



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

الموضوع

دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي
دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية
تخصص : محاسبة

الأستاذ المشرف:

إعداد الطالب:

د/ رشيد حمريط

ترعي زكرياء

رقم التسجيل:	2019
تاريخ الإيداع	

السنة الجامعية: 2018-2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

اشكر الله سبحانه و تعالى الذي وفقنا لانجاز هذا العمل

و لقول رسول الله صلى الله عليه وسلم " ومن لم يشكر الناس لم يشكر الله "

نتقدم بأسمى عبارات الشكر و التقدير إلى الأستاذ المشرف " رشيد حمريط " على نصائحه و توجيهاته

القيمة التي لم يبخل بها علينا

إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

إلى كل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد

الإهداء

إلى الوالدين الكريمين

أمي نبع الحنان أطال الله في عمرها

أبي الذي غرس في فؤادي حب العلم و المعرفة

إخوتي و أخواتي وكل أفراد عائلتي

أصدقائي و زملائي في الدراسة

إلى كل من عرفت فأحببت

إلى كل من حمل مشعل العدالة و ساهم في إحقاق الحق و إرساء العدل

إلى كل من يحمل لواء العلم و المعرفة

إلى كل من نسته مذكرتي و لم تنساه ذاكرتي

إلى هؤلاء اهدي ثمرة جهدي

زكرياء

ملخص

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية اعتمادا على النظام الجبائي الجزائري و الصعوبات التي واجهها هذا النظام من طرف عدة مشاكل من أبرزها ظاهرة التهرب الضريبي وما ينجر عنه من مخاطر تضر بالاقتصاد الوطني بشكل عام و الخزينة العمومية بشكل خاص ، لكون أهم مصدر تعتمد عليها الدولة في رسم وتنفيذ سياستها التنموية و إنعاش الاقتصاد ، قد يصب في نطاق مجهول .

ويهدف إرساء مقارنة علمية وعملية جادة حول إشكالية البحث ، فكانت هذه الدراسة هي محاولة تجسيد إجراءات الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد لمكافحة العديد التهربات الضريبية على اختلاف انواعها ، وهذا بالاعتماد على التحقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للتحقيقات الجبائية بهدف كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة و خاصة منهم محاسبة الشركات و المؤسسات الاقتصادية وهذا سواء بقصد أو بدون قصد بهدف حماية واسترجاع لحقوق المال العام .

و في الاخير قمنا بدراسة ميدانية للوقوف على دور الرقابة الجبائية و عدد الملفات المدروسة ، و كذا تبيان حالة من الحالات التي تمت معالجتها على مستوى الادارة الجبائية .

Abstract:

This memorandum deals with the subject of fiscal control based on the Algerian fiscal system and the difficulties encountered in this system by several problems, notably the phenomenon of tax evasion and the resulting risks to the national economy in general and the public treasury in particular, because it is the most important source on which countries depend. In the design and implementation of its development policy and the revival of the economy, may be poured into an unknown scope.

With the aim of establishing a serious scientific and practical approach to the problem of research, this study was to try to embody the fiscal control procedures as a preventive and punitive approach to combat many different types of tax evasion, depending on the accounting investigation for fiscal purposes as a means. For fiscal investigations with the aim of detecting errors and abuses that may be used by the tax-holders, in particular to hold companies and economic institutions accountable, whether intentionally or unintentionally, with a view to protecting and recovering public financial rights.

In the end, we conducted a field study to determine the role of fiscal control and the number of files studied, as well as to indicate a case that has been addressed at the level of the fiscal administration.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	البسمة
	شكر وتقدير
	الإهداء
	ملخص الدراسة
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
	فهرس الملاحق
	مقدمة
40-2	الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي
	تمهيد
3	المبحث الأول: عموميات حول الضريبة
3	المطلب الأول: مفهوم الضريبة و خصائصها
5	المطلب الثاني: القواعد العامة للضريبة
7	المطلب الثالث: أنواع الضريبة و أهدافها
18	المبحث الثاني: التهرب الضريبي
18	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي و أسبابه
22	المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي
25	المطلب الثالث: الازدواج الضريبي
31	المبحث الثالث: طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته
31	المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي
33	المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي
40	المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي
	خلاصة الفصل الأول
87-50	الفصل الثاني: مدخل للرقابة الجبائية
	تمهيد

50	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
50	المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية و أهدافها
53	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
59	المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية
60	المبحث الثاني: الإطار التنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية
60	المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية
69	المطلب الثاني: الوسائل التشريعية للرقابة الجبائية
71	المطلب الثالث: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية
83	المبحث الثالث: إجراءات و عقوبات الرقابة الجبائية
83	المطلب الأول: التنسيق بين الإدارات
84	المطلب الثاني: الغرامات و العقوبات الجبائية
87	المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
	خلاصة الفصل
108-99	الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة
	تمهيد
99	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة
99	المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية بسكرة
100	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
106	المبحث الثاني: دراسة حالة التهرب الضريبي لولاية بسكرة
106	المطلب الأول: عدد الملفات المدروسة في الرقابة الجبائية
108	المطلب الثاني: حالة التهرب الضريبي بولاية بسكرة
	خلاصة الفصل
	خاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
12	الضرائب المباشرة	1
13	الضرائب غير المباشرة	2
36	بعض معدلات الاهتلاك	3
106	عدد الملفات المدروسة في الفترة مابين 2013 – 2016	4
111	جدول يبين الرسوم المسترجعة بصورة غير قانونية	5
112	رقم الأعمال الناتج عن مشتريات غير مصرحة	6
112	رقم الأعمال الناتج عن مبيعات غير مصرحة	7
115	رقم الأعمال الإجمالي	8
116	تحديد الربح	9
117	تحديد قواعد و أسس الرسم على النشاط المهني	10
119	تحديد أسس و قواعد الرسم على القيمة المضافة	11
120	تحديد القاعدة الخاضعة للضريبة على المداخل الموزعة على الشركاء	12
121	تحديد حقوق الرسم على النشاط المهني	13
121	تحديد حقوق الرسم على القيمة المضافة	14
122	تحديد حقوق و غرامات الضريبة على ارباح الشركات	15
123	تحديد حقوق و غرامات الضريبة على الدخل (المداخل الموزعة على الشركاء)	16
124	الجدول العام للحقوق و الغرامات	17

فهرس الاشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
53	أشكال الرقابة الجبائية	1
61	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و الدراسات	2
63	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	3
65	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب	4
67	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	5
68	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	6
105	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة	7
107	عدد الملفات المدروسة في الفترة ما بين (2013-2016)	8

مقدمة عامة

مقدمة عامة

لم تعد الضريبة أداة لتحقيق هدف مالي فحسب بل صار لها أهداف وغايات متعددة اقتصادية و اجتماعية و سياسية وعليه فقد أصبح للدولة في الوقت الحاضر دور مهم في الحياة الاقتصادية مهما كان النظام أو البنيان الاقتصادي السائدين فيها سواء أكانت هذه الدولة رأسمالية أم إشتراكية متقدمة أم في طور النمو حيث أصبح للضرائب أهمية كبيرة لتحقيق أهداف الدولة في الاستقرار الاقتصادي و التنمية و العدالة فضلا عن الهدف التقليدي وهو تمويل الموازنة العامة للدولة.

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية ، إلا أن هناك معوقات تقلص و تقلل من هذه المصادر و الموارد و نذكر منها ظاهرة التهرب الضريبي و التي تفقد النظام الضريبي أهمية و فعالية على المستوى الاقتصادي و المالي وتهدد وجوده.

فالتهرب الضريبي قد يمس الاقتصاد ككل بما أنه يصيب الضريبة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة و صرفها فيما يحقق العدالة الاجتماعية و ذلك من خلال المشاريع التنموية المختلفة للدولة.

كما تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي قديمة وليست وليدة الوقت الحاضر إلا أنها تعددت صورها وأشكالها عبر الزمن سواء من حيث الأدوات و الوسائل المستعملة مشكلتا بهذا خطرا كبيرا على الاقتصاد، فهي لا تخص منطقة محددة أو فترة زمنية محددة بل صارت هذه الظاهرة في جميع دول العالم لصيقة بالضرائب.

وهنا قد يتجلى دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية و ردعية في وقت واحد بغية تسيير عملية تحصيل الضريبة و التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا من اجل ضمان توزيع عادل للعبئ الضريبي بالنسبة للمكلف بالضريبة و حماية روح المنافسة النزيهة ، و بالرغم من كل الجهود المبذولة من قبل إدارة الضرائب في سبيل القضاء عليه إلا انه في وتيرة مستمرة و هذا ما يجعل أموال طائلة تتداول من دون إقتطاع ضريبي مما يضعف الخزينة العمومية للدولة .

ومن هنا يمكن أن نطرح الإشكالية التالية :

مقدمة عامة

فيما يتمثل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

ومن خلال هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

- ✓ ما هي الضريبة وما هو دورها في الاقتصاد؟
- ✓ ما هو التهرب الضريبي وما هي طرقه؟
- ✓ كيف تمارس الرقابة الجبائية في الجزائر؟ وما هي أشكالها؟
- ✓ هل الرقابة الجبائية تؤدي دورها في مكافحة التهرب الضريبي؟

فرضيات الدراسة :

- 1/ للرقابة الجبائية دور في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .
- 2/ الضريبة أداة لتحقيق العدالة في توزيع الثروات بين الأفراد.
- 3/ تعتبر الرقابة الجبائية أداة أساسية للحفاظ على موارد الخزينة العمومية .

أهمية الدراسة :

تمكن أهمية البحث في تلك الآثار السلبية لظاهرة التهرب الضريبي، والتي جعلت جزء كبير من الأموال تتداول بكل حرية دون مراقبة أو إقتطاع ، وهذا يؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من الإقتطاع المخصص لها، وكذلك نظرا لاستفحال وتفشي ظاهرة التهرب الضريبي إلى درجة أنها أصبحت ظاهرة إقتصادية عالمية تحتاج إلى إيجاد سبل لمكافحتها وهو الأمر الذي دفعنا إلى دراسة آليات و إجراءات الرقابة الجبائية كوسيلة رقابية رادعة لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي و التقليل من حدتها.

وهذا من خلال التشخيص السليم لظاهرة التهرب الضريبي وتسخير كافة الوسائل لمكافحته و الوقوف على فعالية الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.

مقدمة عامة

أهداف الدراسة :

يمكن اختصار أهداف هذه الدراسة في مجموعة نقاط تتمثل في :

1/ نشر الثقافة الضريبية لدى المكلفين بالضريبة وذلك من أجل الحد من عمليات التهرب الضريبي التي تؤثر على الاقتصاد الوطني .

2/ توضيح خطورة التهرب الضريبي في إعاقة التنمية الاقتصادية .

3/ تشخيص الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

4/ التعرف على الوسائل المتبعة من قبل المكلف بالضريبة في عملية التهرب الضريبي و كذا معرفة الطرق المتبعة من طرف المصالح المختصة في محاربة و التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي .

مبررات إختيار الموضوع :

1/ الميول الشخصي للمواضيع الخاصة بالمجال الجبائي.

2/ تبيان أهم وسيلة ردعية و المتمثلة في الرقابة الجبائية و هذا نظرا لأهمية الضرائب في الدولة و تعرضها للنهب و السلب بشتى الطرق.

3/ الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي و محاولة الحد منه.

4/ وكذلك من أسباب اختيار الموضوع أنه يخدم تخصصي الجامعي.

المنهج المتبع في الدراسة :

مقدمة عامة

سوف نقوم في بحثنا هذا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي و هذا من خلال جمع كافة المعلومات المتعلقة بالموضوع و تصنيفها و تحليلها و تشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم منهج دراسة حالة من خلال المعطيات و المعلومات الميدانية و كذلك الإطلاع عن قرب للعمل الميداني من الجهات المعنية بالمجال و هذا للوقوف و التوصل لنتائج مرضية ، و منهج دراسة الحالة الذي يساعدني في إسقاط الجوانب النظرية على ارض الواقع .

هيكل الدراسة :

تطرقنا من خلال هذه الدراسة إلى ثلاث فصول :

الفصل الأول: بعنوان الإطار النظري للتهرب الضريبي ، حيث تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى تقديم عموميات حول الضريبة و كذلك ظاهرة التهرب الضريبي و طرقه و وسائل مكافحته.

الفصل الثاني: بعنوان مدخل إلى الرقابة الجبائية ، حيث تطرقنا إلى الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و كذا الإطار التنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية و التعرف على إجراءات و عقوبات الرقابة الجبائية.

الفصل الثالث: تمثل في دراسة حالة تطبيقية لمديرية الضرائب لولاية بسكرة و هذا بإعطاء بطاقة تقنية لمديرية الضرائب و التطرق إلى إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

صعوبات الدراسة :

1/ التغيرات في النظام الجبائي من حيث القوانين و الإجراءات الجبائية و صدور قوانين جديدة.

2/ نقص المراجع و الكتب في موضوع الرقابة الجبائية.

مقدمة عامة

3/ مجال الجباية موضوع واسع و متجدد ولا حدود له لذا يكون الوقت من الصعوبات التي حالت بيننا و بين جمع المعلومات اللازمة الخاصة بالبحث.

4/ المحسوبة في إيجاد مكان التربص الذي يتوافق مع طبيعة الموضوع.

5/ الحراك الشعبي ابتداء من 22 فيفري 2019 و المطالب بالتغيير الجذري للنظام الجزائري و ما كان له من آثار على الجامعة بصفة عامة و الطالب بصفة خاصة .

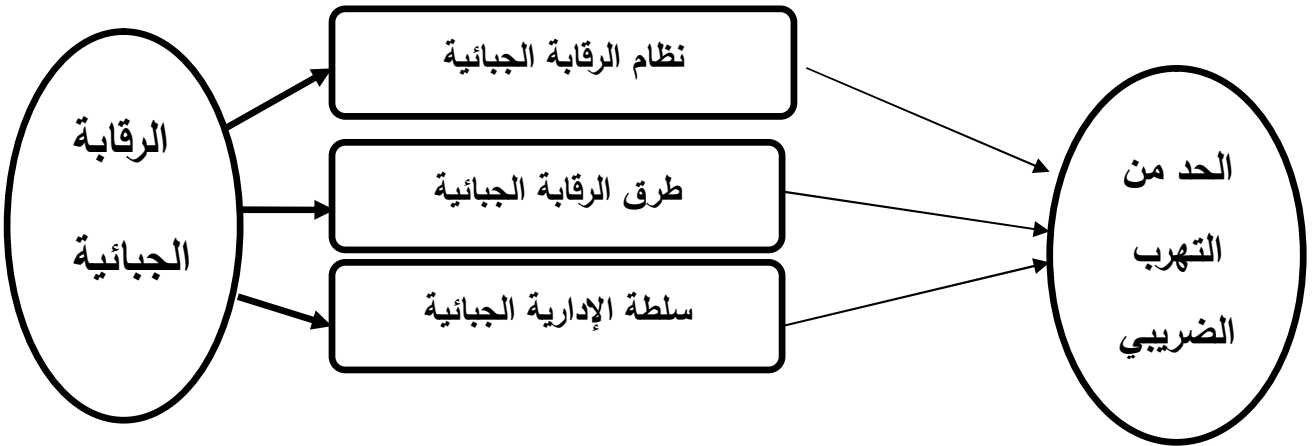
نموذج الدراسة :

تتمثل متغيرات فيما يلي :

* المتغير المستقل : يتمثل في الرقابة الجبائية

* المتغير التابع يتمثل في التهرب الضريبي

ويمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي :



مقدمة عامة

الدراسات السابقة :

1/ غزة مبروك- فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد في التهرب الضريبي- مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ،تخصص :فحص محاسبي.

عالجت هذه المذكرة أشكال التهرب الضريبي و الغش الضريبيين ، حيث تطرقت إلى تحليل الظاهرة مع طرق و أساليب معالجتها و علاقتها مع المتغيرات الخارجية ، واستنتاج مدى فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها ، وإعطاء التحسينات اللازمة لزيادة تفعيل الرقابة الجبائية.

2/ آية بقاسم مبروك - آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي - مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية ، تخصص :اقتصاديات المالية و البنوك .

تطرقت هذه الدراسة على مختلف الجوانب النظرية ذات الصلة بالضريبة و التهرب الضريبي و كذا تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال تناول لمفهوم هذه الظاهرة ، وتم التركيز في الفصل الثاني على أهم طريقة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر من خلال تحديد ماهية الرقابة الجبائية.

أما الفصل الثالث درست واقع الرقابة الجبائية في الجزائر و تبيان دورها الرقابي و ذلك من خلال الاستعانة بدراسة حالة على مستوى مفتشية الضرائب.

3/ كردودي سهام - المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية - مذكرة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،تخصص :تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة .

تناولت هذه الدراسة أهمية مساهمة المعلومات المحاسبية في إجراء الرقابة الجبائية.

مقدمة عامة

4/ سليمان عتير - دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص: محاسبة.

تطرقت هذه الدراسة في فصلها الأول على الجوانب النظرية للمعلومات المحاسبية وجودتها ، كما تناولت في فصلها الثاني على إسهامات الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، حيث خصص الفصل الثالث من البحث للدراسة التطبيقية و هذا على مستوى مديرية الضرائب لولاية الوادي.

ما يميز دراستنا على الدراسات السابقة :

تشابهت الدراسات السابقة مع دراستنا في مواطن و عناصر معينة ، كما اختلفت عنها من ناحية أخرى ، فمنها من عالجت موضوع التدقيق المحاسبي ، التحقيق المحاسبي ، المراجعة الجبائية ، جودة التصريحات الجبائية ، اتخاذ القرار ، و منها من تناولت نفس موضوعنا دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، ولكن هذه الأخيرة اختلفت مع دراستنا في الجانب التطبيقي حيث تحوي دراستنا على مجموعة من الإحصائيات المتعلقة بالضرائب المحصلة من طرف مصالح الضرائب و كذا أهميتها ، كما لم تتوانى عن تبيان دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي و ذلك من خلال أمثلة عن الرقابة الجبائية .

الفصل الأول :

الإطار النظري

للتهرب الضريبي

تمهيد :

تعتبر الضريبة من أهم الموارد لتمويل الخزينة العمومية للدولة ، و في ظل التغيرات و التحويلات في السياسية الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية على مستوى العالمي و التي تسعى إلى تحقيق هدفها الأول و هو تحقيق التنمية الاقتصادية ، و الجزائر كغيرها من الدول قامت بالعديد من الإصلاحات الضريبية و هذا بغية تكيف نظامها الضريبي مع نظرة الاقتصادية الجديدة، و ذلك بإنشاء ضرائب جديدة أكثر استجابة لمتطلبات التنمية و تحقيق أهدافها المسطرة.

ومن هذا المنطلق أصبح الحديث عن موضوع الضرائب علما ذي أبعاد عالمية والذي هو لب حديثنا هذا وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

المبحث الثاني: التهرب الضريبي

المبحث الثالث: طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحتها

المبحث الأول : عموميات حول الضريبة :

تعتبر الضرائب من اقدم و اهم مصادر الايرادات في اي نظام اقتصادي حيث تطور مفهومها و طبيعتها تبعا للتطور المالي و انتقال دور الدولة من وظيفه حارسة الى المتدخله ثم المنتجة لذلك تعددت النظريات المفسرة للضريبة و الاساس القانوني الذي يعطي للدولة حق فرضها . وهي من اهم ادوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة للتاثير على النشاط الاقتصادي بهدف تحقيق اهداف اقتصادية اجتماعية و من خلال هذا المبحث سنتعرض الى تعريف الضريبة و قواعدها ، اهدافها و كذا مختلف تصنيفاتها .

المطلب الأول : تعريف الضريبة و خصائصها :

أولا : تعريف الضريبة : واجه رجال المالية الكثير من الصعوبات في سبيل تحديد تعريف الضريبة و ذلك نتيجة لاختلاف مفهومها من وقت لآخر، وهذا يعكس دورها ومساهمتها في المجال الاقتصادي للدولة و الاهتمام بهذا المورد الذي يمول الخزينة العمومية للدولة ومن هذه التعاريف نذكر ما يلي :

التعريف 1 : فريضة مالية نقدية تستاديهها الدولة جبرا من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة و تحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية¹.

التعريف 2 : الاقتطاع النقدي ذو سلطة نهائي و دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية للدولة و الجماعات المحلية أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية².

التعريف 3 : هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة ، أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمتا منه في التكاليف و الأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة³.

و من خلال التعاريف السابقة يمكن صياغة تعريف شامل يعبر عن مفهوم الضريبة و هو أنها فريضة مالية يتم تحصيلها من طرف الدولة و ذلك من خلال سلطتها على الأفراد بدون مقابل و هذا بغية تمويل نفقاتها العامة و تحقيق الأهداف السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية و هذا نظرا لنظام الحكم لتلك الدولة .

ثانيا : خصائص الضريبة : من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص مجموعة من الخصائص تمتاز بها الضريبة و هي :

¹ عبد الباسط على جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل، دار الحامد للنشر و التوزيع، الاردن، عمان، 2008، ص21.
² قطاف نبيل، دور الضرائب و الرسوم في تمويل البلديات، مذكرة ماجستير، تخصص نقود و تمويل، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم
التسيير، جامعة بسكرة، 2007/2008، ص 21.
³ حجارمبروك، اثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية و
التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2005/2006، ص12.

1/ أنها فريضة نقدية : من بين أهم خصائص الضريبة أنها فريضة نقدية ، أي أنها تدفع في شكل نقدي و ليس عيني ، لأنه مادامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فيجب أن تكون الإيرادات العامة بما فيها الضرائب في صورة نقدية .¹

2/ أنها إلزامية : أي ليس للمكلف خيار في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها للدولة فهي ليست منحة أو هبة أو مساعدة اختيارية للدولة وعندما يحاول المكلف الامتناع عن تأدية الضريبة أو التهرب من الدفع فإنه يقع تحت طائلة العقاب و تستطيع الدولة اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري للحصول على الضريبة و عنصر الإجبار هو الذي يوضح مدى سلطة الدولة و سيادتها على مواطنيها .²

3/ الطابع النهائي : إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية ، بمعنى ان الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها ، وبذلك تختلف الضريبة كما قلنا عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع الفوائد المترتبة عن مبلغه .

إن قيام المكلف بالضريبة بدفعها دون أن يحصل على منفعة خاصة تعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة، و يدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء و التكاليف العامة ، و الضريبة لا تدفع مقابل منفعة خاصة كما أن تحديد مقدارها لا يتم على أساس حجم استفادة الشخص من الخدمات العامة، بل يتم وفقا للمقدرة التكلفة للفرد .³

4/ أنها تهدف إلى تحقيق النفع العام : إن الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة، بل أنها تحصل على الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة الأخرى من أجل القيام باستخدامها في مصارف الإنفاق العام من أجل تحقيق منافع عامة للمجتمع حتى و لو نصت عليه الأحكام الدستورية والقانونية، فإن علماء الاقتصاد لم يتفقوا على المقصود بعبارة " النفع العام" فالاقتصاديون الكلاسيكيون وجدوا في العبارة المذكورة تغطية للنفقات العامة التقليدية وحسب أي أنهم وجدوا في الضريبة وسيلة لتوفير الأموال اللازمة و الكافية لتغطية النفقات العامة، من دون أن يكون لهذه الوسيلة أي تأثير في الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية إلا أن التحليل الاقتصادي الحديث للنقود أنكر مسألة حياد النقود و قد ترتب على ذلك إنكار مسألة أخرى و هي حياد الضريبة التي لا يمكنها بأي صورة من الصور حتى و لو لم تكن تهدف إلى ذلك التزام جانب الحياد أو عدم التأثير في البنيان الاقتصادي و الاجتماعي القائم وبالتالي فإن موقف الاقتصاديين المعاصرين قد أستبعد تصور "الضريبة المحايدة أو "صبحت الضريبة كأداة

¹ حجار مبروكة ، مرجع سابق ، ص 12.

² عبد الباسط علي جاسم الجحيشي ، مرجع سابق ، ص 22.23.

³ محمد عباس محرز ، المدخل إلى الجباية و الضرائب ، دار النشر itcis الجزائر ، 2010، ص 12 .

تدخلية توظفها الدولة في خدمة الأغراض الاقتصادية والاجتماعية، كحماية الصناعة الوطنية بفرض بعض أنواع الضرائب الجمركية والحد من التفاوت في الدخل بين أفراد المجتمع.¹

المطلب الثاني : القواعد العامة للضريبة :

للضريبة مجموعة من القواعد العامة والأسس التي يجب إتباعها ومراعاتها عن سن أو وضع نظام ضريبي للدول . ولهذه القواعد فائدة مزدوجة حيث تقوم بالتوفيق بين مصلحتين هما الدولة (الخزينة العمومية) ومصلحة الممولين (المكلف بالضريبة).

- إن "ادم سميث" في سبيل بحث عن الشروط العامة لنظام ضريبي فعال ،قد قام بوضع أربعة قواعد وتتمثل هذه القواعد في: قاعدة العدالة،قاعدة اليقين،قاعدة الملائمة،قاعدة الاقتصاد في النفقة.

أولاً : قاعدة العدالة:

يقصد بالعدالة أن يوزع العبء الاقتصادي على أفراد المجتمع مع كل حسب مقدرته أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد .

ولقد تطور مفهوم العدالة بتطور المجتمع،فلدى التقليديين يقصد بالعدالة عند " ادم سميث" مثلاً بان يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل نفقات الدولة حسب مقدرتهم النسبية .أي تكون مساهمتهم متناسبة مع دخولهم ، غير انه حديثاً أخذت فكرة العدالة منحى آخر في سن القوانين الضريبية ذا أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية وعليه فلتحقيق عدالة اكبر في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد .أصبح يأخذ كاستثناء عن عمومية الضريبة عند التنظيم الفني للضريبة لمقابلة اعتبارات يراها المشرع ضرورية .فيلجا لعملية الاختلاف في المعاملة الضريبية.²

- لقد وضعت هذه القاعدة قيد العمل للقضاء على الامتيازات التي كانت مساندة في الأنظمة السياسية القديمة أين كانت بعض الطبقات المحفوظة معفاة من دفع الضريبة ، حسب هذا المبدأ يجب على كل الفئات الاجتماعية أن تخضع للضريبة وهذا لسببين .الأول بسيط إذ لا يوجد مبرر لعدم إخضاع فئة دون أخرى للضرائب .والثاني أن كل امتياز ممنوح لفئة اجتماعية معينة له كنتيجة إئثار العبء الضريبي للفئات الأخرى للمجتمع.³

¹ قطاف نبيل ، دور الضرائب و الرسوم في تمويل البلديات مرجع سابق ، ص 6.

² حميدة بوزيدة ،جباية المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، 2005، ص 9.

³ محمد عباس محرز ، مرجع سابق ، ص 22/21.

ثانيا : قاعدة اليقين :

ويقصد بقاعد اليقين أن تكون الضريبة معلومة واضحة بالنسبة للممول والإدارة بشكل يقيني لا غموض فيه ولا التباس ، فمن الأهمية أن يعرف الممول مدى التزامه على وجه التحديد وبصورة واضحة ويعرف مدى ما يلتزم به من ضرائب، سواء من حيث أهميتها وسعرها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها من تحديد للوعاء وكيفية الرباط والتحصيل.

- ولا شك أن عدم وضوح هذه الأمور قد يؤدي إلى تحكم الإدارة الضريبية وما يتبعه ذلك من انتهاك لقاعدة العدالة والمساواة وانتشار للمحسوبية وعموم الفساد عند تقرير وتحصيل الضرائب.
- وحتى يتحقق اليقين يجب أن تتميز الضريبة بالاستقرار والثبات أي أن لا تخضع للتعديل المستمر فالتعديلات في تشريع الضرائب يجب أن تكون محدودة وعلى فترات متباعدة حتى لا تؤدي إلى مضايقة الممولين واضطراب النشاط الاقتصادي ، كما يجب أن يتميز التشريع الضريبي بالوضوح حتى يشمل فهمه لعامة الناس دون عناء أو التباس ، وحتى تستطيع المحاكم والإدارات الضريبية أن تطبقه دون اجتهاد أو تأويل¹.
- إن مضمون قاعدة اليقين هو أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث أسس حسابها (وعائها ، سعرها) وميعاد الوفاء بها.²

ثالثا : قاعدة الملائمة في الدفع :

ويقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها وتسهل دفعها وخاصة فيما يتعلق بموعد تحصيل وطريقة إجراءاته وتصدق هذه القاعدة في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية والتحصيل وتدعو اعتبارات الملائمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة منققة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها ، من أجل تجنب العديد من المشاكل التي ممكن أن تثور في حالة مخالفة هذه القاعدة.

وقد نتج من هذه القاعدة (قاعدة الاقتطاع من المنبع) والخاصة بالضريبة على الدخل باعتبار أن الاقتطاع من المنبع أكثر ملائمة وسهولة بالنسبة للمكلف بالضريبة وإدارة الضرائب في نفس الوقت.³

رابعا : قاعدة الاقتصاد في النفقة :

ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة خاصة إذا ساءت إجراءات وتدابير إدارية في غاية التعقيد .مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها،

¹ قطاف نبيل ، دور الضرائب و الرسوم في تمويل البلديات مرجع سابق ، ص 10.

² حميدة بوزيد ، مرجع سابق ، ص 26.

³ محمد عباس محرز ، مرجع سابق ، ص 26.

ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه.¹

وقد أضاف كتاب المالية المحدثين إضافة للقواعد التي وضعها آدم سميث كما يلي:²

_ قاعدة الثبات :

ويقصد بها أن لا تتغير حصيللة الضرائب تبعاً للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية وخصوصاً في أوقات الكساد وذلك أن حصيللة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل والإنتاج بينما نجد حصيللة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطة العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات .

_ قاعدة المرونة:

ويقصد بها أن يكون تغيير الدخل مصحوباً من الناحية الزمنية وقدر الإمكان يتغير في الحصيللة الضريبية وفي نفس الاتجاه وبمعنى آخر فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة معدلاتها مع عدم انكماش وعائها ومن ثم إلى انخفاض حصيلتها.

المطلب الثالث : أنواع الضريبة و أهدافها

أولاً : أنواع الضرائب :

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنية باختلاف المكان والزمان، ولكل نوع من هذه الأنواع مزايا وعيوب، لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع من هذه الأنواع دون سواه، بل تحاول كل دولة أن تتخير مزيجاً متكاملًا من أنواع الضرائب، وأن تصيغه في أكثر صور التنظيم الفني ملائمة لتحقيق أهداف المجتمع .

وفيما يلي سنتطرق إلى أهم تقسيمات الضرائب :

1 / الضرائب على الأشخاص و الضرائب على الأموال :

تعتبر الضريبة على الأشخاص من أقوم أنواع الضرائب التي استخدمت لجباية الأموال في ضل النظم الاقتصادية البدائية و قد كانت بمثابة جزية يدفعها كل فرد مقيم في إقليم الدولة و يتساوى جميع الأشخاص بدفعها دون دون تمييز بسبب الجنس أو الحالة الاقتصادية أو طبيعة النشاط الاقتصادي الذي يمارسه

¹ محمد عباس محرزى ، مرجع سابق ، ص 26.

² حميدة بوزيد ، مرجع سابق ، ص 10/11.

الأشخاص و تتميز هذه الضريبة ببساطتها و سهولة إدارتها من دون تعقيد إلا أنها لا تراعي قواعد العدالة لكون جميع الأفراد متساوين في دفع مبلغها على الرغم من اختلاف المركز المالي لكل شخص .

و قد تطورت الضريبة على الأشخاص بشكل واضح عندما تطورت النشاطات الاقتصادية لتغطي فعاليات جيدة لم تكن تعرفها المجتمعات القديمة ، و أصبح دخل الفرد متباين بشكل أكثر و ضوحا من مهنة إلى أخرى ، فأصبح الشخص يدفع الضريبة حسب الطبقة الاجتماعية التي ينتمي إليها ، حيث قسم المجتمع إلى أربع طبقات رئيسية هي : العمال - المزارعون - الملاك - التجار و طبقة الأغنياء .

و يلاحظ في الضريبة على الأشخاص أن نطاق تطبيقها في الأنظمة المالية الحديثة أصبح محصورا جدا و لا تشكل أية أهمية في ضل النظم الضريبة الحديثة لأنها لا تراعي اعتبارات العدالة .

أما الضرائب على الأموال فهي تلك الضرائب التي تجعل أموال الشخص أساسا لفرض الضريبة كما اشرفنا سابقا و هذا هو الأساس المنطقي و العملي لوعاء الضريبة و لان الضرائب على الأموال تراعي الاعتبارات العدالة ، لتغطي جميع أوجه النشاط الاقتصادي فقد أصبح الأساس الذي يعتمد عليه في فرض الضريبة و بالتالي ظهر نظام الضرائب المتعددة .¹

2 / الضرائب الوحيدة و الضرائب المتعددة :

تعتمد جملة من الأنظمة الضريبة تفرض على عنصر واحد فقط من العناصر المحتمل أن تخضع للضريبة و تسمى هذه الأنظمة الوحيدة ، و من أمثلة تلك الأنظمة التي تقتصر على فرض الضريبة على الدخل أو الإنفاق .

و توجد أنظمة تتضمن ضرائب متعددة على أكثر من عنصر من عناصر الإخضاع الضريبي و في هذه الحالة تسمى هذه الأنظمة بأنظمة الضرائب المتعددة حيث يتضمن النظام الضريبي الواحد أكثر من ضريبة مثل الضريبة على الدخل ، و ضرائب أخرى على الثروات ، و ضريبة ثالثة على الإنفاق و غيرها.

بالرغم مما قد تتميز به الضريبة الوحيدة من حيث سهولة التحصيل نتيجة عدم طول الإجراءات الإدارية ، و صعوبة التهرب منها نتيجة تعذر إخفاء الموارد المستخدمة في الإنتاج ، و جهت لها عدة انتقادات ، حيث يصعب إضفاء الطابع الشخصي على هذه الضريبة ، مما يصعب من إمكانية مراعاة الظروف الشخصية للمكلف سواء من ناحية حجم الدخل ، أو الحد الأدنى للمستوى المعيشي .

كما يؤدي عدم تعدد العناصر الخاضعة للضريبة الوحيدة و اقتصرها على فئات معينة إلى عدم مرونة هذه الضريبة من جهة ، إضافة محاولة التهرب الضريبي ، و يؤدي نجاحهم في ذلك إلى تخلصهم بصفة نهائية من

¹ فتحي احمد ذياب عواد ، اقتصاديات المالية العامة ، دار الرضوان للنشر و التوزيع ، عمان ، 2013 ، ص 140 - 141 .

الإسهام بأي نصيب في العبء الضريبي ، الأمر الذي يزيد مما تتطوي عليه الضريبة من عدم المساواة بين المكلفين ، و ذلك بعكس الحال بالنسبة للضرائب المتعددة التي ينخفض عبئها ، الأمر الذي يزيد من فعالية تحصيلها ، و يخفض من محاولة التهرب الضريبي .¹

3 / : الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة :

يعد هذا التقسيم من أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق و بالرغم من أهمية هذا التقسيم إلا انه لا يوجد حتى الآن معيار دقيق للتمييز بين هذين النوعين ، فأغلبية الكتاب الاقتصاديين يتفقون على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل و الثروة ، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول و الإنفاق .

أ / **الضرائب المباشرة** : تعرف على أنها اقتطاع قائم مباشر على الأشخاص أو على الممتلكات ، و الذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية ، و التي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية فهي التي لا يمكن انتقال عبئها بصفة كلية ، و إن المكلف بها هو الذي يتحملها نهائيا .²

وتمتاز الضرائب المباشرة بتحقيقها العدالة في التكاليف ، لأنها تتناول مقدرة الأفراد المالية لا أعمالهم ، وهي ثابتة الدخل لأنها تطرح على رؤوس الأموال و هو مدخول لا يتأثر بإرادة الأفراد و درجة و مستوى إنفاقهم صعودا أو هبوطا و هي تتطلب عدد قليل من الموظفين بالإضافة إلى إنماء الوعي الضريبي لان المكلفين يشعرون بعبء الضرائب المباشرة التي تزداد يقظتهم للشؤون العامة و مراقبتهم لسياسة الإنفاق الحكومي غير أن المكلفين يشعرون بتقلها و يدفعونها مكرهين ويحاولون التهرب منها بحيث تقل حصيلتها و تعجز عن تأمين الموارد اللازمة لسد النفقات العمومية و البعد عن المساواة لان اعتبار المقدرة المالية للمكلف أساسا لطرح الضريبة يسهل على السلطة الضريبية محاباة بعض الفئات و الطبقات و إساءة استعمال ربط الضريبة . والبعد عن المرونة ، لأنه من الصعب زيادة الضرائب المباشرة بالسرعة التي تزداد بها الثروة الوطنية .³

ويمكن تصنيف الضرائب المباشرة إلى :⁴

□ **الضريبة على الدخل** : نضرا لتعدد مصادر الدخل فقد أصبحت الضريبة عليه ذات أهمية كبيرة في النظم الضريبية الحديثة ، فقد يكون المصدر من العمل أو من رأس المال أو منهما معا ، كما يمكن إن يكون العمل تجاريا أو صناعيا أو مهنة حرة ، وكل مصدر من هذه المصادر يدر دخلا يطلق عليه الدخل النوعي أو الفرعي و مجموع الدخول التي يحصل عليها الفرد من المصادر المختلفة تعرف بالدخل الكلي .

2 محمد لعلاوي ، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، تخصص علوم اقتصادية ، جامعة بسكرة ، 2014 / 2015 ، ص 20 - 21 .

2 حجار مبروكة ، مرجع سابق ، ص 16 .

3 علي زغود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2005 ، ص 198 .

4 حجار مبروكة ، مرجع سابق ، ص 17 .

□ الضريبة على رأس المال :

يقصد برأس المال من وجهة نظر الضريبة مجموع الأموال العقارية و المنقولة ، المادية و المعنوية التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة ، سواء كانت مدرة لدخل نقدي أو عيني .
من خلال هذا التعريف نجد أن رأس المال حدد من وجهة نظر الضريبة بكل الأشياء المادية أو المعنوية التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة ، و التي يمكن تقديرها بالنقود سواء كانت دخلا وقابلة لتدر دخلا .
تعتبر المنقولات و العقارات مثل المباني الأراضي الزراعية رأس مال مادي أما رأس المال المعنوي فيتمثل في حق الملكية للأسهم و السندات .

ب / الضرائب غير المباشرة : و هي عكس الضريبة المباشرة ، أي أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر مثل ضرائب الجمارك ، التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار ، و كذا الرسم الداخلي على الاستهلاك ¹.

ويفرض هذا النوع من الضرائب على استعمال الدخل أو الثروة ، فضريبة المبيعات تعتبر ضريبة غير مباشرة حيث يدفعها المكلف عند استعمال دخله في شراء المنتجات ، كما يمكن توضيحها من جهة معيار التحصيل أن هذه الضريبة يدفعها المكلف الفعلي و ليس المكلف القانوني ، فمثلا ضريبة المبيعات يدفعها المنتج و ينقل عبئها إلى المستهلك عن طريق زيادة أسعار منتجات لتحصي ما دفعه كضريبة مبيعات ².
وتقسم الضرائب غير المباشرة إلى نوعين رئيسيين هما ³:

□ الضرائب على الاستهلاك :

تفرض الضريبة هنا بصدد واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله ، وهي ضريبة متنوعة و متعددة . و يمكن القول أن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع و الخدمات التي يحتاج إليها .

و تتعدد الضرائب على الاستهلاك و فقا لطبيعة الأنظمة الضريبية ، إذ أن الأمر يتوقف دائما على مدى حاجة الدولة إلى المال ، فضلا عن أهمية تحقيق أغراض اقتصادية و اجتماعية من فرض الضريبة على الاستهلاك .

□ الضرائب على التداول :

بعد أن يحصل الشخص على دخله فإنه قد يقوم باستهلاك جزء منه في شراء ما يحتاج إليه من سلع أو خدمات ، و هذا الجزء من الدخل هو الذي يفرض عليه الضريبة على الاستهلاك سالفة الذكر . أما الجزء

¹ حميدة بوزيدة ، مرجع سابق ، ص 21 .

² ثابتي خديجة ، دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير ، تخصص : تسيير المالية العامة ، جامعة تلمسان ، 2012/2011 . ص 21 .

³ سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2009 ، ص 176.

الباقي من الدخل فأما أن يدخره أو يقوم باستثماره في شكل شراء أصول جديدة ، عقارية أو منقولة ، أو يقوم بالتصرف بالبيع في الأموال الموجودة لديه إلى شخص آخر ، وفي كلتا الحالتين فإن المشرع الضريبي يفرض ضريبة على تداول و انتقال الأموال بين الأفراد و يطاق عليها الضرائب على التداول .

ومن أمثلة الضرائب على التداول ، ضريبة الدمغة و الضريبة على التسجيل و يطلق عليهما بصورة رسوم ، وهو لفض شائع اعتاد الناس على استخدامه بدون قصد . فهي لا تعد رسوما لأنها لا تدفع مقابل حصول الفرد على منفعة خاصة له ، بل تفرض على واقعة تداول الأموال .

ا وان تكون مادية كما في نقل السلع و الأشخاص من مكان إلى آخر مثل ضرائب النقل بالسكك الحديدية و رسوم البريد و الهاتف و الفاكس .¹

¹ محمد إبراهيم عبد اللاوي ، المالية العامة ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 2017، ص 80.

مزايا و عيوب الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة ، و يمكن ان نختصرها فيما يلي :

الجدول : (01) : الضرائب المباشرة :

المزايا	العيوب
تعتبر حصيلتها ثابتة نسبيا لأنها تفرض على عناصر ثابتة نسبيا ، أي الثبات النسبي للوعاء الذي تفرض عليه .	يؤدي وضوحها إلى إشعار الفرد بعبئها و تجعله يقف وجها لوجه أمام الخزينة مما يحمله عند ارتفاع سعرها محاولة التهرب منها .
انخفاض نفقات تحصيلها لأنها تفرض على عناصر معروفة مسبقا لدى الإدارة الضريبية .	تأخر ورود حصيلتها إلى الخزينة العامة لأنها تفرض على أساس سنوي في الغالب .
أكثر تحقيقا للعدالة من الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على الدخل أو على رأس المال و تعتمد على التصاعدية بالشرائح ، وكونها تراعي الاعتبارات و الظروف الشخصية للممول تبعا لدخله و أعبائه و ديونه .	لا تصيب جميع المكلفين و لا تنطلق من فكرة العمومية أحيانا للاعتبارات الاجتماعية و الاقتصادية.
تعتبر أكثر إشعارا للأفراد في مساهمتهم في تحمل الأعباء الضريبية للدولة بسبب دفعها من قبل المكلفين في شكل اقتطاع جزء من دخولهم و هذا ما يحفزهم على الاشتراك في النشاط السياسي للدولة و مراقبة الحكومة في اتجاهات للنفقات العامة .	تتطلب إدارة ضريبية على قدر من الكفاءة و الفعالية لمنع التهرب الضريبي .

المرجع : حميدة بوزيدة ، جباية المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2007، ص ،22.

الجدول : (02) : الضرائب غير المباشرة :

المزايا	العيوب
عدم شعور المكلف بعبئها لأنه يدفعها على شكل جزء من سعر السلعة أو الخدمة عند شراءها و بالتالي فلا يتهرب منها .	لا تميز بين الممولين تبعاً لظروفهم الشخصية ، فالمجتمع يقف أمام قدم المساواة في دفعها دون مراعاة لمرتفع الدخل عن منخفضة .
تشكل إيرادات دورياً و مستمرا على مدار السنة للخزينة العامة .	تتطلب نفقات اكبر لتحصيلها لأنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع و التصرفات التي تفرض الضريبة على أساسها .
تستخدم في تحقيق الأغراض الاجتماعية و الاقتصادية كاستعمالها في الحد من استهلاك بعض السلع الضارة بالصحة العمومية ، أو لحماية الصناعات الناشئة .	عيبها في مرونتها ، لا سيما في وقت الكساد فتقل حصيلتها .
مرونة حصيلتها ، بحيث أنها تتغير بطريقة مباشرة سريعة تبعاً للحالة الاقتصادية فتزداد في فترات الرخاء .	

المصدر : حميدة بوزيدة ، جباية المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2007 ، ص 24 .

3 / الضرائب النسبية و الضرائب التصاعدية :

▣ **الضريبة النسبية** : تعرف الضريبة النسبية على أنها الضريبة التي يبقى سعرها ثابتاً رغم تغير المادة الخاضعة لها . و بعبارة أخرى هي الضريبة التي يكون سعرها نسبة ثابتة من وعاء الضريبة مهما كانت قيمة هذا الوعاء أي أن السعر ثابت ووحيد بالنسبة لجميع المداخل¹ .

ويعتبر هذا الأسلوب بسيط بالنسبة لإدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة في حساب ضريبته .

حيث تفرض بنسبة ثابتة ، كما في الضريبة على الدخل سواء كانت الدخل كبيرة أو صغيرة ، و لا تتسم الضرائب النسبية بالعدالة² .

¹ حجار مبروكة ، مرجع سابق ، ص 13 .

² محمد إبراهيم عبد اللاوي ، مرجع سابق ، ص 75 .

إن هذا الأسلوب يعامل جميع المكلفين معاملة واحدة دون أن يفرق بين فئات المجتمع ، و مثال على ذلك و يفرض أن المعدل الضريبي ثابت 10% ، وان دخل الشخص الأول 10000 دج و دخل الشخص الثاني 20000 . فمبلغ الضريبة التي يدفعها الشخص الأول تساوي :

$$(10000 \times 10\%) = 1000 \text{ دج}$$

وملغ الضريبة الذي سيدفعه الشخص الثاني يساوي :

$$(20000 \times 10\%) = 2000 \text{ دج}$$

نلاحظ أن أسلوب الضريبة النسبية لم يفرق بين الشخصين ، بل عاملها معاملة واحدة ، ولهذا السبب وجهت العديد من الانتقادات لهذا الأسلوب لكونه يحقق عدالة ظاهرية فقط ، و يدعمون هذا بان المبلغ المقطع من دخل الشخص الأول الذي قدر ب 1000 دج كانت موجهة لاقتناء حاجات ضرورية ، بينما المبلغ المقطع من الشخص الثاني و الذي قدر ب 2000 دج قد يتم ادخارها أو صرفها على الكماليات .

ويرون أن العدالة الضريبية تتحقق عندما يتساوى المكلفون بالضريبة في التضحية ، و لهذا السبب ظهرت الضريبة التصاعدية .

□ **الضريبة التصاعدية :** و هي التي تفرض بمعدلات متصاعدة كلما زاد الأساس الضريبي ، حيث اعتمدت معظم النظم الضريبية المعاصرة على الضريبة التصاعدية نظرا للعديد من المزايا التي تتسم بها هذه الأخيرة من حيث كونها تراعي مبادئ العدالة و الظروف الشخصية للمكلف ضريبيا ، كما تعتمد كأداة لتقليل التفاوت بين مداخيل الأفراد . كما تستخدم لمعالجة الأزمات الاقتصادية ، و خاصة في فترات الانكماش ، فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل الوطني لصالح الطبقات ذات الدخل المنخفضة مما يؤدي إلى ارتفاع الاستهلاك الوطني¹ .

و تأخذ الضريبة التصاعدية عدة أشكال نذكر منها ما يلي :

* **التصاعدية الإجمالية :** بمعنى أن يقسم المكلفون بالضريبة إلى طبقات وفقا لدخولهم ، و يطبق على كل طبقة سعر ضريبة واحد يتزايد من طبقة إلى أخرى . أي أن السعر يكون متناسبا لكل طبقة من هذه الطبقات بالنظر إلى إجمالي دخل المكلف .

¹ محمد لعلاوي ، مرجع سابق ، ص 21 .

* التصاعدية بالشرائح : يقسم دخل المكلف إلى عدة شرائح أو أجزاء ، بحيث يفرض على كل شريحة ضريبة بسعر معين ، و يرتفع السعر بارتفاع الشرائح إلى الأعلى . و في هذا الأسلوب لا ينظر إلى الدخل الإجمالي ، بل يقسم الدخل إلى شرائح ، كل شريحة تعامل معاملة خاصة ، و في النهاية يخضع الدخل لعدة أسعار وفقا لما يحتويه من شرائح .¹

ثانيا : أهداف الضريبة :

كانت الضريبة في أول الأمر لا تهدف إلا للحصول على موارد مالية تغطي نفقات الدولة العامة ، و من ثم فقد كانت محايدة لا يقصد بها إحداث أية آثار اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية .

و لكن نظرا لما تحدثه الضرائب من تغيير في المراكز المالية للمكلفين فقد نبهت الدول إلى ما تحققه الضريبة من آثار اقتصادية و اجتماعية غير مقصودة فبعد انتشار الأفكار العالمية الحديثة نبذت الدول الأفكار التقليدية عن حياد الضريبة و اتخذت الضريبة كوسيلة لتحقيق أهداف اجتماعية و اقتصادية معينة .²

و من بين الأهداف الرئيسية للضريبة نذكر ما يلي :

1 / الأهداف الاقتصادية للضريبة :

إن الأهداف الاقتصادية للضريبة من أهم أهداف الضريبة في عصرنا الحاضر فالضريبة لا تستقطع دون ان تثير انعكاسات على الاستهلاك و الإنتاج و الادخار و الاستثمار ، و تتمثل الأهداف الاقتصادية فيما يلي :³

أ / استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية :

لقد لجأ إلى هذا الأسلوب الكثير من الحكومات ، فالبلدان النامية تقوم بتشجيع الاستثمار الصناعي او السياحي في إقليمها بإعفائه من الضرائب و البلدان المتطورة ترغب في جذب رأسمال الأجنبي لديها فتعفي الاستثمار المالي الأجنبي من الضرائب .

¹ سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 196/197 .

² علي زغود ، مرجع سابق ، ص 178 .

³ هلايلي إسلام ، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر ، قسم العلوم التجارية ، تخصص فحص محاسبي ، جامعة بسكرة 2014-2015 ، ص 17 .

ب/ استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي :

إن ركود و رخاء الدورات الاقتصادية سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر و مثل هذه الدورات لها تأثير سيء على الاقتصاد الوطني و لذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع الضرائب لمعالجة فترات الركود و الانكماش ، حيث يقل الشراء و الاستهلاك و تتكدس المنتجات ، تقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخل المتدنية و ذلك بتخفيض معدل الضريبة على الدخل و رفع الإعفاء الضريبي و زيادة الإعفاءات العائلية ، و تخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة و خصوصا تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطن .

و حتى في فترة الازدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية و ذلك بتقليل الإنفاق الحكومي و رفع الضرائب على الدخل و على السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الأفراح و كبح الإنفاق الخاص .

ج/ استخدام الضريبة لمنع التركز في المشاريع الاقتصادية :

الاتجاه إلى التركز الاقتصادي من سمات هذا العصر و خصوصا في النظم الرأسمالية ، و ما ظهور الشركات متعددة الجنسيات إلا مظهر من مظاهر التركز الاقتصادي ، و يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة هذا التركز ، و ذلك يتم عن طريق فرض ضرائب خاصة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتجهة نحو التكتل ، مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة و يحد بالتالي من ظاهرة التركز و التكتل في النشاط الاقتصادي .

د/ استخدام الضريبة لتشجيع الادخار و الاستثمار :

و يتم ذلك عندما تعفى الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني .

2 / الأهداف المالية :

حسب النظرية الكلاسيكية ، فان تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضريبة و التي لا يجب أن يكون لها تأثير اقتصادي .

إن هذا المفهوم الذي يحصر دور الضريبة في تغذية صناديق الخزينة العمومية ، و يعطيها وظيفة مالية بشكل مطلق، يرتبط بشكل وثيق بفكرة الدولة الحارسة . بالتالي لا يمكن تسجيل أي تأثير على المستوى الاقتصادي و الاجتماعي فهي تتصف بالحياد أمام هذه الميادين ¹.

أما اليوم فلا يمكننا الدفاع عن حيادية الضريبة ، لأنه في الواقع و من المستحيل الاقتطاع عن طريق الجبر الضريبي ربع الناتج الداخلي الخام دون أن تكون هناك انعكاسات و مضاعفات اقتصادية هامة ، مثل تقليص القدرة الشرائية للأفراد ².

3 / الأهداف الاجتماعية :

استخدمت الضريبة كأداة لتحقيق أهداف اجتماعية حيث استعملت الضريبة كوسيلة للإصلاح الاجتماعي نتيجة انتشار الأفكار الاشتراكية فهدفت إلى إعادة توزيع الدخل الوطني و تقليل الفوارق بين الطبقات ³.

إن التطور الاقتصادي و اتساع مجال دخل الدولة أدى إلى ظهور أهداف اجتماعية أخرى من ضمنها ⁴:

* حماية الصحة العمومية و ذلك بالتخفيض من استيراد و استهلاك المنتجات الضارة عن طريق فرض رسوم إنتاج مرتفعة ، مثل المشروبات الكحولية .

* و كذلك منح تخفيضات جبائية لقطاعات أخرى قصد تطوير المجتمع مثل تمويل نفقات خدمات المساهمة في بناء المرافق و مشروعات الدولة كالمدارس .

* كما تساهم الضريبة في التحكم في النمو الديمغرافي من خلال تخفيض الضريبة المفروضة على الأجور و الرواتب و على الأفراد المتزوجين فقط عندما تسعى إلى تشجيع النمو الديمغرافي (الزواج) و العكس إذا أرادت تخفيض النمو الديمغرافي .

4 / الأهداف السياسية :

تعتبر الضريبة الأداة المالية الرئيسية التي تستخدمها الحكومات لتنفيذ سياستها العامة ، والتي ينتج عنها آثار سياسية ، فلقد كان للضريبة اثر هام في التاريخ السياسي للمجتمعات و الشعوب .

¹ محرزي محمد عباس ، مرجع سابق ، ص 164 .

² قطاف نبيل ، دور الضرائب و الرسوم في تمويل البلديات مرجع سابق ، ص 13 .

³ علي زغدود ، مرجع سابق ، ص 179 .

⁴ عادل فليح علي ، المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي ، دار حامد ، عمان ، الاردن ، 2003 ، ص 93 .

كما تستخدم الضريبة في الداخل كأداة للقوى المسيطرة اجتماعيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى ، كما أن الضريبة تستخدم كأداة من أدوات السياسة الخارجية ، كما في حال استخدام الرسوم الجمركية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو للحد منها تحقيقا لأغراض سياسية.¹

المبحث الثاني : التهرب الضريبي

نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد المصالح الاقتصادية ، الاجتماعية و المالية فمن الضروري فهم طبيعتها ، أسبابها و الإلامام بمختلف الطرق التي من الممكن أن تكون منفذ للتهرب سواء كانت شرعية أو غير شرعية و كذا أهم الآثار المترتبة عنها و هذا بغية تكوين صورة حول هذه الظاهرة و التمكن من محاولة السيطرة عليها فيما بعد ، لأنه ليس من المجدي أن نسعى وراء مكافحتها و الحد منها إن كنا في الأصل لا نملك أدنى فكرة و معرفة ما نكافح ضده .

المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي و أسبابه :

أولا : مفهوم التهرب الضريبي :

تتناول قواعد العدالة الضريبية المكلفين بالضريبة في تعاونهم مع الأجهزة الضريبية بعدم التحايل و السعي للإفلات و التهرب من دفع الضرائب ، و العدالة الضريبية تقتضي عدم التهرب الضريبي و عدم الالتجاء إلى الأساليب غير المشروعة في التخلص من الضريبة و التهرب من المساهمة في تحمل الأعباء المالية من أجل ضمان تحقيق أغراض السياسة المالية في التنمية .

توجد عدة تعريفات للتهرب الضريبي نذكر منها :

التعريف 1 : يقصد بالتهرب الضريبي محاولة الممول التخلص من الضريبة و عدم الالتزام القانوني بآدائها فالتهرب الضريبي يحصل بالمخالفة القانونية بعدم الالتزام بآداء الضريبة و في حالة تحقق الواقعة المنشأة للضريبة ، و تناولها من قبل القانون و ذلك بإخفاء السلعة أو التصرف المنشأ للضريبة.²

4 -عفيف عبد الحميد ، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ، مذكرة ماجستير ، تخصص اقتصاد دولي وتنمية مستدامة ، جامعة فرحات عباس -سطيف 1 - 2014/2013 ، ص 8 .
² غازي حسين عناية ، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 2006 ، ص 341.

التعريف 2 : يعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من الالتزامات بدفع الضريبة و ينقسم إلى التهرب الضريبي المشروع و هو التخلص من الضريبة باستغلال بعض الثغرات الموجودة في القانون ، و التهرب الضريبي غير المشروع فهو المخالفة الصريحة للقوانين الضريبية .¹

التعريف 3 : يعرف كذا على انه محاولة الممول التخلص من الضريبة و عدم الالتزام القانوني بأدائها حيث يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضريبة .²

من خلال ما تطرقنا إليه من تعاريف مختلفة لظاهرة التهرب الضريبي و هذا بغية الوصول إلى تشخيص سليم لهذه الظاهرة في تعريف شامل و هو * التهرب الضريبي ما هو إلا قيام المكلف باستغلال الثغرات القانونية و غير القانونية للتخلص من دفع الضريبة * .

أما بالنسبة للتجنب الضريبي فهو يتحصل بعد إنشاء الواقعة التي يتناولها القانون بالضريبة ، كرفض استلام السلعة المستوردة لتجنب دفع الضريبة الجمركية ، أو كرفض الإنفاق الاستهلاكي بالامتناع عن شراء السلع الاستهلاكية لتجنب دفع الضرائب غير المباشرة ، أو كرفض إنتاج سلعة بالشكل و الشروط التي يتناولها القانون بالضريبة المباشرة على الإنتاج .

ولاشك أن التجنب الضريبي لا يشكل مخالفة للقانون و لا يعتبر تهرباً حقيقياً من الضريبة و ذلك نظراً لعدم التجسيد المادي للواقعة المنشأة للضريبة القانونية .

ثانياً : أسباب التهرب الضريبي

تعددت و تشعبت و تداخلت أسباب التهرب الضريبي ، و هذا لان ظاهرة التهرب الضريبي مرتبطة بالكثير من العوامل التي ساعدتها على تفشيها و استفحالتها ، فلا تعرف بحدود أو بإقليم ، و من بين هذه الأسباب العديدة نذكر منها ما يلي :

1/ عيوب في المكلف نفسه (أخلاقه) : فهناك عوامل نفسية يشعر بها المكلف تجعله يتهرب من دفع الضريبة لاعتقاده بعدم عدالة الضريبة أو شعوره بعدم الانتماء ، و أحياناً يلعب الوعي الضريبي عامل مهم في

¹ -طارق الحاج ، المالية العامة ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1999، ص 84.
1 سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجباني في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، رسالة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية ، تخصص محاسبية ، جامعة بسكرة ، 2015/2014 ، ص 25.

التهرب الضريبي ، و هذا يرتبط بأمور سياسية و اقتصادية و اجتماعية ، فالمواطن يقيس مدى النفع الذي يعود عليه من النفقات العامة و مدى تحمله لأعباء الإيرادات العامة .¹

* ويرجع ضعف الوعي إلى عوامل منها :²
شعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام الضريبي و بالظلم الواقع عليهم من فضل الضريبة فهي تحد من حريتهم ، و أن هناك فئات أخرى بالمجتمع هي التي يقع على عاتقها دفع الضريبة .

* اعتقاد أن المتهرب من الضريبة هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة و هي شخص معنوي .

* سوء تخصيص النفقات العمومية ، حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة .

* اتساع أشكال مختلف من الممارسات الفاسدة في قطاعات المجتمع مما أدى إلى ضياع البنية الأخلاقية و القيم الاجتماعية و سهل على الغالبية ممارسة الفساد و قبوله ككون شبه طبيعي في الحياة العامة .

2/ الأسباب التشريعية : من أسباب العيوب التشريعية و التي قد نجدها في تعدد الضرائب و تعقيد في التشريعات الضريبية (قوانين الإعفاءات و التخفيضات) و نقص في التشريع و عدم صياغته بشكل محكم من مختصين كما هو الحال في الدول النامية ، كل ذلك يساعد المكلف على ايجاد ثغرات ينفذ منها للتخلص من دفع الضريبة .³

و يمكن حصر أهم الأسباب التشريعية في عيوب التشريع الضريبي في النقاط التالية :⁴

* نظام جبائي معقد و هذا التعقد في التشريع الضريبي و عدم وضوح الصياغة ووجود بعض الثغرات ما يؤدي إلى خلق مشاكل الإدارة المالية و تزايد احتمال التهرب .

* نظام جبائي غير مرن أي انه غير مرتبط بالتنمية و طبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة .

* تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضريبة و ترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة .

¹ طارق الحاج ، مرجع سابق ، ص 85.

¹ أية بلقاسم لامية ، آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر ، تخصص مالية و بنوك ، جامعة ألكلي محند اولحاج ، 2013/2014 ، ص 21.

³ طارق الحاج ، مرجع سابق ، ص 84.

⁴ سميرة بو عكاز ، مرجع سابق ، ص 29-30.

* عدم استقرار التشريعات هذا راجع إلى التغيرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب على المكلفين من جهة مسايرة التغيرات التي تطرأ على النظام و القواعد المعمول بها و من جهة أخرى تؤدي إلى خلق حالة حساسية من الضريبة ، تدفع بهم إلى رفض كل مشروع للإصلاح الضريبي و بالتالي ميلهم للتهرب الضريبي .

3/ الأسباب الإدارية : (عيوب في الإدارة) هذا العامل يتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبية فقد نجدهم غير أكفاء و قد نجدهم يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي و قد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية .

إذ أن النقائص الموجودة فيها التي تحد من كفاءتها و تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي و تتجلى أهم هذه النقائص في:¹

* ضعف الوسائل المادية و المالية ، النقل ، الرواتب ، الحوافز و التي مازالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعون للانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه .

* العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة و الملفات المعروضة للدراسة .

* صعوبة تقدير الوعاء الضريبي و الذي يكون جزافيا بأكثر أو اقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنويا على المكلف و قد يدفعه إلى التهرب .

* ضعف الإمكانيات المادية من خلال نقص الوسائل المادية حيث إن جميع المؤسسات و القطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت موروثه من قبل الاستعمار .

* من ناحية الكفاءة من اخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساسا الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني .

* تعقد و كثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية تجاه الضريبة .

* نقص التوعية و ضعف العلاقة بين الإدارة و المكلف .

¹ سميرة بوعكاز ، مرجع سابق ، ص 32-33.

المطلب الثاني : أنواع التهرب الضريبي

من خلال تحديد طبيعة التهرب الضريبي نلاحظ أنها متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية ، و هذا إما بالغش أو التجنب الضريبي ، و نظرا لتداخل و تشابه هذين المصطلحين يجب الفصل بينهما لأنهما ظاهريا يؤديان إلى نفس المعنى ، أما جوهريا فهما غير ذلك و منه يمكن تصنيفها من الناحية الشرعية إلى :

1/ التهرب المشروع :

يقصد به التخلص الممول من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي ، أي الاستفادة من الثغرات القانونية التي تتيح له التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية و ذلك كان تلجا بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهمها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة و ذلك في حالة عدم النص القانوني على تناول مثل هذه الأوعية و هي الأسهم .

و كذلك كإنتاج بعض السلع بمواصفات تختلف عن المنصوص عليها في القانون تجنبا لأداء ضريبة الإنتاج ، و كذلك بإدخال بعض التعديلات على الواقع ، و الأوعية التي تتناولها النصوص القانونية بالضريبة كتخصيص نوع من الأعلاف أو رعي المواشي في مناطق معينة كالمناطق الجبلية و غيرها .¹

ومن نماذج هذا التهرب نجد ما يلي :²

* تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة قانونيا و بترخيص من القانون التجاري .

* رفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية .

* إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية .

* إعادة استثمار الأرباح غير الموزعة مستفيدا من تخفيضات عليها دون القيام فعلا بإعادة استثمارها .

* زيادة النفقات عن طريق تضخمها .

¹ غازي حسين عناية ، مرجع سابق ، ص 342.

² أبو منصف ، مدخل للتنظيم الإداري و المالية العامة ، دار المحمدية ، الجزائر ، دون سنة ، ص 117.

* تقديم مساعدات و إعانات للغير .

* يرفض استهلاك السجائر حتى يتجنب دفع الضريبة .

* تقديم الهبات مثل توزيع المالك ثروته على كل الورثة الشرعيين و هو على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات .

* تواطؤ المشرع مع بعض الشركات بإعفاءات ضريبية .

2/ التهرب غير المشروع :

يتضمن التهرب غير المشروع مخالفة قوانين الضرائب ، و تندرج تحته كافة طرق الغش المالي ، كإدخال السلع المستوردة خفية أو تقديرها بأقل من قيمتها ، أو إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للسلع موضوع الضريبة . و قد يحدث التهرب غير المشروع عن طريق عدم تقدير الإقرارات الضريبية أو عند تقديم إقرارات غير صحيحة أو عند تحصيل الضريبة يقوم المكلف بإخفاء أمواله بحيث يتعذر على الإدارة المالية استيفاء الضريبة المستحقة عليه من تلك الأموال .¹

إن التهرب غير المشروع يكون عن طريق تقديم إقرارات مزيفة أي تقديم وثائق محرفة أو تحريف معلومات واردة لدى السلطة المالية و من الطبيعي أن تكون مخالفة كلها للنصوص القانونية ، و بهذه الحالة يتحمل المكلف آثار تلك القضية فهي من جهة تهرب ضريبي و من جهة أخرى جناية فهي عملية تزوير .

و يختلف التهرب الضريبي بالنسبة لمجموع الضرائب حسب الحالة الاقتصادية العامة ، ففي أوقات الرخاء يقل الميل للتهرب الضريبي ، كما أن الدولة لا تشدد حينئذ في معاقبة المتهربين لتوفر الأموال في خزينتها ، أما في أوقات الأزمات لاسيما الحروب فإن الميل للتهرب يشتد و يقوى و كما إن الدولة حينئذ لا تبدي أي تسامح مع المتهربين ، كما يختلف التهرب بالنسبة لكل ضريبة بحسب ارتفاع سعرها أو اعتداله فالضرائب ذات الأسعار العالية تدفع بعض المكلفين لمحاولة التخلص منها بأي ثمن إلا إذا كانت تتناول دخولا و أموالا حصل عليها المكلف دون جهد أو على غير توقع انتظار .

¹ محمد إبراهيم عبد اللاوي ، المالية العامة ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 2017 ، ص 84-85.

كما أن للتهرب الضريبي غير المشروع صور أخرى منها:¹

- * إخفاء الفرد المعلومات عن السلطة المالية و عدم الإدلاء بمصادر دخله الحقيقية و الاكتفاء عن المصادر المسجلة فقط .
- * فتح الفرد لأكثر من إضبارة ضريبية في أكثر من فرع و ذلك كي يحزى مصادر دخله و الاستفادة من الثغرات القانونية لكل مصدر على حدة .
- * لجوء البعض إلى تزوير الدوائر الرسمية بوصولات التجهيز الوهمية فيما يتعذر على السلطة المالية المتابعة .
- * تنازل الفرد عن مصادر دخله من غير الرجوع إلى الإجراءات القانونية الأصولية مثل عقد التنازل (الهبة) .
- * توزيع الفرد مصادر دخله على أقاربه و معارفه للاستفادة من الثغرات أو السمحات القانونية .
- * قيام البعض بالتهرب من تقديم التقارير الخاصة بمصادر دخلهم و الإفلات من المسح الميداني من قبل اللجان الضريبية .
- * عدم إخبار بعض المكلفين ضريبيا عن الزيادات التي تحصل في الإيرادات السنوية لهم و محاولتهم إخفاء الحجم الحقيقي لما تحتويه محلات المكلفين من مواد سعيا وراء التقليل من الأرباح السنوية .
- * إمكانية الحصول على بعض براءات الذمة المزورة لتمشية المعاملات سواء بالتنسيق أو شراءها من خارج الدوائر دون الاضطرار إلى دفع الضرائب المستحقة على المكلف .
- * سهولة امتحان الكثير من المهن دون اشتراط الحصول على موافقة الهيئة العامة للضرائب أو التسجيل لديها .
- كما يمكن أيضا تقسيم التهرب الضريبي وفقا لمكان وقوعه سواء على إقليم الدولة أو خارجها إلى تهرب داخلي و تهرب خارجي أو دولي .
- و التهرب الداخلي هو الذي يقع على إقليم الدولة وهو أكثر أنواع التهرب الضريبي انتشارا في معظم دول العالم .

¹ مجلة دراسات محاسبية و مالية ، التهرب الضريبي و أثره على التنمية الاقتصادية في العراق ، المجلد الثامن ، العدد 24 ، الفصل الثالث لسنة 2014 ، ص 460-461 .

والتهرب الخارجي هو الذي يقع نتيجة استطاعة الممول تهريب أمواله إلى خارج البلاد بطريق غير مشروع و ذلك بإنشاء فروع أجنبية للمنشأة دون ذكرها في الإقرار الضريبي.¹

المطلب الثالث : الازدواج الضريبي

تعرف مشكلة الازدواج الضريبي لدى العديد من شرح المالية العامة ، بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف . ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة ، لأكثر من إدارة ضريبية . و قد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي .

ونظرا لخطورة هذه المشكلة ، فإنها نالت و مازالت تنال عناية كبيرة من رجال المالية العامة و القانون و الاقتصاد ، و ذلك نظرا للنتائج الخطرة المترتبة عليها من الناحية الاقتصادية ، فبالنسبة للمجال الداخلي كثيرا ما يتدخل المشرع بسن القوانين بصورة دقيقة و محكمة لتفادي حدوث هذه الظاهرة . أما في المجال الدولي ، فإن الاتفاقيات و المعاهدات الدولية تنظم كيفية محاربة هذه المشكلة على المستوى الدولي .

و مما هو جدير بالذكر انه لا يوجد تعريف منضبط و متفق عليه بين شرحا للمالية العامة لوصف هذه الظاهرة ، إلا انه يمكن تعريف الازدواج الضريبي بصفة عامة بأنه " فرض الضريبة على نفس الشخص (المكلف) أكثر من مرة ، على نفس المادة الخاضعة للضريبة و عن نفس المدة " .²

ومن التعريف السابق يمكن أن نحاول تحديد الشروط الواجب توفرها لتحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي على النحو التالي :

أولا : شروط الازدواج الضريبي :

تتمثل هذه الشروط بناء على ما ذكرناه في وحدة الشخص المكلف بالضريبة وحدة الضريبة المفروضة ، وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة، وحدة الفترة المفروض خلالها الضريبة .

¹ عبد الفتاح مراد ، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب و الازدواج الضريبي ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، ص 26 .
² سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2009 ، ص 282 .

و سنتطرق لهذه الشروط فيما يلي :¹

أ - وحدة الشخص المكلف بالضريبة : من بين شروط قيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون الشخص نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرة . و بالرغم من إن الأمر يبدو بسيطاً للشخص الطبيعي، إلا أن الآراء قد اختلفت في تكييف الازدواج الضريبي من عدمه بالنسبة للأشخاص المعنويين و خاصة الشركات ، لكونها ذات شخصية قانونية مستقلة عن شخصية الشركاء و المساهمين فيها ، و يمكن تلخيص كافة هذه الأفكار و الآراء التي طرحت في هذا المجال ، في بعد قانوني و آخر اقتصادي.

فيما يتعلق بأرباح الشركات مثلاً ، فإنها تخضع لضريبتين : أولهما ضريبة على أرباح الشركات و هي التي تفرض على أرباح الشركة إجمالاً و قبل توزيعها على المساهمين أي أنها تفرض بمناسبة تحقق الربح .

و ثانيهما الضريبة على الدخل الإجمالي على أساس نواتج القيم المنقولة ، وهي التي تفرض على أرباح الأسهم بعد توزيعها على المساهمين ، أي أنها تفرض بمناسبة توزيع الأرباح على المساهمين . فهل في هذه الحالة نكون أمام ازدواج ضريبي أم لا ؟

من وجهة النظر القانونية ، لا نجد شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة متوفراً ، لانفصال شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيها ، و من ثم لا يوجد ازدواج ضريبي .

أما من وجهة النظر الاقتصادية ، فهي لا تقف عند التنظيم القانوني ، بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل منهما بل تعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي . فمن الناحية الواقعة و المنطقية ، فإن الشخص المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين في النهاية و من ثم فإنه يوجد ازدواج ضريبي ، و يسمى الازدواج في هذه الحالة بالازدواج الاقتصادي و يقابله الازدواج القانوني الذي يستلزم وحدة الشخص المكلف بالضريبة من الناحية القانونية .

ب _ وحدة الضريبة المفروضة :

لتحقق الازدواج الضريبي يجب أن يدفع المكلف بالضريبة عن المال نفسه الضريبة نفسها أكثر من مرة مثل أن تفرض الضريبة على الدخل أكثر من مرة أو ضريبة على رأس المال أكثر من مرة .²

¹ محرز محمد عباس ، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الرابعة ، 2010 ، ص 277 - 278 .
² محمد إبراهيم عبد اللاوي ، مرجع سابق ، ص 80 .

و يقصد بوحدة الضريبة المفروضة ، لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي ، أن يدفع المكلف نفس الضريبة . مع توفر جميع الشروط الأخرى ، أكثر من مرة ا وان يدفع ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة . وقد يوجد بعض الغموض حول المقصود بالتشابه في الضرائب .

ما يجب ملاحظته هو أن النظرية المالية و الضريبية لم تضع بعد قواعد عامة تحكم المقصود بتشابه الضرائب أو الضرائب من نفس النوع . وان كانت بعض الدول قد تنبعت إلى ذلك ، فأدرجت في تشريعاتها الضريبية بيانا لما يعتبر من الضرائب متشابهة لتفادي أي خلاف في هذا المضمار ¹.

ج _ وحدة المادة المفروض عليها الضريبة :

يتعين بالإضافة إلى الشروط السابقة ، كي يتحقق الازدواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة أو المال الخاضع لها محلا للضريبة أكثر من مرة واحدة . أي أن تكون المادة أو موضوع الضريبة و محلها واحدا.

أما إذا فرضت الضريبة في كل مرة على مال مختلف ، فلا نكون أمام ظاهرة ازدواج ضريبي ، بالرغم من وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة .

ومن أمثلة ذلك أن يدفع المكلف ضريبة عن دخله الناتج عن الثروة العقارية ، كما يدفع ضريبة عن دخله كموظف ، وكذلك عن دخلك من مهنة حرة ، فبالرغم من كونه يدفع الضريبة ثلاث مرات من دخله ، إلا أن شروط الضريبة احدهما الثروة العقارية و الآخر عمله كموظف و أخيرا عمله في مهنة حرة ، ولذلك فلا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي . أما إذا فرضت دولة ضريبة على الأرباح التي يحققها الشخص في داخل البلد و خارجها عن مدة معينة وقامت الدولة الأخرى بفرض نفس الضريبة على الربح الناتج عن نشاطه في داخل إقليمها . فان هذا الشخص يكون قد تعرض لازدواج ضريبي ، لأنه يخضع لنفس الضريبة عن نفس المادة المفروضة عليها الضريبة (الأرباح) وعن نفس المدة بالرغم من اختلاف الإدارة الضريبية في كل حالة ².

د _ وحدة المدة الخاضعة للضريبة :

يشترط قيام ظاهرة الازدواج الضريبي عندما يتحقق ركن وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة و مثال ذلك عندما تفرض ضريبة على الدخل نفسه على الشخص نفسه لسنة 2010 في الجزائر مرة و مرة أخرى في سوريا

¹ محمد عباس محرز ، مرجع سابق ، ص 146 .

² سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 283-284 .

مثلا من نفس السنة ، ولكن إذا فرضت على نفس الشخص في الجزائر سنة 2010 و في سوريا سنة 2011 فهنا لا نكون أمام ازدواج ضريبي .¹

ثانيا : أشكال الازدواج الضريبي :

سنتطرق للازدواج الضريبي من حيث نية المشرع إلى ازدواج ضريبي مقصود أو غير مقصود وكذا أيضا من ناحية امتداده داخلي أو الدولي ، و سنتناول في ما يلي كل نوع على حدة :

1 / الازدواج الضريبي المقصود و غير المقصود :

قد يهدف المشرع الضريبي إلى تحقيق الازدواج الضريبي و هو الوضع الغالب في هذا الصدد ، رغبة في تحقيق أهداف معينة لتحقيق عدة أهداف تتركز في زيادة الحصيلة الضريبية . وفي واقع الأمر يسلك المشرع هذه الطريقة إما كي يغطي عجزا طارئا في ميزانية الدولة ، أو لتغطية زيادة النفقات بصورة كبيرة، أو الرغبة في عدم مواجهة الأفراد برفع سعر الضريبة بما قد يترتب عليه من استياء عام من جانبهم أو الرغبة في التمييز في المعاملة المالية بين الدخول المختلفة بحسب مصدرها . وإذا كان الازدواج الضريبي الداخلي عادة ما يكون مقصود من جانب المشرع فإن هذا لا يمنع من تحقق الازدواج الداخلي بصورة غير مقصودة . ويحدث ذلك عند تعدد الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع .²

أما الازدواج الضريبي الدولي فنادرا ما يكون مقصود . ويرجع ذلك إلى مبدأ السيادة السابق ذكره ، و استقلال كل دولة بوضع تشريعاتها الضريبية دون النظر إلى تشريعات الدول الأخرى و من ثم فان الأسس التي تعتمد عليها كل دولة تختلف عن الأخرى . و في الحالات القليلة التي يكون فيها الازدواج الدولي مقصود فإن الغاية منه يكون تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية .³

2/ الازدواج الضريبي الداخلي و الازدواج الدولي :

□ الازدواج الداخلي : ويقصد به ذلك الازدواج الذي يتحقق إذا خضع ممول معين داخل دولة معينة لنفس الضريبة أو لضريبة متشابهة لأكثر من مرة .

¹ محمد إبراهيم عبد اللاوي ، مرجع سابق ، ص 81 .

² سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 289 .

³ محرز محمد عباس ، مرجع سابق ، ص 284 .

ومن أسباب حدوث الازدواج الضريبي الداخلي نذكر :¹

* رغبة المشرع في زيادة حصيلة الضرائب ، و في هذا قد يفرض المشرع ضرائب جديدة دون بحث ما إذا كانت تتلاءم مع الضرائب القائمة ، أو تسبب إرهاقا للممولين عن طريق إخضاعهم لنفس الضريبة بصورة أخرى ، أو مع اختلاف سعر الضريبة .

* ازدياد نفقات الدولة في أوقات الأزمات ، إذ قد تفرض الدولة ضرائب إضافية على نفس الممول الخاضع لضريبة أخرى من نفس النوع مشابهة لها على نفس الوعاء ، و ذلك تلبية لتغطية عجز في الميزانية .

* تحقيق العدالة الاجتماعية ، و تقليل الفوارق بين الطبقات ، و التمييز في عبء الضريبة بين المشروعات الكبيرة ، و إعفاء المشروعات الصغيرة منها .

و تجدر الإشارة أن المشرع الضريبي الجزائري احدث ازدواجا ضريبيا داخليا سنة 1993 ، وذلك بفرض ضريبة على الدخل في شكل المساهمة الوطنية للتضامن CNAS بجانب الضريبة على الدخل الإجمالي و ذلك لزيادة حصيلة الضرائب لمواجهة نتائج عبء الوضع المتأزم .

وعموما يحدث الازدواج الداخلي إذا توفرت الظروف التالية :

_ إذا فرضت نفس الضريبة على نفس الشخص بالنسبة لنفس الوعاء داخل الدولة الواحدة .

_ عند تطبيق ضرائب الدولة و ضرائب السلطات المحلية عن نفس الوقت .

□ الازدواج الدولي : و هو الذي تتحقق أركانه و شروطه داخل أكثر من دولة ، و ذلك عندما يخضع المكلف لأكثر من نظام ضريبي على الرغم من وحدة الواقعة المنشئة للضريبة .

فيكلف بدفع نفس الضريبة و على نفس المال من دولتين أو أكثر ، و يحدث هذا في الغالب نتيجة الاستقلال في الاختصاص الضريبي لكل دولة ، و ذلك كان تفرض الدولة ضريبة على الدخل المحقق لرعاياها في بلدان أجنبية ، و الذي يخضع أصلا للضريبة من قبل تلك البلدان الأجنبية المضايقة .

¹ حميدة بوزيدة ، مرجع سابق ، ص 58 .

و قد ساعد على انتشار الازدواج الضريبي ازدياد تعقد و تشابك العلاقات الاقتصادية و التجارية ، و سهولة انتقال عناصر الانتقال من العمالة ، و رؤوس الأموال بين الدول ، و انتشار الشركات الدولية ، و التي تمارس نشاطها التجاري بين أكثر من دولة .¹

ومثال للازدواج الضريبي الدولي ما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات ، فقد يكون لمؤسسة ما فروع في دولة أخرى فتقوم الدولة الموجود بها كل فرع من هذه الفروع بفرض ضريبة على ارباح هذا النوع و في نفس الوقت الذي تقوم فيه الدولة الموجود بها المركز الرئيسي لهذه المؤسسة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه الأخيرة .²

* طرق علاج الازدواج الضريبي :

اتجهت غالبية الدول و من اجل التوسع في الأنشطة الإقليمية و العالمية إلى عقد اتفاقيات لحماية رأس المال الذي يتجاوز حدود الدولة بطريق شرعي و قانوني من تحقيق استثمار منتج و فعال يحقق استفادة للمستثمر و الدولة .

تضمنت اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مجموعة من المواد التي تتناولها أي اتفاقية كالتعاريف و الأحكام العامة و الختامية و حل المنازعات و التي لا يسع المجال لذكرها ...و لكن سوف نركز على المبادئ الأساسية التي يمكن تلخيصها بالاتي :³

~ إن مكان نشوء الدخل هو الأساس في فرض الضريبة و هذا يعني أن الضريبة تفرض في الدولة التي يتحقق فيها الدخل .

~ إذا كان معدل الضريبة في مكان نشوء الدخل (البلد الذي تم فيه الاستثمار) اقل من معدل الضريبة في البلد الآخر (بلد المستثمر) فإن المستثمر سوف يدفع الضريبة المفروضة في مكان نشوء الدخل و يمكن للبلد الآخر أن يفرض الضريبة على نفس المستثمر بعد إعفائه بمقدار النسبة التي دفعها في مكان نشوء الدخل .

~ تحدد أنواع الدخول في هذه الاتفاقيات التي تخضع للضريبة و تطبق عليها مبادئ منع الازدواج الضريبي والتي تشكل القسم الأكبر من هذه الاتفاقيات .

¹ غازي حسين عناية ، مرجع سابق ، ص 331 .

² محمد عباس محرز ، مرجع سابق ، ص 151 .

³ احمد عبد السميع علام ، المالية العامة ، مكتبة الوفاء القانونية ، الاسكندرية ، 2012 ، ص 186-187 .

المبحث الثالث : طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته :

تعد ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة لأنها تحطم الاقتصاد الدولي ، و ذلك يحدثه من إختلالات مالية و اقتصادية و اجتماعية نتيجة استنزاف الموارد المالية المتوقع الحصول عليها و كما نعلم أن ميزانية الدولة مبنية على توقعات الحصول على ضرائب و تحديد النفقات لفترة زمنية محددة في العادة تكون سنة .

و إن عدم تحقق سياسة اقتصادية فعالة ناتجة عن الآثار الضارة الناتجة عن التهرب الضريبي ، والتي تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني ، من اجل هذا اوجب على السلطات المختصة إن تواجه هذه الظاهرة باتخاذ إجراءات صارمة في مكافحتها ، و كذا إيجاد طرق و وسائل منظمة تحت إطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها .

المطلب الأول : آثار التهرب الضريبي :

إن الضريبة من أهم المصادر المالية للدولة لتحقيق التنمية الاقتصادية و لتنمية نفقاتها ، كما تعد أداة فعالة لتحقيق العدالة بين أفراد المجتمع ، بحيث تعيد توزيع الثروة على الأفراد ، كما أنها وسيلة في يد الدولة لإرساء سياستها الاقتصادية و محاربة التضخم ، و إحداث توازنات اقتصادية كبرى ، كما تؤثر على المؤشرات الاقتصادية مثل الادخار و الاستثمار و الاستهلاك لذلك فان التهرب الضريبي يشكل عائق أمام تحقيق أهداف الدولة . و من بين الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي نجد :¹

* اثر التهرب الضريبي في الاستهلاك و الادخار :

يتوقف اثر الضرائب على الاستهلاك و الادخار على العوامل المحددة لكل منها ، ومن المعلوم إن حجم الاستهلاك يتوقف على مستوى الدخل من جهة و على الميل للاستهلاك من جهة أخرى ، و هو يتوقف على العوامل المحددة للسلوك الإنفاقي لأفراد المجتمع ، و ليس ثمة شك أن القرار الذي يتخذه الفرد بالاستهلاك هو نفس الوقت قرار بتحديد مستوى الادخار .

وكما نعلم ان الدخل الفردي يوزع بين الاستهلاك و الادخار ، فالضرب بكافة أنواعها و كقاعدة عامة ستؤدي إلى خفض حجم الدخل المتاح للأشخاص ،و بالتالي تؤدي إلى انخفاض كل من الاستهلاك و الادخار ، و لكن تكون نسبة الانخفاض في الادخار اكبر من نسبة الانخفاض في الادخار .

¹ مجلة دراسات محاسبية و مالية ، مرجع سابق ، ص 476-477 .

* اثر التهرب الضريبي في الاستثمار :

يمكن التوسع في البرامج الاستثمارية الحكومية إلى حد كبير و تعالج قصور الادخار و الاستثمار الخاص ، وان التهرب في بعض الفعاليات الاقتصادية يستهوي أكثر المستثمرين نحو هذه الفعالية ، و ذلك فيما كانت غير مثمرة (مثل العقارات) و السلطة العامة لا تريد تطويرها لان هؤلاء الذين لديهم رؤوس أموال يفضلون استثمارها في هذا المجال ، حيث انه يسهل عليهم التهرب من الضريبة مما يسمح لهم بزيادة دخلهم بنسبة الضريبة المهربة ، بحيث يخلل التوازن في تطور الأنشطة الاقتصادية ، في هذه الدول ، و لهذا نجد أن للتهرب الضريبي آثار سلبية على الاستثمار الخاص و الاستثمار القومي .

* اثر التهرب الضريبي على قواعد المنافسة :

حيث تصبح المؤسسات المتهربة من الضريبة أفضل من تلك التي تؤديها من حيث إمكانية تحسين الجهاز الإنتاجي ، و تقوية مكانتها في السوق ، إذ يؤدي التهرب الضريبي إلى تدهور شروط المنافسة بين المشروعات حيث تكون الفرصة اكبر للمشروعات الأكثر مقدرة على التهرب الضريبي ، يحقق لها التفوق على غيرها من المشروعات التي قد تكون أكثر إنتاجاً أو فائدة للمجتمع ، حيث تنخفض بالنسبة لها نفقات الإنتاج بمقدار ما تهربت منه ضريبياً ، وهو ما يحقق لها ميزة انخفاض التكاليف مقارنة مع غيرها من المشروعات التي تعمل بحكم القانون بامتثالها للضريبة ، و تتنافس بطريقة غير متكافئة ، الأمر الذي يشجع المشاريع الأخرى الممتثلة للضريبة على التهرب منها لمواجهة المنافسة غير المتكافئة و الاستمرار في السوق .¹

* الآثار المالية للتهرب الضريبي :

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة ، بحيث تخسر جزءاً مهماً من الموارد المالية ، و يترتب على ذلك عجزاً في القيام بالإنفاق العام على أكمل وجه ، و تصبح غير قادرة على أداء واجباتها تجاه المواطنين ، و في ضل هذا العجز تضطر الدولة إلى اللجوء لوسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي أو الاقتراض .²

¹ مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد (37) العدد (1) ، 2015 ، ص 286 .
² مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية ، مرجع سابق ، ص 286 .

* الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي :

من بين جملة الآثار الاجتماعية التي يخلفها التهرب الضريبي نذكر ما يلي :¹

- إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع .
- عدم المساواة بين المكلفين بالضريبة في تحميل عبئ الضريبة ، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها .
- عجز الضريبة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع .
- تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الضريبي .

المطلب الثاني : طرق التهرب الضريبي :

و من بين هذه الطرق المتبعة للتهرب الضريبي ، نذكر :

أولا / عن طريق المعاملات المحاسبية :

ما دام عمل مصلحة الضرائب يقوم على إقرارات الريح الذي يحققه المشروع فمن البديهي أن النظام المحاسبي هو الذي يوفر هذه البيانات نظرا لكونه نظام قياس و اتصال يقوم على تسجيل و مسك و تقييد حركة الأموال في المؤسسة ، فالمحاسبة تعتبر قاعدة رقابية تستخدم من طرف الإدارة الجبائية ، التي تقوم بمقارنة التصاريح و الوثائق المحاسبية المقدمة قصد التأكد من صحتها ، فالمكلف البارح يبحث دوما عن وضع يتم فيه مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية ، و كذا بينها و بين المستندات الثبوتية المظلمة من ناحية أخرى ، أي أن الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين يمكن استعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها الممول كما انه يمكن استعمالها للتحايل و مغالطة الجهاز الجبائي .

إن ممارسة الغش تمتد إلى التخفيضات التافهة لمبلغ المبيعات أو الاستيراد بدون تصريح إلى إهمال تسجيل كل الإيرادات مرورا بتضخيم أرقام التكاليف .²

¹ رضا خلاصي ، شذرات النظرية الجبائية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر، 2004 ، ص 426-427 .

² سهام كردودي ، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية ، مذكرة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص : تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، جامعة بسكرة ، 2009/2008 ، ص 81

و يتم هذا النوع من التهرب حسب الطريقتين التاليتين :¹

1/ تضخيم التكاليف :

لقد سمح المشرع الجبائي للمكلف بخصم بعض الأعباء التي يتحملها فعلا في حدود نشاطه وفقا لشروط محددة و هي :

* أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة .

* أن تكون هذه الأعباء موظفة أو مستغلة من مصالح أو نشاط المؤسسة .

* أن تكون لها مبررات و مرفقة بوثائق ثبوتية .

* أن تكون في الحدود (السقف) التي و وضعها القانون .

انتهز بعض المولين هذا الحق لإدخال بغض التكاليف التي ليست لها أية علاقة بالنشاط الرئيسي للمكلف ، أو المبالغة في تقديرها للتخفيض قدر المستطاع من الضريبة على الإرباح المحققة ، و لأجل هذا الغرض ، توجد هناك طرق عدة في هذا المجال ، فمنها ما يمكن أساسا في تسجيل مناصب شغل ليست لها أية وثائق تبررها ، أو تسديد أجور و مرتبات تخص عمالا أو مسيرين وهميين بمبالغ مبالغ فيها إضافة إلى التسجيل الخاطيء لحساب الإهلاك .

- **المستخدمين الوهميين** : تبرز هذه الطريقة في تسجيل رواتب لمصالح أشخاص حقيقيين ، هؤلاء

الأشخاص من المفروض أن يتموا أعمالا جد مهمة لكنه في حقيقة الأمر فإنهم لا يقومون بأي عمل في المؤسسة ، كما يتم التسجيل لأجور و رواتب متعلقة بعمال و مستخدمين وهميين لا وجود لهم على ارض الواقع لكن المكلف يملك وثائق إدارية و رسمية لهؤلاء العمال تخلو من كل شك .

¹ عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، دار الهدى للنشر و التوزيع ، عين مليلة ، الجزائر ، ص 101 .

- الأعباء و المصاريف غير مبررة :

سمح المشرع الجبائي للمكلف بخصم أعبائه من الربح الخاضع للضريبة و التي تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة لكنه في الواقع يستغل المكلف هذا المنفذ لتسجيل الأعباء خارج نشاط المؤسسة بغية تخفيض الربح ومنه الضريبة . و أمثلة ذلك نذكر مايلي¹:

* قيام المؤسسة ببعض الترميمات على المباني الصناعية ، فيقوم مسيرو المؤسسة بإجراء ترميمات على مبانيهم الخاصة ، مسجلين إياها في الترميمات الحاصلة في المؤسسة .

* مصاريف إصلاح سيارات شخصية ، و التي تسجل باعتبارها مصاريف إصلاح سيارة مصلحة .

* كذلك مصاريف قيام المسؤولين برحلات سياحية التي ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة ، و لكن تسجل مصاريف المهام في الدفاتر المحاسبية .

* الاقتطاعات التي يجريها المستغل أو الشركات على البضائع ، مواد أولية ، الهاتف الخ و التي تكون على عاتق المؤسسة .

فبالرغم من أن هذه المصاريف و النفقات و غيرها من الأعباء هي ذات طبيعة شخصية يتحملها المكلف أو المستغل نفسه ، إلا أنها تسجل في المحاسبة باعتبارها أعباء أو مصاريف عامة مرتبطة بالاستغلال ، و كذا الزيادة في المصاريف العامة القابلة للخصم ، و منه التخفيض في الربح الخاضع للضريبة ، و هذا يسمح لهؤلاء الممولين الإفلات من دفع الضريبة على الأرباح كلياً أو جزئياً .

2/ تخفيض الإيرادات :

تعد الطريقة الأحسن و الأكثر استعمالاً التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي و التخلص من دفعها كلياً يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقداً و لا يترك اثر للعملية ، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله و كذلك تسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية و هذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون².

¹ مرجع نفسه ، ص 103/102 .
² محمد نور الدين البريم ، حوكمة الشركات و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ، جامعة الأزهر ، غزة ، 2016 ، 48 .

ومن أكثر الطرق الشائعة فيما يتعلق بتخفيض الإيرادات نذكر مايلي :¹

- * التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تتم أي دون فواتير ، و يتم الدفع نقدا .
- * التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا ، حيث يقوم المكلف بتسجيل بضاعة مسترجعة وهمية ، او خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ ، مع انه لم يكن هناك استيراد للبضائع ولا خصم تجاري .
- * عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة .
- * يلجا بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي و ذلك بالتواطؤ مع الزبون .
- * يقوم المكلف بتخفيض الواردات مما يجنبه أداء الرسم على رقم الأعمال و كذا ضريبة الربح المحقق من المبيعات من جهة أخرى .
- * و من جملة المفارقات المعتمدة من قبل المكلف التي تبرز الغش جليا ، عندما تتخفص قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي إلى التباين في الربح الإجمالي ، و الشيء الذي يلفت انتباه المحقق الجبائي .

□ نقتية الإهتلاك :

لقد قام المشرع الجبائي الجزائري بوضع سلم خاص بمعدلات الإهتلاك و ذلك حسب نوع الأصول و الجدول التالي يوضح ذلك :

جدول رقم (03) : بعض معدلات الاهتلاك .

معدل الإهتلاك	مدة الاستخدام بالسنوات	الاستثمارات
1% - 2%	50 - 100	- مباني صناعية
2% - 5%	25 - 50	- مباني إدارية
10% - 20%	10 - 20	- معدات و أدوات
20% - 25%	04 - 05	- معدات النقل
10%	10 سنوات	- تجهيزات أخرى

المصدر: حميد بوزيدة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة 2 ، ص 47.

¹ حميدة بوزيدة ، جباية المؤسسة ، الساحة المركزية ، بن عكنون ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2007 ، ص 55 .

و بالرغم من هذه المعدلات التي قام المشرع بوضعها إلا أن المكلف يحاول دوما التلاعب فيها بوسائل متعددة، إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهلك أو برفع قيمتها ، كما يلجا إلى التلاعب في قيمة الأصول و ذلك بحساب ثمن الشراء مضافا إليه الرسم و لحساب قيمة الإهلاك يقوم المكلف بتطبيق العلاقة التالية:¹

$$\text{قسط الإهلاك} = (\text{ثمن الشراء} + \text{الرسم على القيمة المضافة}) \times \text{معدل الإهلاك}$$

رغم أن الصيغة الصحيحة للعلاقة هي :

$$\text{ثمن الشراء خارج الرسم} \times \text{معدل الإهلاك}$$

مثال : ثمن الشراء = 2000000 معدل الإهلاك = 20% ، TVA = 17% .

$$\text{تكلفة الشراء} = 2000000 + (0.17 \times 2000000) = 2340000$$

$$\text{قسط الإهلاك} = 20\% \times 2340000 = 468000$$

لكن الطريقة الصحيحة لحساب الإهلاك = ثمن الشراء × معدل الإهلاك

قسط الإهلاك = $0.2 \times 2000000 = 400000$ أي قسط الإهلاك = 400000 و بذلك فإن المكلف قام بتقليص مبلغ الضريبة بمقدار :

$$468000 - 400000 = 68000 \text{ دج .}$$

و بالتالي فإن قسط الإهلاك المحسوب على ثمن الشراء متضمن للرسم يؤدي الى تضخم حصة الإهلاك

ومن اجل نفس الهدف و هو تخفيض نسبة الضريبة يسعى المكلف الى تخفيض أعبائه باستمرار في خصم إهلاك معدات و أدوات ثم بيعها أو إضافة إهلاكات أخرى لأصول غير موجودة أو وهمية.²

ثانيا : التهرب عن طريق عمليات مادية و قانونية :

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير أو لفواتير دون شراء أو بيع ، و ذلك باستعمال قيود محاسبية جد متكاملة لا تترك مجالاً للشك أو الريبة من طرف الإدارة

¹ حميد بوزيدة ، مرجع سابق ، ص 47-48 .

² حميد بوزيدة ، مرجع سابق ، ص 48 .

الجبائية ، كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية و هذا بإخفاء جزء من البضاعة هذا ليتم بيعها في السوق أو مايعرف بالسوق الموازية .

1/ التهرب عن طريق العمليات المادية :

يقصد بالإخفاء المادي عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية ، حيث يعرف على انه العمل الذي يتم بسرية من خلال السوق السوداء ، على اعتبار أن هذه الأخيرة تكون بعيدة عن كل مراقبة من طرف الإدارة ، حيث تلقى هذه الأخيرة صعوبات في إخضاع التبادلات الضريبية .

□ الإخفاء الجزئي :

في هذه الحالة يحرص المكلف على إعلان قيمة اقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهريا من دفعه جزئيا كما هو الحال في الضرائب الجمركية و ضرائب الإنتاج ، كما يستطيع المكلف التهرب من التصرف في جزء من أمواله إلى الورثة قبل وفاته و إخفاء بعض أموال التركة خاصة المنقولة منها ووضعها في خزانة إحدى البنوك ، و بعد ذلك يستولي الورثة عند وفاة موروثهم على كل ما فيها دون إبلاغ الإدارة الجبائية بذلك ، و من صور هذا الإخفاء المادي الجزئي مايلي :¹

- * حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي .
- * حالة تقديم المكلف لتصريح الضريبة يتضمن دخل اقل من الواقع .
- * عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون .
- * إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية .

□ الإخفاء الكلي :

يلجأ المكلف إلى هذا النوع من الإخفاء بامتناعه عن التصريح بالأنشطة التي يمارسها ، فهو يستغل نقص الرقابة الفعالة لمصالح الإدارة الجبائية ، حيث يقوم بإنشاء وحدات و مصانع صغيرة في أماكن أهلة بالسكان و

1 رحال نصر ، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، مذكرة ماجستير ، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2006-2007 ، ص 42 .

التي صعب الوصول إليها ، و الإنتاج المحصل عليه من استغلال هذه الوحدات يتم بيعه في الخفاء و بدون فواتير .¹

2/ التهرب عن طريق العمليات القانونية (الإخفاء القانوني) :

تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق تنظيماً مقارنة بالغش عن طريق العمليات المادية ، و يمكن تعريفه بأنه الإخفاء القانوني الذي يسميه المدينون بالتظاهر ، و هو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية ، أو هو إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا و هم أساساً ليس لهم الحق في الاستفادة منها و يمكن أن يأخذ هذا النوع من التهرب شكلين هما :

□ التهرب عن طريق عمليات وهمية :

التحقيقات الجبائية تقوم على أساس المطابقة للكتابات و الوثائق المحاسبية المقدمة ، يستغل المكلف هذه الثغرة القانونية ليمارس نوعاً من الغش و هذا في مجال TVA و الذي يتمثل في إعداد فواتير مزيفة من خلالها على حق خصم الرسوم .

لهذا يقوم الممول بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات محاسبية متكاملة فيما بينها مبرراً ذلك بفواتير وهمية ، و ما دامت الوثائق الثبوتية تتمتع بالشرعية و القانونية و بغض النظر عن مصدرها فإن خطر الرقابة يبقى بعيداً .²

□ التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:

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

قد تعد طرق التحايل هذه من أبرزها لأنها تبقى على سبيل المثال لا الحصر، ويبقى المكلف واسع الخيال في ابتكار منافذ جديدة للتهرب فالمسلم به أن خيال المتهرب خصب وطرق التهرب لا تحصى.³

ومن أمثلة ذلك :

¹ عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق ، ص 106 .

² عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق ، ص 108 .

³ كردودي سهام ، مرجع سابق ، ص 83-84 .

* قد يقوم المكلف بتمرير حالة البيع على أساس أنها هبة ، و ذلك من اجل التخلص من دفع حقوق التسجيل .

* تستغل الشركات متعددة الجنسيات وضعيتها القانونية بامتلاكها لفروع في الخارج حيث تنهرب من دفع الضريبة ، وذلك بتحويل الأرباح لفروعها المتواجدة في بلدان رسومها اقل ، متلاعبا في سعر العبور ، و عدم توزيع مداخيلها المجمعة في فروعها .¹

المطلب الثالث : وسائل مكافحة التهرب الضريبي :

إن مكافحة التهرب من أهم الوسائل اللازمة لإعادة تحقيق توازن ميزانية الدولة ، و تلاقي الأضرار الناجمة عن ذلك ماليا و اقتصاديا .

و لما كان للتهرب وسائل و طرق يلجأ إليها الممولون ، و يجب على المشرع المالي التحري عن الأسباب و الكشف عن هذه الوسائل و الطرق ، و السعي وراء القضاء عليها حتى يغلق الأبواب المفتوحة و الثغرات المستترة التي ينفذ منها المتهربون .²

ونظرا للآثار السيئة التي تترتب على التهرب الضريبي فإن التشريعات الضريبية المختلفة تحاول بشتى الوسائل مكافحة هذا التهرب بمختلف الوسائل المتاحة، بحيث تعمل الدول جاهدة على مكافحة التهرب الضريبي مستخدمة الوسائل التالية :

1/ تحسين فعالية النظام الضريبي: يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي لذلك فإن تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب وذلك بمراعاة ما يلي:

* تبسيط النظام الضريبي :

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط و تحصيل الضرائب ، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها و عليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب ، و في تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي ، و يساهم الاستقرار الضريبي

¹ عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق ، ص 108 .

² عبد الفتاح مراد ، مرجع سابق ، ص 28 .

في وضوح التشريع و تسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط و التحصيل ، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه .¹

* إرساء نظام ضريبي عادل :

يعتبر التعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي و لمعالجة هذا الوضع ، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل ، و ذلك بمراعاة :

_ الأخذ بمبدأ الشخصية الضريبية .

_ شمولية الضريبة .

_ اعتدال معدل الضريبة .

_ تجنب الازدواج الضريبي .

_ يجب أن تكون الإعفاءات الضريبية مدروسة .

بالإضافة إلى وجوب تحقيق المساواة بين جميع المكلفين أمام قانون الضريبة ، و ذلك لعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ، ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية .

كما يجب أن توزع الأعباء الضريبية على المكلفين حسب قدرتهم على الدفع ، حيث يرى البعض أن العدالة تعني أن يدفع الأشخاص المتشابهة إمكانياتهم نفس القدر من الضرائب ، و أن يدفع المكلفون مبالغ تتصاعد بتصاعد حجم إمكانياتهم ، لان الإحساس بالظلم يعد من الأسباب التي تقلل من الحس المدني الضريبي .²

* **تحسين التشريع الضريبي:** إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترايط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب ويتم ذلك عن طريق إصدار تشريعات ضريبية جديدة تتسم بالوضوح والبساطة وتخفيض معدلات الضريبة، وضع حد للتقادم الضريبي يكون من حق الدوائر المالية تدقيق البيان والاعتراض عليه في حال الشبهة في صحته، وذلك لإلزام الدوائر المالية على مراجعة البيانات خلال المدة المذكورة مع إمكانية التمديد للضرورة، التزام أكبر قدر من العلانية والشفافية في التعليمات والإجراءات.³

¹ ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار هومة للطباعة و التوزيع ، الجزائر ، ص 305 .

² احمد زهير شامية و خالد الخطيب ، المالية العامة ، دار زهران ، الطبعة الثانية ، 1997 ، ص 210 .

³ كردودي سهام ، مرجع سابق ، ص 85 .

2/ تحسين الجهاز الإداري الضريبي :

فالتهرب الضريبي يكشف عن الخلل الموجود في هياكل التنظيم الضريبي ، و هذه الظاهرة شائعة في مختلف البلدان ، ومن المفروض أن تعمل حكومات تلك البلدان المختلفة على إصلاح هياكلها التنظيمية ، و منها الضريبة ، بإنشاء أجهزة الضريبة المتخصصة ، و تقسيم العمل بينها ، و تزودها بالأفراد أصحاب الكفاءات المهنية و بأحدث الوسائل في المحاسبة الضريبية ، و تلقينهم أفضل الأساليب في التعامل ، و عقد الدورات التدريبية و إشراكهم في الندوات المالية و الضريبية و رفع الوعي الثقافي المتعلق بأعمالهم ¹.

3/ تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلف :

تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى التخفيف من حدة التوتر الموجود بين المكلف و الإدارة الضريبية قصد إحداث تجاوب و تصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب الضريبي ، حيث تشكل العلاقة الإنسانية أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف ، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية اتجاه المكلفين ، و تخفيض أو تضيق الفجوة الموجودة بين الطرفين و كذلك تخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة ، و لتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية و الهادفة إلى تحسين المعالجة تجاه المكلفين .

و بما أن المكلف هو الطرف المباشر في عملية التهرب ، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي و إقناعه بالواجب الضريبي حتى تصبح سلوكياته أكثر عقلانية .

4/ تنمية الوعي الأخلاقي :

إذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد تجاه الالتزام الضريبي هو احد أسباب التهرب فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي و الإحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزاماً قانونياً ، لان فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع .

5/ من الناحية الفنية :

ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم بطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب أمام التهرب كذلك يجب تدريب العناصر الكافية و المدربة تدريباً كافياً للعمل في المجال الضريبي على نحو يكفل لها الوقوف على أحدث الأساليب و الوسائل الفنية المستخدمة في الحق الضريبي ، كذلك ينبغي تمكين

¹ قتال عبد العزيز ، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبيين ،مذكرة ماجستير ، تخصص مالية ومحاسبة ، معهد العلوم الاقتصادية ، المركز الجامعي يحي فارس المدية ، 2008-2009 ، ص 23 .

موظفي مصلحة الضرائب من الاطلاع على ما يريدون الاطلاع عليه من الوثائق و الأوراق التي تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح.¹

6/ تحسين الرقابة الجبائية و تثبيت الإجراءات العقابية :

* تحسين الرقابة الجبائية :

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة كل من الغش و التهرب الضريبي ، كما أنها تكتسي أهمية بالغة ، و ذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين و التي لا تعكس الحقيقة ، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من خلال الهيئات التابعة للإدارة الضريبية ، فالرقابة تهدف إلى المحافظة على حق الخزينة من خلال محاربة التهريب الضريبي من جهة و السهر على حسن تطبيق القوانين من جهة أخرى .

* الإجراءات العقابية :

إن فرض العقوبات الردعية وسيلة ضرورية و متممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير و الإخلال بالواجب الوطني ، و ترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة و أفرادها و لقد شرع المشرع الجزائري عقوبات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون ، فقد قررت جزاءات في حالة الامتناع عن تقديم المستندات أو إتلافها أو تقديم بيانات أو توضيحات في غير موعدها ، أو تقديم بيانات غير صحيحة بإتباع طرق احتيالية قصد إخفاء المبلغ الذي يخضع للضريبة ، واهم هذه الإجراءات العقابية : العقوبات الجبائية و الغرامات المالية .

_ العقوبات الجبائية :

كل شخص مكلف بالضريبة و يستخدمون وسائل وطرق تدليسية والتي يكون من خلالها قد خفض أو حاول تخفيض جزء أو كل المبلغ المعني بالضريبة أي الوعاء الضريبي .

_ الغرامات المالية :

الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي G 01 تقدر ب 25 % من الوعاء .

¹ سميرة بو عكاز ، مرجع سابق ، ص 55 .

الغرامة بسبب التأخير في تقديم التصريح السنوي بالنسبة ل IRG ، و IBS إذا لم تتعدى مدة التأخر شهر واحد هي : 10% ، وبنسبة 20 % إذا لم تتعدى مدة التأخير شهرين ، إما إذا لم يصل التصريح إلى إدارة الضرائب ضمن اجل 30 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ فالنسبة تكون 25% من الوعاء الخاضع للضريبة أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA فانه يترتب على الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10% ، و ترتفع إلى 25 % بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة في اجل شهر واحد و تختلف نسبة الغرامة بسبب النقص في التصريح حسب حجم المبلغ المتلاعب ، بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة إلى 10% ، 15% ، 25% حسب المبلغ المتملص من 50000 إلى 200000 دج .¹

إن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي تستدعي التعامل على توافي أسبابه و معالجته حيث أن التهرب الضريبي قد يتم داخل إقليم الدولة الواحدة أو على نطاق أكثر من دولة لذلك فان وسائل هذا مكافحته داخليا و خارجيا ويمكن تناولها كما يأتي :

1_ مكافحة التهرب الداخلي (المحلي) : ومن هذه الإجراءات نذكر ما يلي :²

~ تنمية الوعي الضريبي للمواطنين : إيماننا بضرورة مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة ، و تعريفهم بواجباتهم و التزاماتهم المالية تجاه مجتمعهم ، و إيقاظ روح الوطنية في مساندة دولهم في استمرار قيامها بواجباتها نحوهم ، بتقديم الخدمات العامة ، و تسيير المرافق العامة ، و التي لا عنى لهم عنها .

~ رفع المستوى الخلقى للمواطن : بغرس القيم الاجتماعية و الأخلاقية في نفوسهم ، و توضيح أهمية الالتزام الضريبي ، و دورهم في تحقيق التضامن الاجتماعي و أغراضه باعتبارهم أعضاء مجتمع واحد مصلحته هي مصلحتهم .

~ فرض عقوبات رادعة : وهذه الوسيلة ضرورية و متممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير و الإخلال بالواجب ، و ترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة و أفرادها .

فقد تكون بعض العقوبات رادعة بالنسبة للمتهربين من أفراد دولة معينة ، و لكنها قد لا تصلح لردع أفراد دولة أخرى ، و عادة تتنوع هذه العقوبات من بدنية : كحبس أو ضرب أو تشهير و مالية : كالحجز التنفيذي أو القضائي على أموال المتهرب .

¹ سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق ، ص 32 .

² غازي حسين عناية ، مرجع سابق ، ص 345-346 .

~ تخصيص المكافآت : و خاصة بالنسبة للممولين الذين يظهرون تعاوناً ضريبياً أكبر مع السلطات ، و ذلك حفزاً لهم و تشجيعاً لغيرهم للاقتداء بهم .

~ حجز الضريبة عند المنبع : و هذه وسيلة واقية تقي بخضم ضريبة الإيراد قبل وصوله لصاحبه .

~ تحقيق العدالة الضريبية في التطبيق : تساوي بين المواطنين في تحمل الأعباء العامة ، و بالقضاء على المحسوبية في التكليف الضريبي ، و العمل على جذب المواطنين و بث روح السواسية بينهم في دفع الضرائب .

2_ مكافحة التهرب الخارجي (الدولي) : ¹

فيما يتعلق بمجال التهرب الضريبي الدولي حيث لم يعد التهرب من الضرائب عند حدود الدولة بل أصبح التهرب يتم على المستوى الدولي ، و يتضح ذلك عندما يلجأ المكلف إلى تهريب أمواله إلى خارج البلاد حتى تتمكن الدوائر الضريبية من تحصيل الضرائب المفروضة عليه ، أو عندما تكون بعض مصادر الدخل الخاضعة للضريبة في خارج البلاد ، و يعتمد المكلف إلى عدم التصريح بوجود هذه المصادر بالمرة أو يخفي جزء منها . لذلك تلجأ الدولة إلى مكافحة التهرب عبر وسيلتين أحدهما داخلية و أخرى خارجية و هما :

* اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعرفة مصادر دخل المكلفين في الخارج و مقدار الأرباح التي يحصلون عليها كأن تلزمهم الدولة بتقديم كشوف (إقرارات) بذلك ، أو بالاطلاع على حسابات البنوك لمعرفة و تحديد الدخل التي يحصل عليها عملاؤها من الخارج أو بإلزام البنوك بتقديم كشوف مفصلة بذلك أو بان تقتطع منها الضرائب المستحقة عليها مباشرة و تدفعها إلى الخزينة العامة .

* عقد الاتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي ، و تهدف هذه الاتفاقيات إلى تدعيم التعاون بين الدوائر الضريبية للدول المتعاقدة من أجل تبادل المعلومات و المساعدة اللازمة لتحصيل الضرائب التي تفرضها إحدى الدول على بعض المكلفين و لا تتمكن من تحصيلها لوجودهم أو وجود أموالهم في أراضي الدولة الأخرى، و تهدف هذه الاتفاقيات إلى منع حدوث الازدواج الضريبي الدولي حتى لا يكون للمكلف مبرراً للتهرب الضريبي بحجة أن هذا الازدواج يستهلك جزءاً كبيراً من الأرباح المتأتية له من الخارج .

ويرى الباحث أن عدم تحقق سياسة اقتصادية فعالة ناتجة عن الآثار الضارة الناجمة عن التهرب الضريبي ، والتي تنعكس سلباً على الاقتصاد الوطني و كذلك الخزينة العمومية ، من أجل هذا وجب على السلطات

¹ محمد نور الدين البريم ، مرجع سابق ، ص 61 .

المختصة أن تواجه هذه الظاهرة باتخاذ إجراءات صارمة في مكافحتها ، و كذلك إيجاد أساليب منظمة تحت إطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها ، ووسائل المكافحة هذه لا تتميز بها إلا الإدارة الجبائية .

خلاصة الفصل :

من خلال جل ما تطرقنا إليه للإطار المفاهيمي للضريبة و التهرب الضريبي ، يتم الاستنتاج أن الضريبة فريضة نقدية يخضع لها المكلف بها قانونا و ذلك سواء كانوا طبيعيين أو معنويين ، كما لاحظنا تطور أهداف الضريبة من هدف التحصيل إلى أهداف أخرى سياسية و اجتماعية تخدم المصالح العامة للدولة ، و تكلف الإدارة الجبائية بتحصيل الضرائب بموجب القانون الذي يخول لها ذلك .

كما تعرفنا على التهرب الضريبي و باعتبارها ظاهرة خطيرة سواء على المستوى المحلي او على المستوى الدولي، من شأنه أن يعيق سير العملية الجبائية كما كان مسطر لها و كذا عرقلة تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة، و مهما اختلفت أسباب التهرب الضريبي إلا أن النتيجة تتمثل في عرقلة النظام الضريبي على جميع الأصعدة .

ومن اجل محاربة هذه الظاهرة و المتمثلة في التهرب الضريبي سخرت الدولة الوسائل اللازمة و المتمثلة في الرقابة الجبائية و منح لها كل الصلاحيات بقوة القانون ، و هذا ما سيتم التطرق إليه من خلال الفصل الثاني .

الفصل الثاني :

مدخل للرقابة

الجبائية

تمهيد :

تعتبر الرقابة من أهم أجهزة مكافحة التهرب الضريبي و تعمل على الحد من انتشارها و غايتها تتمثل في مراقبة مدى حقيقة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة .

و للإدارة الجبائية نطاق واسع يخول لها حق الاطلاع وذلك من خلال أعوان الرقابة و كذا الحق في التدخل و فحص المستندات المحاسبية و التحقق من صحة المعلومات الواردة فيها ، و بغية التعرف أكثر على الرقابة الجبائية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث و هي :

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

المبحث الثاني : الإطار التنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية

المبحث الثالث : إجراءات و عقوبات الرقابة الجبائية

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية :

تسهر الدولة على الاهتمام بموردها الأساسي لتمويل الخزينة العمومية ، و المتمثل في الجباية باعتبارها وسيلة للتحكم في الاقتصاد لأي دولة ، لذلك فهي تعمل على الحفاظ على تلك الأموال و تسخير كافة الإمكانيات لتحصيلها و السعي وراء محاربة اختلاسها و هذا باللجوء إلى عملية الرقابة و اكتشاف كافة الأخطاء و الانحرافات المحتمل حدوثها ، وكذا اتخاذ كافة الإجراءات العقابية لمن يمتنع عن دفعها أو التهرب منها ، و هذا ما سنتطرق إليه من خلال هذا المبحث .

المطلب الأول : تعريف الرقابة الجبائية و مبادئها :

أولا : تعريف الرقابة الجبائية :

مصطلح الرقابة بشكله العام من المفاهيم التي لها مكانة هامة في المجال السياسي و الإداري لأية دولة ، و تعتبر من أهم الوسائل التي تلجأ إليها الدولة و تمارسها على مختلف هيئاتها و مصالحها لا سيما المحلية منها من اجل ضمان التطبيق السليم للقانون ، و تصويب الأخطاء التي قد تقع فيها جهة الإدارة أثناء ممارستها لمهامها و تطبيقها لمختلف القوانين و التنظيمات .

أما في المجال الجبائي فإن هذه الرقابة لها حيز خاص و تمارسها فقط هيئة محددة و هي إدارة الضرائب التي منح لها قانون الإجراءات الجبائية حق ممارستها لهذه الرقابة و لهذا النمط من الرقابة الجبائية عدة تعاريف فقد اختلفت بين خبراء القانون من جهة و خبراء المالية و المحاسبة من جهة أخرى ، و اختلفت حتى التسمية المستعملة لان خبراء المالية و المحاسبة يستعملون مصطلح المراجعة أما أصحاب القانون فيستعملون مصطلح الرقابة استنادا إلى قانون الرقابة الجبائية.¹

و من التعريفات المتعددة للرقابة الجبائية نذكر مايلي :

التعريف 1 : هي مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة و قانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية ، و بالتالي المراقبة الجبائية ماهي الا مجموعة الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع و التي تهدف إلى التأكد من مصداقية و قانونية تصريحات المكلفين بالضريبة .²

¹ مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية ، المجلد : 07 ، العدد : 06 ، السنة 2018 ص 150.

² نفس المرجع ، ص 150.

التعريف 2 : الرقابة هي مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين و تقوم بتسهيل و تحسين و اخذ القرارات للتعرف على الأخطاء من خلال :

_ تصحيح أخطاء السهو و عدم المطابقة المحاسبية.

_ اكتشاف التلاعبات و الاختلاسات و معالجتها و كذلك وضع المعايير و تقييم الأداء .¹

التعريف 3 : فحص للتصريحات وكل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية ، وذلك قصد التأكد من صحت المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام ، الاستفسار ، الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات ، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به و المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى و بالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما و كذلك النظر في الوضعية المالي للممول .²

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص مفهوم شامل للرقابة الجبائية و هو على أنها عملية إجرائية تقوم بها مصالح الإدارة الضريبية في حالات معينة ، و ذلك عند الشك في مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ، و إن هذه الرقابة يجب أن تطبقها في إطار الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية .

ثانيا : أهداف الرقابة الجبائية :

للرقابة الجبائية عدة أهداف من نواحي مختلفة ترمي لتحقيقها ، فللرقابة الجبائية أهداف من الناحية القانونية ، الاقتصادية المالية ، الإدارية و كذلك من الناحية الاجتماعية ، و يمكن ذكر هذه الأهداف فيما يلي :

1/ أهدافها من الناحية القانونية :

تتمثل في مقارنة و التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف العمليات المالية و المادية الخاصة بالمكلفين مع القوانين و التشريعات الجبائية المختلفة ، و حرصا على ذلك تتركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية تجاوزات و مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع التزاماتهم الضريبية .³

¹ بن اعمارة منصور ، اجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، دار هومة ، الجزائر 2011 ، ص 11 .

² سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة ، جامعة بسكرة ، 2012 ، ص 81 .

³ هلايلي اسلام ، مرجع سابق ، ص 57 .

و تتمثل هذه الأهداف فيما يلي :¹

* التحقق من مدى شرعية و صحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين و مقارنة تطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية .

* التأكد من تنفيذ و تحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي .

* مراقبة و تطبيق التشريعات و القوانين الضريبية وفقا لمبادئ الضريبة و تعميمها على كل المكلفين بها ، و ذلك من خلال تأديتهم لالتزاماتهم الضريبية و ضمان حصولهم و استفادتهم من حقوق الضريبة بشكل قانوني .

2/ الهدف من الناحية المالية :

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

3/ الهدف من الناحية الادارية :

تلعب الرقابة دورا هاما للإدارة الجبائية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها و يمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية :³

_ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة و الإلمام بأسبابها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك .

_ تساعد الرقابة الجبائية في إعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي .

_ إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة و محاولة إيجاد حلول لها .

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

² كردودي سهام ، مرجع سابق ، ص 90 .

³ قميدة آسيا ، إجراءات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر ، تخصص : فحص محاسبي ، كلية الاقتصاد ، جامعة بسكرة ، 2014 ص 41 - 42 .

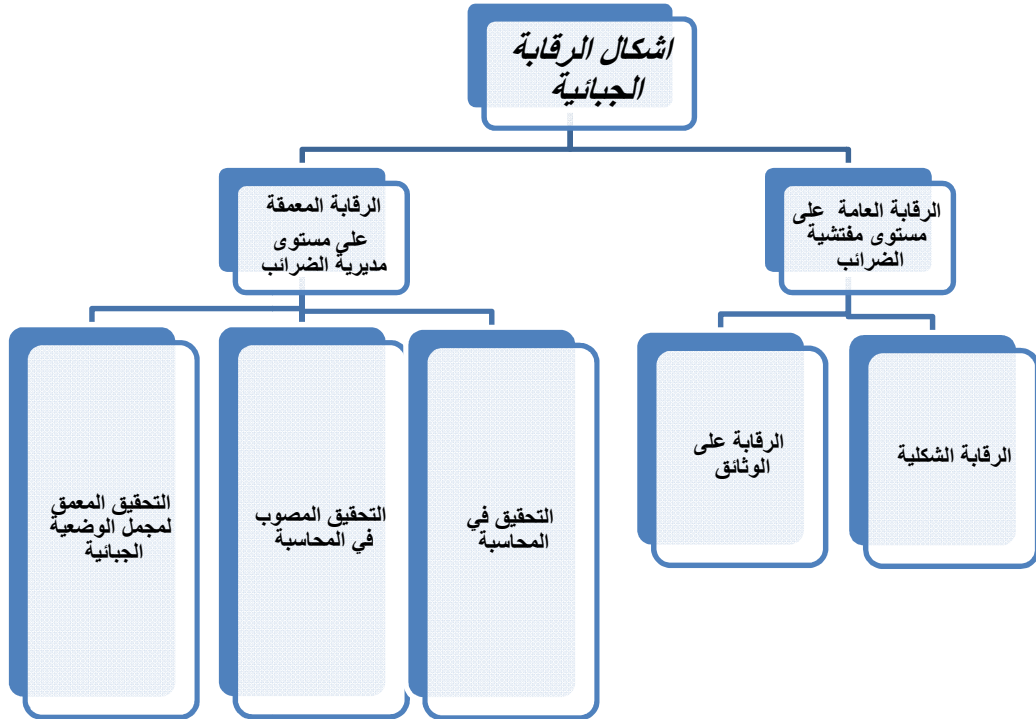
الهدف الاجتماعي :

على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع و مكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب و الإهمال أو التقصير في أداء تحمل واجباته ، و هذا سعيًا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين .¹

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية :

نجد فعالية الرقابة تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية و المعطيات الخارجية الواردة لها ، لتمارس بشكل صحيح و فعال و شامل على مستوى مفتشيات الضرائب ، أو من خلال الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم بمقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة و المسندة إلى عدة أجهزة المختصة في هذا المجال ، الشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية حسب النظام الضريبي الجزائري .

الشكل (01) _ أشكال الرقابة الجبائية _



المصدر : من اعداد الطالب بناء على معلومات مديرية الضرائب .

¹ لياس قلاب ذبيح ، مرجع سابق ، ص 21 .

و من هنا سوف نتطرق إلى أشكال الرقابة الجبائية كل عل حدا و ذلك لما نص عليه القانون الجبائي الجزائري :

اولا : الرقابة العامة (الشاملة) :

1/ الرقابة الشكلية :

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف ، و التي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات و المعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بيم ما تتضمنه من معلومات و تلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية .

يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة ، و يتم القيام بها كل سنة ، و تعتبر كمرحلة تمهيدية و كخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى . و تشمل مجموع التدخلات التي تهدف الى :¹

* التأكد من هوية المكلف بالضريبة و عنوانه ، و كذا مختلف العناصر التي التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي . وفق مايلي :

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

- **النشاط** : يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي ، و التصريحات الثلاثية و الشهرية الخاصة بمجموع الضرائب ، و ملخصات أرقام الأعمال لكل سنة .

* تصحيح الأخطاء المادية المحتملة من خلال التأكد من إيداع التصريحات الشهرية و الثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب ، و ملخصات أرقام الأعمال لكل سنة .

* تصحيح الأخطاء المادية المحتملة من خلال التأكد من إيداع التصريحات الشهرية و الثلاثية في آجالها المحددة ، كما يتم التأكد أيضا من العمليات الحسابية مدونة في التصريحات و بدون وجود أخطاء في العمليات

¹ أية بلقاسم لامية ، مرجع سابق ، ص 35 .

الحسابية ، فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة الصحيحة ، و إن كل بيان يخص الخانة المتعلق بها دون تصحيح ما صرح به المكلف .

* كشف المعلومات أو العناصر المهمة و تكليف في حالة استحقاق المكلف بالضريبة بتصحيح الاخطاء و الهفوات التي تحتويها التصريحات .

2/ الرقابة على الوثائق :

تتفق هذه الرقابة مع الرقابة الشكلية في أنهما تتم في نفس المكان أي بمقر مفتشية الضرائب المختصة ، إلا أن ما يميز هذا النوع الثاني انه يتم تفحص المعطيات و الحسابات التي يقدمها المكلف بالضريبة و التحقق من التوافق بين المعلومات التي قدمها المكلف و الوثائق المتعلقة بهذه المعلومات ، كما يقوم المفتش المعني بدراسة مدى الترابط و التجانس بين الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات الماضية .

و قد أكد المشرع الجزائري في نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية التي أقرت بضرورة مراقبة التصريحات و طلب توضيحات و تبريرات كتابية ، و في حالات خاصة قد يتم استدعاء المكلف المعني و طلب توضيحات شفوية ، لكن إذا رفض تقديم هذه التوضيحات يجب على المفتش المختص ان يرسل له طلب كتابي لتقديم التوضيحات ، لان هذا الطلب الكتابي هو الدليل على عدم مخالفة المفتش لهذا الإجراء في حالة نشوب نزاع في المستقبل ، وتمنح للمكلف مد 30 يوم لتقديم تبريراته و ملاحظاته ¹.

مما سبق يمكن استخلاص أهداف الرقابة على الوثائق في النقاط التالية: ²

فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.

قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تمتلكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف.

تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى.

طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة، أو تبريرات وتوضيحات، فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة.

¹ مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية ، مرجع سابق ، ص 154 .

² كردودي سهام مرجع سابق ، ص 91-92 .

التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية.

ثانيا : الرقابة المعمقة :

تعتبر التصريحات المقدمة من طرف المكلفين مبدئيا ووفقا للقانون صحيحة ، و بالتالي إثبات عدم صحتها و التدليس الذي تحتويه قد يقع على عاتق الإدارة الجبائية ، وفي ضل ذلك تلجأ الإدارة الجبائية إلى شكل آخر من الرقابة الجبائية ، و هي الرقابة المعمقة أو الخارجية ، بحيث يستلزم الانتقال إلى مكان ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي ، و يأخذ هذا الشكل الطرق الجبائية التالية :

1/ التحقيق في المحاسبة :¹

وفقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية : " يمكن لأعوان الادارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها " .

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة .

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة . لا يمكن إجراء التحقيقات المحاسبية إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل .

لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته ، على انم يستفيد من اجل أدنى للتحضير، مدته (10) أيام ، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار .

يجب إن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين ، و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوي المعنية و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها . لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور اجل التحضير المذكور سابقا .

¹ المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية ، 2017 ص 10-11 .

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من ثلاث (03) أشهر ، فيما يخص :

* مؤسسات تأدية الخدمات ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

* كل المؤسسات الأخرى ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

يمتد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر ، بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي : 5.000000 دج و 1.000.000 دج ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى ، تسعة (09) أشهر .

2/ التحقيق المصوب في المحاسبة :

وفق المادة 20 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب ، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية " ¹.

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

فبإستناد إلى نص المادة 20 مكرر و 20 مكرر 2 من ق.إ.ج.ج، يمكن استنتاج بعض الشروط التي وضعها المشرع الجزائري ، والتي ينبغي مراعاتها عند إجراء هذا النوع من التحقيق ، والتي تميزه نوعا ما عن التحقيق المحاسبي فيما يلي : ²

* تقتصر عملية التحقيق المصوب على نوع أو عدة أنواع من الضرائب و الرسوم و ما يرتبط بها من معلومات محاسبية ، و فترة محددة .

¹ المادة 20 مكرر 01 من قانون الإجراءات الضريبية ، ص 12 .

² بوكموش سيلية ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر في الحقوق ، فرع قانون الأعمال ، كلية الحقوق ، جامعة بجاية ، 2017 ، ص 35 .

* لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في المحاسبة في عين المكان أكثر من شهرين (02) ، على عكس التحقيق المحاسبي الذي تختلف فيه مدة التحقيق باختلاف رقم الأعمال ، فقد تستغرق ثلاث (03) أشهر أو ستة (06) أشهر ، أو (09) أشهر .

* يمنح للمكلف بالضريبة آجال ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم المتعلق بالتحقيق المصوب ، أما في التحقيق المحاسبي يتمتع المكلف بالضريبة بآجال أربعين (40) يوم .

* عند ممارسة التحقيق المصوب ، تتمكن الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التحقيق و الأخذ بكل الحقوق المطالب بها ، نتيجة لإعادة التقويم المتم عند التحقيق المصوب أما في التحقيق المحاسبي فيمنع عن الإدارة الجبائية القيام بمراقبة جديدة عند الانتهاء من هذا التحقيق ، باستثناء الحالة التي يرتكب فيها المكلف بالضريبة أخطاء أو تجاوزات عند استعماله لطرق و أعمال إحتيالية خلال التحقيق و التي من شأنها إن تؤدي إلى إعادة التحقيق .

3/ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :

هو عبارة عن مجموع العمليات الخاصة بالبحث و التقصي من اجل الكشف عن الفروقات مما بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف (شخص طبيعي) و ما بين المداخلات المحقق فعلا ، وهي تهدف إلى تحقيق مايلي :¹

* التحقق من صحة المداخل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل .

* مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة ، عناصر الثراء الخارجية أو أعباء السكن العائلي . إن معايير اختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة تتمثل في الآتي :

(وجود تناقض بين IRG - الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي) الدخل المصرح به و المصاريف الهامة و الجلية التي قاموا بها .

- الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة ، ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة .

¹ ولهي بوعلام ، مداخلة بعنوان : نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة ، جامعة فرحات عباس سطيف .

- الأشخاص الذين لديهم ملف جبائي غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات و دلائل تبرز مداخل هامة مخفية مع العلم أن هذه المعايير ليست هي الوحيدة ، فالإدارة لها الحق في اختيار الأشخاص الخاضعين تبعا لمعايير تراها مناسبة .

وما يمكن طرحه كجملة أسباب تقف دون فعالية هذا النوع من التحقيق :

□ ارتباطه بالجانب الشخصي للمكلفين بالضريبة يصعب من مهمة فرق التحقيق .

□ وجود السوق الموازية .

□ قلة تعامل الهيئات الإدارية الأخرى مثل مصالح ترقيم السيارات و الضمان الاجتماعي .

□ قلة تعاون المصالح الجبائية فيما بينها خاصة إذا تعلق الأمر بطلب معلومات من خارج الولاية محل السكن الرئيسي للمكلف .

□ انه غير مفسر و غير مشروح بما يكفي بالدلائل و المنشورات .

المطلب الثالث : أسباب إجراء الرقابة الجبائية :

يوجد سببان رئيسيان لإجراء عملية الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين و هما :

أولا : الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية :

تعتبر الرقابة الجبائية على أنها من وسائل متابعة نظام التصريحات الجبائية ، لان المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة و يصرح بها للإدارة الجبائية ، و عن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه و ضمان صدقيتها بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة .

ثانيا : الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي :

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي ، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التديسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية و التي تمتلك سلطات و صلاحيات واسعة تمارسها ، و ذلك عن طريق تقنيات مختلفة و متعددة و على مختلف أصناف المكلفين و التي من بينها الرقابة

الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان لمصلحة الخزينة العمومية

المبحث الثاني : الإطار التنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية :

المطلب الاول : الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية خاضعة لهياكل تختلف كفاءتها حسب تعقد الدفاتر المراجعة و توسع عمليات الرقابة الواجب القيام بها .¹

كما خول المشرع الجزائري للإدارة بأداء هذه المهام على أكمل وجه و تمارسها بطريقة منظمة و فعالة كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية .

أولا : الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية :

1/ مديرية الأبحاث و المراجعات :

أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13/07/1998 ، و المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية ، و قد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي ، و التي هي تحت غطائها كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتتحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية ، و هذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله .²

كما تسند لمديرية الأبحاث و المراجعة مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال لأربع سنوات الأخيرة محل التدقيق ، أما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي و استرجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع إستراتيجية عمل لذلك ، و تتمثل في :³

- الكشف عن التيار الكبير للتهرب الضريبي ، مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة .

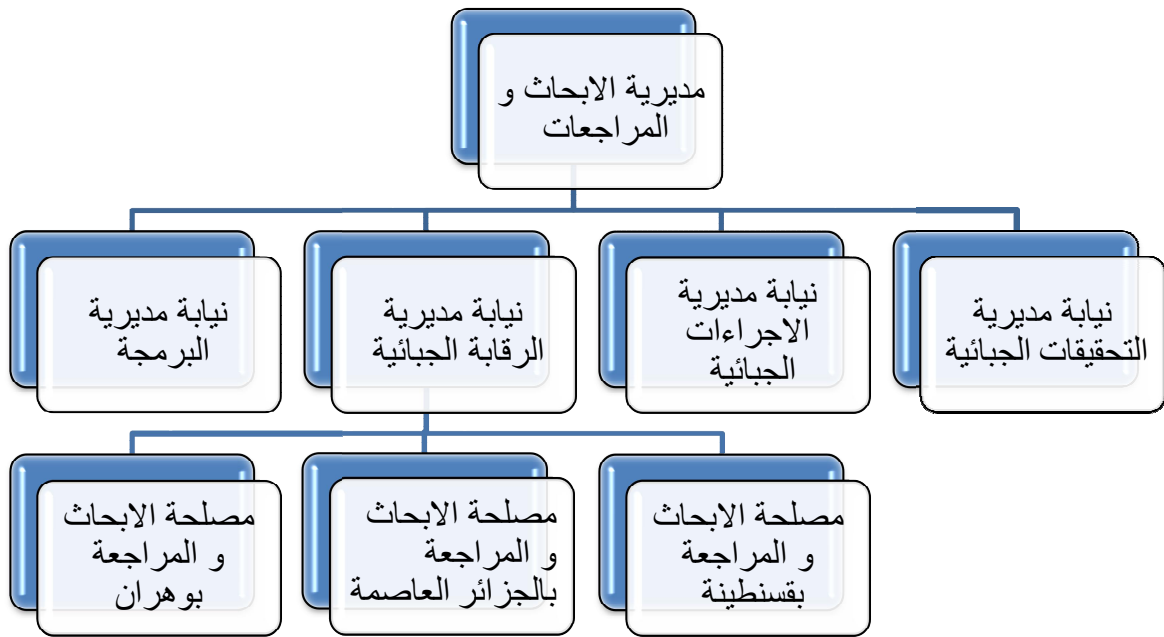
¹ بن عمارة منصور ، مرجع سابق ، ص 18 .

² لياس قلاب ذبيح ، مرجع سابق ، ص 26 .

³ سفيان خلوفي ، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014) ، مذكرة ماستر تخصص مالية و بنوك ، معهد العلوم الاقتصادية ، المركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف ميلة ، 2016/2017 ، ص 88 .

- جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العامة من جهة و حماية حقوق المكلفين من جهة اخرى .
 - إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى .
 - الالتزام و العمل بجدية و كفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم في تقليص حجم المنازعات الجبائية .
- و الشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي لمديرية الابحاث و المراجعات :

الشكل رقم (02) الهيكل التنظيمي لمديرية الابحاث و الدراسات



المصدر : الياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مرجع سابق ، ص 27.

2/ المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية :

إضافة إلى مديرية البحث و المراجعات ، فإن المديرية الولائية للضرائب هي ايضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية ، و تتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك اذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة ، لذا تسند إليهما مهمة تنفيذ برامج التحقيق .

إن المديرية الولائية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث و المراجعات ، و هذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى ، أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد وكلت إليها مهمة

التحقيق في النشاطات الحرة و مقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها اقل من 4.000.000 دج ، و باقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 10.0000.000 دج .

في هذا الإطار فان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي :¹

* البرمجة و التحقيق في كل نقطة من حدود الولاية ، و كل التحريات و التحقيقات و الأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي .

* دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة .

* السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق وكذا وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف .

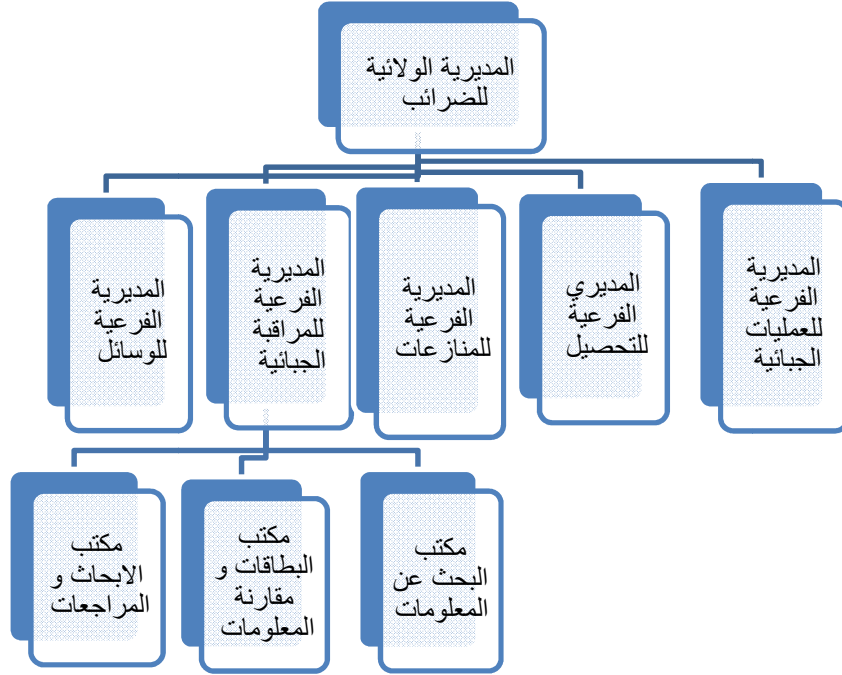
* البحث و تحليل أسباب التهرب و الغش الضريبيين و إيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الأشكال .

* تنسيق و تنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية .

و الهيكل التالي يبين الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب :

¹ أية بلقاسم لامية ، مرجع سابق ، ص 45 .

الشكل رقم (03) : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر : قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر عام 1430هـ الموافق ل 21 فيفري 2009 ، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها ، المواد من 59-79 منه ، الجريدة الرسمية المؤرخة في 02 ربيع الثاني عام 1430هـ الموافق ل 29 مارس 2009 ، العدد 20.

3/ مفتشيات الضرائب :

تم إنشاء هذه المفتشيات لتسيير و مراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين بالضريبة و كشف و مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ، ذلك لتمتعها بسلطات واسعة تجعلها قادرة على مواجهة هذه الظاهرة ، باعتبارها الأقرب من المكلف بالضريبة.¹

ففي هذا الإطار نصت المادة 12 من المرسوم التنفيذي 91-06 على انه " تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث و جمع المعلومات الجبائية ، و استغلالها و مراقبة التصريحات و إصدار الجداول الضريبية و كشف العائدات و تنفيذ عمليات التسجيل".²

¹ بوكموش سيلية ، ، مرجع سابق ، ص 12 .

² المرسوم التنفيذي رقم 91-06 المؤرخ في 1991/02/23 ، الذي ينظم تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها ، الجريدة الرسمية العدد 09 سنة 1991 .

تعتبر مفتشيات الضرائب المقرر الأول في إعداد برنامج الرقابة الجبائية لكل سنة ، و تعتبر العنصر الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري ، لذلك فهي تقسم إلى أربع مصالح ، و اعتمادا على هذه المصالح فنجد أن مفتشية الضرائب مكلفة للقيام بالعمليات التالية :¹

* مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة (الشهرية السنوية ، الخاصة) ، و اجراء مراقبة معمقة في حالة اكتشاف أخطاء أو نقائص ، بالإضافة إلى فحص التصريحات الواردة في الملف الجبائي أو كشوفات الربط و بطاقات المعلومات .

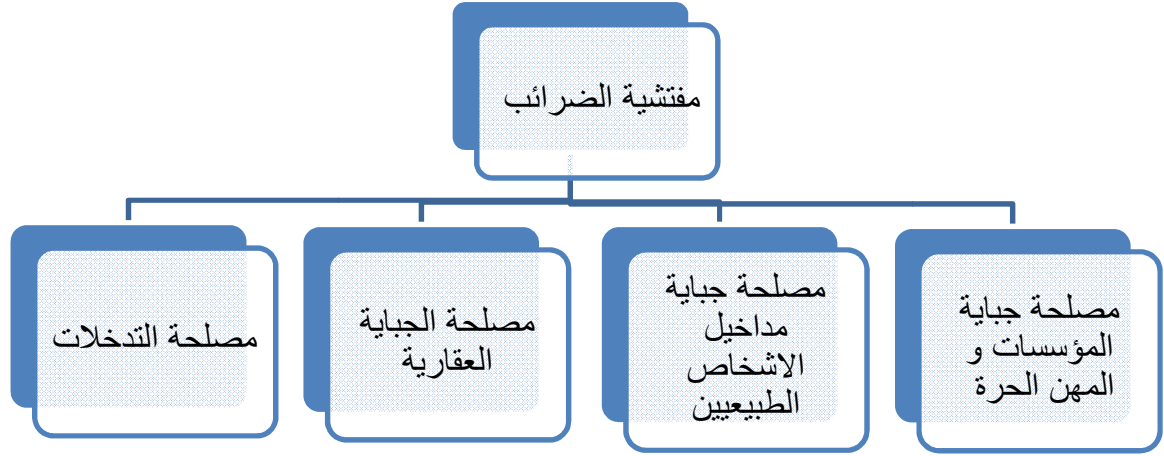
* متابعة و مراقبة الملفات الجبائية بالنسبة للتغيرات التي يتم على طبيعة النشاط من جهة و على الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى .

* تسجيل المنازعات و الطعون و إعطاء الحلول الملائمة لمعالجتها .

و الشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب :

¹ بوكموش سبيلية ، مرجع سابق ، ص 13 .

الشكل (04) الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب



المصدر : سليمان عتير ، مرجع سابق ، ص 111 .

ثانيا : الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية :

تبعاً لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية الذي هو المرحلة الثانية من الإصلاحات الجبائية في الجزائر قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات تهدف إلى تحقيق هذا الغرض و المتمثلة في مراكز الضرائب و المراكز الجوارية و إنشاء هياكل إدارية تنظيمية وهي : مديرية كبريات المؤسسات للضرائب ، و تعزيزاً للأجهزة الرقابية السابقة و تقليص الضغط عليها تم استحداث جهازين آخرين تدعياً لهما لمكافحة التهرب الضريبي و هنا سوف نستعرض هاتين الهيئتين في مجال الرقابة الجبائية .

1/ مديرية المؤسسات الكبرى :

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28 (تم إلغاؤه) المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 494/02 المؤرخ في 2005/12/26 أما المكلفين بالضريبة و الخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات و الشركات بمختلف طبيعتها التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي 100.000.000 دج ، و من أهداف إنشاء هذه المديرية

هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة و المتمثلة في حجم النشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الإيرادات الجبائية.¹

و تكلف مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء ، التحصيل ، المراقبة و منازعات الضرائب و الرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص المعنويين و المجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما كانت صيغتها القانونية و محل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مركزها الاجتماعي ، لذا فهي تهتم ب:²

* مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة .

* البحث عن المعلومات الجبائية و جمعها و استغلالها .

* إعداد و انجاز البرامج و التدخلات و المراقبة لدى المكلفين بالضريبة و تقييم نتائجها .

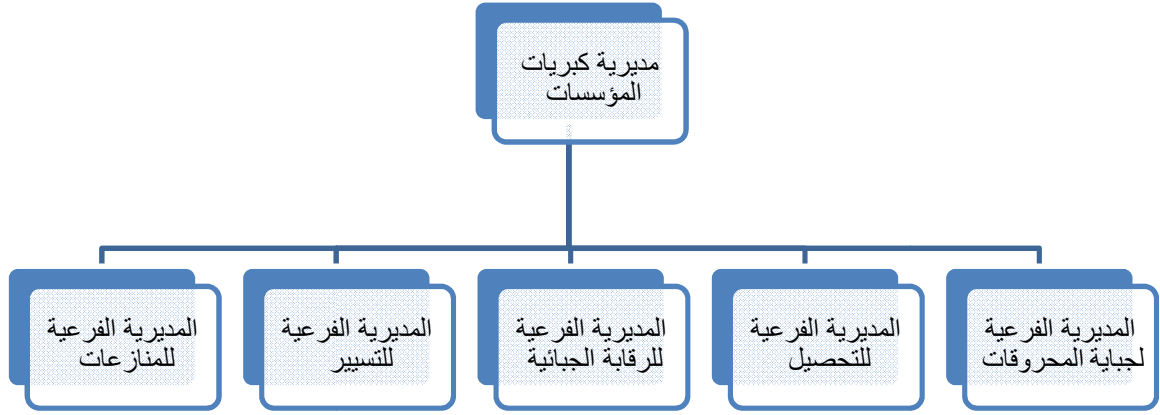
* التحقيق في التظلمات و معالجتها و ضمان متابعة النزاعات الإدارية و القضائية .

* تحليل عمليات التسيير و المراقبة و المنازعات و تقييمها و ضبط خلاصتها و اقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها .

¹الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القرار الوزاري 2009 ، قانون رقم (63-02) قانون المالية 2006 ، الجريدة الرسمية رقم 86 ، المادة 327 2009 ، ص 19 .

زويتي نجيب ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر ، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة بسكرة ، 2013/2012 ، ص 38².

الشكل (05) : الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر : زويتى نجيب ، مرجع سابق ، ص 38.

2/ مراكز الضرائب :

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

تختص مراكز الضرائب بمتابعة المكلفين (شركات ، أشخاص طبيعيين) المتعلقين بالنظام الحقيقي لفرض الضريبة (باستثناء الذين يتبعون مديرية كبريات المؤسسات) و كذلك المهن الحرة و الاختصاص الإقليمي يكون على مستوى الولاية ماعدا في التجمعات الحضرية الكبرى ، أو عدد الملفات يتجاوز 12000 ملف حيث يتم إنشاء عدة مراكز ضرائب ، و يمكن لها أن تقوم بإنشاء مراكز تسيير تابعة لها بهدف تجنب تعدد مراكز الضرائب صغيرة الحجم في منطقة واحدة .

ويمكن ان نستعرض هذه المهام فيما يلي : ¹

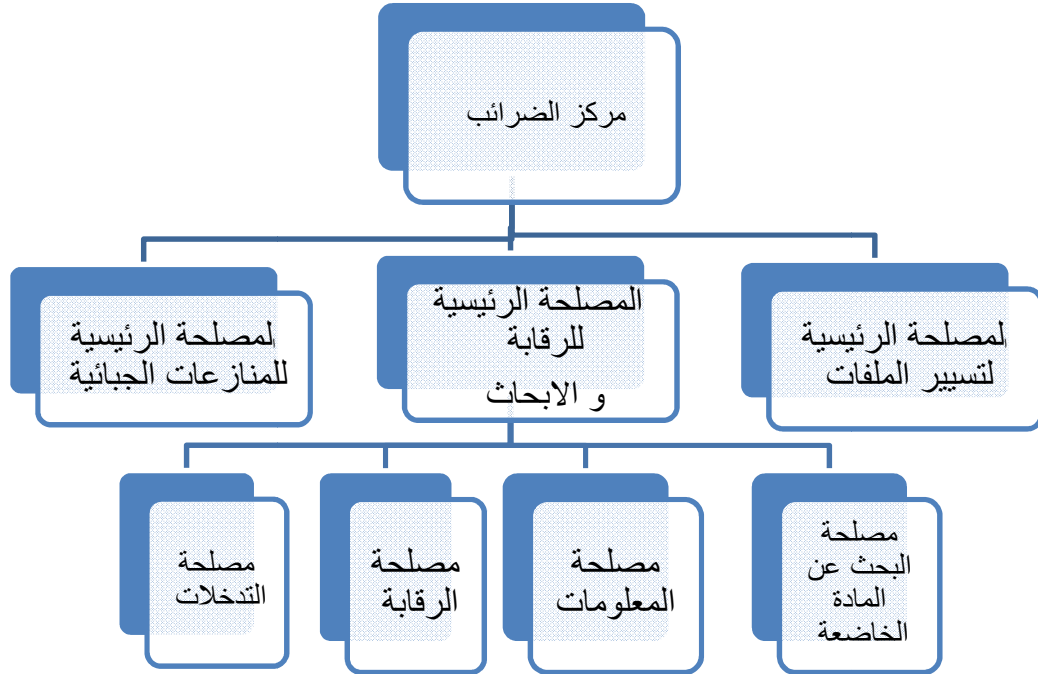
* تمسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها .

¹ لياس قلاب ذبيح ، مرجع سابق ، ص 30 .

- * تصدر الجداول وقوائم التحصيل و شهادات الإلغاء أو التخفيض و تعاينها و تصادق عليها .
- * تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها و تستغلها .
- * تراقب التصريحات و تنظم التدخلات .
- * تدرس الشكاوي و تعالجها .

و الشكل التالي يمثل الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب :

الشكل (6) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر عام 1430 هـ الموافق ل 21 فبراير 2009 ، مرجع سابق

، المواد من 2-18.

المطلب الثاني : الوسائل البشرية للرقابة الجبائية

إن وجود الموظفين المتخصصين بالرقابة الجبائية مقسمة بين الهياكل المختلفة حسب المعايير التالية و هي ¹:

* كثافة النشاط الاقتصادي على الإقليم الضريبي .

* أهمية المحيط باعتباره زاوية ضريبية .

* موظفين مكلفين بالبحث عن المعلومات الضريبية .

* موظفين مكلفين بالمراجعة الضريبية .

* موظفين متخصصين في الرقابة المختلطة .

إضافة إلى ذلك و كما ذكرنا أن العون يمثل الوسيلة القاعدية لتنفيذ نشاطات الإدارة عن طريق المراقبة و كذا يمثل العنصر المحدد في تحديد الأهداف الكمية لذلك لابد من توفير شروط استثنائية مطلوبة في الرقابة الجبائية و هي ²:

* كفاءة مختصة و مؤكدة .

* التمتع بسلوك حضاري .

* أن يكون ذو أقدمية على الأقل 3 سنوات في الميدان .

و للحديث أكثر عن الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية سوف نتطرق إلى الأعوان الذين حدد المشرع الجزائري مسؤولياتهم تجاه الإدارة الجبائية و اتجاه المكلفين بالضريبة ، كما يجب أن يكون للعون بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته ، كما يمكن أن تسحب منه في حالة التوقف عن العمل و ترجع له عند الاستئناف ، و الموظفين المكلفين بذلك هم ³:

¹ بن اعمارة منصور ، مرجع سابق ، ص 18-19 .

² بن اعمارة منصور ، مرجع نفسه ، ص 19 .

³ بن قداش عبد الحفيظ ، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش و التهرب الضريبيين ، مذكرة ماستر، تخصص : تدقيق و مراقبة التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، 2018/2017 ، ص 25-26 .

1/ نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية :

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

بالإضافة إلى انه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء و فرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة و تقديم الملاحظات حول برنامج التحقيق المنجزة . ووضع و تقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات ، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي .

2/ رئيس مكتب الأبحاث و المراجعة :

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش ، و خبرة لا تقل عن 6 سنوات كمحقق جبائي ، و يكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته و يسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم و هو مسؤول أيضا مع المحققين عن القضايا المبرمجة لصالح فرقتهم ، و يتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق ، و بصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة احد المحققين .

3/ الأعوان المحققين :

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل أن يكونوا حاملين ل :

* رتبة مراقب و هذا التزاما بالتشريع الجبائي ، فكل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية .

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

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق و مراقبة النتائج و حسابها مع إرسال التقويمات ، و معالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه ، و إقفال التحقيق تحت إدارة و حضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى انه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين ،

باستثناء حالات خاصة و مرخصة من طرف المسؤول (نائب المدير) تحت طلب المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية .

المطلب الثالث : الوسائل القانونية للرقابة الجبائية :

لقد اوجب المشرع الجزائري من خلال الإطار القانوني للرقابة الجبائية كافة المراقبين الجبائيين بإتباع إجراءات معينة ، و هذا حفاظا على إيرادات الخزينة العمومية من أي تلاعب أو اختلاس يمكن أن يقوم بها المكلف بالضريبة ، كما حدد القانون الجبائي مختلف الالتزامات التي يجب التقيد بها و كذا الضمانات الممنوحة له حتى يتسنى له معرفة جميع حقوقه وواجباته تجاه الإدارة الجبائية .
وتتمثل هذه الحقوق و الالتزامات فيما يلي :

أولا : الحقوق القانونية للإدارة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية بوسائل قانونية في حقوق تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات و مدى مصداقيتها فهي تسمح برقابة العناصر الخاضعة للضريبة و التي من خلالها يمكن تحديد الضريبة مع ضمان تحصيلها و تتمثل فيما يلي :

1/ حق المعاينة :

من اجل ممارسة حقها في الرقابة الجبائية و عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه ، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش و مؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة .¹

لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير .

¹ المادة 34 من قانون الاجراءات الجبائية ، 2017 ، ص 17 .

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل ، مؤسسا و أن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة و تبين على وجه الخصوص مايلي :¹

* تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة .

* عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها .

* العناصر الفعلية و القانونية التي يفرض منها وجود طرق تدليسية و التي يتم البحث عن دليل عليها .

* أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة و رتبهم و صفاتهم .

تتم المعاينة و حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية ، تحت سلطة القاضي و رقابته ، ولهذا الغرض يقوم و كيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية و يعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية .

2/ حق الرقابة :

يعمل حق الرقابة على التأكد من صحة المعلومات الشكلية و المادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية من التأكد ، عن طريق الإجراءات و التقنيات المنصوص عليها في التشريع الضريبي ، لمعرفة إن المكلف أهمل واجباته ، إمكانية إلحاقه الضرر لخزينة الدولة عند مخالفته للقانون الجبائي .

تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات و المنشآت المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها .

و يتم بمقتضى هذا الحق :²

□ طلب التوضيحات و الاستفسارات :

يمكن استعمال هذا الحق عند القيام بعملية التحقيق على الوثائق و التي تتم انطلاقا من المكتب في إطار التحقيق الخارجي .

¹ المادة 35 من قانون الاجراءات الجبائية ، 2017 ، ص 17 .

² عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق ، ص 35 .

عندما يعتمد المحقق هذا النوع من التحقيق ، فان مهلة 30 يوم تمنح للمكلفين بالضريبة من اجل التصريح بإجاباتهم .

إن حق الرقابة هو مجموع العمليات المادية و الشكلية المنجزة من طرف أعوان الإدارة ، و المتضمن صحة العمليات و المعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين و الطبيعيين الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتهما بعناصر و معطيات خارجية .

و يمكن للمفتش طلب توفير كل الوثائق المحاسبية و البيانات التبريرية المتعلقة بالتصريحات من اجل إثبات صحة رقم الأعمال و النتائج المصرح بها .

□ حق المباشرة في التحقيق المعمق :

هو الحق الممنوح للإدارة الجبائية من اجل إجراء كل أنواع التحقيقات المعمقة ، سواء تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية .

3/ حق الاطلاع :

يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية بتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها ، من خلال تصفح الوثائق و المعلومات¹ . و تتمثل الهيئات الإدارية و المؤسسات التي يمكن لموظفي الإدارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة في:²

* إدارات الدولة و الولايات و البلديات ، و المؤسسات و الهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات، و أي سلطة إدارية أخرى .

* مصالح الضمان الاجتماعي .

* السلطة القضائية و مختلف هيئاتها .

* التجار و الشركات التجارية .

* المؤسسات و الهيئات المالية، مثل ، البنوك مؤسسات التأمين ...

¹ المادة 54 من قانون الإجراءات الجبائية ، 2017، ص 22 .

² سليمان عتير ، مرجع سابق ، ص 84 .

و هذا الحق يمس عدة هيئات و منشآت و مؤسسات متمثلة فيما يلي :

□ الهيئات و الإدارات العمومية و المؤسسات :

يتعين على كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب ، وكل الموظفين المكلفين بالأرشفة و إيداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل طلب اطلاع دون نقلها إلى أعوان التسجيل ، وان يسمحوا لهم بأخذ المعلومات و المستخرجات و النسخ اللازمة لهم من اجل حماية مصالح الخزينة ، و ذلك دون دفع مصاريف¹.

و هذه الهيئات و المؤسسات العمومية تتمثل في :

- المعلومات المقدمة من طرف مصالح الضمان الاجتماعي .
- المعلومات المقدمة من طرف السلطة القضائية .
- المعلومات المقدمة من طرف المؤسسات المالية .

□ حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة :

تيسيرا لمراقبة التصريحات بالضرائب المكتتبه أما من قبل المعنيين أنفسهم و أما من قبل الغير ، يتعين على جميع المصرفيين و القائمين على إدارة الأموال و غيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة أو الذين تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بتسديدات من هذا النوع ، و كذا جميع التجار و جميع الشركات أيا كان غرضها ، الخاضعين لحق الاطلاع من قبل أعوان التسجيل ، أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل التي نص على مسكها القانون التجاري ، و كذا جميع الدفاتر و الوثائق الملحقة و مستندات الإيرادات و مستندات الإيرادات و النفقات².

يتعين على المؤسسات و الهيئات غير المشار إليها ، والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات من أي نوع كانت ، أو تقبض أو تسيير أو توزيع أموالا لحساب أعضائها ، إن تقدم كل طلب لأعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل ، جميع الوثائق ذات الصلة بنشاطها لتتسنى مراقبة التصريحات المكتتبه سواء من قبلها أو

¹ المادة ، 48 من قانون الإجراءات الجبائية ، 2017 ، ص 24 .

² المادة 53 من قانون الإجراءات الجبائية ، 2017 ، ص 25 .

من قبل الغير و يجب أن يلحق كشف اسمي لهذه المدفوعات الفعلية عن طريق قيدها في خصوم أو أصول حساب معين بالتصريح السنوي للضريبة على أرباح الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين .¹

□ حق الاطلاع لدى الغير :

يمكن ممارسة السلطات المخولة لأعوان التسجيل ، تطبيقا للتشريع الجاري به العمل تجاه شركات الأسهم على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو مهنة مرتبطة بهذه التجارة قصد مراقبة دفع الضرائب المستحقة سواء على هؤلاء أو على الغير .²

و كذلك الأمر بالنسبة لكل الشركات الجزائرية أو الأجنبية ، مهما كان نوعها ، و كذا كل الموظفين العموميون المكلفين بتحرير العقود أو تبليغها .

يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية ، بالحصول على المعلومات و الوثائق مهما كانت وسيلة حفظها ، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها .

4/ حق استدراك الأخطاء :

يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب و الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول ، و ذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى .³

وهو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة و نفس الضرائب ، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة ، و هذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي ، سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد .

¹ المادة 57 من قانون الإجراءات الجبائية ، 2017 ، ص 26

² المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية ، 2017 ، ص 26 .

³ المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 2017 ، ص 84 .

ثانيا : التزامات المكلفين بالضريبة و الضمانات الممنوحة لهم :

1/ التزامات المكلفين بالضريبة :

توجد نوعان اثنان من الالتزامات أو الواجبات التي يتمتع بها الشخص المكلف بالضريبة و هما التزامات جبائية وأخرى محاسبية .

□ الالتزامات ذات الطابع المحاسبي :

لقد حدد المشرع الجزائري هذه الالتزامات و ذلك من خلال القانون التجاري و يمكن إيجازها في العناصر التالية :

* دفتر اليومية :

كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية ، يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقابلة¹. يجب أن يكون هذا الدفتر مرقم و مؤرخ بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان ، أو نقل إلى الهامش ، و يوقع عليه من طرق قاض لدى المحكمة المختصة إقليميا .

و عليه يجب أن تقيد في دفتر اليومية جميع العمليات التجارية من بيع أو شراء أو اقتراض أو دفع أو غير ذلك، و يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية ، و غياب دفتر اليومية يشكل سببا كافيا لإلغاء و رفض محاسبة المكلف بالضريبة².

* دفتر الجرد :

على كل شخص طبيعي أو معنوي ، له صفة التاجر القيام بعملية الجرد السنوي لموجودات المؤسسة ، و يتم تقييد هذه العمليات في دفتر خاص يعرف ب : " دفتر الجرد " ، و هذا ما نص عليه القانون التجاري³:

" على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر القيام كل سنة بعملية الجرد ، و يتم تسجيلها في دفتر ، يسمى دفتر الجرد " .¹

¹ المادة 09 من الأمر رقم 75 – 59 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري ، الجريدة الرسمية ، العدد 101، الصادرة بتاريخ 1975/12/19 .

² بن صفي الدين أحلام ، الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر 1 ، 2013/2014 ، ص 99 .

³ عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق ، ص 39 .

* **حفض الدفاتر المحاسبية ووسائل الإثبات :**

يتم الاحتفاظ بالدفاتر المذكورة في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري الجزائري ، و كذا وسائل الإثبات لمدة 10 سنوات ، و ذلك نظرا لأهمية هذه الوثائق في عملية التحقيق و مساهمتها في المطابقة مع التصريحات حيث انه :²

" يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري ، و الوثائق المحاسبية ، و كذا الوثائق الثبوتية لا سيما فواتير الشراء التي تمارس عليها حق المراقبة و الاطلاع و التحقيق لأجل مدته عشر (10) سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري ، و هذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر ، و تاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية ."

□ **الالتزامات ذات الطابع الجبائي :**

بما أن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على التصريح التلقائي للمكلفين بالضريبة ، هذا يستوجب أن يلتزم المكلف بالضريبة بمجموعة من التصريحات و هي :

* **التصريح بالوجود :**

يترتب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أن يقدم خلال 30 يوما الأولى من بداية النشاط تصريحا بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا ، يحدد فيه اسم و لقب و عنوان المكلف إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة النشاط و المقر الرئيسي للمحل .

كما نصت المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة مايلي:³

" يجب أن يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الازدياد ، معدة قانونا و مستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذوي الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني ، خاصة على الأسماء و الألقاب و العنوان التجاري و العنوان بالجزائر و خارج الجزائر ، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية " .

¹ المادة 10 من القانون التجاري الجزائري .

² عباس عبد الرزاق ، نفس المرجع ، ص 39-40 .

³ المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 2017 ، ص 47 .

" عندما يكون الخاضع للضريبة مالكا إلى جانب مقره الرئيسي ، وحدة أو عدة وحدات يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة .

*** التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال :**

يجب على المكلفين أن يودعوا كشفا شهريا أو فصليا صنف (G50) لرقم الأعمال ، و تفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة ، و تسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت مثل الرسم على القيمة المضافة ، الرسم على النشاط المهني ، اقتطاعات الضرائب على الأجور... الخ و هذا خلال (20) يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني الذي تحدده إدارة الضرائب .¹

*** التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط :**

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمكلفين عن نشاطهم و جب عليهم في اجل ثلاثون (30) يوما على الأكثر اكتتاب تصريح بذلك يعلم فيه مفتش الضرائب التابع له إقليميا عن تاريخ توقف النشاط و كذا أسماء و ألقاب و عناوين المتنازليين عن نشاط الشركة .²

2/ الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة :

منح المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الضمانات و الحقوق للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية ، و هذا نظيرا للحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهامهم ، و هذا من شأنه أن يصنع جو من التوافق و التراضي بين المكلفين من جهة و أعوان الرقابة من جهة أخرى ، و هذا لحماية حقوقهم من التعسف الإداري و تنقسم هذه الضمانات إلى قسمين أساسيين هما الضمانات المتعلقة بعملية التحقيق و الضمانات المتعلقة بحالة إعادة التعيين .

□ الضمانات المتعلقة بعملية التحقيق :

يتمتع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية بضمانات متعلقة بسير عملية التدقيق بحيث يجب على الأعوان المدققين احترامها و الاخلال بهذا يؤدي الى بطلانها ، و تتمثل في :

¹ اية بلفاسم لامية ، مرجع سابق ص 57 .

² لياس قلاب ذبيح ، مرجع سابق ، ص 37 .

* الإعلام المسبق أو الإشعار بالتحقيق :

و فقا للمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية حيث ينص على " لا يمكن الشروع في أي تدقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بذلك مسبقا ، و هذا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول مرفق بميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ، كما يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار ، أما بالنسبة للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الأجل القانوني المخول للمكلف لتسوية أموره و تهيئة نفسه خمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار .¹

و عليه المدقق الجبائي لا يمكنه الخوض في عملية التدقيق إلا بعد إرسال الإشعار بالتدقيق و انتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف ، كما يمكن للعون المدقق ان يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المكلف ، أو التأكد من وجود و وثائق محاسبية و في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتدقيق مع بداية عمليات الرقابة و لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليها مسبقا .²

* الاستعانة بمستشار أو وكيل :³

يحق للمكلف بالضريبة الاستعانة بوكيل سواء كان خبير محاسب ، محامي أو مراجع من اختياره ، بغرض استشارته أو النيابة عنه خلال عملية التحقيق .

يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة و مناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب ، و هذا مع بداية عملية التحقيق عند إرسال الإشعار بالتقويم .

" تحت طائلة بطلان الإجراء ، إن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة .

و قد يؤدي عدم الإشعار بإمكانية الاستعانة بوكيل إلى بطلان إجراءات الرقابة كما انه لا يعد حضور المستشار ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة ، لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد من قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها .

¹ المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية ، 2017 ، ص 14 .

² لياس قلاب ذبيح ، مرجع سابق ، ص 38 .

³ عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق ، ص 44-45 .

و في حال حدوث المراقبة المفاجئة يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة .

*** عدم تجديد التدقيق :**

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم و فيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق ، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس الضرائب و الرسوم و بالنسبة لنفس الفترة.

تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية مثلا لو عبر المكلف صراحة عن قبوله نتائج التحقيق أو امتناع عن الرد في اجل أقصاه أربعين (40) يوما¹. و في حالة انعدام إعادة التقويمات ينتهي التحقيق اثر إبلاغ المكلف بوضعيته .

إذا ما مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى ، فان هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر ، شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونا .

*** تحديد مدة التدقيق :**

لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر و الوثائق المحاسبية آجالها محددة و هذا طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا مع طبيعة نشاط المؤسسة²:

- مؤسسات تأدية الخدمة حددت المدة بأربع (04) أشهر لرقم أعمال سنوي لا يتعدى 1.000.000 دج و ستة (06) أشهر لرقم أعمال سنوي أكثر من 1.000.000 دج و اقل من 5.000.000 دج .

- المؤسسات الأخرى حددت المدة بأربع (04) أشهر لرقم أعمال سنوي لا يتعدى 2.000.000 دج و ستة (06) أشهر لرقم أعمال سنوي أكثر من 2.000.000 دج و اقل من 10.000.000 دج .

باستثناء لما سبق ذكره فان مدة التحقيق المبنية أعلاه لا تطبق في الحالات التالية³:

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، المديرية العامة للضرائب ، منشورات 2016 ، ص 23 .

² لياس قلاب ذبيح ، مرجع سابق ، ص 39 .

³ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، المديرية العامة للضرائب ، منشورات 2016 ، ص 25.

- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانوناً أو تقديم معلومات خاطئة و غير كاملة ، أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح و التبرير .

- فحص ملاحظات و طلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق .

* السر المهني :

كل محقق ملزم بكتمان السر المهني للمدين فإذا أفشى السر يتعرض المحقق إلى عقوبات جنائية .

يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و الدفع الجزافي و الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و حقوق الطابع المذكورة في التشريع الجبائي المعمول به .¹

" عندما تقدم الإدارة شكوى ضد مدين ما يفتح تحقيق بذلك لا يلزم أعوان الإدارة بالسر المهني إزاء قاضي التحقيق الذي يستنطقهم حول الوقائع موضوع الشكوى .²

[] الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم :

تتمثل الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقييم في إعلام المكلف بنتائج التحقيق و الحق في الرد أو الطعن :

* التبليغ بإعادة التقييم :

عند الانتهاء من عملية التدقيق يتم إعلان المكلف بنتائج التقييم الموصول إليها أو بإبلاغه بوضعيته في حالة انعدام التقييم ، و ذلك عن طريق إرسال إشعار مع رسالة موصى عليها أو يقدم له مع إشعار بالاستلام . و يجب أن يكون الإشعار مفصلاً و معللاً بحيث يمكن المكلف من تقديم ملاحظاته أو قبوله .³

¹ عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق ، ص 48 .

² المادة 67 من قانون الاجراءات الجبائية ، 2017 ، ص 28 .

³ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، 2016 ، ص 17 .

* حق الرد :

يقوم المكلف بإرسال ملاحظاته أو قبوله في أجل 40 يوماً من حصوله على نتائج التقييم ، و يعتبر عدم الرد كقبول ضمني و يمكن للمدقق السماح للمكلف و تقديم التوضيحات اللازمة التكميلية ، وفي حالة موافقة المكلف فإن الضريبة تعتبر محددة نهائياً ولا يمكن الرجوع في هذا القرار إلا إذا اكتشفت حالات تدليسية في عملية التدقيق¹.

* حق الطعن :

تطبيقاً لمبدأ العدالة الضريبية ، يحق للمكلف الاحتجاج على بعض الضرائب المفروضة عليه ، المنشأة من طرف المحقق ، حيث يتم الاحتجاج كما يلي²:

- حق الطعن النزاعي :

تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي ، عندما يكون الغرض منها الحصول أما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي³.

يجب أن توجه هذه الشكاوي إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة ، و يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة .

تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل ، أو حصول الأحداث الموجهة لهذه الشكاوي .

- حق الطعن الإداري :

يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى مدير البحث و المراجعات أو مدير كبريات الشركات أو المدير الولائي للضرائب كل حسب اختصاصه للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها ، و يقدر كل منهم دراسة الشكاوي في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى .

¹ حداد زكرياء ، الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الجبائي ، مذكرة ماستر ، تخصص مراجعة وتدقيق ، جامعة ام البواقي ، 2016-2017 ، ص 38 .

² اية بلقاسم لامية ، مرجع سابق ، ص 61 .

³ المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية ، 2017 ، ص 28 .

- حق الطعن الولائي :

يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة ، و يمكنهم أيضاً أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية .

المبحث الثالث : إجراءات و عقوبات الرقابة الجبائية

مع اختلاف أشكال الرقابة الجبائية باختلاف الطرق المستعملة في التحقيق و حسب الهدف المراد الوصول إليه ، و في هذا الصدد تقوم الإدارة الجبائية بعدة تحقيقات قد تتجم منها عقوبات و ذلك للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، و من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى هذه الإجراءات و العقوبات .

المطلب الأول : التنسيق بين الإدارات :

إن مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل وجه إذ أن مراجعة أو تتبع أوجه أنشطتهم المختلفة ، يتطلب و جود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية و غيرها من الإدارات كالجمارك و مديرية التجارة و هذا من أجل تحقيق مردود أفضل ، و ذلك من خلال اطلاعها على المعاملات التجارية مع باقي العالم في كل ما يتعلق بالتصدير و الاستيراد التي يقوم بها المكلفون ، و مراقبة حركة رؤوس أموالهم .

و في هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب ، جمارك ، تجارة) و ذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاث على المستوى المركزي و الجهوي و المحلي و المكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش و التهرب الضريبي و الممارسات المشبوهة ، غير أن نجاح مهام هذه اللجان مرتبط بتحقيق الشروط التالية¹:

- اختيار أعضاء هذه الفرق من بين أحسن الأعوان و أكثرهم تجربة و ذلك من طرف الإدارات الثلاث و يجب أن يتمتع كل عضو منها بالنزاهة و لا تقل رتبته عن مراقب وله على الأقل ثلاث سنوات خبرة في العمل .
- نظراً للعمل المكثف بين هذه الإدارات يجب مكافأة أعضاء هذه الفرق .

¹ غزة ميروك ، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر ، تخصص : فحص محاسبي ، جامعة بسكرة ،

أولاً : التنسيق بين الإدارة الجبائية و مصالح الجمارك :

يجب على الإدارة الجبائية اللجوء إلى مصادرها لديها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين بين الداخل و الخارج و نظرا لما لها من إمكانيات استقصاء المعلومات القيمة بشأن حركة رؤوس الأموال و التحويلات ، و هذا كله بداعي الكشف عن حالات التهرب الضريبي ، بالإضافة إلى ذلك يجب على مصالح الجمارك التبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الاستيرادات الخاصة بالمكلف .

ثانيا : التنسيق مع مصالح التجارة :

قصد إيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب الضريبي أصبح من الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة و الأسعار و مديرية الإحصاءات التي تساعدها في التبليغ عن أسعار السلع و الخدمات .¹

المطلب الثاني : الغرامات و العقوبات الجبائية

يرتكز دور الرقابة الجبائية على مدى أهمية العقوبات و الغرامات المحددة ، إلا أن المبالغ في تلك العقوبات قد يكون له اثر معاكس في هذا المجال .

و في هذا الصدد فإن المشرع الجزائري فرض عدة إجراءات عقابية لكل من يخالف القانون الضريبي و هذا ضمانا لسير عملية التحصيل الضريبي ، و زيادة مردوديتها ، و من هذه العقوبات نجد : الغرامات الجبائية و الغرامات الجنائية .

أولاً : الغرامات الجبائية :

هي عبارة عن عقوبات مادية تطبق تلقائيا و مباشرة من طرف الإدارة الجبائية على كل من يخالف القانون الجبائي و تعويض ما سببه من اختلال في مداخيل الخزينة في نفس الوقت .²

كما ينص القانون الجبائي على طبيعة المخالفات المرتكبة في حق كل أنواع و أصناف الضرائب و كذلك العقوبات المقرر لها .

¹ غزة مبروك ، نفس المرجع ، ص 54 .

² بدري جمال ، عملية الرقابة الجبائية على الغش و التهرب الضريبي ، مذكرة ماجستير ، فرع : ادارة و مالية ، جامعة الجزائر 01 ، 2008/2009 . ص 111 .

❑ الغرامات المتعلقة بالتصريح السنوي :

وفقا للقانون الجزائري وتبعا للمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنه " تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي ، حسب الحالة ، إما بصدد الضريبة على الدخل وأما بصدد الضريبة على أرباح الشركات . ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% " ¹.

كما نص أيضا في الفقرة الثانية من نفس المادة على أن " يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة ، أو عند إثبات تصريحه ، الوثائق و المعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و 153 و 180 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج و هذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها " ².

❑ الغرامات المتعلقة بسبب النقص في التصريح :

حسب ما ورد في الفقرة الأولى من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي إلى غرامات مالية قيمتها تختلف حسب المبلغ المتلاعب ، حيث يتضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة كما يلي ³:

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

_ 15% إذا كان مبلغ الحقوق المنقوص يفوق 50.000 دج ، ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه .

_ 40% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج .

❑ الغرامات المتعلقة بالتأخر في تقديم التصريح :

في حال التأخر في المواعيد المحددة للتصريح ، هذا يترتب عنه دفع غرامة مالي تختلف باختلاف المدة المتأخرة و طبيعة الضريبة المستحقة فبالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي و الضرائب على أرباح الشركات و كانت الغرامات المالية كالآتي :

10% إذ لم تتعد مدة التأخير شهر واحد .

¹ الفقرة 01 المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 2017 ، ص 48 .

² الفقرة 02 ، نفس المرجع ، ص 48 .

³ غرة مبروك ، مرجع سابق ، ص 56 .

20% إذا لم تتعد مدة التأخير شهرين

40% إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن أجل 30 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فإنه يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبق غرامة نسبتها 10% ، و ترفع هذه الغرامة إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة ، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام ، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد .¹

ثانيا : العقوبات الجبائية :

نصت للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على هذه العقوبات كما يلي :²

فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة ، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له ، أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي :

_ غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج .

_ الحبس من (06) أشهر إلى سنتين (02) و غرامة مالية من 100.000 دج الى 500.000 دج ، أو بإحدى هذه العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج .

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

_ الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج الى 10.000.000 دج ، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج .

¹ المادة 115 ، من قانون الرسم على القيمة المضافة .

² الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 2017 ، ص79 .

المطلب الثالث : اجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

تعددت و اختلفت أشكال الرقابة الجبائية مع اختلاف الطريقة المتبعة في التحقيق ، و هذا حسب الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية من المشرع الضريبي ، حيث تعتمد الرقابة الجبائية على ثلاث طرق أساسية وهي :

* التحقيق المحاسبي و الذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق .

* التحقيق المصوب في المحاسبة و الذي يهتم بضريبة معينة .

* التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الذي يعتبر دعما للتحققين السابقين و يخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة .

1/ التحقيق المحاسبي :

يجب ان يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من المكلف بالضريبة بوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم الإقرار عنها قانونا من طرف المصلحة¹.

□ انجاز عملية التحقيق :

لإتمام عملية المراقبة المحاسبية يتعين على الإدارة الجبائية إتباع عدة خطوات و هي كالتالي²:

إن أول خطوة تتم بقيام الأعوان المحققين ببعض الأعمال التمهيديّة في المكتب ، و ذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف المراقب من خلال مسك الملف الكامل لها لملف الشخصي ، الملف الضريبي ، و المتكون من تصريحاته الخاصة بكل أنواع الضرائب الخاضعة لها ، و الإشارة إلى أن المحقق يقيم و يمكس الدفاتر الضرورية و المتمثلة في E-31 و K-37 ، لضمان السير الحسن لعملية التحقيق .

- بيان مقارنة الحسابات الختامية E-31 :

يتمثل في طبعة تظم كل الحسابات المرفقة بالإقرارات و بين حركة العقارات و إهلاكاتها حيث يخصص لمعالجة أهم حسابات الميزانية ، أصول و خصوم و التصريحات السنوية .

¹ الفقرة 01 المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية ، 2017 ص 10 .

² غزة مبولك ، مرجع سابق ، ص 58 - 59 .

- كشف المحاسبة k-37 :

و هو طبعة يعرض فيها كيفية فحص حسابات النتائج و يسمح بمتابعة تحركات رقم الأعمال و الأعباء ، معدلات الربح الإجمالي ، القيمة المضافة و الربح الصافي لكل نشاط ، حيث يتضمن كشف المحاسبة كشف مفصل للأعباء المطروحة لنتائج المؤسسة ، و كشف ملخص للتفاصيل و القواعد المفروضة و أهم نتائج المؤسسة المصرح بها .

إن عملية التحقيق في المحاسبة تنجز عبر عدة مراحل و قواعد محددة قانونا و هذا من اجل ضبط سير إجراءات عملية الرقابة و هي متمثلة فيما يلي :

* الإشعار بالتحقيق :

يجب على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بعملية التحقيق و ذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مع وصل تسليم مرفق بميثاق المكلف بالضريبة مع إعطاء المكلف مهلة 10 أيام لتحضي الوثائق المحاسبية للتحقيق ، حيث يجب أن يحتوي الإشعار على :

_ الأجل الأدنى و هو 10 أيام لتحضير المكلف للوثائق المحاسبية لعملية التحقيق ابتداء من تاريخ استلامه للإشعار .

_ اسم و عنوان المكلف و اسم المؤسسة .

_ تاريخ و ساعة بداية عملية التحقيق في عين المكان ، و كذلك تاريخ إرسال الإشعار .

_ الوثائق التي يجب مراجعتها ، و كذلك الضرائب و الرسوم التي سيتم التحقيق فيها .

_ السنوات المعنية بالمراقبة و غالبا ما تكون أربع 04 سنوات .

* سحب و دراسة الملف الضريبي للمكلف :

يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف قبل إجراء التحقيق المحاسبي ، سواء من حيث كونه ملف ضريبي مفتوح بإسم شخص معنوي (باسم الشركة) أو مفتوح باسم شخص طبيعي (ملف شخصي) بالنسبة لصاحب المؤسسة أو الشركاء .

كما يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية السنوية من حيث مدى ضبط تواريخ إيداعها .

*** المعاينة في عين المكان :**

تبدأ هذه المرحلة باتصالات بين المحققين و المكلف بالضريبة أو مدير الشركة أو ممثله ، فهذا الاتصال مهم بالنسبة لعملية التحقيق ، حيث تسمح لهم بخلق جو من الثقة المتبادلة ، و تسمح أيضا للإدارة الجبائية بزيارة محل ممارسة نشاط المكلف و محاورته ، و يجمع المحقق المعلومات اللازمة لعملية التحقيق و ذلك من خلال الملاحظة و النقاط التي اكتشفها من الحوار .

*** عملية جمع المعلومات :**

يقوم المحققون بجرد كامل لمختلف المتعاملين مع المكلف و من ثم جمع كافة المعلومات عن التعاملات ، و تسمح هذه العملية بمعرفة :

_ نشاط المؤسسة و الهدف منه و عدد فروعها .

_ الزبائن و العملاء : عددهم مخططهم الجغرافي و طرق الدفع و مخطط النظام التجاري من توزيع و شراء .

_ أسعار الشراء و البيع المستعملة حاليا و كذلك دوران المخزون ، و الأسعار التي يقيد بها من الدفاتر .

_ المستخدمون : عددهم (إطارات ، موظفين ، عمال ، مسؤولين و ممثلين) .

_ العلاقات مع المؤسسات الأخرى .

_ الوضعية الجبائية للمكلف .

_ محاسبة المكلف و طرق تسجيل العمليات و نظام الاتصالات داخل المنشأة .

□ المراقبة الفعلية :

و تتمثل في عملية المراقبة الفعلية و التأكد من محاسبة الممول شكلا و مضمونا .

* الرقابة الشكلية للمحاسبة :

تتمثل هذه المرحلة في اطلاع فرقة التدقيق على الوثائق المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري و المتمثلة في دفتر اليومية ، دفتر الجرد ، حيث تقوم الفرقة بإجراء فحص في شكل المحاسبة ، ومن أهم الشروط الواجب توفرها في المحاسبة هي :

_ **محاسبة كاملة و نظامية** : تكون المحاسبين كاملة و نظامية إذا تضمنت مجموعة من الوثائق و الدفاتر ، و هذا وفق ما نصت عليه المواد 09 ، 10 ، 11 ، 12 . من القانون التجاري .

_ **محاسبة صحيحة و دقيقة** : هذا الفحص يستلزم تأشيراً حسابياً لجميع الأرصدة و مراقبة عملية الترحيل ، و التأشير على صحة و سلامة و صحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية .

_ **محاسبة مطابقة للواقع** : وهذا بتبرير كل القيود المحاسبية في مبدأها و كميتها بحيث يبرر كل قيد يشكل حالة خاصة ، و ذلك باستعمال مستندات الإثبات و التي تختلف باختلاف طبيعة العمليات التي يمكن أن تكون شراء ، توزيع ، خدمات .

* **فحص المحاسبة من حيث المضمون** :

و تشمل هذه العملية دراسة معمقة للحسابات التالية :

_ **المشتريات** : يشمل هذا الحساب المخالفات المتعلقة بالتضخيم في المشتريات و الهدف منه التخفيض في الربح ومن أمثلته : الفواتير المكررة و بتواريخ مختلفة و كذا الفواتير الوهمية . و المخالفات المتعلقة بالتخفيض في المشتريات و الهدف منه تخفيض الإيرادات و من أمثلتها : مشتريات دون فواتير ، أخطاء مادية عمدا .

_ **المخزونات** : و تتمثل في مقارنة الجرد الفعلي مع الجرد المحاسبي من قبل العون المحاسبي و كذا دراسة عملية دوران المخزون و التأكد من تسجيل قيمتها نقداً وكما .

_ **المبيعات** : و تتم هذه العملية من خلال حسابات البنك و الصندوق الخاصة بالمكلف حيث تسمح هذه العملية بالتحقق من رقم الأعمال و الذي يعتبر الركن الأساسي في عملية التحقيق .

_ **التحقيق في حسابات الميزانية** : و تتم هذه العملية من خلال دراسة المركز المالي من خلال أصولها و خصومها ، حيث يمكن للمحقق التأكد من عناصر الأصول و أن إجراءات عمليات الإهلاك سجلت بالشكل الصحيح ، و كذا التأكد من جميع الأملاك الخاصة بالمكلف . أما بالنسبة لخصوم فهي الأموال المستحقة و

الموضوعة تحت تصرف المؤسسة سواء كانت طويلة او قصيرة الاجل ، وانها موجهة من اجل تمويل نشاط المؤسسة .

* نتائج عملية التحقيق المحاسبي : و ينتج عنه الحالات التالية :

_ قبول المحاسبة : حيث يجب على الفرقة التدقيق إبلاغ الممول بنتائج التحقيق و هي :

قبول صريح للمحاسبة : أي أن المحاسبة مقنعة و صادقة و منتظمة بشكل مقبول ، و هنا يجب على الإدارة ملزمة بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق ، و هذا ما نصت عليه المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية التي هي " إذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة على اثر التحقيق يف المحاسبة ، فانه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة ، و ذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقييم " ¹.

قبول نسبي للمحاسبة : يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقييم الثاني و هذا في حال وجود غموض و ارتياب من خلال تسجيل بعض التجاوزات من قبل المكلف ، أي أن يتم الاتصال بين المكلف و المحقق لتقديم الملاحظات و التفسيرات حول هذه الانحرافات ، و ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال و أساس فرض الضريبة ، و يجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم عن طريق الإشعار بالتقييم الأولي ، مع منح مهلة 40 يوم للرد على هذا التقييم .

_ رفض المحاسبة : في بعض الأحيان قد يخلص المحقق الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها ، و هذا من اجل حماية المكلف بالضريبة من التعمق و تمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة و يكون هذا في الحالات التالية : ²

_ مسك دفاتر غير مطابقة لأحكام القانون التجاري ، و لشروط النظام المحاسبي المالي ، ولا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية .

_ تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة .

* نهاية التحقيق : تعتبر هذه المرحلة كخلاصة عمل المحقق حيث يرى ضرورة إجراء بعض التعديلات على أساس الضريبة بإتباعه الإجراءات العادية للتقييم و هي كالتالي :

¹ المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية ، 2017 ، ص 21 .

² قميدة آسيا ، مرجع سابق ، ص 84 .

_ إجراء التقويم الثنائي :

يطبق هذا الإجراء على المكلف بالضريبة الذي تقبل محاسبته نسبيًا ، أي المكلف الذي يلتزم بمحاسبته و يقدم تصريحاته في الآجال القانونية ، و بعد عمليات التوضيح و التبرير يكون هذا التقويم النهائي ولا يحق للمكلف بعد ذلك مناقشة المحقق .

_ إجراء التقويم الأحادي :

هو الإجراء الذي تقوم به الإدارة الجبائية دون أي نقاش أو اتصال مع المكلف بالضريبة ، وهذا لعدم وفاء المكلف بواجبه المحاسبي و الجبائي أي عندما ترفض محاسبته و كذا يطبق هذا الإجراء إذا لم يجيب المكلف على الإشعار الموجه له قبل الفترة المحددة ب 40 يوما .

2/ التحقيق المصوب في المحاسبة :

يعد هذا النوع من التحقيق حيث لدى الإدارة الجبائية ، حيث يتمثل بأقل شمولية و أكثر سرعة في التحقيق المحاسبي .

و قد نص قانون الإجراءات الجبائية في المادة 20 مكرر عل انه : " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية و يتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية " ¹.

و بالاستناد إلى المادة 20 و المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية يمكن استنتاج بعض الشروط التي و وضعها المشرع الجزائري ، و التي ينبغي مراعاتها عند إجراء هذا النوع من التحقيق ، و المتمثلة فيما يلي : ²

_ تقتصر عملية التحقيق المصوب على نوع أو عدة أنواع من الضرائب و الرسوم و ما يرتبط بها من معلومات محاسبية ، لفترة كاملة أو جزء منها لمدة تقل عن سنة ، عكس التحقيق المحاسبي الذي يمتد إلى أربع سنوات ماضية .

¹ المادة 20 مكرر ، قانون الإجراءات الجبائية ، 2017 ، ص 12.

² بوكموش سيلية ، مرجع سابق ، ص 36 .

_ عند إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة ، يمكن للإدارة الجبائية مطالبة المكلفين بالضريبة المحقق في محاسبتهم ، بتقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير و العقود و وصول الطلبات أو التسليم المرتبط بالرسوم و الضرائب و الإتاوات المتعلقة بالتحقيق .

_ لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في المحاسبة في عين المكان أكثر من شهرين (02) .

_ يمنح للمكلف بالضريبة اجل (30) يوما لإرسال ملاحظته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم المتعلق بالتحقيق المصوب .

_ عند ممارسة التحقيق المصوب تتمكن الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التحقيق و الأخذ بكل الحقوق المطالب بها ، نتيجة لإعادة التقويم المتم عند التحقيق المصوب .

3/ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :

تم استحداث هذا النوع من التحقيق امتدادا للتحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب في المحاسبة ، و يختص بالأشخاص الطبيعيين الأكثر توجها للتهرب الضريبي دون الأشخاص المعنويين سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا .

يمر هذا التحقيق بمجموعة من المراحل و التي تبرز دوره في مكافحة التهرب الضريبي و تتمثل في مايلي :

* التحضير للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية :

□ إختيار الملف :

في نهاية كل سنة يقوم كل رؤساء المفتشيات بإعداد قائمة للأشخاص الطبيعيين الذي تظهر فيهم بعض الشكوك من خلال الفحص الشكلي لملفاتهم حيث ترسل هذه القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب ، و بعد التشاور يتم اختيار الملفات التي سوف تخضع للرقابة انطلاقا من المعايير التالية :¹

_ ظهور عدم نزاهة التصريحات .

_ وجود نية استعمال طرق تدليسية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

_ وجود أموال غير مبررة بحوزة المكلف .

¹ غزة مبروك ، مرجع سابق ، ص 64-65 .

_ ملاحظة الفروقات الكبيرة بين المداخل المصرح بها و الرخاء و الثراء الذي يعيش فيه المكلف وكذلك إنفاقه .

❑ فحص الملف :

بعد إعداد القائمة النهائية للأشخاص الطبيعيين الذين سوف يخضعون للرقابة ، تقوم كل فرقة المكونة من شخصين الذين لديهم رتبة مفتش و هذا ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية في المادة 21 -2 ، بالتوجه إلى المفتشية التي يتواجد بها ملف المكلف المعني بالتحقيق ، و يتم اخذ الملف للمكتب للفحص ، و هنا يتم التعرف على المصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي ، و كذا ملف الضريبة على الدخل .

❑ جمع المعلومات من مصادر خارجية :

عند انتهاء المحقق من فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالممول ، يلجأ إلى أبحاث خارجية باستعمال الحقوق التي منحها له المشرع ، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مباشرة مع المكلف من اجل الحصول على معلومات توضيحية يعتمد عليها ، كما يقوم بفحص الحسابات البنكية للمكلف و لا يجوز للبنك الاعتراض على طلبات المحقق ، و كذا مراقبة الأسهم الموجودة في منشأة المكلف ، و كذلك مراقبة الأموال المتحصل عليها من بيع العقارات و كذا الميراث¹.

❑ سير عملية التحقيق :

عند انتهاء المحقق من جميع الإجراءات القانونية المتخذة من قبل المكلف و قيامه بجمع كافة المعلومات اللازمة من مصادر خارجية ، و في حال كون تلك المعلومات غير كافية يحق للمحقق و بقوة القانون طلب توضيحات و تبريرات من المكلف للتأكد من مصداقية التصريحات .

_ طلب التبريرات :

تلتزمها الإدارة الجبائية من المكلف في إحدى الحالات التالية²:

_ فيما يتعلق بوضعيته الجبائية .

_ فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي ، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها ، و عليه تتمتع الإدارة بإمكانية اخذ المبالغ المخصصة لتغطية

¹ هلايلي إسلام ، مرجع سابق ، ص 111 .

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، 2016 ، ص 32 .

أعباء المكلف بعين الاعتبار ، لكن باستطاعة هذا الأخير أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عمليات التدليس .

[] طلب التوضيحات :

تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات ، و تخص أي نقطة واردة في التصريح .

[] نتائج التحقيق المعمق :

بعد انتهاء المراقب من عملية التحقيق و المقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين ، أما قبول لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف ، و من ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم ، أو رفضها إذا علم إن ما هو مصرح به كمداخل هي ليست حقيقية و غير مطابقة للواقع ، فيقوم بإعادة تكوين المداخل التي بحوزة هذا المكلف و كذا تلك الدخول المحققة من قبل أولاده و الأشخاص الذين يعيشون معه ، و طرق إعادة تكوين أسس الإخضاع كما سبق الذكر تتغير حسب الحالة المقدمة ¹.

و عليه فقد اقر المشرع الجزائري في نص المادة 21 - 5 من قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التقويم المتحصل عليها ، مع الإشعار بالاستلام ، و يقتضي كذلك أن يكون هذا الإشعار معللا و مفصلا بما فيه الكفاية ليتمكن المكلف من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظته أو الإعلان عن قبوله بها ، و ذلك في اجل (40) يوما ، و في حال مضي هذه المهلة دون تلقي أية إجابة من المكلف فيعتبر ذلك بمثابة قبول ضمني .

¹ اية بلقاسم لامية ، مرجع سابق ، ص 87 .

خلاصة الفصل :

تتأكد الإدارة الجبائية من صحة التصريحات الجبائية من خلال ممارسة الرقابة الجبائية على المكلفين باعتبارها من أهم الاجراءات المتخذة في مجال مكافحة التهرب الضريبي ، و كذا اكتشاف الأخطاء و التلاعب الذي قد يتسبب فيه المكلف بالضريبة .

ومن اجل سيرورة هذه العملية و المتمثلة في الرقابة الجبائية عمل المشرع على تنظيم كافة مراحلها و أدوارها في هذا المجال ، و هذا من اجل ضمان السير الجيد للعملية و تحقيق أقصى درجة من الفعالية .

كما أن المشرع الجبائي منح المراقبين مجموعة من الصلاحيات و الامتيازات و هذا من اجل تحفيزهم خلال القيام بعملهم الرقابي و الذي يجب أن يحوي جملة من المصداقية و التقاني في العمل .

الفصل الثالث :

دور الرقابة الجبائية في الحد

من ظاهرة التهرب الضريبي

دراسة حالة مديرية الضرائب

لولاية بسكرة

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

تمهيد :

بعد تطرقنا للفصلين السابقين إلى الرقابة الجبائية و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجانب النظري ، و من اجل التطرق أكثر لهذا الموضوع قمنا بإسقاط هذا الجانب على ارض الواقع و ذلك بدراسة حالة تطبيقية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة ، بحيث يتم الإلمام بكافة معلومات المكلف و متابعتهم حسب ما نص عليه القانون .

حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى مبحثين هما :

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة .

المبحث الثاني : دراسة حالة التهرب الضريبي بولاية بسكرة .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة

تمارس مديرية الضرائب سيادتها الجبائية باعتبارها السلطة التنفيذية للدولة ، حيث تقوم مديرية الضرائب بكافة الصلاحيات المتمثلة في تحصيل الضرائب و إحصاء المكلفين بالضريبة ومراقبتهم في إطار السياسة الجبائية المتبعة .

المطلب الأول : نشأة مديرية الضرائب لولاية بسكرة .

توجد المديرية العامة للضرائب في عشر نواحي و هي الجزائر (شرق الجزائر ، غرب الجزائر) ، قسنطينة ، الشلف ، بشار ، وهران ، البليدة ، عنابة ، ورقلة ، سطيف .

كما توجد (54) مديرية ولائية باستثناء الجزائر العاصمة التي توجد بها ستة مديريات ولائية و كذا وهران بها مديريتان و هذا راجع إلى حجم النشاط في هذه الولايتين .

كل مديرية ولائية تتبثق منها خمس مديريات فرعية بالنسبة للولاية الكبيرة و يوجد هناك من الولايات التي تتكون من ثلاث مديريات فرعية و هذا نظرا لصغر حجم نشاطها .

و فيما يخص مديرية الضرائب لولاية بسكرة قبل سنة 1991 كانت هناك مديرية التنسيق المالي ، و تدرج ضمنها ثلاث مديريات فرعية هي :

- المديرية الفرعية لأملاك الدولة .

_ المديرية الفرعية للخزينة .

_ المديرية الفرعية للضرائب .

و تنقسم هذه الأخيرة إلى فرعين هما : التحصيل و الوعاء .

وفي تاريخ 27 فيفري 1991 و بصور المرسوم التنفيذي 91 / 60 حيث نص على تنظيم مهام المصالح الخارجية لإدارة الضرائب و بذلك تحولت من مديرية فرعية للضرائب إلى مديرية ولائية علما أنها تابعة للمديرية الجهوية لقسنطينة كما أنها تتكون من خمس مديريات فرعية¹.

¹ معلومات مقدمة من مديرية الضرائب .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

تم إنشاء المديرية العامة للضرائب عام 1985 ، لكن هذا التقسيم ظهر إلا في سنة 1991 وفق المرسوم التنفيذي رقم 91/60 ، المتضمن تنظيم الاختصاصات للمصالح الخارجة للإدارة الجبائية و هذه المديريات الجهوية تضم تحت نطاقها عدة مديريات ولائية ، أما المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة فهي تدخل ضمن المديرية الجهوية بقسنطينة ، تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمس مديريات فرعية و كل مديرية تضم مكاتب و لكل مكتب مهام يقوم بها و يظهر ذلك فيما يلي :

أولا : المديرية الفرعية للعمليات الجبائية : تضم هذه المديرية اربع مكاتب :

1/ مكتب الجداول : و تتمثل مهامه في :

_ تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانية الأولية للجماعات المحلية و إبلاغها .

_ إعداد نسخ ثانية من الإنذارات و تسليمها .

_ المصادقة على الجداول التي تمت تصنيفها من الضرائب و الرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي .

2/ مكتب الإحصائيات : و تتمثل مهامه في :

_ جمع الحالات الإحصائية الدورية و إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتثبيتها .

3/ مكتب التنظيم و التشطيب و العلاقات العامة : تتمثل مهامه في :

_ متابعة و مراقبة تنفيذ برامج عمل المفتشيات و الوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية و

الإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة و عمليات الرقابة الدورية .

_ توزيع العمليات و المناشير الواردة للإدارة المركزية و المديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع و

التنظيم الجبائين .

_ استقبال الجمهور و إعلامه و توجيهه ، و تقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه

المفتشيات .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

4/ مكتب التسجيل و الطابع : من مهامه :

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

ثانيا : المديرية الفرعية للمنازعات :

يتمثل دور هذه المديرية في التكفل بالمنازعات بين المكلف و إدارة الضرائب ، من خلال الطعون التي يقدمها المكلف بالضريبة وفق القانون . وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي ¹:

1/ مكتب المنازعات القضائية و لجان الطعن : و تتمثل مهامه في :

- _ الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن الاحتجاجات الخاصة بالضرائب .
- _ تلقي و دراسة الطعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي في مجال المنازعات و عرضها على لجنة المنازعات المختصة .

2/ مكتب التبليغات و الأمر بالصرف : تتمثل مهامه في :

- _ تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات و كذا القرارات الصادرة في مجال الطعن الولائي .
- _ تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات بعد استشارة لجان الطعن .

3/ مكتب الشكايات : و من مهامه :

- _ تلقي الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الزيادات أو التخفيضات أو العقوبات و تعويضات التأخر تطبيقها قباضات الضرائب .

¹ مكتب التحقيقات الجبائية بمديرية الضرائب .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

_ تلقي الطلبات المتعلقة بالإعفاء أو تخفيض الضرائب التي أسست و عانها المفتشية .

4/ مكتب لجان الطعن : من مهامه :

_ تلقي الطلبات المقدمة من قابضوا الضرائب التي تهدف إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاع دفع أفساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل و عرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة .

_ دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفين بالضريبة للجان المصالح النزاعي أو الإعفائي المختصة .

ثالثا : المديرية الفرعية للتحصيل : تتكون من ثلاث مكاتب هي :

1/ مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات و المؤسسات العمومية و المحلية : من مهامه :

_ مراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات و المؤسسات العمومية .

_ مراقبة الميزانيات الأولية و الإضافية و التراخيص المتضمنة فتح اعتماد مخصص للبلديات و المؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها المالي قابضات الضرائب المتواجدة على مستوى الولاية.

2/ مكتب المراقبة و التحصيل : و يقوم هذا المكتب ب :

_ مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية و شبه الجبائية و الغرامات و العقوبات المالية و محاصيل البلدية .

_ متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة ووضعية المتأخرين في دفع المستحقات الجبائية و كذا اتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم .

_ مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة و السجل الخاص بترحيل المبالغ .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

3/ مكتب التصفية : و يقوم ب :

- _ تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قباضات الضرائب ، و تقوم بتجميعها ماديا و تضمن إرسالها إلى الإدارة المركزية .
- _ مراقبة عمليات التكفل مستخلصات الأحكام القضائية و القرارات فيما يتعلق بالغرامات و العقوبات المالية .

رابعا : المديرية الفرعية للوسائل : تتكون من أربع مكاتب و هي :

1/ مكتب الموظفين و التكوين : و مهامه هي :

- _ تسيير المستخدمين و متابعة مسارهم المهني .
- _ تنظيم لجان المستخدمين و استدعائهم للاجتماع و تولي أمانتها .
- _ المساهمة في إعداد برامج تحسين المستوى و تحديد معارف الأعوان الذين يزولون نشاطهم .

2/ مكتب الوسائل : مهامه هي :

- _ التكفل بجرد العتاد و الوسائل و المتمثلة في شراء الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب .
- _ تقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب.

3/ مكتب متابعة المطبوعات : و من مهامه :

- _ ضمان توزيع و تحويل المطبوعات إلى غاية التكفل بها من طرف المفتشيات و القباضات المعنية .

خامسا : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية : تتكون من أربع مكاتب و هي :

1/ مكتب البحث عن المعلومات المحاسبية : و تتمثل مهامه في :

- _ تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني الوعاء الضريبي و مراقبته و كذا تحصيل الضريبة .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

_ تنفيذ برامج التدخلات و البحث و التحري و الاطلاع و كذلك حق المعاينة الميدانية .

2/ مكتب البطاقات و المقارنات : مهامه هي :

_ تكوين و تسيير كافة البطاقات .

_ التكفل بطلبات التعريف الجبائي للمكلفين بالضريبة .

_ مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب .

3/ مكتب المراجعات الجبائية : مهامه هي :

_ متابعة و تنفيذ برنامج المراقبة و المراجعة .

_ تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برنامج المراقبة .

_ إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية .

4/ مكتب مراقبة التقييمات : من مهامه :

_ المشاركة في أشغال التعيين و تقويم الضرائب المستحقة في عمليات بيع و شراء العقارات .

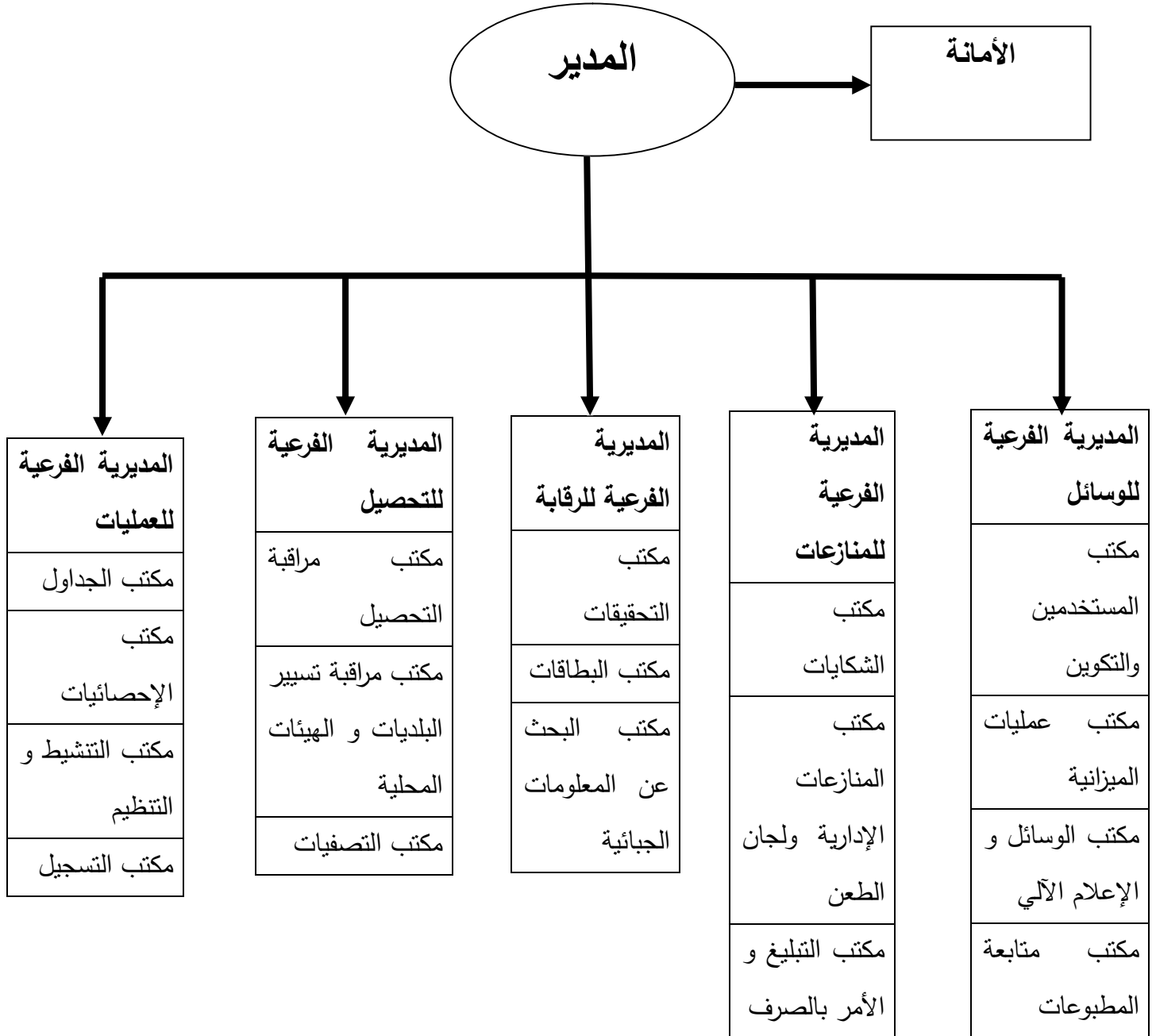
_ استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً .

_ متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

و من خلال الشكل التالي سوف نظهر الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة :

الشكل رقم (7) هيكل مديرية الضرائب لولاية بسكرة :



المصدر : مكتب التحقيقات الجبائية بمديرية الضرائب

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

المبحث الثاني : دراسة حالة التهرب الضريبي لولاية بسكرة :

من خلال مجموعة من المعطيات المقدمة من طرف مصالح الضرائب سوف نستعرض من خلالها عدد الملفات المدروسة على مستوى هذه المصالح و كذا دراسة حالة من حالات التهرب الضريبي ، حيث قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين .

المطلب الأول : عدد الملفات المدروسة في الرقابة الجبائية :

تسعى الإدارة الجبائية الى استرجاع اكبر قدر من المبالغ المتهرب منها ضريبيا و التي هي من حق الخزينة العمومية ، و كلما زاد عدد الملفات المدروسة ، زادت الحصيلة الضريبية المسترجعة و تبيان دور الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها على مكافحة هذه الظاهرة ، و هذا الجدول يبين عدد الملفات المدروسة خلال الفترة ما بين (2013-2016) :

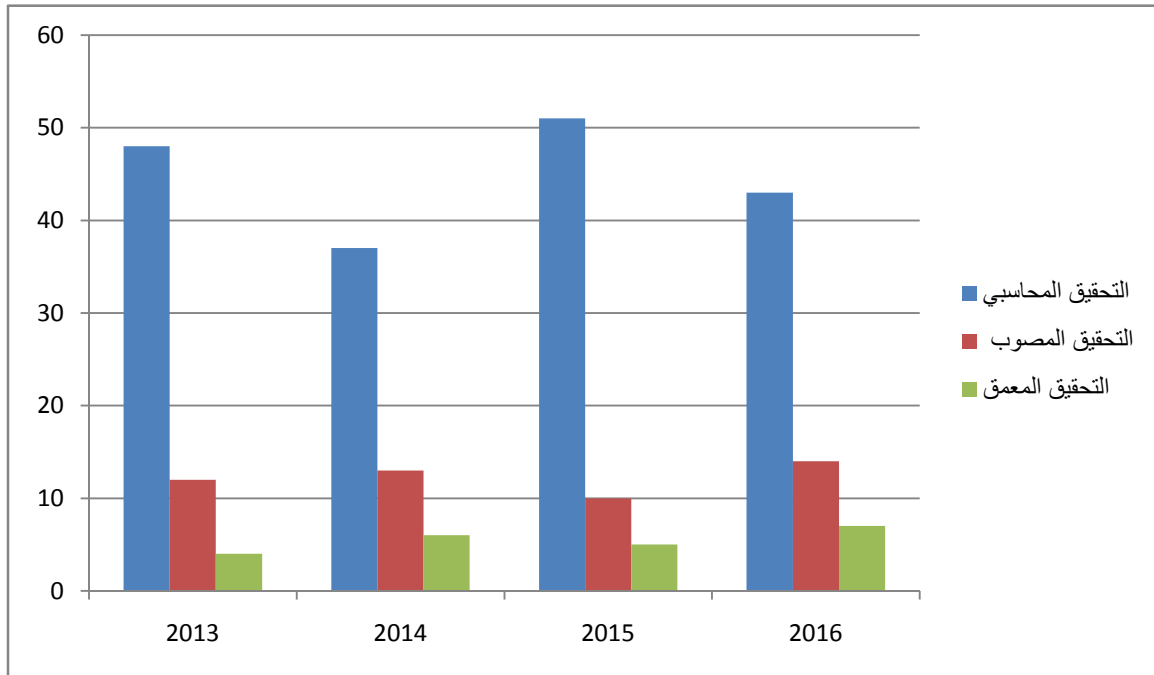
الجدول رقم (04) : عدد الملفات المدروسة في الفترة ما بين 2013 - 2016 .

2016	2015	2014	2013	نوع الرقابة
43	51	37	48	1/ التحقيق المحاسبي
14	10	/	12	2/ التحقيق المصوب في المحاسبة
07	05	06	/	3/ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
64	66	43	50	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من مصالح الضرائب

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الشكل (8): عدد الملفات الخاضعة للرقابة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات الجدول السابق .

من خلال الجدول و الرسم البياني أعلاه يمكن من خلالهما تحليل و دراسة عدد الملفات المحقق فيها خلال الأربع سنوات ، و تبين سبب اختلاف عدد الملفات المدروسة من سنة لأخرى ، وكذا عدد الملفات بالنسبة لكل نوع ، و هو كالآتي :

1/ عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المحاسبي :

من خلال المعطيات المقدمة من الجدول والشكل السابقين ، نلاحظ تذبذب في عدد الملفات المدروسة حيث يتزايد هذا العدد و يتناقص ، و هذا راجع لعدة عوامل و أسباب ، فبالنسبة للتزايد يعود إلى الجهود المبذولة من قبل الأعوان المكلفين بالرقابة و تتبع كل كبيرة و صغيرة يقوم بها المكلف بالضريبة ، أما بالنسبة للانخفاض في عدد الملفات فيعود السبب إلى نقص الأعوان المكلفين بالرقابة من أجل تكثيف الجهود .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

2/ عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المصوب في المحاسبة :

من خلال المعطيات نلاحظ تقارب في عدد الملفات المدروسة في هذا النوع من الرقابة الجبائية ، كما يلاحظ أن عدد الملفات صغير بالنسبة للتحقيق المحاسبي باعتبار هذا النوع جديد يضاف إلى أنواع الرقابة الجبائية ، و هذا راجع إلى أهمية الرقابة الجبائية و الإصلاحات المطبقة عليها .

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

يتطلب هذا النوع من الرقابة مجهود كبير من طرف أعوان الرقابة الجبائية ، لهذا نلاحظ أن عدد الملفات المدروسة اقل من النوعين الآخرين ، و كذا التفاوت الضئيل بين السنوات المدروسة ، لكن هذا لا يقلل من أهمية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية .

المطلب الثاني : دراسة حالة تهرب ضريبي بولاية بسكرة

فيما يلي سوف يتم التطرق الى حالة ميدانية لاحد الطرق المحاسبية التي تم التطرق اليها في الجانب النظري .

التعريف بالمؤسسة محل الدراسة :

شركة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة " النجاح " - تجارة بالجملة للخضر و الفواكه ومنتجات المطحنة + نقل البضائع على كل المسافات + نقل البضائع على كل المسافات + نقل و توزيع كل البضائع .

تبعاً للإعلان عن التحقيق رقم 111/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف أ/2017 المؤرخ في 2017/04/13 المستلم من طرفكم بتاريخ 2017/04/15 و الذي من خلاله أبلغناكم بأن نشاط مؤسستكم سيكون محل تحقيق محاسبي و جبائي للفترة الممتدة من 2013/01/01 إلى غاية 2016/12/31 ، وبعد التدخل الأولي الذي كان بتاريخ 2017/05/06 ، وبعد التدقيق في الدفاتر المحاسبية و الوثائق المقدمة من طرفكم و مقارنتها بالتصريحات الجبائية و السنوية اتضحت النقائص التالية :

1 - عدم تسجيل العمليات المحاسبية في الدفاتر الإلزامية إلى غاية تاريخ التدخل الأولي في 2017/05/06.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

2 - عدم التصريح بمبلغ المشتريات بقيمة قدرها 1.776.600.00 دج تخص سلع معفاة من الرسم على القيمة المضافة الخاصة بالمورد بشركة الشيبى لاستيراد المواد الغذائية - بلدية بلعابية ولاية المسيلة ، حيث تم التصريح بمبلغ مشتريات قدرها 3.610.106.00 دج من مجموع المشتريات لسنة 2013 البالغة 5.386.706.10 دج وهذا بناء على المعلومات الواردة للمصلحة من مديرية الضرائب ولاية مسيلة.

3 - وجود فرق في مبيعاتكم لمركب الأهرام للسياحة بمبلغ قدره 171.466.89 دج لسنة 2013 حيث تم التصريح برقم أعمال سنوي قدره 956.564.11 دج مسجل بيومية المبيعات ، في حين بلغت مبيعاتكم السنوية قيمة قدرها 1.128.031.00 دج من خلال المعلومات الواردة للمصلحة.

4 - وجود فرق في مبيعاتكم لمركب الأهرام للسياحة لسنة 2013 بمبلغ قدره 224.345.82 دج حيث تم التصريح برقم أعمال 2.799.287.78 دج مسجل بيومية المبيعات في حين بلغت المبيعات المفوترة 3.023.633.60 دج خارج الرسم.

5 - الاستفادة من استرجاع الرسوم على ق.م. واردة بفواتير مسددة نقدا يفوق مبلغها 100.000.00 دج وهذا ما يخالف نص المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

6- وجود فرق في رقم الأعمال بين ما هو مصرح في التصريحات الشهرية G50 والتصريح السنوي G11 بجدول حساب النتائج بقيمة قدرها 388.471.00 دج و هذا خلال سنة 2013 .

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

أولا : تحديد رقم الأعمال :

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

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

ثانيا : تحديد الربح :

تم تحديد الربح بإضافة رقم الأعمال غير المصرح به الناتج عن مشتريات غير مصرحة و إضافة الأعباء غير القابلة للخصم مع حسم الرسم على النشاط المهني الناتج عن الزيادة في رقم الأعمال و كذلك البضاعة المستهلكة والتي تخص سنة 2013 الناتجة عن المشتريات غير المصرحة.

ثالثا : الضريبة على الدخل صنف المرتبات و الأجور :

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

رابعا : رسم الطابع :

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

خامسا : حسم الرسم على القيمة المضافة للمشتريات و مختلف الخدمات :

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

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة
مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الجدول رقم (5) : جدول يبين الرسوم المسترجعة بصورة غير قانونية .

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد و عنوانه	المبلغ خارج الرسم	المعدل المطبق	مبلغ الرسم	سبب الدمج
27	2013/04/08	زعيترة البغدادى -قسنطينة	183.578.00	%17	21.858.26	المورد غير متموقع
88	2013/08/03	بطاطى مفتاح - قسنطينة	813.765.00	%17	138.338.63	الاسترجاع مخالف لنص المادة 30 من قانون الرسم على رقم الاعمال
96	2013/08/10	" " "	583.800.00	%17	99.246.00	" "
94	2013/08/18	" " "	975.000.00	%17	165.750.00	" "
103	2013/08/20	كنداس رضا- قسنطينة	1.755.000.00		298.350.00	" "
		" " "	292.500.00	%07	20.475.00	" "
117	2013/08/24	" " "	1.014.000.00	%07	70.980.00	" "
					814.999.89	/
						مجموع الرسم على القيمة المضاف

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة
مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الجدول رقم (6) : رقم الاعمال الناتج عن مشتريات غير مصرحة

السنوات التعيين	2013
البضاعة المستهلكة	1776.600.00
هامش الربح الخام المطبق	1.419
رقم الاعمال غير المصرح	2.520.995.40

المصدر : مكتب التحقيقات الجبائية

ملاحظة : تم تطبيق هامش ربح خام على البضاعة المستهلكة غير المصرح بها و قدر ب : 1.419 .

الجدول رقم (7) : رقم الاعمال الناتج عن مبيعات غير مصرحة

السنوات التعيين	2016	2015	2014	2013
رقم الاعمال المفوتر المصرح به G11	30.430.105.00	12.333.463.00	34.013.491.00	21.389.728.00
رقم الاعمال المفوتر غير المصرح به	1.967.698.60	1.266.989.77	2.538.432.62	1.233.139.69
مجموع رقم الاعمال المفوتر	32.397.803.60	13.600.452.77	36.551.923.62	22.622.867.69

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

سنة 2013 :

- عدم التصريح برقم أعمال مفوتر مقدر بقيمة 608.418.00 دج للفواتير من (6 الى غاية 14/2013 حسب المعلومات الواردة للمصلحة من مؤسسة نزل الزيبان بسكرة.
- عدم التصريح بمبلغ 171.466.89 دج الذي يمثل الفرق بين مبيعات محققة مع مركب الأهرام للسياحة - بسكرة التي بلغت خارج الرسم 1.128.031.00 دج إلا أنه تم التصريح بمبلغ 956.564.11 دج حسب المعلومات الواردة للمصلحة.
- عدم التصريح بمبلغ رقم أعمال محقق مع نزل الواحات تقرت بقيمة قدرها 453.254.80 دج حسب المعلومات الواردة للمصلحة.

سنة 2014 :

- عدم التصريح برقم الأعمال المفوتر لمركب الأهرام للسياحة بسكرة بمبلغ إجمالي قدره 224.345.82 دج خارج الرسم.
- عدم التصريح وعدم التسجيل في المحاسبة برقم أعمال مفوتر لسنة 2013 بقيمة قدرها 981.806.80 دج للفواتير المرفقة من 3 الى 14 حسب المعلومات الواردة للمصلحة من مؤسسة نزل الزيبان.
- عدم التصريح برقم أعمال محقق مع مؤسسة نزل الواحات بقيمة قدرها 943.809.00 دج حسب المعلومات الواردة للمصلحة.
- عدم التصريح برقم أعمال بلغ 388.471.00 دج والذي يمثل الفرق المسجل بين التصريحات الشهرية G50 و جدول حساب النتائج للتصريح السنوي سنة 2013.

سنة 2015 :

- عدم التصريح برقم الأعمال المفوتر لمؤسسة نزل الزيبان بسكرة بمبلغ إجمالي قدره 768.492.78 دج المفوتر من (5 الى 16) و الخاصة بسنة 2014 وفقا للمعلومات الواردة للمصلحة من المؤسسة
- عدم التصريح برقم الأعمال المفوتر مع مركب الأهرام للسياحة بسكرة بمبلغ قدره 461.056.99 دج حسب المعلومات الواردة للمصلحة من مركب الأهرام للسياحة - بسكرة. حيث تبين أن رقم الأعمال

**الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة
مديرية الضرائب لولاية بسكرة**

المصرح يقدر ب 2.120.067.55 د ج في حين أن المبلغ الوارد للمصلحة يقدر ب 2.581.133.54 د ج

- عدم التصريح برقم الأعمال المفوتر لمؤسسة نزل الواحات الوادي بمبلغ إجمالي قدره 37.440.00 د ج خارج حسب المعلومات الواردة للمصلحة.

سنة 2016 :

- عدم التصريح برقم الأعمال المفوتر لصالح مؤسسة نزل الزيبان بسكرة من ا لفاتورة رقم (7 الى 18) 2015 بمبلغ إجمالي 775.349.60 د ج وفقا للمعلومات الواردة للمصلحة.

- عدم التصريح بمبلغ رقم الأعمال المفوتر لصالح نزل الواحات تقرت بمبلغ إجمالي قدره 1.192.349.00 د ج.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة
مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الجدول رقم (8) : رقم الاعمال الاجمالي .

2016	2015	2014	2013	السنوات التعيين
30.340.105.00	12.333.463.00	34.013.491.00	21.389.728.00	رقم الاعمال المصرح
لا شيء	لا شيء	لا شيء	2.520.995.00	رقم الاعمال الناتج عن مشتريات غير مصرحة
1.967.698.60	1.266.898.77	2.538.432.62	1.233.139.69	رقم الاعمال غير المصرح
32.397.803.60	13.600.452.77	36.551.923.62	25.143.863.09	رقم الاعمال الاجمالي غير المحقق
30.430.105.00	12.333.463.00	34.013.491.00	21.389.728.00	رقم الاعمال المصرح
1.967.698.60	1.266.989.77	2.538.432.62	3.754.135.09	الزيادات

المصدر : مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة
مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الجدول (9) : تحديد الربح .

السنوات التعيين	2016	2015	2014	2013
الربح وفقا للتصريح السنوي	1.842.802.00	1.488.026.00	1.220.345.00	495.693.00
الزيادات في رقم الاعمال غير المصرح	1.967.698.00	1.266.989.77	2.538.432.62	3.754.135.09
تخفيض العجز السابق	221.127			
تخفيض البطاعة المستهلكة غير المصرحة	/	/	/	1.776.600.00
تخفيض الرسم على النشاط المهني الناتج عن الزيادة في رقم الاعمال	39.353.00	/	50.768.00	90.784.00
الربح المحقق	3.550.020.00	-221.127.23	3.708.009.00	2.382.444.09
الربح المصرح	3.330.829.00	-1.488.026.00	1.220.345.00	495.693.00
الزيادات	219.191.00	لاشئى	2.487.664.00	1.886.751.09

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة
مديرية الضرائب لولاية بسكرة

* تحديد اسس و قواعد فرض الضرائب و الرسوم

الجدول(10) : جدول تحديد قواعد و أسس الرسم على النشاط المهني :

2014		2013		السنوات التعيين
بدون تخفيض	بتخفيض 30%	بدون تخفيض	بتخفيض 30%	
11.629.962.00	.24.921.961.00	5.139.045.00	20.004.818.00	رقم الأعمال المحقق
/	34.401.964.00	/	21.389.718.00	رقم الأعمال الإجمالي المصرح G50
29.075.334.00		19.142.417.00		رقم الأعمال الخاضع المحقق
24.011.375.00		14.972.802.00		رقم الأعمال الخاضع المصرح
5.063.959.00		4.169.615.00		الزيادات

المصدر : مديرية الضرائب .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة
مديرية الضرائب لولاية بسكرة

2016		2015		السنوات التعيين
بدون تخفيض	بتخفيض 30%	بدون تخفيض	بتخفيض 30%	
1.967.703.00	30.430.100.00	1.266.995.00	12.333.457.00	رقم الأعمال المحقق
/	30.430.100.00	/	12.333.457.00	رقم الأعمال الإجمالي المصرح G50
23.268.773.00		9.900.414.00		رقم الأعمال الخاضع المحقق
21.301.069.00		8.633.420.00		رقم الأعمال الخاضع المصرح
1.967.704.00		1.266.994.00		الزيادات

المصدر : مديرية الضرائب .

- الزيادة في سنة 2013 وتمثل رقم الأعمال غير المصرح بالإضافة إلى 30% المستفاد منها كتخفيض الخاص بمبيعات محققة مع السيد : سي الطيب محمد بمبلغ 654.900.00 دج ونور الحاج بمبلغ 730.000.00 دج لأنهم غير معرفين من طرف مديرية الضرائب ورقلة حيث اعتبرت مبيعاتهم محققة بالتجزئة.

- الزيادة في سنة 2014 وتمثل رقم الأعمال غير المصرح بالإضافة إلى 30% المستفاد منها كتخفيض لرقم الأعمال المحقق مع السيد : سواقي لزهرة لأنه غير معروف لدى مديرية الضرائب ورقلة و كان المبلغ :

9.480.001.05 دج. حيث تم اعتبارها مباعة بالتجزئة.

- الزيادة في سنة 2015 و تتمثل في رقم الأعمال غير المصرح به.

- الزيادة في سنة 2016 وتتمثل في رقم الأعمال غير المصرح به.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة
مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الجدول رقم (11): تحديد أسس و قواعد الرسم على القيمة المضافة :

1/ سنة 2013 :

2013			السنوات
بمعدل 17%	بمعدل 07%	معفى	التعيين
8.771.337.00	1.446384.00	14.926.142.00	رقم الأعمال المحقق
5.515.451.00	1.420.052.00	14.454.215.00	رقم الأعمال المصرح
3.255.886.00	26.332.00	471.927.00	الزيادات

2/ سنة 2014 :

2014			السنوات
بمعدل 17%	بمعدل 07%	معفى	التعيين
3.031.886.02	71.280.00	33.448.757.00	رقم الأعمال المحقق
1.845.842.00	/	32.556.122.00	رقم الأعمال المصرح
1.186.044.02	71.280.60	892.635.00	الزيادات

3/ سنة 2015 :

2015			السنوات
بمعدل 17%	بمعدل 07%	معفى	التعيين
2.989.994.77	/	10.610.458.00	رقم الأعمال المحقق
2.041.524.00	/	10.291.918.00	رقم الأعمال المصرح
948.470.77	/	318.540.00	الزيادات

4/ سنة 2016 :

2016			السنوات
بمعدل 17%	بمعدل 07%	معفى	التعيين
4.350.075.00	132.662.00	27.915.066.00	رقم الأعمال المحقق

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة
مديرية الضرائب لولاية بسكرة

3.221.897.00	63.012.00	27.145.190.00	رقم الأعمال المصرح
1.128.178.00	69.650.00	769.876.00	الزيادات

الجدول(12): تحديد القاعدة الخاضعة للضريبة على المداخل الموزعة على الشركاء :

السنوات التعيين	2013	2014	2015	2016
الربح الخاضع المعتمد	2.382.444.00	3.708.009.00	-221.127.23	3.550.020.00
الضريبة على أرباح الشركات	595.611.00	927.002.00	5.000.00	887.505.00
المداخل المحققة بعد الضريبة	1.786.833.00	2.781.007.00	لا شيء	2.662.515.00
المداخل الموزعة المصرحة	344.770.00	859.493.00	لا شيء	لا شيء
الزيادات	1.442.063.00	1.921.514.00	لا شيء	2.662.515.00

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معلومات مديرية الضرائب

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة
مديرية الضرائب لولاية بسكرة

- جداول تحديد الحقوق و الغرامات

الجدول (13): تحديد حقوق الرسم على النشاط المهني :

السنوات التعيين	2013	2014	2015	2016
الحقوق المستحقة	382.848.00	581.506.00	198.008.00	465.375.00
الحقوق المسددة	299.456.00	480.229.00	172.668.00	426.020.00
الحقوق المغفلة	83.392.00	101.277.00	25.340.00	39.355.00
غرامات الوعاء	12.508.00	15.191.00	2.534.00	3.935.00
غرامات عدم التسديد التلقائي	8.339.00	10.127.00	2.534.00	3.935.00
مجموع الحقوق والغرامات	104.239.00	126.595.00	30.408.00	47.225.00

المصدر : مكتب التحقيقات الجبائية

الجدول رقم (14) : تحديد حقوق الرسم على القيمة المضافة .

السنوات البيان	2013		2014	
	بمعدل 7%	بمعدل 17%	بمعدل 7%	بمعدل 17%
الحقوق المستحقة	101.246	1.491.127.00	4.989.00	515.420.00
الحقوق المسددة	99.403.00	937.626.00	/	313.793.00
الحقوق المغفلة	1.843.00	553.501.00	4.989.00	201.627.00
دمج الرسوم	814.997.00		/	
مجموع الحقوق المغفلة	1.370.341.00		206.616.00	
غرامات الوعاء	342.585.00		51.654.00	
مجموع الحقوق والغرامات	1.712.926.00		258.270.00	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على معلومات مديرية الضرائب .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة
مديرية الضرائب لولاية بسكرة

2016		2015		السنوات
بمعدل 17%	بمعدل 7%	بمعدل 17%	بمعدل 7%	البيان
739.512.00	9.286.00	508.298.00	/	الحقوق المستحقة
547.722	4.410.00	347.059	/	الحقوق المسددة
191.790.00	4.876.00	161.239.00	/	الحقوق المغفلة
/	/	/	/	دمج الرسوم
196.666.00	161.239.00	/	/	مجموع الحقوق المغفلة
29.499.00	24.185.00	/	/	غرامات الوعاء
226.165.00	185.424.00	/	/	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر : من إعداد الطالب

الجدول (15): تحديد حقوق و غرامات الضريبة على أرباح الشركات.

2016	2015	2014	2013	السنوات التعيين
3.550.020.00	-221.127.00	3.708.009.00	2.382.444.00	الربح المحقق الخاضع
25 %	25 %	25 %	25 %	معدل الضريبة على أرباح الشركات
887.505.00		927.002.00	595.611.00	الحقوق المستحقة
10.000.00	لا شيء	305.086.00	123.923.00	الحقوق المدفوعة
877.505.00	لا شيء	621.916.00	471.688.00	الحقوق المغفلة
219.376.00	لا شيء	155.479.00	117.922.00	غرامات الوعاء
1.096.881.00	لا شيء	777.395.00	589.610.00	

المصدر : معلومات مقدمة من مديرية الضرائب .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة
مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الجدول رقم (16) : تحديد حقوق و غرامات الضريبة على الدخل (المداخل الموزعة على الشركاء).

السنوات	2013	2014	2015
الدخل المحقق الموزع الخاضع	1.786.833.00	2.781.006.00	2.662.515.00
نسبة الاقتطاع	% 10	% 10	% 10
الحقوق المستحقة	178.683.00	278.100.00	266.251.00
الحقوق المدفوعة	34.477.00	85.949.00	لاشيء
الحقوق المغفلة	144.206.00	192.151.00	266.251.00
غرامات الوعاء	21.630.00	28.822.00	66.562.00
مجموع الحقوق والغرامات	165.836.00	202.678.00	332.814.00

المصدر : معلومات مقدمة من مديرية الضرائب .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة
مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الجدول رقم (17) : الجدول العام للحقوق و الغرامات .

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

المصدر : من اعداد الطالب .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

خلاصة الفصل :

تم التطرق في هذا الفصل التطبيقي إلى دراسة حالة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة ، حيث تم تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة و التعرف على هيكلها التنظيمي و المهام التي تقوم بها المديريات الفرعية و المكاتب التابعة لها ، و لاحظنا دور هذه المفتشيات في عمليات الرقابة الجبائية من متابعة المكلف و مراقبة كافة التصريحات .

ويتجسد عمل الرقابة الجبائية في تكوين الملف الجبائي للمكلف ، و إخضاعه للنظام الضريبي التابع لإقليم مزاولة نشاطه ، و من ثم إلزام المكلف بدفع كافة الضرائب الواجبة عليه و هذا باستعمال كافة أنواع الرقابة الجبائية ، لاكتشاف إن كان هناك أي أخطاء أو تدليس في التصريحات المقدمة من طرف المكلف.

خاتمة عامة

من خلال بحثنا هذا و الدراسة النظرية و التطبيقية فقد تبين لنا أن التهرب الضريبي هي جريمة كبيرة في حق الاقتصاد الوطني و تمس بالحصيلة الضريبية لخزينة الدولة ومنه استنزاف الاقتصاد و لهذا تم التكفل بهذه الظاهرة من قبل مصالح الضرائب و استخدام ما منحه إياه القانون الجبائي في ربح و محاربة التهرب الضريبي .

يتهرب المكلف بالضريبة لعدة أسباب في اعتقاده أنها تعسفية من طرف الإدارة الجبائية أو من طرف الثغرات الموجودة في القانون الضريبي في حد ذاته ليتخذها المكلف كملأذ للتهرب من الضريبة ، غير أن الإدارة الضريبية تسعا إلى تطبيق النصوص التشريعية كما يجب على المكلف الالتزام بها حتى تتحقق العدالة الضريبية بين الطرفين .

عند القيام بعملية الرقابة و التحقيق المحاسبي يعمل المراقب على إعلام المكلف بالحقوق المخولة له و هذا لحمايته من تعسف الإدارة الجبائية مع تقديم النصح و الإرشاد له من قبل أعوان الرقابة ، و هنا يتبين لنا أن الرقابة الجبائية هي الأداة الأساسية و القانونية للإدارة الجبائية و لها أهمية بالغة في مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية و كذا اكتشاف أي تدليس أو خطأ في التصريحات .

و للتأكد مما توصلنا إليه من خلال الدراسة العلمية السابقة قمنا بدراسة تطبيقية ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة للوقوف عند النتائج التي تمكننا من اختبار صحة الفرضيات المذكورة سابقا.

_ اختبار صحة الفرضيات :

من خلال المقدمة العامة تم طرح مجموعة فرضيات سيتم التأكد من صحتها من عدمها من خلال مايلي:

الفرضية الأولى : للرقابة الجبائية دور في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، وما يثبت صحة هذه الفرضية هو جل ما توصلت إليه الإدارة الجبائية و ما حققته من اكتشاف التهربات الضريبية و عدد الملفات المدروسة على مستوى المصالح المخولة لها قانونا ، وهذا ما يثبت دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

الفرضية الثانية : الضريبة أداة لتحقيق العدالة في توزيع الثروات بين الأفراد، من خلال الدراسة النظرية للضريبة و أهدافها تبين لنا أن من أهداف الضريبة هو تحقيق العدالة في المجتمع وهذا من خلال الإعفاءات و التخفيضات المقدمة للأعمال ذات الهدف الاجتماعي ، و

الأخذ بعين الاعتبار طبقات المجتمع و الدخل لكل فرد ، هذا ما يقرب و يعزز الثقة بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة ، من هذا الهدف تستنتج صحة هذه الفرضية .

الفرضية الثالثة : تعتبر الرقابة الجبائية أداة أساسية للحفاظ على موارد الخزينة العمومية ، للتهرب الضريبي عدة آثار سلبية على الاقتصاد بصفة عامة و الخزينة العمومية بصفة خاصة ، فالمورد الأساسي الذي ينعش الخزينة العمومية هي الضرائب ، لذا فعالية و نجاعة الرقابة الجبائية تؤدي إلى تحصيل الضرائب بشكل سليم و عادل و المحافظة على مواردها، و هذا ما يثبت صحة هذه الفرضية .

نتائج البحث :

من خلال دراستنا هذه تم التوصل إلى مجموعة من النتائج فيها ما يتعلق بالجانب النظري و أخرى تتعلق بالجانب التطبيقي و هي كما يلي :

* نتائج الدراسة من الجانب النظري :

_ إن من أهم الصور التي يلجا إليها المكلف بالضريبة للتهرب هي التلاعبات في إعداد القوائم المالية بصورة غير صادقة ، و ذلك عن طريق تضخيم الأعباء و التكاليف و تقليص الناتج الذي تفرض على أساسه الضريبة .

_ من بين الأسباب التي تساعد في زيادة فعالية الرقابة الجبائية هو التنسيق بين الإدارات حيث يسمح هذا التنسيق بالإمام التام لإدارة الضرائب بكافة المعاملات التي يوم بها المكلف و التي بدورها تساعد بشكل كبير على عملية الرقابة .

_ يعد التهرب الضريبي من أهم التحديات التي تواجه النظام الضريبي وهذا راجع للآثار السلبية المترتبة عنه و التي تمس بالاقتصاد الوطني .

* نتائج الدراسة من الجانب التطبيقي :

_ تتم المراجعة الأولية للوثائق على مستوى المفتشية و التي تعتبر خطوة أساسية ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب .

_ يتم إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة قبل إجراء التحقيق و هذا من بين الضمانات الممنوحة للمكلف وفق القانون .

_ ترتيب و تنظيم الملفات و استخدام الإعلام الآلي من قبل أشخاص ذوي خبرة من بين الأسباب التي تسمح بسيرورة حسنة لعملية الرقابة ، و كذا السرعة في التنفيذ .

التوصيات و الاقتراحات :

_ صياغة القانون الضريبي بشكل بسيط و مفهوم من قبل جميع أطراف المجتمع آخذين بعين الاعتبار المستوى العلمي و الثقافي للأفراد الذين سيخضعون للرقابة .

_ اختيار مراقبين ذوي خبرة و قادرين على تحمل العبئ الموكل إليهم و هذا من اجل ضمان فعالية كبيرة في مكافحة التهرب الضريبي .

_ اتخاذ نظام فعال واتخاذ إجراءات صارمة و ردعية ضد المتهربين من الضريبة و عدم التسامح معهم و هذا لتفادي محاولة التهرب الضريبي ، سواء من نفس الأفراد أو من طرف مكلفين آخرين قد يحاولون التهرب من أداء التزاماتهم الضريبية .

_ زيادة الوعي الضريبي من قبل الإدارة الجبائية و تنظيم نوات و حملات تحسيسية حول أهمية الضريبة لبناء اقتصاد قوي و كذلك لتقريب الإدارة من المكلف و زرع الثقة بينهما .

آفاق الدراسة : من خلال الدراسة التي قمنا بها و النتائج المتوصل إليها فقد تظهر لنا آفاق جديدة للبحث و تخص المواضيع التالية :

_ دراسة الرقابة الجبائية و دورها في إنعاش الخزينة العمومية للدولة .

_ دراسة مدى تأثير الرقابة الجبائية على الاستثمار الوطني .

خاتمة عامة

_ الإصلاح الجبائي و أثره على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة .

نرجوا أن تأخذ هذه الفرضيات بعين الاعتبار من قبل مصالح الضرائب و محاولة تجسيدها على ارض الواقع .

والله ولي التوفيق

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

بسكرة في :

وزارة المالية
المديرية الولائية للضرائب

بسكرة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
مكتب التحقيقات الجبائية

رقم : /م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب/.....

إلى السيد /

.....

.....

الموضوع : - التحقيق المحاسبي و الجبائي.
المرجع : - التبليغ بنتائج التحقيق الأولي رقم/م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب
بتاريخ

سيدي

إضافة إلى تبليغنا الأولي المذكور في المرجع أعلاه ، يشرفنا أن نعلمكم
بالأسس النهائية لفرض الضرائب و الرسوم التالية :

- الرسم على النشاط المهني
- الرسم على القيمة المضافة
- الضريبة على الدخل الإجمالي .

تقبلوا سيدي فائق الاحترام و التقدير

محققا الضرائب

رئيس الفرقة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

نري

بسكرة في :

المديرية الولائية للضرائب

بسكرة

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

مكتب التحقيقات الجبائية

رقم : /م و ض/م ف ر ج/م ت ج/.....

إلى السيد/

.....

.....

الموضوع : ممارسة حق الاطلاع.

المرجع : المواد من 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

في إطار ممارسة حق الاطلاع المعترف به لمصالح الإدارة الجبائية ووفقا لنصوص المواد المذكورة بالمرجع أعلاه ، و حتى يتسنى لنا القيام بعملية التحقيق ، يشرفنا أن نطلب منكم موافقتنا بالمعلومات التالية في أقرب الأجل :

.....

و ذلك اعتبارا للسنوات :

الخاصة بـ :

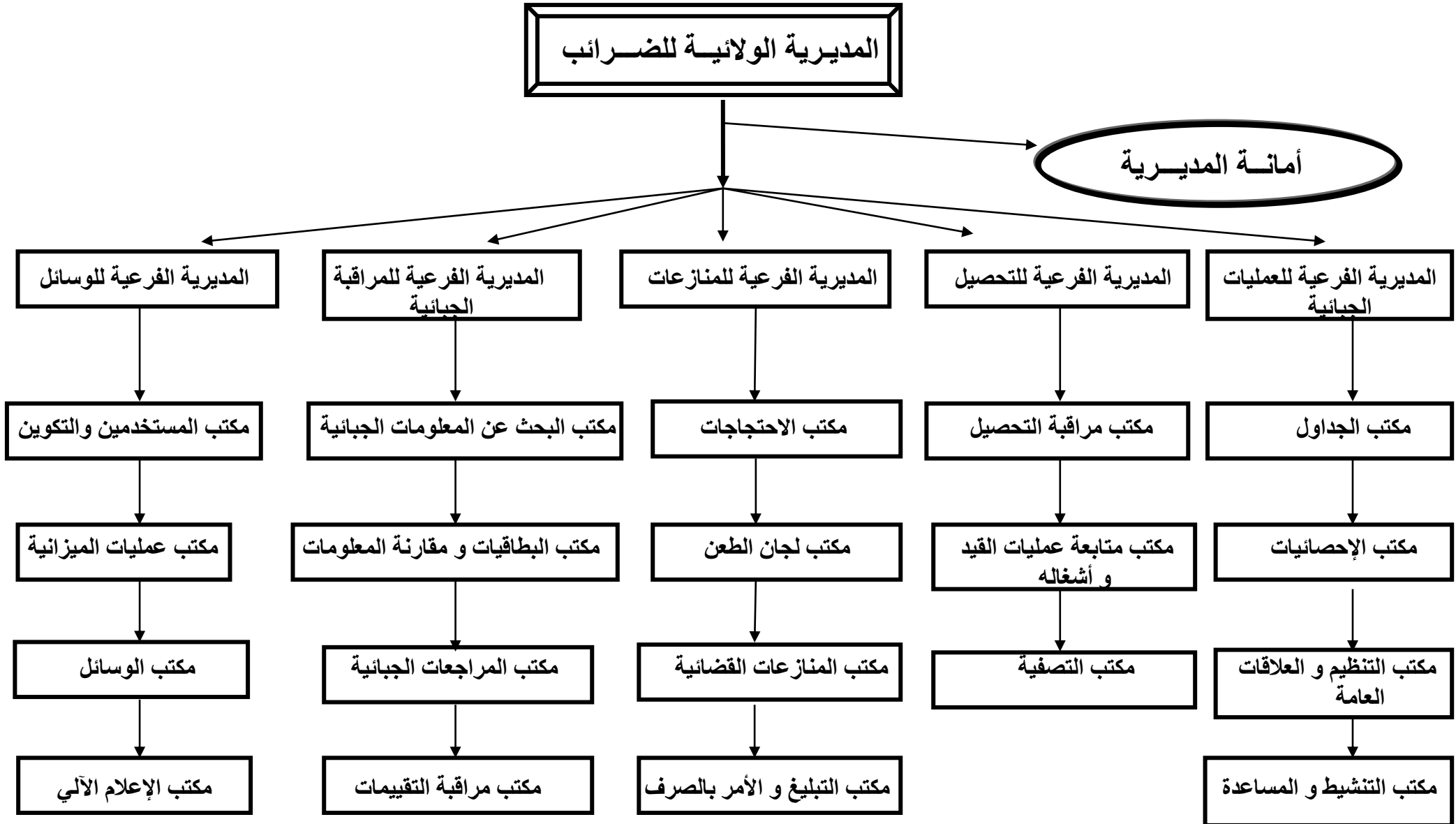
.....

.....

.....

تقبلوا سيدي فائق الشكر و الاحترام.

المحققان //



REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des Impôts de la Wilaya de Biskra
Sous – Direction du Contrôle Fiscal

*Fiche de Début des Travaux de
Vérification*

N° _____/DIW/SCF/BVF/B /M
/ ام و ض / ام ف ر ج / ام ت ج / ف / : رقم .

Biskra Le

Numéro de l’Affaire/..... N° d’article d’imposition

Numéro de l’Identifiant fiscal

Nom et Prénom ou raison Sociale :

Activité /

Adresse Tél

Avis de vérification de comptabilité N° du

Remis ou Reçu le

Période à vérifier duau.....

Noms. Prénoms et grades des agents vérificateurs :

M

M

M

Date de début des travaux

Préparatoire

Date du contrôle inopiné (1)/.....

Date d’intervention sur place (contrôle au fond)

.....

Lu et approuvé :

Sous-Directeur du Contrôle Fiscal

Le Vérificateur //

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné.

REPUBLIQUE ALGERIENNE EMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des Impôts de la Wilaya de Biskra
Sous – Direction du Contrôle Fiscal

Fiche de Fin des Travaux
De Verifications

رقم : /م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب.

Biskra Le :

Numéro de l’Affaire **N° d’article d’imposition**

Numéro de l’Identifiant fiscal

Nom et Prénom ou Raison Sociale

Activité

Avis de vérification de comptabilité N° du

Date de fin des travaux sur place /

Date notification des résultats de la vérification :

Date de notification de la position définitive de l’Administration

Lu et approuvé :

Sous-Directeur du Contrôle Fiscal

Les Vérificateurs //

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
Direction des Impôts de la Wilaya de BISKRA.
Sous Direction du Contrôle Fiscal

Avis de Vérification de Comptabilité

السيد :
.....
.....
.....
.....
.....

N.I.S | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

رقم /م و ض /م ف رج /م ت ج / ف ب /

Le.....

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre مقر مؤسستكم.....

على الساعة (.....)..... le

Heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices

L'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droit et taxes ci après désignés الرسم على النشاط المهني - الرسم على القيمة المضافة - الضريبة على الدخل الاجمالي - حقوق الطابع و كل الضرائب و الرسوم الاخرى

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du code des procédures fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44/1 du CPF à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

(1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, nous nous proposons de procéder dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du C.P.F).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable.

Veillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des
Vérificateurs

(1) à cocher en cas de contrôle inopiné

*Voir texte au verso.

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20- 4 du Code des Procédures Fiscales : Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20- 5 du C.P.Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (03) mois en ce qui concerne :

- Les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA , pour chacun des exercices vérifiés ;
- Toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (06) mois pour les entreprises ci-dessus , lorsque leur chiffre d'affaire annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

- Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (09) mois.

Remarque

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le (s) vérificateur(s), vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr Sous-directeur du Contrôle Fiscal à la Direction des Impôts de Wilaya de BISKRA (N° de Tel)

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Mr le Directeur des Impôts de la Wilaya de BISKRA (N° de Tel).

أولاً : الكتب :

- 1/ عبد الباسط علي جاسم ، الإعفاءات من ضريبة الدخل ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، الأردن ، عمان ، 2008.
- 2/ محمد عباس محرز ، المدخل الى الرقابة و الضرائب ، دار النشر ، itci ، الجزائر ، 2010 .
- 3/ حميدة بوزيد ، جباية المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، 2005 .
- 4/ فتحي احمد ذياب عواد ، اقتصاديات المالية العامة ، دار الرضوان للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 2013 .
- 5/ غازي حسين عناية ، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 2006.
- 6/ طارق الحاج ، المالية العامة ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1999 .
- 7/ أبو منصف ، مدخل للتنظيم الإداري و المالية العامة ، دار المحمدية ، الجزائر ، دون سنة .
- 8/ محمد إبراهيم عبد اللاوي ، المالية العامة ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2017 .
- 9/ عبد الفتاح مراد ، موسوعة شرح اتفاقية منع التهرب و الازدواج الضريبي ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية .
- 10/ سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2009 .
- 11/ محرز محمد عباس ، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الرابعة ، 2010.
- 12/ علي زغود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2005 .
- 13/ عادل فليح علي ، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي ، دار حامد ، عمان ، الأردن ، 2003 .
- 14 / احمد عبد السميع علام ، المالية العامة ، مكتبة الوفاء القانونية ، الإسكندرية ، 2012 .
- 15/ رضا خلاصي ، شذرات النظرية الجبائية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2004 .

قائمة المراجع

- 16/ حميدة بوزيدة ، جباية المؤسسة ، الساحة المركزية ، بن عكنون ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2007 .
- 17/ ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار هومة للطباعة و التوزيع ، الجزائر .
- 18/ احمد زهير شامية و خالد الخطيب ، المالية العامة ، دار زهران ، الطبعة الثانية ، 1997 .
- 19/ بن عمارة منصور ، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، دار هومة ، الجزائر .
- 20/ مصطفى عوادي ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري ، الطبعة الثانية ، الوادي ، الجزائر ، 2009 .

ثانيا : الاطروحات و الرسائل :

- 1/ قطاف نبيل ، دور الضرائب و الرسوم في تمويل البلديات ، مذكرة ماجستير ، تخصص نقود و تمويل ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة بسكرة ، 2008/2007 .
- 2/ حجار مبروكة ، اثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة ، مذكرة ماجستير ، تخصص علوم تجارية ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة بسكرة .
- 3/ محمد لعلاوي ، دراسة تحليلية لقواعد تاسيس و تحصيل الضرائب ، بالجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص علوم اقتصادية ، جامعة بسكرة ، 2015/2014 .
- 4/ سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، رسالة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة ، جامعة بسكرة .
- 5/ آية بلقاسم لامية ، آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر ، تخصص مالية وبنوك ، جامعة أكلي محند اولحاج ، 2014/2013 .
- 6/ ثابتي خديجة ، دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص ، مذكرة ماجستير ، تخصص تسيير المالية العامة ، جامعة تلمسان ، 2012/2011 .
- 7/ هلايلي إسلام ، الرقابة الجبائية كاداة لمكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر ، تخصص فحص محاسبي ، جامعة بسكرة ، 2015/2014 .

قائمة المراجع

- 8/ عفيف عبد الحميد ، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ، مذكرة ماجستير ، تخصص اقتصاد دولي و تنمية مستدامة ، جامعة فرحات عباس سطيف 1 ، 2014/2013 .
- 9/ سهام كردودي ، المعلومة المحاسبية و الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير ، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، جامعة بسكرة ، 2009/2008 .
- 10/ محمد نور الدين البريم ، حوكمة الشركات و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ، جامعة الأزهر ، غزة .
- 11/ رجال نصر ، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2007/2006 .
- 12/ قتال عبد العزيز ، أسلوب تفعل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبيين ، مذكرة ماجستير ، تخصص مالية و محاسبة ، المعهد الجامعي يحي فارس المدية ، 2009/2008 .
- 13/ سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة ، جامعة بسكرة ، 2012 .
- 14/ لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير ، جامعة بسكرة ، 2011/2010 .
- 15/ قميدة آسيا ، إجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر ، تخصص فحص محاسبي ، كلية الاقتصاد ، جامعة بسكرة ، 2014 .
- 16/ بوكموش سيلية ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر في الحقوق ، فرع قانون الاعمال ، جامعة بجاية ، 2017 .
- 17/ سفيان خلوفي ، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي ، خلال الفترة (2010-2014) ، مذكرة ماستر ، تخصص مالية و بنوك ، معهد العلوم الاقتصادية ، المركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف ، ميلة ، 2017/2016 .
- 18/ زويتى نجيب ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر ، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة بسكرة ، 2013/2012 .

قائمة المراجع

- 19/ بن قداش عبد الحفيظ ، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش و التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2018/2017 .
- 20/ بن صفي الدين أحلام ، الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر 1 ، 2014/2013 .
- 21/ حداد زكرياء ، الرقابة الجبائية و مساهمتها في التحصيل الجبائي ، مذكرة ماستر ، تخصص مراجعة و تدقيق ، جامعة ام البواقي ، 2017/2016 .
- 22/ غزة مبروك ، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر ، تخصص : فحص محاسبي ، جامعة بسكرة ، 2016/2015 .
- 23/ بدري جمال ، عملية الرقابة الجبائية على الغش و التهرب الضريبي ، مذكرة ماجستير ، فرع : إدارة و مالية ، جامعة الجزائر 01 ، 2009/2008 .

ثالثا : مجلات :

- 1/ مجلة دراسات محاسبية ومالية ، التهرب الضريبي و اثره على التنمية الاقتصادية في العراق ، المجلد الثامن، العدد 24 ، الفصل الثالث لسنة 2014 .
- 2/ مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد 37 ، العدد 1 ، 2015 .
- 3/ ولهي بوعلام ، مداخلة بعنوان : نحو اطار مقترح لتفعيل الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة ، جامعة فرحات عباس سطيف .

رابعا : القوانين و المراسيم :

- 1/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية 2017 .
- 2/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 2017 .

قائمة المراجع

3/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، 2016 .

4/ المرسوم التنفيذي رقم 91-06 المؤرخ في 23/02/1991 ، الذي ينظم تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها ، الجريدة الرسمية العدد 09 سنة 1991

5/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القرار الوزاري 2009 ، قانون رقم (02-63) قانون المالية 2006 ، الجريدة الرسمية رقم 86 ، المادة 327 2009 .

6/ المادة 09 من الأمر رقم 75 - 59 المؤرخ في 26/09/1975 المتضمن القانون التجاري ، الجريدة الرسمية ، العدد 101 ، الصادرة بتاريخ 19/12/1975.