلف بالضريبة، ودعمها من خلال إعطائها الحق في التشكيك في المستندات والاتفاقيات المبرمة من طرف المكلف، وهذا إما أنه يحسب على المشرع إيجابا بأنه يحاول غلق المجال أمام التملصات الضريبية، أو يؤخذ عليه بأن المشرع أطلق سلطات الإدارة الجبائية في مواجهة المكلفين مما يؤثر على العلاقة بينهما ويخلق نوع من التوتر.²

ويبين الشكل التالي خطوات إجراء الرقابة على الوثائق:

¹ -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب،المادة25،قانون 13-08 المؤرخ في27 صفر عام1435،الموافق ل2013/12/30،يتضمن قانون المالية لسنة 2014،الجريدة الرسمية العدد68،الصادرة في2013/12/31.

² -العبد صالح،مرجع سابق،ص39.

الشكل رقم (2-3): مخطط الرقابة على الوثائق



المصدر: مصطفى عوادي، نصر رحال، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مكتبة بن موسى سعيد للنشر والتوزيع، الوادي، 2010-2011، ص 13.

وعليه فإن الرقابة الممارسة داخل الإدارة الجبائية تهدف إلى اكتشاف الأخطاء في التصريحات وتصحيحها، كما تساعد في تصنيف الملفات المقترحة للرقابة الجبائية. لكن رغم ذلك يبقى هذا النوع من الرقابة قاصرا أمام العدد المتزايد للتصريحات الجبائية إذ يصعب على المفتش التحقيق بشكل معمق في التصريحات، فتلجأ الإدارة للتنقل إلى عين المكان لممارسة الرقابة خارج الإدارة الجبائية.

المطلب الثالث: واجبات وحقوق المكلفين الخاضعين للرقابة

للمكلفين المعنيين بالرقابة الجبائية حقوق كما عليهم واجبات نوجز البعض منها في ما يلي:

أولا/ حقوق الخاضعين للرقابة:

1. الإعلام المسبق :

لا يمكن القيام بإجراءات الرقابة الجبائية من دون إعلام مسبق للمكلف المعني بهذه الرقابة، حيث يجب إرسال إشعار للمكلف الذي سيخضع للرقابة الجبائية مرفقا بوصول لتأكيد استلام الإشعار.

2. الإطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية :

قبل الخوض في عمليات التحقيق يجب إجبارا على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفقة بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله.¹

3. إمكانية الاستعانة بمستشار جبائي :

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه. لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.

4. حق الإطلاع والرد على نتائج الرقابة الجبائية :

من حق المكلف الذي خضع لإجراءات الرقابة الجبائية مهما كان نوعها، أن يطلع على نتائج هذه الرقابة وبشكل مفصل، وفي هذا الإطار يجوز له إبداء كل الملاحظات والانتقادات التي يراها ضرورية حول هذه النتائج في غضون 40 يوم.²

¹ - مصطفى عوادي، نصر رحال، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مرجع سابق، ص 21.

² - نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، ص، ص 56-57.

ثانيا/واجبات الخاضعين للرقابة:

1. التزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية :

الالتزامات التي يجب على المكلف مراعاتها واحترامها، للاستفادة من الحقوق الممنوحة وعدم التعرض للعقوبات المترتبة عن مخالفة الالتزامات، تتمثل في التزامات متعلقة بالمحاسبة الواجب مسكها من قبل المكلفين والمتمثلة أساسا في:

-تطبيق محاسبة تتماشى ومحتوى النظام المحاسبي الساري العمل به.

-مسك الدفاتر المحاسبية التي أمر القانون التجاري بمسكها، وعلى رأسها دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد،واللذان يجب أن يمسكان بالكيفية المنصوص عنها قانونا .

بالإضافة إلى التزامات أخرى جبائية متعلقة بتنظيم سير التحصيلات الجبائية من المكلفين إلى المصالح الجبائية، حيث يجب التقيد التام بالتنظيم والإجراءات التي تفرضها الإدارة الجبائية من خلال جملة التصريحات الضريبية المعتمدة ومواعيد تقديمها.¹

المبحث الثالث:مساهمة وأهمية الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة موجودة على مستوى أغلب الدول، مما يجعل الدولة تلجأ إلى وسائل إدارية لمواجهة التهرب فيمكن لهذه الوسائل أو الهياكل الإدارية الحد أو النقص من هذه الظاهرة، فمن هذا المنطلق نجد الوسيلة الإدارية التي منحها القانون لمحاربة هذه الظاهرة ألا وهي الرقابة على الوثائق التي تعد عملية من عمليات الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الأول:طرق التهرب الضريبي

يأخذ التهرب من الضريبة عدة أشكال وطرق،وذلك للإفلات من دفعها إما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية أو السعي إلى خرق أوضاع قانونية كما هو معمول به في الواقع باستغلال المكلف للثغرات القانونية ولأنه لا يمكننا حصر كل أشكال التهرب الضريبي فالتهرب له علاقة ببراعة وتقنن المكلفين بالضريبة في التخلص من عبئها متخذين بذلك عدة طرق نذكر منها:

أولا/ التهرب عن طريق عمليات محاسبية (التحايل المحاسبي):

مادام القانون الضريبي يتطلب موافاة الإدارة الجبائية في مواعيد وأجال محددة،بإقرارات الربح الضريبي الذي حققه المكلف خلال السنة المالية،فإنه من الطبيعي أن معظم البيانات اللازمة لهذه الإقرارات يوفرها النظام المحاسبي،الذي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية التي تقوم به

¹-سليمان عتير،مرجع سابق،ص86.

المؤسسة وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج نشاطها وبحكم افتراض جزء من تضامن الممول تجاه الإدارة الجبائية والضريبة نفسها والمتجسدة في الإقرارات، أو التصاريح المقدمة، حيث أنه يسعى دوماً على إدخال بعض التعديلات والتغييرات على ملف الجبائي خاصة من الجانب المحاسبي.

حيث يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معاً أو بطرق أخرى وباعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية حيث تقوم بمقارنة ما جاء في الإقرارات والوثائق المحاسبية بغية التأكد من صحة الكتابات المحاسبية، أو بصورة أدق تعتبر الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين، ففي الوقت الذي يمكن استعمالها أيضاً لتضليل أعوان الإدارة الجبائية، فهي تعتبر من ناحية أخرى حجة تبريرية لصالح المكلف إذا كانت محكمة ومنظمة ومضبوطة، وفي الوقت نفسه فهي دليل ضد المكلف إذا كان يشوبها الغموض والتناقض، لذلك أوجبت جُل التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة وكاملة ومقنعة، تعطي صورة واضحة على مجمل نشاطه.¹

ومن أمثلة العمليات المحاسبية هي:

1. اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع؛
2. توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلاً؛
3. التناسي المعتمد لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون تحرير فواتير، ويتم التسديد نقداً؛
4. التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة؛
5. تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي، بالتواطؤ مع الزبون.²

ثانياً/ التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية:

إضافة إلى طريقة التهرب السابقة المتمثلة في التهرب عن طريق العمليات المحاسبية، يوجد نوع آخر من طرق التهرب الضريبي، يتمثل في التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية وهي:

1. التهرب عن طريق العمليات المادية:

بالإضافة إلى التلاعب المحاسبي، يلجأ المكلف إلى استعمال طرق وأساليب أخرى للغش الضريبي، بحيث يتمتع المكلف عن التصريح بجزء من أو بكل مبيعاته أو منتجاته وكذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية، وهذه عملية تحايل مادي، ومن جهة أخرى يمكن أن ينصب التحايل في قالب قانوني أي بمعنى

¹-محمد بلول، مرجع سابق، ص 17.

²-سليمان عتير، مرجع سابق، ص 79.

أن المكلف لا يخرج عن القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر امتيازاً تسمح له أن يخضع لضريبة أقل.

ومن أشكال هذا التهرب الضريبي نجد أن المكلف بالضريبة يقوم بإخفاء جزء هام من الشركة وذلك بإنشاء ورشات صغيرة في مناطق كثيرة الاكتظاظ، ونجد شكلين للإخفاء:

-الإخفاء الجزئي: هذه التقنية تتميز بإخفاء المكلف لجزء من البضائع والسلع والتي من المفروض أن تخضع للضريبة، ليعاد بيعها بعد ذلك بطريقة غير شرعية ومن بين هذه الصور التي يتجسد فيها الإخفاء الجزئي:

-عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون

-إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من دفع الرسوم الجمركية.

-الإخفاء الكلي: يلجأ المكلف إلى ممارسة أنشطة دون علم الإدارة الجبائية بذلك مستغلاً ضعف الرقابة الجبائية حيث يقوم بإنشاء مصانع صغيرة في أماكن أهلة بالسكان أو في مناطق ريفية يصعب الوصول إليها، والإنتاج المحصل من هذه الوحدات الخفية يتم بيعه دون فواتير في السوق السوداء.¹

2. التهرب عن طريق عمليات قانونية:

وقد عُرفَ بأنه الإخفاء أو التهرب 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 ليس لهم الحق في الاستفادة منها ويمكن أن يأخذ هذا النوع من التهرب شكلين وهما:

3. التهرب عن طريق عمليات وهمية:

يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات بيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ضناً من أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال.²

¹-مصطفى عوادي، نصر رجال، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص 66.

²-محمد بلول، مرجع سابق، ص، ص، 19، 20.

4. التهرب عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية:

قد يكون التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملا للتهرب الضريبي وذلك بتمرير حالة قانونية خاضعة للضريبة محل حالة أخرى معفاة أو أقل خضوعا للاقتطاع، ويظهر ذلك غالبا في جباية حقوق التسجيل أين تمرر حالة بيع مثلا على أساس أنها هبة. أو الشركات التي تملك فروعاً موجودة في الخارج أو مقرها الرئيسي في الخارج حيث تتهرب وذلك بتحويل أرباحها لفروعها المتواجدة في بلدان رسومها أقل، متلاعباً بسعر العبور وعدم توزيع مداخيلها المجمعة من فروعها وتعتبر هذا الطرق من أبرز ما وصل إليه المكلف، ولكنها تبقى مجرد أمثلة لا غير فالمكلف يسعى دوماً على تطوير أساليبه وإيجاد منافذ أخرى ليلتخص من أداء واجبه الضريبي فالمسلم به أن خيال المتهرب وطرق التهرب لا تعد ولا تحصى.

ونستخلص للتهرب الضريبي طرق متعددة لا تعد ولا تحصى، ويتفنن المكلف في كيفية التهرب والتملص من دفع الضريبة بعدة طرق، وأبرز ما وصل إليه المكلف التهرب عن طريق تكنولوجيا الإنترنت التي أصبحت من أساليب التسويق المعاصر، فتتم عمليات وصفقات بيع وشراء بمبالغ ضخمة دون قدرة الدولة على كشفها، لأنها بعيدة عن الرقابة".¹

المطلب الثاني: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي.

أولاً/ على مستوى التشريع الضريبي:²

يلعب التشريع الضريبي الأساسي في محاربة التهرب الضريبي، لذلك وجب على صياغة التشريع الضريبي بشكل يسهل عملية فهمه من قبل المكلفين، وموظفي الضرائب، وكذا العمل على تبسيط الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة.

1. العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره:

فالصياغة الجيدة من شأنها أن تصل إلى المكلف ويستوعبها دون بذل جهد كبير منه، لذلك يجب العمل على سد الطريق أمام المتهرب، من أجل هذا يجب العمل على صياغة النصوص القانونية بشكل واضح لا يحتمل إلا تأويلاً واحداً، فحتى إذا استعان المكلف بذوي الخبرة فلا يمكنهم أن يحملوا النص أي تفسير آخر غير التفسير الذي صيغ من أجله، ما يحيط بالضريبة من لحظة فرضها إلى تحصيلها، وفي الجهة الأخرى تجسد السلطة التشريعية دورها بإعادة صياغتها للنصوص المقترحة عليها من السلطة التنفيذية بمشاريع القوانين أن تزيل بذلك كل غموض قد يشوب النص ويحرفه عن معناه الذي صيغ من أجله.

¹ -محمد بلول، مرجع سابق، ص، 20.

² -خالد خطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 210.

كما تلعب الإدارة هي الأخرى دورا في إعطاء النص تلك القيمة القانونية المطلوبة بدخوله حيز التنفيذ باكتشافها للغموض والنقص في حدود الشرعية الضريبية، بأن تعدل نصا أو تلغيه.

كما يجب أن يتوخى المشرع في أثناء صياغته للنصوص الصياغة الجيدة والمنسجمة حتى تؤدي بنا إلى استقرار القوانين، نظرا للتغيرات والتعديلات المستمرة التي نلاحظها كل سنة من خلال قانون المالية، لأنها تعقد مهام موظفي الضرائب الذين لا يمكنهم مواكبة التغيرات على مختلف النصوص القانونية، لذلك يجب العمل على استقرار النظام الضريبي بإنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى نضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها بالنسبة للموظفين، وأدائها بالنسبة للمكلفين، لأن المشكل ليس في انعدام القوانين أو تعددها بقدر ما هو في استقرارها، لذلك تجب الإشارة إلى بعض التوصيات من أجل فاعلية النظام الضريبي نذكر منها:

1.1 تشديد العقوبات المقررة على كل من يتهرب من الضريبة المفروضة عليه قانونيا، حيث أضيف عقابي سنة 1995 متعلق بالغلق المؤقت للمحلات التجارية.

2.1 اللجوء إلى إجراءات تكفل الحد من إمكانية التهرب مثل:

-حجز الضريبة من المنبع: ويتجلى ذلك في حجز مبلغ الضريبة المستحق عند مدين المكلف، ليدفعها هذا الأخير نيابة عن المكلف للإدارة الجبائية.

-التبليغ بواسطة الغير: وهذا المظهر لا نجده كثيرا في الدول النامية. مع تخصيص مكافأة لمن يدلي بمعلومات تساعد في الرقابة حتى وإن حمل في طياته أغراض شخصية إلا أنه يبقى أداة فعالة.¹

2. بساطة وعدالة النظام الضريبي:

وجب على المشرع الضريبي أن يتقاضي أدنى إزعاج ممكن للمكلف لكي يستقره فيلجأ إلى التهرب الضريبي من دفع الضريبة، ولا يتحقق له ذلك إلا بتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها وتحصيلها، لذا يجب أن يعتمد التشريع على لغة بسيطة ومتناسقة ويحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين وتسهيل إجراءات التزامهم اتجاه الإدارة الضريبية، وبالتالي فتبسيط لغة النصوص تساهم في تجنب التفسيرات الفردية التي تختلف من فرد إلى فرد آخر، فيها يتوقف نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب.²

فالنظام الضريبي في الجزائر من خلال الإصلاحات الضريبية المتجددة مع كل سنة مالية أعطت وجها جديدا للتشريعات الجبائية مثل ما هو الحال بالنسبة للإصلاح الذي جاء في مجال نظام التقدير الجزافي، حيث قام

¹ - خالد خطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 210.

² -La Lecture de DGI." Bullent D'information De directoin générale des impots",N69/2013,P7.

المشروع بفرض (IFU) منذ سنة 2007، وهي ضريبة جمعت بين عدد من الضرائب بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجزافي، وهي (IRG)، (TVA)، (TAP) .

ثانيا/على مستوى الإدارة الجبائية:¹

إن جملة الإصلاحات التي لحقت النصوص لا توتي أكلها إلا إذا كان تنفيذها على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة والتنظيم، وعلى هذا الأساس فإن فاعلية النظام الضريبي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري، فأى خلل أو عدم تجانس أو تفاوت في الحداثة بين النص والإدارة سيؤدي لا محالة إلى عدم تطبيق النص على أرض الواقع، لذا وجب إصلاح الإدارة من جانبين اثنين:

1. الجانب البشري:

إن تزايد نشاطات الأفراد بتحصيل الضريبة يستلزم تدعيم الهياكل الإدارية الجبائية وإمكانياتها البشرية، الأمر الذي دفع مصالحها من أجل أن تسدد النقص بينها وبين عدد الملفات التي يجب دراستها، فالاحتلال أصبح واضحا 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 للرفع من مستواهم وتنظيم التريصات والندوات، ومن أجل تطوير إمكانية تدخل المحققين في ميدان الرقابة على المداخل قامت مجموعة من الإطارات التابعة للمديرية العامة للضرائب وبعض المديريات الولائية ومصالح التحصيل والتحقق الذين بدورهم يقومون بتكوين المحققين على المستوى المحلي، والغاية من هذا التبرص هو الحلول على التقنيات الخاصة بهذا النوع من الرقابة والتحكم فيه باعتباره من أولويات الرقابة والتحقق. وهي المبادرة من نوعها من الإدارة الجبائية الجزائرية.

وعلاوة على تكوين الجانب البشري، لابد للإدارة أن تتخذ إجراءات حماسية مثل:

-رفع مستوى موظفي الجهاز من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر؛

-الرفع في المرتبات الأمر الذي يجعل الأعوان في موضع بعيد عن الإغراءات المادية التي تعرض عليهم من المكلفين؛

-تحسين علاقة الإدارة بالمولين وذلك باعتبارهم زبائن لديها، وأن التعاون لا بد أن يكون السائد، فضلا عن الاستماع لانشغالاتهم والأخذ بعين الاعتبار لمقترحاتهم؛

-تعزيز تعداد الموظفين المعنيين بالرقابة وتحسين مردودهم.

¹ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص 165.

2. الجانب المادي:

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية المختلفة سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، أو حتى تلك المتعلقة بعمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات، يجعل من الضرورة بمكان توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية، وسائل مادية، كتطور وتجاوب مع مقتضيات العصر، وحرصاً على المتابعة الجيدة للملفات وفحصها في أوقات قياسية وكذا سهولة تخزينها، أصبح تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية ضرورة حتمية للحد من لأي شكل للتهرب، حيث يكتسي الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسهل عملية الرقابة ببرمجة الملفات وبالتالي الكشف المبكر والسهل عن أي عملية احتيالية.

ومن أجل أن تتماشى الإدارة مع بعض الإصلاحات الاقتصادية، اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات المهمة الهيكلية على مستوى المحلي والمركزي:

- قام بتحويل الإدارة الجبائية المركزية إلى المديرية العامة للضرائب وذلك بموجب المرسوم التنفيذي 190/90؛

- إنشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 60/91؛

- إدماج مفتشية الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مفتشية واحدة.

ثالثاً/ على مستوى المكلف بالضريبة:¹

يقاس نجاح أو فشل أي نظام ضريبي بمدى وعي المكلفين به ومدى اقتناعهم بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، بغية تنفيذ الاستراتيجيات الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية. لذا قبل كل شيء يجب أن يكون الهدف من الإصلاحات الضريبية دوماً كسب ثقة وتوعيته والتخفيف من حدة التوتر بينه وبين الإدارة.

1. توعية المكلف بالضريبة:

والمقصود من التوعية تحسيس المكلف بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وبدوره اتجاه هذه التنمية، واقتناعه بواجبه الضريبي، ومن أجل إرساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق المفاهيم التالية:

- تعريف الأفراد بواجبهم الضريبي بشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة، وكذا تنظيم الندوات لشرح بنود القوانين فيما يتعلق بكيفية حسابها، تحصيلها؛

- الإشادة بالبرامج الحكومية المحققة من العائدات الضريبية التي تم تحصيلها؛

- إقناع المكلف بأن الضريبة من أهم صفات المواطنة وأنها تعود بالفائدة عليه وعلى وطنه، وأن عدم دفعها يؤدي إلى تحميل عبئها للغير؛

¹ -ناصر مراد مرجع سابق، ص، ص262- 263.

-رفع التهرب إلى جناية تؤذي إلى الحرمان من الحقوق المدنية والسياسية.

2. إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف:

إن تعسف الإدارة وتجاهلها للمكلف سوف يخلق جوا من التوتر في العلاقة بينهما، إذ يربط المكلف نظريته للضريبة بالإدارة كجهاز تنفيذي لا غير أو بموظف ما، كما يمكن أن نفسر التهرب على أساسه التاريخي والنفسي بالإضافة إلى تدهور المستوى الخلقى لدى موظفي الإدارة في انعدام اللباقة في تعاملهم مع المكلفين، ولتحسين هذه العلاقة قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال بقصد تحسين صورتها، وتضم المصلحة:

2.1 (الاستقبال الهاتفي):

وذلك للاتصال في أي وقت حول أي استفسار ضمن فريق ذو كفاءة عالية، حيث تهدف الخدمة إلى:
-تمكين المكلف الاتصال بالإدارة في أي وقت؛

-تجنب المكلف للتقل؛

-تجنب الاكتظاظ في مكاتب الإدارة.

2.2 (الاستقبال الشخصي):

وذلك بوضع مكتب الاستقبال في مدخل المبنى الخاص بالإدارة يسيره عونين برتبة مراقب لتوجيه المكلفين، مع مسك سجل الشكاوي.

المطلب الثالث: أهمية وفعالية الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي

تتجلى أهمية وفعالية الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي من خلال دورها الفعال في إجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتسبة من قبل المكلفين، وتكمن هذه الأهمية والفعالية في مايلي:¹
-تقتصر الرقابة على الوثائق على نوع أو عدة أنواع من الضرائب، للكشف عن حالات التهرب الضريبي من قبل المكلفين؛

-تقوم بمقارنة المعلومات والوثائق المتوفرة لدى الإدارة الجبائية الخاصة بالمكلف مع مصداقية التصريحات الجبائية لها، وهذا ما يساهم في التقلص من هذه الظاهرة؛

-تقتصر الرقابة على الوثائق على تصريحات المكلفين بالضريبة ودعمها من خلال إعطائها الحق في التشكيك في المستندات و الاتفاقيات المبرمة من قبل المكلف، وهذا ما يمكنها في اكتشاف حالات التهرب الضريبي.

¹-سليمان عتير، مرجع سابق، ص، 75.

-إن ما يميز عملية الرقابة على الوثائق على عمليات الرقابية الأخرى أنها انتقائية وغير منتظمة وتقوم على الفحص النقدي والشامل للتصريحات، كما أنها تتم على ضوء الوثائق الموجودة في إدارة الضرائب وليس بعين المكان؛

-كما تعمل الرقابة على الوثائق في اكتشاف الأخطاء في التصريحات وتصحيحها، وتساعد على تصنيف الملفات المقترحة للرقابة الجبائية.

خلاصة الفصل:

تعتبر عملية الرقابة على الوثائق كونها شكل من أشكال الرقابة الجبائية غاية وسيلة أسسها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة ظاهرة خطيرة تهدد أكبر اقتصاديات دول العالم، ألا وهي ظاهرة التهرب الضريبي، فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون عن إتباع وسلك كل أساليب التهرب والاحتتيال واستغلال للشغرات الجبائية القانونية.

لهذه الأسباب وغيرها من الأسباب التنظيمية، كان لزاما إنشاء هياكل جبائية تتولى زمام هذا الأمر، ومن الأدوار الأساسية التي تقوم بها هاته الهياكل، الرقابة على الوثائق، حيث تعد هذه الأخيرة وسيلة قانونية بيد الإدارة الجبائية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي من قبل المكلفين الذين يلجئون إليه للتصل من التزاماتهم الجبائية، فيقوم الأعوان المكلفون بالرقابة على الوثائق ومن خلال عدة طرق بالتصدي لهذه الظاهرة، ولأن لغة التفاوض بين الإدارة الجبائية والمكلفين هي التصريحات الجبائية، فإن عملية الرقابة على الوثائق سوف تكون حول هذه التصريحات للتأكد من مدى مصداقية وصحة الذمة المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة. وفي حالة وجود تجاوزات من المكلف تحول دون استيفاء الخزينة العمومية لحقها، وجب متابعة المكلف إحدى العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وصولا إلى العقوبات المهنية التي تمس بصفة المكلف شخص (طبيعي أو معنوي)، إلا التشريع الجبائي وسعيا منه على توقيع جزاء ردي، يتراوح بين الغرامة والحبس إضافة إلى العقوبات التكميلية.

الفصل الثالث

دراسة حالة الرقابة على الوثائق بمفتشية الضرائب
دائرة جامعة ولاية الوادي

تمهيد:

بعد تطرقنا للجانب النظري وعرضنا المختصر للرقابة على الوثائق وإبراز مدى فعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي، وكما أن الدراسة النظرية لا يمكن أن تحقق وحدها الهدف المراد تحقيقه، إذا لم تكن هناك دراسة تطبيقية مأخوذة من الواقع، ولهذا فقد اخترنا دراسة بعض ملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق التابعين لمفتشية الضرائب لدائرة جامعة. حيث قمنا بدراسة حالة من أجل دعم الدراسة النظرية التي تطرقنا إليها في الفصلين السابقين، وقسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كمايلي:

المبحث الأول:تقديم عام لمفتشية الضرائب لدائرة جامعة.

المبحث الثاني:دراسة حالة بمفتشية الضرائب لدائرة جامعة.

المبحث الثالث:مراحل ونتائج الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: تقديم عام لمفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي

في هذا المبحث سنتعرف على المؤسسة المستقبلية، والمتمثلة في مفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي، وذلك من خلال الاطلاع على هيكلها التنظيمي. إضافة إلى عرض أهدافها الأساسية والدور الجبائي لها.

المطلب الأول: التعريف بمفتشية الضرائب

أولاً/التعريف بالمفتشية:¹

هي هيئة إدارية مالية تسهر على تطبيق كل التشريعات الجبائية على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقومون بعمليات خاضعة للضريبة، حيث تعتبر وعاء ضريبي ولها دور فعال في إثراء الخزينة العامة للدولة.

ملاحظة:

حسب المرسوم التنفيذي رقم 327/06 تم بموجبه إنشاء المركز الجوارى للضرائب بتاريخ 2006/09/18 .

ثانياً/ نشأة المفتشية:

في البداية كان مقرها الرئيسي بالمغير، وفي سبتمبر 1994 عند إحداث المفتشيات المتعددة الخدمات تم إحداث مفتشية لدائرة جامعة، التي يتوسط مقرها المدني، وتبعد عن مقر الولاية بحوالي 170 كلم، ولها إقليم اختصاصي يضم كل من بلدية جامعة المرارة، تندلة وسيدي عمران ويعمل بهذه المفتشية 13 موظف يعملون على وضع وتحديد أسس الضريبة حيث تتكون من أربعة مصالح وهي:

✓ مصلحة جباية المؤسسات و المهن الحرة؛

✓ مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين؛

✓ مصلحة جباية العقارات؛

✓ مصلحة التدخلات.

يوجد بهذه المصالح ملفات الغارمين حيث يتكون كل ملف جبائي من شهادة اعتماد بالنسبة للأشخاص الذين يمارسون المهن الحرة.

¹-مفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي.

المطلب الثاني:الهيكل التنظيمي للمفتشية.

أولاً/الشكل رقم (3-1):الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي



المصدر:مفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي.

يوضح هذا الشكل الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب لدائرة جامعة، حيث بين دور الأمانة ومصالح المفتشية والمهام التي تقوم بها كل مصلحة، وتكون جميع المصالح تحت مسؤولية رئيس المفتشية أي صاحب القرار الأخير للمصالح في أي مهام.

ثانيا/ شرح الهيكل التنظيمي للمفتشية:¹

1. رئيس المفتشية:

مهمته الإشراف على تسيير مصالح المفتشية والتنسيق فيما بينها بمساعدة الموظفين الذين تحت وصايته كما يعمل على مراقبة انضباطهم والنظر في المنازعات وإعطاء رأيه فيها حيث يستقبل المواطنين ويدرس شكاويهم، بالإضافة على توقيع الوثائق من وإلى المفتشية، كما يسهر على تطبيق التشريعات الجبائية وتوجيه الأعاون في مهامهم.

2. الأمانة العامة:

تستقبل البريد الوارد وإرسال البريد الصادر، كما تقوم بتنظيم مواعيد الاستقبال، وتسجل الشكايات .

3. مصالح المفتشية:

1.3. مصلحة جبائية المؤسسات والمهن الحرة:

يتولى هذه المصلحة رئيس برتبة مراقب على الأقل ومساعدين تقوم هذه المصلحة بتسيير ومراقبة الملفات الجبائية للمكلفين ومن مهامها مايلي:

- استغلال التصريحات والحقوق المدفوعة فورا:مراقبة شكل التصريحات المدفوعة من طرف المكلف بالضريبة(GN:50)بالنسبة للرسم على القيمة المضافة و(GN:50A) بالنسبة لرسم على النشاط المهني ويتم تسجيلها في بطاقة خاصة عن الوضعية الجبائية السنوية كل ضريبة لوحدها.

- استلام التصريحات السنوية:وهي عبارة عن ميزانيات بالنسبة للخاضعين للنظام الحقيقي والتصريحات (GN:12)بالنسبة للخاضعين للنظام الجزافي.

-المراقبة المعمقة للملفات:تقترح قائمة اسمية للمكلفين بالضريبة من أجل مراقبة ملفاتهم مراقبة معمقة ترسل القائمة للمديرية الولائية للضرائب في إطار برنامج سنوي وتتم إحصائيات المراقبة كل ثلاث أشهر.

-تحديد النظام الجزافي:يقوم المكلف بالضريبة باكتتاب تصريح سنوي لرقم الأعمالGN:12قبل 1 فيفري من كل

سنة دراسة الملف الجبائي تحدد المصلحة الأسس الخاضعة، TVA، TAP، IRG .

¹ -نفس المرجع.

-معالجة المنازعات:دراسة الشكايات الواردة من قبل المكلفين بالضريبة.

3. 2. مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين:

يتولى تسيير هذه المصلحة رئيس برتبة مراقب على الأقل ومساعدين وتقوم هذه المصلحة بتسيير ومتابعة ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة الدخل الإجمالي الذي يوجد مقر سكانهم بإقليم المفتشية ومن مهامها:
-استلام تصريحات IRG وترتيبها داخل الملفات الجبائية بناء على المادة الضريبة وهذا رقم التاجر لدى المفتشية.

-تسيير ملفات IRG التابعة لمقر السكن (أي مسك الملفات وفتحها).

- المراقبة المعمقة للملفات وهذا بمتابعة المكلفين ميدانيا بالبحث والتقصي عن مصادر الدخل المتنوعة.

- تحديد وعاء الضريبة IRG أي حساب المداخيل بكل أنواعها.

- التكلفة بالمراقبة المعمقة لكل ملف قبل المديرية.

- معالجة المنازعات ولها علاقة بتحديد الوعاء.

ويمكن أن تتغير المبالغ المعتمدة كقاعدة الضريبة والرسم كما يمكن أن تكون التقديرات محل تحديد ضمني.ويعتبر نشاط المصلحة نشاطا سنويا أو موسميا ومستمر ولكل شخص خاضع لنظام التقويم الإداري ملف خاص به يحتوي على النماذج التالية:

***نموذج(905):**وهو نموذج الخارجي ويجب أن يحتوي على اسم ولقب المكلف بالضريبة وطبيعة النشاط الذي يمارسه وعنوان مقره أو محله.

* **نموذج(906):**ويحتوي على نفس المعلومات الموجودة في النموذج السابق إضافة إلى ذلك تاريخ بداية النشاط،رقم الأعمال، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل الإجمالي.وهاته المعلومات تخص كل سنة مالية بالإضافة إلى العقوبات التي تخص التأخير.

3.3. مصلحة الجباية العقارية:

ويتولى تسيير هذه المصلحة رئيس برتبة مراقب على الأقل ومساعدين ومن مهامها مايلي:

-تسيير ومتابعة الملفات المكلفين الخاضعين للرسم العقاري و التطهيري.

-متابعة ملفات المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل الإجمالي IRG لإيجارات الأملاك العقارية.

-معالجة المنازعات.

-تسيير ومتابعة ضريبة تسجيل الطابع حيث تستقبل وتقوم بتسجيل كل العقود الإدارية والقضائية الواجبة التسجيل.

4.1.مصلحة التدخلات:

- يتولى تسيير هذه المصلحة رئيس برتبة مراقب على الأقل ومساعدين ومن مهام أعوان هذه المصلحة.
 - التدخلات الميدانية:**من أجل مراقبة نشاط المكلفين بالضريبة ويتم ذلك عن طريق تحرير محاضر ميدانية وتسجيلها في سجل التدخلات؛
 - البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وهذا لتزويد باقي المصالح التابعة للمفتشية وأيضا لمفتشيات أخرى بالمعلومات الضرورية من أجل تأسيس الوعاء الضريبي؛
 - الإشراف على عملية الإحصاء العام للنشاطات والممتلكات التي تنظمها إدارة الضرائب سنويا.
- المطلب الثالث: الدور الجبائي للمفتشية وأهدافها.**

أولاً/دور مفتشية الضرائب:

- معالجة ومتابعة الملفات؛
- تحديد الوعاء الضريبي؛
- البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- تسجيل العقود؛
- تسجيل الأحكام القضائية؛
- استغلال العقود في الرسم العقاري (تأسيس ومتابعة الرسم العقاري)؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي للإيجار IRG/Locatio-IRGL؛
- استقبال المواطنين والملفات الجديدة؛
- طلب المعلومات من المكلفين.

ثانياً/أهداف مفتشية الضرائب بدائرة جامعة:

- تزويد الخزينة العمومية بالأموال؛
- حفظ الأموال وضبط حساباتها؛
- تنفيذ القوانين والأنظمة المالية؛
- مراقبة المفتشية العامة للمالية والتسيير المالي والحسابي في مصالح الدولة.¹

¹-مفتشية الضرائب لدائرة جامعة.

المبحث الثاني:دراسة حالة الرقابة على الوثائق لثلاث مكلفين

بعد التعرف على مصلحة المفتشية والدور الجبائي لها،والذي يتمثل في الرقابة على الوثائق، ومن هذا الدور سوف نتطرق لدراسة ثلاث ملفات لمكلفين بالضريبة لدى مصلحة مفتشية الضرائب لدائرة جامعة وهذا ما سنراه في المبحث الثاني والثالث.

المطلب الأول:التعريف بطبيعة ونشاط المكلفين بالضريبة محل الرقابة.

يلزم أي مكلف بالضريبة على تقديم نموذج التصريح بالوجود لدى مفتشية الضرائب المؤهلة يصرح فيها كل المعلومات الخاصة به وبنشاطه ونوع النظام الخاضع له، ويكون إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين الأولى الموالية لتاريخ بدء النشاط. وهذا حسب نموذج التصريح بالوجود (الملحق رقم1).

وهذا يطبق على جميع المكلفين مهما اختلف نوعهم ونوع نشاطهم بهذا التصريح.

أولا/التعريف بالمكلفين المبرمجين ضمن قائمة الخاضعين للرقابة على الوثائق لسنة 2018 ونوع نشاطهم:

1/ التعريف بالمكلف الأول:

شخص طبيعي أو معنوي:شخص طبيعي.

نوع النشاط:مقاول.

رقم التعريف الجبائي:198239280081019 .

رقم المادة:39280000175.

رمز النشاط:50702.

العنوان:جامعة.

الحالة العائلية:متزوج.

2/التعريف بالمكلف الثاني:

شخص طبيعي أو معنوي:شخص طبيعي.

نوع النشاط:خدمات "مكتب دراسات".

رقم التعريف الجبائي:796739280136429.

رقم المادة:39280000214.

رمز النشاط:501308.

العنوان:جامعة.

الحالة العائلية:متزوج.

3/التعريف بالمكلف الثالث:

شخص طبيعي أو معنوي:شخص طبيعي.

نوع النشاط:صيدلة.

رقم التعريف الجبائي:196839280110038.

رقم المادة:392802044891

رمز النشاط:503028.

العنوان:جامعة.

الحالة العائلية:متزوج.

الجدول (رقم 3-1):التعريف بالمكلفين الخاضعين لعملية الرقابة على الوثائق.

البيان	المكلف الأول	المكلف الثاني	المكلف الثالث
نوع النشاط	مقاولة	خدمات (نقل المسافرين)	صيدلة
شخص طبيعي/معنوي	ش/طبيعي	ش/طبيعي	ش/طبيعي
رقم التعريف الجبائي	198239280081019	796739280136429	196839280110038
رقم المادة الجبائية	39280000175	39280000214	392802044891
رمز النشاط	50720	501308	50388
العنوان	جامعة	جامعة	جامعة
الحالة العائلية	متزوج	متزوج	متزوج

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصالح المفتشية.

يوضح الجدول التعريف بالمكلفين ونشاطهم حيث تطرقنا لثلاث أنشطة نشاط خدماتي وتجاري وصناعي.

المطلب الثاني:كيفية اختيار الملفات التي ستخضع لعملية الرقابة على الوثائق.

إضافة إلى الأسس التي يحدد عليها الملف الذي سيخضع للرقابة على الوثائق لدى المفتشية:¹

✓ مكلف لم يمر ملفه برقابة على الوثائق لسنوات متتالية.

✓ مكلف يحتوي ملفه حالة شك أو لبس في نشاطه.

✓ مكلف يضخم في المصاريف لتخفيض الربح.

✓ مكلف دائما في حالة عجز للتسديد ماعليه.

✓ مكلف يضخم في المشتريات للتهرب من تسديد الرسم على القيمة المضافة.

وفي هذه الحالة تقوم المصلحة بدورها لإعداد قائمة المكلفين الخاضعين للرقابة على الوثائق للسنة الحالية

على أساس الأربع سنوات السابقة.

عند دراسة ملف المكلفين بالضريبة مراجعة تصريحاتهم للأربع سنوات السابقة، حيث تقوم هذه الأخيرة بمايلي:

-مقارنة التصريحات السنوية من قبل المكلفين والمعلومات لدى المصلحة أي مقارنة بطاقة المعلومات،محاضر المعاينة، الكشوف البنكية.

-مقارنة التصريحات السنوية للميزانيات وتصريحات الشهرية G50 وهذا حسب نموذج الميزانيات ونموذج التصريحات الشهرية G50 .

بعد هذه الخطوات تحدد المفتشية حالة وجود فروق أو حالة عدم وجود فروقات،حيث في حالة عدم وجود

فروقات فإن ملف المكلف يحفظ ويكون ملفه سليم.

أما في حالة وجود فروقات في ملفات المكلفين بالضريبة تقوم المصلحة بإعداد قائمة خاصة بالمكلفين

الذين سيخضعون لعملية رقابية على الوثائق وإرسال هذه القائمة للمديرية الضرائب للولاية في N /12/31

للمصادقة عليها للشروع في عملية الرقابة ويكون الرد من قبل المديرية في سنة (N + 1)،وستتعرف على مراحل

وإجراءات الرقابة على الوثائق عند دراسة ملفات المكلفين الخاضعين للرقابة على الوثائق لسنة 2018 على

أساس سنوات التالية 2015،2016،2017.

¹-الطالب بالاعتماد على معلومات تم الحصول عليها من مصلحة المفتشية لدائرة جامعة ولاية الوادي.

الجدول (رقم 3-2): جدول يمثل أساس خضوع المكلفين لعملية الرقابة على الوثائق.

البيان	أساس خضوع المكلف للرقابة على الوثائق
المكلف الأول	على أساس عدم وجود تصريحاته لسنوات متتالية لدى مصلحة المفتشية.
المكلف الثاني	على أساس تضخيم في المشتريات لسنوات متتالية.
المكلف الثالث	على أساس عدم التصريح بالرسم على القيمة المضافة، وتخفيض في المصاريف بجمع مصاريف وعدم احترام مبدأ استقلالية السنوات.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصالح المفتشية

يوضح هذا الجدول على أي أساس تقوم المصلحة إدراج المكلفين لقائمة المكلفين الذين سيخضعون لعملية الرقابة على الوثائق لسنة 2018.

المطلب الثالث:تحديد الوثائق المطلوبة من المكلفين، ومدة إجراء عملية الرقابة

تقوم المصلحة برقابة دورية كل سنة لتصرّيات المكلفين لإعداد قائمة الخاضعين للرقابة على الوثائق وهذا حسب المادة 18،19 من ق.إ. ج لسنة 2018. حيث جاء في المواد مايلي:¹

المادة 18:"تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق، أو رسم، أو إتاوة".

المادة 19:"يراقب المفتش التصريحات،وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا.كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة".

وحسب المادة152 من ق.ض.م.ر.م يمكن أن تكون تصريحات الخاضعين للضريبة غير المدعمة بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في هذه المادة محل تصحيح التلقائي.

وتكون مدة إجراء الرقابة على مدار السنة التي أعدت فيها قائمة الخاضعين للرقابة.

¹- وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب،المادة 18،19،من قانون الإجراءات الجبائية،مرجع سابق،ص25.

المبحث الثالث:مراحل ونتائج الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي.

بعد التطرق في المبحث السابق عن تعريف بطبيعة ونشاط المكلفين بالضريبة وتحديد الوثائق المطلوبة منهم وكيفية اختيار الملفات التي ستخضع لعملية الرقابة على الوثائق سوف نتطرق في هذا المبحث مراحل ونتائج عملية الرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الأول:إجراءات ومراحل الرقابة على الوثائق

أولاً/إجراءات الرقابة على الوثائق لملف المكلف الأول:

المعني كان بداية نشاطه معدّل في 21/02/2015،حسب نموذج G13.

حيث صرح بـ:

الجدول (رقم 3-3):تصريحات المكلف لسنة 2016 و 2017.

الوحدة:دج

البيان	رقم الأعمال المصرح به	أساس الربح المصرح به
2016/04/19	لاشيء	5.392.400(عجز)
2017/04/30	200.020.800	16.024.400(عجز)
2018/09/04	108.026.500	7.003.000(ربح)

المصدر : مفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي.

يوضح هذا الجدول تصريحات المكلف الأول لسنة 2016 و 2017،و صرح أنه في حالة عجز لكلتا السنتين.حيث أن المكلف لم يقدم تصريحاته بالنسبة لسنة 2018 إلا بعد استلامه إشعار من مصلحة المفتشية بعدم التصريح لدى المصلحة،حيث أنه قام بالتصريح في 04/09/2018 كما هو موضح في الجدول،وأنه في حالة ربح عكس السنوات السابقة.

ومنه تتم تسوية هذه الملاحظات من قبل مفتشية الضرائب على النحو التالي حسب وثيقة نموذج C4

(الملحق رقم2) .

طبقاً للمادة 19 من .ق. إ.ج أن الإدارة الجبائية تعتمد للتعديل في تصريحات المكلف الأول كونه تحصل على مقبوضات لسنة 2016،2017 كما يلي:

2016 : 2.353.112

2017 : 1.196.368

وهذا حسب الكشف البنكي وعدم التصريح بالمقبوضات في التصريح الشهري G50 أيضا لكلا السننتين،ومنه تتم تسوية وضعيه حسب المواد 2017-222 من ق. ض. م. ر. م مع تطبيق العقوبات حسب المادة 192 من ق. ض. م. ر. م، والمادة 14 من ق. ر. ر. أ مع تطبيق العقوبات حسب المادة 116 من ق. ر. ر. أ على النحو التالي:

-بالنسبة لسنة 2016:

رقم الأعمال المقترح=2.011.208

رقم الأعمال المصرح به=لاشيء

الفارق=رقم الأعمال المقترح - رقم الأعمال المصرح به

الفارق = 2.011.208 - 0 = 2.011.208 دج

مبلغ حقوق TAP المطالب بها = 40.224

ملاحظة:

حسب المادة 193¹:

عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحاته تتضمن الإشارة الى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو يبين دخلا أوريا ناقصا أو غير صحيح،يزاد على مبلغ الحقوق التي تمص منها أو أخل بها بنسبة :

10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن المبلغ 50.000 دج

15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج، ولا يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج

*إذن غرامة التأخير المطبقة هنا على المكلف حسب المادة 193 هي 10% بالنسبة ل TA P و 25% بالنسبة ل TVA .

مبلغ الغرامة ل TAP = مبلغ حقوق المطالب بها (TAP) 40224 + غرامة (10%) 4.022 = 44.247 دج

مبلغ الغرامة ل TVA = مبلغ حقوق (TVA) المطالب بها 341.905 + غرامة (25%) 85.477 = 427.382 دج

-بالنسبة لسنة 2017:

رقم الأعمال المقترح=1.058.265 دج

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 193 من الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 80.

رقم الأعمال المصرح به=لاشيء

الفارق=رقم الأعمال المقترح - رقم الأعمال المصرح به

الفارق = 1.058.265 - 1.058.265 = 0 دج

مبلغ الغرامة ل TAP = مبلغ حقوق المطالب بها (TAP) 21.165 + غرامة (10%) = 23.281 دج

مبلغ الغرامة TVA = مبلغ حقوق (TVA) المطالب بها 201.070 + غرامة (25%) = 251.338 دج

المبلغ الواجب تسديده من قبل المكلف هو = 746.248 دج.

ومنه يتم حساب رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني "TAP" والرسم على القيمة المضافة "TVA" كمايلي:

الجدول (رقم 3-4): جدول الفرق في رقم الأعمال المقترح ورقم الأعمال المصرح به.

الوحدة: دج

البيان	رقم الأعمال المقترح	رقم الأعمال المصرح به	الفارق
2016	2.011.208	لاشيء	2.011.208
2017	1.058.265	لاشيء	1.058.265

المصدر: مفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي.

يوضح هذا الجدول رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المقترح والفرق بينهما خلال السنتين 2016 و 2017.

الجدول (رقم 3-5): جدول حقوق والغرامات للرسم على النشاط المهني "TAP":

الوحدة: دج

البيان	2016	2017
TAP واجبة الدفع	40.224	21.165
TAP المصرح به	-	-
الفارق المتهرب منه	40224	21.165
معدل الغرامة	%10	%10
غرامات	4.022	2.117
مجموع رسوم وغرامات	44.247	53.282

المصدر: مفتشية الضرائب دائرة جامعة ولاية الوادي.

يوضح هذا الجدول قيمة الرسم على النشاط المهني 2 % لسنة 2016 و 2017، حيث أن هناك غرامات الوعاء التي تم احتسابها انطلاقاً من قيمة الحقوق المستخرجة وفق السلم الخاص بمفتشية الضرائب.

الجدول (رقم 3-6): جدول مجموع الحقوق والغرامات للرسم على القيمة المضافة " TVA".

الوحدة: دج

البيان	2016	2017
واجبة الدفع	341.905	201.070
المصرح بها	-	-
الفارق المتهرب	341.905	201.070
معدل لغرامة	%25	%25
غرامات	85.477	50.268
مجموع رسوم والغرامات	427.382	251.338

المصدر: مفتشية الضرائب دائرة جامعة ولاية الوادي.

يوضح هذا الجدول قيمة مبلغ الرسم على القيمة المضافة والتي تمثل %17 من فارق رقم الأعمال الذي تم استخراجها في سنة 2016 و 2017، حيث أنه هناك غرامات الوعاء التي تم حسابها انطلاقاً من قيمة الحقوق المستخرجة لسنتين 2016 و 2017 وفق سلم خاص بمفتشية الضرائب.

الجدول (رقم 3-7): إجمالي الحقوق والغرامات.

الوحدة: دج

المجموع	الغرامات	الحقوق	البيانات الضرائب
67528	6.139	61.389	الرسم على النشاط المهني
678.720	135.745	542.975	الرسم على القيمة المضافة
746.248	141884	604.364	المجموع

المصدر: مفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي.

يوضح هذا الجدول مجموع الحقوق والغرامات بالنسبة للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة الواجب على المكلف تسديدها.

كما يمكن للمكلف الرد على اقتراحات الإدارة خلال 30 يوم من استلامه لهذا التبليغ ويمكنه الاستعانة بخدمات مستشار من اختياره، مع العلم أنه في حالة عدم الرد يعتبر القبول ضمنياً ويكون محرر من رئيس المفتشية.

بعد استلام المكلف لهذه المراسلة قام بالرد عليها ويكون الرد في نفس نموذج C4 المحررة من قبل المصلحة، وكان رده على الاقتراحات المقترحة كما يلي:

أن المكلف تقبل هذه الاقتراحات والملاحظات لملفه الجبائي لدى المصلحة، واعترف بأنه لم يصرح ويسدد ضرائب المستحقة على المقبوضات لسنة 2016، 2017، وطلب إعادة حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة، باحتساب الرسم المسترجع TVA على مشترياته وأرفق بهذا الرد نسخ من الفواتير للسنوات المذكورة، وهذا لإعادة احتساب الضرائب وتسديده للحقوق الواجبة الدفع.

بعدها استلمت المصلحة رده وأخذت ملاحظاته بعين الاعتبار، وقامت مصلحة المفتشية بإعادة احتساب TVA له على مشترياته بتحرير نموذج تسوية بالمبررات، كون مبرراته كانت قانونية لأنه إذا كانت مبرراته غير قانونية لا تأخذ بعين الاعتبار ومنحته تخفيضات على مشترياته وبعد المعاينة ومراجعة رد المكلف قامت المصلحة بإعداد تسوية نهائية نموذج C4، وإعداد جدول ضريبي للمكلف ROLE في 2018/12/18 وما يجب أن يصرح المكلف الأول لدى المفتشية الضرائب وهذا حسب نموذج C4 ونموذج جدول الضريبي ROLE (الملحق رقم 3).

ثانياً/إجراءات الرقابة على الوثائق لملف المكلف الثاني:

المعني كان بداية نشاطه في سنة 2015، حيث صرح ب:

الجدول رقم (3-8): جدول تصريحات المكلف لسنوات التالية، 2016، 2017، 2018.

الوحدة: دج

البيان	رقم الأعمال المصرح به	أساس الدخل المصرح به
في 2016/02/04	1.830.499	148.220 (ربح)
في 2017/02/05	2.987.000	335.675 (ربح)
في 2018/04/28	75.375.400	715.543 (ربح)

المصدر: مفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي.

يوضح هذا الجدول تصريحات المكلف الثاني للسنوات التالية 2016، 2017، 2018، حيث صرح المعني بأنه في حالة ربح للسنوات الثلاثة.

إلا انه اتضح للمصلحة أن المعني ضخم في مشتريات الأدوات لسنة 2015،2016،2017 ومنه تكون تسوية وضعية هذا المكلف على النحو التالي حسب وثيقة C4 كمايلي:

الموضوع:تعديل في أسس الضريبة¹

المادة 19-42 من ق. إ. ج، والمادة 11-134-2019-2017 مكرر من ق. ض. م. ر. م² تتم تسوية وضعية المكلف بعد الإطلاع على ملفه الجبائي واكتشاف أن هناك تضخيم في مشتريات الأدوات لهذه السنوات الثلاث ومنه رفضت المفتشية للمكلف نسبة 15% من هذه المشتريات وتسويتها بالنسبة ل IRG و TVA على المشتريات وهذا لوجود مقبوضات غير مصرح بالنسبة للسنوات،2015، 2016، 2017 ومنه تسوية وضعيته كمايلي:

بالنسبة لسنة 2015:

رفض قيمة 19.363 دج من مشتريات الأدوات للمكلف.

ومنه استرجاع مبلغ TVA بقيمة 20.991 دج

TVA المسترجعة=20.991+غرامة (10%) =2.029=22.320 دج

أساس الربح المقترح=267.583

أساس الربح المصرح به= 148.220

الفارق= الربح المقترح - الربح المصرح به

الفارق=267.583 - 148.220=119.363 دج

مبلغ الغرامة ل IRG = مبلغ حقوق (IRG) +غرامة (10%) =23.872+2.387=26.259 دج

رقم الأعمال المقترح=1.860.682 دج

رقم الأعمال المصرح به=1.830.499 دج

الفارق=رقم الأعمال المقترح - رقم الأعمال المصرح به

الفارق=1.860.682-183049.1=30.183 دج

مبلغ الغرامة ل TVA = مبلغ حقوق TVA+غرامة (10%) =5.131+5.644=10.775 دج

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 19-42 من الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 10.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 11-134 من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 32.

مبلغ الغرامة ل TAP = مبلغ حقوق TAP 604 + غرامة (10%) = 60 = 664 دج
بالنسبة لسنة 2016:

رفض قيمة 180.000 من مشتريات الأدوات
ومنه استرجاع مبلغ TVA بقيمة 30.600 + غرامة (10%) = 3.060 = 33.660 دج
أساس الربح المقترح = 515.675 دج
أساس الربح المصرح به = 335.675 دج

الفارق = أساس الربح المقترح - أساس الربح المصرح به

الفارق = 1.515.675 - 335.675 = 180.000 دج
مبلغ الغرامة ل IRG = مبلغ حقوق IRG 51.567 + غرامة (15%) = 7.735 = 59302 دج
رقم الأعمال المقترح 3.110.076 دج
رقم الأعمال المصرح به 2.987.000 دج

الفارق = رقم الأعمال المقترح - رقم الأعمال المصرح به

الفارق = 3.110.076 - 2.987.000 = 123.076 دج
مبلغ الغرامة ل TVA = حقوق (TVA) 20.923 + غرامة (10%) = 2.092 = 23.015 دج
مبلغ الغرامة ل TAP = حقوق (TAP) 2.462 + غرامة (10%) = 246 = 2.708 دج
بالنسبة لسنة 2017:

رفض قيمة مشتريات الأدوات 261.229 دج
ومنه استرجاع مبلغ TVA بقيمة 44.238 + غرامة (10%) = 4.423 = 48.661 دج
الربح المقترح = 975.772 دج
الربح المصرح به = 715.543 دج

الفارق = أساس الربح المقترح - أساس الربح المصرح به

الفارق = 715.543 - 975.772 = 260.229 دج

مبلغ الغرامة ل IRG = مبلغ حقوق IRG + غرامة(15%)=89.779دج
رقم الأعمال المقترح 28.152.930
رقم الأعمال المصرح به 2.753.755

الفارق=رقم الأعمال المقترح -رقم الأعمال المصرح به

الفارق=2.815.293-2.753.755=61.538دج

مبلغ الغرامة ل TVA=حقوق (TVA)+غرامة(10%)=10.461+1.507=11.968دج

مبلغ الغرامة ل TAP=حقوق (TAP)+غرامة(10%)=1230+123=1353دج

ومنه المبلغ الكلي الواجب تسديده = 324.869 دج

والرد على هذه الاقتراحات خلال 30 يوم من استلام المكلف لهذا التبليغ مع العلم في حالة عدم الرد يعتبر القبول ضمنى محرر من طرف رئيس المصلحة.

بعد استلام المكلف لهذه المراسلة قام بالرد عليها وكان رده للاقتراحات المقترحة عليه،بطلب إعادة تقويم الضريبة الخاصة بسنوات 2015، 2016، 2017،ومساعدته في الضريبة المقترحة بتخفيض نسبة المطبقة لتمكينه من تسديده للضريبة مع ذكره لعبارات التقدير والاحترام.

بعد هذه الردود من قبل المكلف للمصلحة،أخذت المصلحة رده بعين الاعتبار وقامت بإعادة تخفيض من قيمة المشتريات و TVA بتحرير نموذج C4 وإعداد جدول ضريبي للمكلف في 2018/12/25 بالمبررات القانونية للمكلف وكانت التخفيضات للمكلف كمايلي:

في سنة 2015:

كانت المشتريات المرفوضة تقدر ب11.936دج وقيمة الرسم على القيمة المضافة TVA المسترجعة ب20.991دج، حيث قمنا بتخفيض قيمة المشتريات إلى 79.576 و TVA ب13.528 .

في سنة 2016:

كانت المشتريات الأدوات المرفوضة ب180.000 دج، و TVA ب30.600 دج،حيث قامت مصلحة بتخفيض المشتريات ب120.000 دج،و TVA ب20.400 دج.

في سنة 2017:

القيمة المرفوضة ب260.229 دج و TVA ب44.238 دج

أصبحت المشتريات ب173.487 دج و TVA ب29.493 دج

ومنه أصبح المبلغ الكلي الواجب تسديده=232.756 دج

ومما سبق يتم حساب رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني "TAP"، والرسم على القيمة المضافة "TVA"، والضريبة على الدخل الإجمالي "IRG" كما يلي:

الجدول رقم(3-9): استرجاع الرسوم على القيمة المضافة(خصم للقيمة المضافة).

الوحدة:دج

السنة	2015	2016	2017
البيان			
مشتريات الأدوات المرفوضة	79.576	120.000	173.488
الحقوق المسترجعة	13.528	20.400	29.493
معدل الغرامة	%10	%10	%10
قيمة الغرامة	1.352	2.040	2.949
مجموع حقوق والغرامات	14.881	22.440	32.442

المصدر: مفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي.

يوضح هذا الجدول القيم المرفوضة من قيمة مشتريات الأدوات، وقيمة TVA المسترجعة للسنوات الثلاث، 2015، 2016، 2017، كون المكلف كان مستفاد من قيمة الرسم على القيمة المضافة والخصومات من غير حق.

الجدول رقم(3-10):الفرق بين رقم الأعمال المقترح ورقم الأعمال المصرح به.

الوحدة:دج

السنة	2015	2016	2017
البيان			
رقم الأعمال المقترح	1.860.682	3.110.076	2.815.293
رقم الأعمال المصرح به	1.830.499	29.870.000	2.753.755
الفارق	30.183	123.076	61.538

المصدر: مفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي.

يوضح هذا الجدول الفرق بين رقم الأعمال المقترح و رقم الأعمال المصرح به للسنوات الثلاث 2015، 2016، 2017.

الجدول رقم(3-11): الحقوق والغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات
(2017،2016،2015).

الوحدة:دج

السنة	2015	2016	2017
أساس الربح المحقق	227796	455675	889030
أساس الربح المصرح به	148220	335675	715543
الفارق	79576	120000	173487
الحقوق المحققة	45559	76703	206704
الحقوق المصرح بها	29644	43135	154663
الفارق	15915	33568	52046
معدل الغرامة	%10	%10	%15
قيمة الغرامة	1592	3357	7807
مجموع الحقوق والغرامات	17507	36925	59853

المصدر:مفتشية الضرائب دائرة جامعة ولاية الوادي.

يوضح هذا الجدول كيفية استخراج قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال الأرباح المستخرجة من رقم الأعمال للسنوات التالية 2015،2016،2017.

الجدول رقم(3-12):حقوق والغرامات بالنسبة للرسم على القيمة المضافة لـ
(2017 ، 2016 ، 2015).

الوحدة:دج

السنة	2015	2016	2017
الحقوق المطالب بها	316.316	528.713	478.600
الحقوق المصرح بها	311.185	507.790	468.138
الفارق	5.131	20.923	10.461
معدل الغرامة	%10	%10	%10

1.046	2.092	513	قيمة الغرامة
11.507	23.015	5.644	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مفتشية الضرائب دائرة جامعة ولاية الوادي.

يوضح هذا الجدول الفارق بين حقوق الرسم على القيمة المضافة المطالب بها وحقوق الرسم على القيمة المضافة المصرح بها للسنوات 2015، 2016، 2017، إضافة إلى قيمة الغرامة لنفس السنوات.

الجدول رقم (3-13): جدول حقوق والغرامات بالنسبة للرسم على النشاط المهني "TAP".

الوحدة: دج

السنة البيان	2015	2016	2017
حقوق واجبة الدفع	37.214	62.202	56.306
حقوق المصرح بها	36.610	59.740	55.075
الفارق	604	2.462	1.231
معدل الغرامة	%10	%10	%10
قيمة الغرامة	60	246	123
مجموع الحقوق والغرامات	664	2708	1354

المصدر: مفتشية الضرائب دائرة جامعة ولاية الوادي.

يوضح هذا الجدول الفارق بين حقوق TAP واجبة الدفع وحقوق TAP المصرح بها للسنوات 2015، 2016، 2017، وقيمة الغرامة ل TAP لنفس السنوات.

الجدول رقم (3-14): مجموع الحقوق والغرامات للسنوات 2015، 2016، 2017.

الوحدة: دج

البيان	الحقوق	الغرامات	المجموع
الضريبة على الدخل الإجمالي	101.529	12.756	114.288
الرسم على القيمة المضافة	36.515	3.631	40.146
الرسم على النشاط المهني	4.297	429	4.726
المجموع	142.341	16.816	159.160

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصالح المفتشية.

يوضح هذا الجدول مجموع الحقوق والغرامات للسنوات 2015،2016،2017، حيث تختلف مجموع غرامات والحقوق من ضريبة لضريبة كما جاء في الجدول، بالنسبة لـ IRG, TVA, TAP .

ثالثا/إجراءات الرقابة للمكلف الثالث:

المعني كان بداية نشاطه في 2016/06/21، حيث صرح ب:

الجدول رقم(3-15):جدول تصريحات المكلف للسنتين 2017،2018.

الوحدة:دج

السنة	البيان	رقم الأعمال المصرح به	أساس الربح المصرح به
2017/04/30		1.300.000.000	4.085.530(عجز)
2018/04/30		11.290.400	1.364.360 (ربح)

المصدر:مفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي.

يوضح هذا الجدول تصريحات المكلف للسنتين 2017،2018، إلا أنه اتضح للمصلحة أن المعني لم يصرح بالرسم على القيمة المضافة بالنسبة لسنة 2016،وقام بتخفيض مصاريف الكراء حيث صرح ب 480.000،في حين أن مصاريف الكراء لسنة 2017 تقدر ب240.000 حسب مبدأ المحاسبي استقلالية السنوات المالية.

ومنه تكون تسوية وضعية هذا المكلف على النحو التالي:

حسب المواد 40 من ق إ،ج،و،01-02-09-106-193-217-219 من ق .ض م.ر.م،و116 من ق.ر.ر.أ.

الموضوع:تعديل في أسس الضريبة

رقم الأعمال المقترح للرسم على القيمة المضافة 329.876 دج

رقم الأعمال المصرح = به لاشيء

الفارق=رقم الأعمال المقترح - رقم الأعمال المصرح به

الفارق=329876-0=329.876 دج

مبلغ حقوق (TVA 17 %) +56.079 غرامة (15%) =8.412=64.491 دج

بالنسبة لسنة 2017:

رقم الأعمال المقترح 18.070.400 دج

رقم الأعمال المصرح به 11.290.400 دج

رقم الأعمال المقترح مع تخفيض 50% = 9.035.200 دج

رقم الأعمال المصرح به مع تخفيض 50% = 5.701.200 دج

الفارق = رقم الأعمال المقترح مع تخفيض - رقم الأعمال المصرح به مع

الفارق = 9.035.200 - 5.701.200 = 3.334.000 دج

مبلغ حقوق TAP (2 %) = 66.680 + غرامة (15%) = 10.002 = 76.682 دج

أساس الدخل المقترح 1.604.360 مبلغ حقوق IRG المترتبة عنه 429.526 دج

أساس الربح المصرح به 1.364.360 مبلغ حقوق IRG المترتبة عنه 349.408 دج

الفارق = 240.000 دج مصاريف الكراء المرفوضة

مبلغ حقوق IRG 80.218 + غرامة (15%) = 12.033 = 92.251 دج

المبلغ الكلي الواجب تسديده = 233.423 دج

والرد على هذه الاقتراحات خلال 30 يوم من استلام المكلف لهذا التبليغ كما يمكنه الاستعانة بخدمات مستشار من اختياركم، مع العلم أنه في حالة عدم الرد يعتبر القبول ضمنياً.

بعد استلام المكلف لهذه المراسلة قام بالرد عليها وكان رده للاقتراحات المقترحة عليه حسب الوثيقة C4 كما يلي.

أنه شرع في نشاطه إلا في الثلاثي الرابع من سنة 2016، وفعلاً لم يصرح بالرسم على القيمة المضافة لأن جميع ماتم حسابه كان مخزون مرصد بتاريخ 2016/12/31 ولم يُستعمل لدى لم يصرح به. ويطلب عدم إدراجه كرقم أعمال لأن جميع الفواتير الخاصة بالرسم على القيمة المضافة أغلبها في شهر ديسمبر 2016. وبالنسبة لسنة 2017 حقيقة دفع قيمة 480.000 دج كمصاريف كراء المحل وقد سجلت ما يخص سنة 2017 مبلغ 240.000 دج ومبلغ 240.000 دج كمصاريف كراء لسنوات سابقة، والاهم من هذا أنها مصاريف تم تسديدها لذا يطلب عدم إضافتها إلى أساس IRG

بعدها استلمت المصلحة رده وكان قبول رده جزئياً فيما يخص سنة 2016، حيث تم التعديل استناداً على المادة 19،40 من ق إ ج، في رقم الأعمال المقترح الخاضع لمادة TVA وهو 56.791، أما المصرح به لاشيء . وهذا باحتساب المشتريات الخاضعة ل TVA لشهر أوت 2016 فقط .

وطبقا للمادة 193 من ق ض م، والمواد 14 و 16 من ق ر ر أ يكون:
مبلغ حقوق TVA (17%) 9685 بزيادة (10%) = 968 = 10.653 دج؛
مع الإبقاء على الأسس المعتمدة الأخرى تخص سنة 2017 وطبقا للمواد 01-02-09-104-193 ق
ض م يكون:

الدخل الإجمالي المقترح هو 1.604.360؛

والدخل الإجمالي المصرح به هو 1.364.360؛

أي مبلغ حقوق IRG 80.218 بزيادة (15%) = 12.033 = 92.251؛

وبرقم أعمال مقترح خاضع ل TAP هو 9.035.200 ؛

ورقم أعمال مصرح به خاضع ل TAP هو 5.701.200؛

أي مبلغ حقوق TAP (2%) = 66.680 بزيادة (15%) = 120.002 = 76.682 دج.

أي المجموع الكلي المطالب به بعد التعديل هو = 179.586 دج

وهذا التعديل قامت به المصلحة تبعا للمواد أو القوانين المنصوص عليها والمبررات القانونية من المكلف ويكوم
هذا التعديل حسب نموذج تسوية نهائية C4، وإعداد جدول ضريبي للمكلف في 2018/09/23 وما يجب أن
يصرحه المكلف لدى المفتشية حسب نموذج جدول ضريبي .

ومنه نختصر احتساب رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني "TAP"، والرسم على القيمة

المضافة "TVA"، والضريبة على الدخل الإجمالي "IRG" كما يلي:

الجدول رقم (3-16): الفرق بين رقم الأعمال المقترح مع تخفيض

ورقم الأعمال المصرح به مع تخفيض.

الوحدة: دج

السنة	2016	2017	البيان
رقم الأعمال المقترح بتخفيض 50%	56.971	9.035.200	
رقم الأعمال المصرح به بتخفيض 50%	-	5.701.200	
الفارق	56.971	3.334.000	

المصدر: مفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي.

يوضح هذا الجدول فرق بين رقم الأعمال المقترح ورقم الأعمال المصرح به مع تخفيض 50 % لكل
منها، للسنتين 2016، 2017.

الجدول رقم (3-17):الحقوق والغرامات بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ل

(2016،2017)

الوحدة:دج

السنة	البيان
2017	أساس الربح المقترح
1.604.360	أساس الربح المصرح به
1.364.360	الفارق
1.364.360	الحقوق المقترحة
240.000	الحقوق المصرح بها
429.308	الفارق
80.218	معدل الغرامة
%15	قيمة الغرامة
12.033	مجموع الحقوق والغرامات
92.251	

المصدر:مفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي.

يوضح هذا الجدول مجموع حقوق والغرامات بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2017،ومصاريف الكراء المرفوضة التي تقدر بـ24000دج.

الجدول رقم(3-18): جدول أساس رقم الأعمال لـ الرسم على القيمة المضافة

والحقوق والغرامات لسنة 2016.

الوحدة:دج

السنة	البيان
2016	رقم الأعمال المقترح
56.971	رقم العمال المصرح به
-	الفارق
56.971	الحقوق المكالب بها
9.685	الحقوق المصرح بها
-	الفارق
9.685	معدل الغرامة
% 10	الغرامة
968	مجموع الحقوق والغرامات
10.653	

المصدر:مفتشية الضرائب دائرة جامعة ولاية الوادي.

يوضح هذا الجدول أساس رقم الأعمال للرسم على القيمة المضافة لسنة 2016 ومجموع الحقوق والغرامات لنفس السنة.

الجدول رقم(3-19):الحقوق والغرامات بالنسبة الرسم على النشاط المهني

لسنة 2017.

الوحدة:دج

البيان	السنة	2017
الحقوق واجبة الدفع		180.904
الحقوق المصرح بها		114.024
الفارق		66.680
معدل الغرامة		%15
الغرامة		10.002
مجموع الغرامات والحقوق		76.682

المصدر:مفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي.<

يوضح هذا الجدول مجموع الحقوق والغرامات للرسم على النشاط المهني لسنة 2017.

الجدول رقم(3-20):مجموع الحقوق والغرامات للسنتين 2016،2017.

الوحدة: دج

البيان	الحقوق	الغرامات	المجموع
الضريبة على الدخل الإجمالي	80.218	12.033	92.251
الرسم على القيمة المضافة	9.685	968	76.682
الرسم على النشاط المهني	66.680	10.002	10.653
المجموع	156.583	23.003	179.586

المصدر:مفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي.

يوضح هذا الجدول مجموع الحقوق والغرامات بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني، للسنتين 2016، 2017، حيث تختلف الحقوق والغرامات لكل ضريبة خلال نفس السنتين.

المطلب الثاني: نتائج عملية الرقابة على الوثائق في الكشف عن التهرب الضريبي من قبل المكلفين

الرقابة على الوثائق أنها هي الأساس الذي تقوم به مصلحة المفتشية وهذا من أجل مراقبة ملفات المكلفين وسير أعمالهم ومن أهم النتائج التي توصلنا إليها مايلي:

- في حالة عدم التصريح بأي شيء أو وجود أي لبس أو تدليس من المكلفين، وهكذا توصلنا إلى نتائج من خلال دراستنا لثلاث مكلفين المبرمجون ضمن قائمة الخاضعين لعملية الرقابة على الوثائق لسنة 2018.

- في إطار القيام بعملية الرقابة على الوثائق التي خصت مفتشية الضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي للمكلفين الثلاث، بإدراجهم ضمن قائمة الخاضعين للرقابة على الوثائق لسنة 2018، وتحديد ما هو ملزم بتسديده من الضريبة.

- يعتمد الكثير من المكلفين التهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية (التهرب الجبائي)، بطرق وأساليب عدة، أهمها التلاعب في إعداد وتقديم التصريحات الجبائية التي تعبر عن وضعيتهم المالية، حيث يتجه أغلب المكلفين نحو تقديم صورة عن تصريحاتهم ومركزهم المالي أقل مما هي في الواقع للتقليل من مبالغ الضرائب والرسوم الواجب عليهم تسديدها. وساعدا هذا انتشار وكثرة ظاهرة التهرب الضرائب من قبل المكلفين.

- تعتمد المصالح الجبائية في تحديد وحساب مختلف الضرائب والرسوم الواجب تسديدها من قبل المكلفين، على عناصر ومعطيات يتم استخراجها من المعلومات التي تتضمنها تصريحاتهم، وللتأكد من مدى صحة هذه المعلومات يتم التحقيق فيها لمعرفة مدى صحتها ومصادقيتها، عن طريق ما يسمى بالرقابة على الوثائق .

- تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك، تتبع طرق وإجراءات أهمها الرقابة على الوثائق (على مستوى مفتشيات الضرائب).

خلاصة الفصل:

من خلال تريبصنا الذي قمنا به لدى المفتشية العامة للضرائب لدائرة جامعة ولاية الوادي تعرفنا على هيكلها التنظيمي وعلى المهام التي تقوم بها كل مصلحة داخل المفتشية، وأن الهدف الأساسي لهذه المصالح هو إجراء عملية الرقابة على الوثائق لملفات بعض المكلفين والتحقق ورقابة مدى صحة تصريحاتهم الجبائية واكتشاف أي لبس أو تدليس قد يقوم به المكلف للتهرب من تسديد ما عليه من قيمة الضرائب، لدى تعمل المصلحة على مكافحة مختلف أنواع التدليس والتهرب الضريبي من قبل المكلفين .

وتعرفنا على كيفية خضوع ملفات المكلفين بالضريبة لعملية الرقابة على الوثائق على مستوى مفتشية الضرائب ومن بين المهام التي تقوم مفتشية الضرائب مايلي:

- ✓ إرسال إشعار بالتحقيق مع ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الوثائق.
- ✓ طلب المبررات القانونية من المكلف من أجل الحصول على المعلومات الناقصة أو المبهمة لدى المصلحة.
- ✓ إعادة النظر في ملفات المكلفين و ردودهم على نموذج تسوية C4 للمعرفة ما يجب تطبيقه على المكلف.
- ✓ إبلاغ نتائج عملية الرقابة على الوثائق من خلال إعداد نموذج تسوية نهائية C4، وجدول الضريبي للمكلف

ROLE.

خاتمة:

لقد حاولت من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي، وهذه الأخيرة استغللت بشكل كبير وأدت إلى نزيف مستمر للمستحقات المالية لخزينة الدولة، الأمر الذي حدا بالمشرع الجزائري إلى سن واعتماد آليات الوقاية لمكافحتها، التي سوف لن تثمر إذا لم يتم تفعيل تلك الآليات.

ولقد حاولنا من خلال هذه الدراسة، استخراج مختلف أسباب هذه الظاهرة والآثار الناجمة عنها، وإبراز بعض الآليات الوقائية والرقابية منها، من خلال عرض وتحليل سبل عملية الرقابة على الوثائق، رغم أن أسلوب التهرب أصبح ثقافة لدى المكلفين بالضريبة الذين يسعون إلى تطوير آلياتهما كلما تطورت الأحداث والقوانين، وفي المقابل نجد أن الإدارة الجبائية تسعى بأعاونها وإمكانياتها التي تعاني نقائص كثيرة لتدارك الأمر وإيجاد حلول لهذه الظاهرة.

ولاحظنا أن الإدارة الجبائية على النحو السابق طرحه غير كاف لوحده لوضع حد لهذا التهرب مما أدى إلى اعتماد طرق وقائية على مستويات: النظام الجبائي، التشريع الضريبي، الإدارة الضريبية، المكلف بالضريبة، وتفعيل التحفيزات الضريبية والاستغلال الأمثل للدراسات الفقهية والأكاديمية لقياس التهرب والحد من تفشيه.

كما تم التركيز في البحث على دراسة مجموعة من النقاط ذات الصلة بإشكاليته العامة، حيث تطرقنا إلى دور وفعالية عملية الرقابة الجبائية، وهذا ما قادنا إلى النقطة الأخرى ألا وهي كيف يمكن لعملية الرقابة على الوثائق مراقبة شاملة لكافة تصريحات المكلفين الخاضعين وهذا لاكتشاف حالات التهرب و كيفية مكافحتها، ولحل هذا الإشكال اقترحنا من خلال هذا البحث وسيلة يمكن أن تقيد إلى حد كبير في هذا الشأن، وهي الرقابة على الوثائق التي على الرغم من أن هدفها الأساسي هو مكافحة ظاهرة التهرب الجبائي بالدرجة الأولى، ومع هذا ومن أجل مجابهة هذه الظاهرة تعمد إلى التحقق من مدى صحة التصريحات الجبائية من قبل المكلفين الخاضعين للرقابة على الوثائق.

لإثبات ما سبق ذكره من الناحية العملية، تناولنا دراسة تطبيقية تمت على مستوى مفتشية الضرائب لدائرة جامعة، من خلال دراسة حالة تتمثل في عملية الرقابة على الوثائق لبعض ملفات المكلفين للكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي وكيفية التخلص منه.

نتائج الدراسة:

-عملية الرقابة على الوثائق للمكلف الأول أسفرت على قدرة الرقابة الجبائية من خلال هذه الطريقة في التأكد من مصداقية وصحة التصريحات المقدمة من قبل المكلف،مما نتج عن هذه العملية اكتشاف فروقات في التصريحات المصرح بها والمقترحة،كما لم يكون ملتزم في تصريحاته السنوية على أكمل وجه،وهذا ما يدل على قدرة عملة الرقابة على الوثائق لاكتشاف الأخطاء والثغرات التي يمكن أن تتضمنها التصريحات الجبائية للمكلفين،وبالتالي محاربة التهرب الضريبي.

-كما كان عملية الرقابة للمكلف الثاني،مكنت من العثور على أخطاء جوهرية تمحورت في تضخيم المشتريات لأدوات التي تستخدمها المقاول.حيث قامت المفتشية برفض نسبة من قيمة المشتريات وإعادة احتساب له الضرائب المتهرب منها.

-أما بالنسبة لعملية الرقابة للمكلف الثالث،قامت المفتشية باكتشاف عملية التهرب من قبل المكلفين،كونه لم يصرح بالرسم على القيمة المضافة لسنة2016،وصرح في سنة 2017، الرسم على القيمة المضافة لكلتا السنتين مع بعض سنة 2016،2017،وهذا لتفرض عليه ضريبة واحدة للمبلغ المصرح به،لكي يكون أساس الربح المصرح به أنه في حالة عجز،لأن عند تصريحه في 2017 يكون أساس ربحه في حالة ربح،وهكذا قام المكلف بهذا التدليس بجمع قيمة الرسم على القيمة المضافة للسنتين لكي يكون أساس ربح عجز.

-يقتصر دور الرقابة على الوثائق في التحقق من خصائص المعلومات المصرح بها،على الجوانب التالية:

✓ خاصية الموثوقية:تركز على الأخطاء والثغرات التي لها أثر على مبلغ الضرائب والرسوم الواجبة؛

✓ خاصية القابلية للمقارنة:يجب أن تكون التصريحات المقدمة من قبل المكلفين لدى المصلحة نفسها

التصريحات الموجودة لدى مصلحة المفتشية.

اختبار الفرضيات:

تضمنت المقدمة العامة للبحث عدة فرضيات يمكن اختبارها كمايلي:

الفرضية الأولى والثانية:

يتولى إجراء الرقابة على الوثائق نوع أو عدة أنواع من الضرائب، وبالتالي فهي تتمتع بصلاحيات وسلطات قانونية داخل الإدارة الجبائية، وهو مايمكنها من إجراء الرقابة بصورة واسعة تشمل جميع التصريحات الجبائية للمكلفين التي يمكن أن تفيد في عملية الرقابة على الوثائق.كما يعمل المشرع الجبائي على توسيع سلطات الإدارة الجبائية أثناء أدائها لعمليات الرقابة على تصريحات المكلف بالضريبة،ودعمها من خلال إعطائها الحق في التشكيك في المستندات و الاتفاقيات المبرمة من طرف المكلف وهذا ما يؤدي للتهرب

الضريبي من قبل المكلفين. وهذا ما يؤكد صحة هاتين الفرضيتين بأن الرقابة على الوثائق وسيلة قانونية تهدف إلى التحقق من صحة المعلومات الجبائية المصرح بها من قبل المكلفين وفحصها ومقارنتها مع الملف الجبائي للمكلف لدى الإدارة الجبائية.

الفرضية الثالثة والرابعة:

إن الرقابة الممارسة داخل الإدارة الجبائية تهدف إلى اكتشاف أي الأخطاء في التصريحات وتصحيحها، كما تساعد في تصنيف الملفات المقترحة للرقابة الجبائية، وهذا ما يؤكد صحة هاتين الفرضيتين بأن عملية الرقابة على الوثائق كلما كانت محكمة وفعالة كلما كان التحكم والتقلص من ظاهرة التهرب الضريبي أكثر.

الإقتراحات:

بعد هذا التحليل لمتغيرات البحث ارتأينا تقديم التوصيات التالية لمن يهمهم ويعنيهم موضوع هذه الدراسة:

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

آفاق البحث:

أغلب البحوث والدراسات التي تناولت موضوع الرقابة الجبائية، فهي تتعرض وتركز على دور هذه الأخيرة في مجال مكافحة التهرب الجبائي، وهو الدور المباشر الذي أنشأه من أجله، أما هذا البحث فهو يشير لدور آخر للرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي.

الخاصة

قائمة المراجع

الخاتمة

لقد حاولت من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي، وهذه الأخيرة استفحلت بشكل كبير وأدت إلى نزيف مستمر للمستحقات المالية لخزينة الدولة، الأمر الذي حدا بالمشرع الجزائري إلى سن واعتماد آليات الوقاية لمكافحتها ، التي سوف لن تثمر إذا لم يتم تفعيل تلك الآليات.

ولقد حاولنا من خلال هذه الدراسة، استخراج مختلف أسباب هذه الظاهرة والآثار الناجمة عنها، وإبراز بعض الآليات الوقائية والرقابية منها، من خلال عرض وتحليل سبل عملية الرقابة على الوثائق، رغم أن أسلوب التهرب أصبحا ثقافة لدى المكلفين بالضريبة الذين يسعون إلى تطوير آلياتهما كلما تطورت الأحداث والقوانين، وفي المقابل نجد أن الإدارة الجبائية تسعى بأعوانها وإمكاناتها التي تعاني نقائص كثيرة لتدارك الأمر وإيجاد حلول لهذه الظاهرة.

ولاحظنا أن الإدارة الجبائية على النحو السابق طرحه غير كاف لوحده لوضع حد لهذا التهرب مما أدى إلى اعتماد طرق وقائية على مستويات: النظام الجبائي، التشريع الضريبي، الإدارة الضريبية، المكلف بالضريبة، وتفعيل التحفيزات الضريبية والاستغلال الأمثل للدراسات الفقهية والأكاديمية لقياس التهرب والحد من تفشيته.

كما تم التركيز في البحث على دراسة مجموعة من النقاط ذات الصلة بإشكاليته العامة، حيث تطرقنا إلى دور وفعالية عملية الرقابة الجبائية، وهذا ما قادنا إلى النقطة الأخرى ألا وهي كيف يمكن لعملية الرقابة على الوثائق مراقبة شاملة لكافة تصريحات المكلفين الخاضعين وهذا لاكتشاف حالات التهرب و كيفية مكافحتها، ولحل هذا الإشكال اقترحنا من خلال هذا البحث وسيلة يمكن أن تقيد إلى حد كبير في هذا الشأن، وهي الرقابة على الوثائق التي على الرغم من أن هدفها الأساسي هو مكافحة ظاهرة التهرب الجبائي بالدرجة الأولى، ومع هذا ومن أجل مجابهة هذه الظاهرة تعدد إلى التحقق من مدى صحة التصريحات الجبائية من قبل المكلفين الخاضعين للرقابة على الوثائق.

لإثبات ما سبق ذكره من الناحية العملية، تناولنا دراسة تطبيقية تمت على مستوى مفتشيه الضرائب لدائرة جامعة، من خلال دراسة حالة تتمثل في عملية الرقابة على الوثائق لبعض ملفات المكلفين للكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي وكيفية التقلص منه.

نتائج الدراسة:

-عملية الرقابة على الوثائق للمكلف الأول أسفرت على قدرة الرقابة الجبائية من خلال هذه الطريقة في التأكد من مصداقية وصحة التصريحات المقدمة من قبل المكلف، مما نتج عن هذه العملية اكتشاف فروقات في التصريحات المصرح بها والمقترحة، كما لم يكون ملتزم في تصريحاته السنوية على أكمل وجه، وهذا ما يدل

الخاتمة

على قدرة عملة الرقابة على الوثائق لاكتشاف الأخطاء والثغرات التي يمكن أن تتضمنها التصريحات الجبائية للمكلفين، وبالتالي محاربة التهرب الضريبي.

- كما كان عملية الرقابة للمكلف الثاني ، مكنت من العثور على أخطاء جوهرية تمحورت في تضخيم المشتريات لأدوات التي تستخدمها المقاول. حيث قامت المفتشية برفض نسبة من قيمة المشتريات وإعادة احتساب له الضرائب المتهرب منها.

- أما بالنسبة لعملية الرقابة للمكلف الثالث، قامت المفتشية باكتشاف عملية التهرب من قبل المكلفين، كونه لم يصرح بالرسم على القيمة المضافة لسنة 2016، وصرح في 2017، الرسم على القيمة المضافة لكلتا السنتين مع بعض، وهذا لتفرض عليه ضريبة واحدة للمبلغ المصرح به ، لكي يكون أساس الربح المصرح به أنه في حالة عجز، لأن عند تصريحه في 2017 يكون أساس ربحه في حالة ربح، وهكذا قام المكلف بهذا التدليس بجمع قيمة الرسم على القيمة المضافة للسنتين لكي يكون أساس ربح عجز.

- يقتصر دور الرقابة على الوثائق في التحقق من خصائص المعلومات المصرح بها ،على الجوانب التالية:

- ✓ خاصية الموثوقية: تركز على الأخطاء والثغرات التي لها أثر على مبلغ الضرائب والرسوم الواجبة؛
- ✓ خاصية القابلية للمقارنة: يجب أن تكون التصريحات المقدمة من قبل المكلفين لدى المصلحة نفسها التصريحات الموجودة لدى مصلحة المفتشية.

اختبار الفرضيات:

تضمنت المقدمة العامة للبحث عدة فرضيات يمكن اختبارها كمايلي:

الفرضية الأولى والثانية:

يتولى إجراء الرقابة على الوثائق نوع أو عدة أنواع من الضرائب، وبالتالي فهي تتمتع بصلاحيات وسلطات قانونية داخل الإدارة الجبائية، وهو مايمكنها من إجراء الرقابة بصورة واسعة تشمل جميع التصريحات الجبائية للمكلفين التي يمكن أن تفيد في عملية الرقابة على الوثائق. كما يعمل المشرع الجبائي على توسيع سلطات الإدارة الجبائية أثناء أدائها لعمليات الرقابة على تصريحات المكلف بالضريبة، ودعمها من خلال إعطائها الحق في التشكيك في المستندات و الاتفاقيات المبرمة من طرف المكلف وهذا ما يؤدي للتهرب الضريبي من قبل المكلفين. وهذا ما يؤكد صحة هاتين الفرضيتين بأن الرقابة على الوثائق وسيلة قانونية تهدف إلى التحقق من صحة المعلومات الجبائية المصرح بها من قبل المكلفين وفحصها ومقارنتها مع الملف الجبائي للمكلف لدى الإدارة الجبائية.

الخاتمة

الفرضية الثالثة والرابعة:

إن الرقابة الممارسة داخل الإدارة الجبائية تهدف إلى اكتشاف أي الأخطاء في التصريحات وتصحيحها، كما تساعد في تصنيف الملفات المقترحة للرقابة الجبائية، وهذا ما يؤكد صحة هاتين الفرضيتين بأن عملية الرقابة على الوثائق كلما كانت محكمة وفعالة كلما كان التحكم والتقلص من ظاهرة التهرب الضريبي أكثر.

الاقتراحات:

بعد هذا التحليل لمتغيرات البحث ارتأينا تقديم التوصيات التالية لمن يهمهم ويعنيهم موضوع هذه الدراسة:

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

آفاق البحث:

أغلب البحوث والدراسات التي تناولت موضوع الرقابة الجبائية، فهي تتعرض وتركز على دور هذه الأخيرة في مجال مكافحة التهرب الجبائي، وهو الدور المباشر الذي أنشأه من أجله، أما هذا البحث فهو يشير لدور آخر للرقابة على الوثائق في مكافحة التهرب الضريبي.

1. الكتب :

- (1) أحمد جامع، علم المالية، فن المالية العامة، ج1، ط2، دار النشر العربية، القاهرة، مصر، 1975 .
- (2) حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2007 .
- (3) خالد شحاذا الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط2، دار وائل للنشر، 2005.
- (4) رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، ج1، دار هومة للنشر والتوزيع، 2005.
- (5) رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
- (6) سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات-نظم-قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- (7) سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، سنة 2000.
- (8) صالح الرويلي، اقتصاديات المالية، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة وهران، الجزائر، ط2، 1988.
- (9) عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الحامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2007.
- (10) علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2005.
- (11) العيد صالح، الوجيز في شرح القانون الإجراءات الجبائية، ط2، دار هومة للطباعة والتوزيع والنشر، الجزائر، سنة 2011.
- (12) لطفي شعباني، جباية المؤسسة، دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، دار النشر لخدمات التعليم والتدريب، باب الزوار، الجزائر، 2017.
- (13) محفوظ مهدي، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- (14) محمد جفال، المبادئ الأساسية للرسوم على رقم الأعمال في القانون الجبائي الجزائري، دار الشهاب للطباعة والنشر، باتنة، الجزائر، 1987.
- (15) محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتممية الإدارية، القاهرة، مصر، سنة 2010.
- (16) محمد دويدار، "مبادئ الاقتصاد السياسي (الاقتصاد المالي)"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.
- (17) محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط4، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- (18) محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2007.
- (19) مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، سنة 2007.
- (20) مصطفى عوادي، نصر رحال، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى سعيد للنشر والتوزيع، الوادي، 2010-2011 .

21) مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، ط2، مكتبة بن موسى سعيد للنشر والتوزيع، الوادي، 2010-2011.

2. المذكرات والرسائل الجامعية:

22) أحلام بن صفي الدين، "الرقابة الجبائية"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2013-2014.

23) جمال بدري، "عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، سنة 2008-2009.

24) سليمان عتير، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، بسكرة، سنة 2011-2012.

25) ليندة قرموش، "جريمة التملص الضريبي في التشريع الجزائري"، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2014.

26) محمد فلاح، "السياسة الجبائية (الأهداف والأدوات) حالة الجزائر"، رسالة دكتوراه، 1996، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2006.

27) محمد بلول، "التهرب الضريبي وآليات مكافحته"، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي، كلية الحقوق، 2016-2017.

28) نجاة نوى، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، سنة 2003/2004.

3. القوانين والمراسيم:

29) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون المالية لسنة 2014.

30) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون العقوبات، لسنة 2019.

31) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون التسجيل، 2019.

32) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الطابع، 2019.

33) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، القانون رقم 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

34) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية، العدد 85، سنة 1995.

35) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019.

36) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسم على رقم الأعمال، لسنة 2019 .

37) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 37 من قانون المالية 2000.

38) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مكرر الفقرات 3-4-6، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

39) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون 08-21 المؤرخ عام 1430 الموافق ل 2008/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2019، الجريدة الرسمية، العدد 77، الصادر بتاريخ 2008/12/31.

40) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون 13-08 المؤرخ في 27 صفر عام 1435، الموافق ل 2013/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية العدد 68، الصادرة في 2013/12/31.

41) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2010.
ثانيا/المراجع باللغة الأجنبية:

42) Ahmed Hamini, "**L'audit Comptable et financier**", Edition Berti, Algérie, 2001.

45) C.R.Masson, "**la notion d'évasion fiscale en droit interne Français**", L. GAJ, Paris, France, 1990 .

43) Lucien Michel, "**Traité de politique fiscale**", éditions PUF, Paris, France 1996

44) Ministère des finances, direction générale des Impôts (DGI), Direction de recherche et vérification, Guide du contrôle sur pièce.

45) La Lecteur de DGI, **Bullent D'information De directoin générale des impots**, N69/2013.

الملاحق