



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



الموضوع

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

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في

العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

الاستاذ المشرف:

قطاف نبيل

اعداد الطالبان:

رحاب يونس

شيخ موسى

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	اعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	استاذ مساعد أ	جيلح صالح
بسكرة	مقررا	استاذ محاضر ب	قطاف نبيل
بسكرة	مناقشا	استاذة محاضرة أ	بركات ربيعة

الموسم الجامعي: 2022/2021



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



الموضوع

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

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في

العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

الاستاذ المشرف:

قطاف نبيل

اعداد الطالبان:

رحاب يونس

شيخ موسى

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	اعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	استاذ مساعد أ	جيلح صالح
بسكرة	مقرا	استاذ محاضر ب	قطاف نبيل
بسكرة	مناقشا	استاذة محاضرة أ	بركات ربيعة

الموسم الجامعي: 2021/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

اقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ

الهدايا

فخر وشرف أن أعتز بهما فوق الواجب، وأن اهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع إلى التي حملتني وهناً
ووضعتني وهناً، إلى " أمي " التي سهرت الليالي لأنام في أمان ، إلى أمي التي لو أعطيتها كل ما في
الدنيا ما وفيت أجرها، إليك يا أمي يا أعز ما أملك

إلى الذي لم ييخل علي بشيء احتجته إلى من سهر وتعب من أجل راحتي إليك يا نبع العطاء ورمز
العمل و الصرامة إليك يا أعز مخلوق في الدنيا " أبي " ومهما قلت فلن أوفيكما حقكما مقابل الجهد
الذي قدمتموه في رعايتي وتربيتي أمي وأبي أنتما المصباح الذي يشير طريقي بدعوتكما

إلى المرحوم والمغفور له أسكنه الله فسيح جنانه جدي العزيز " مسعود " إلى جدي الغالية " حدي
وجدي " الطيب " وجدتي الغالية " صليحة " إلى من كانوا ولا زالوا سنداً لي في الحياة : إخوتي "
هارون " و " رفيق " إلى أختي والى ابنت عمي التي بمقام أختي " شيماء "

وإلى كل الأهل والأقارب والأصدقاء إلى كل أصدقائي في العالم الأزرق " Facebook " وإلى
زميلي في هذا العمل

إلى كل من لم يجد اسمه في الإهداء إلى كل من وصلهم قلبي ولم يكتبهم قلبي . إلى من يزال جرحها
ينزف دماً، والتي تتألم في صمت صمت رهيب أمي الثانية وطني الجزائر.

يونس

الإهداء

إذا كان الإهداء جزءاً من الوفاء أهدي هذا البحث؛ إلى من مهد لي طريق العلم وأعطى فأجزل العطاء إلى من أحمل اسمه بكل فخر .. أبي العزيز إلى من كان دعائها سر نجاحي وبوجودها عرفت معنى الحياة إلى رمز الحب وبحر الحنان أمي الحبيبة.

إلى ملاذي وقوتي وسندي بعد الله سبحانه وتوائم روعي من عشت معهم أجمل الذكريات
أخوتي وأخواتي.

إلى أخواني الذين لم تلدهم أمي ورفاق درب الحياة حلوها، ومرها ورمز الايثار والوفاء
اصدقائي إلى كل من أحبني بصدق فدعا لي بالتوفيق والسداد.

موسى

شكر وتقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم (من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن أهدى إليكم معروفا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوا له) وعملا بهذا الحديث واعترافا بالجميل، نحمد الله عز وجل ونشكره على أن وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع ونتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف "قطاف نبيل" الذي رافقنا طيلة هذا البحث وأمدنا بالمعلومات والنصائح القيمة راجين من الله عز وجل أن يسدد خطاه ويحقق مناه فجزاه الله عنا كل خير و إلى كل عمال إدارة الضرائب لولاية بسكرة ونخص بالذكر عمال مكتب التحقيق على المساعدات والتسهيلات المقدمة لنا فجزاهم الله عنا كل خير وأخيرا لا يفوتنا أن نعبر عن بالغ تحياتنا إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا البحث المتواضع.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى تبيان دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ولتحقيق ذلك قمنا بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة ، حيث تطرقنا لكل من التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب في المحاسبة وكيفية قيام المحققين بممارسة دورهم في الحد من التهرب الضريبي وذلك باستغلال جميع صلاحياتهم و خبراتهم في الميدان، إلا أن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على التهرب الضريبي لوحدها يجب استخدام طرق وقائية، والتنسيق بين الإدارات للحصول على المعلومات اللازمة، وفي الأخير تعرفنا على أهم المشاكل التي يعاني منها القطاع ثم توصلنا إلى استخلاص النتائج وإعطاء التحسينات اللازمة لزيادة فعالية الرقابة الجبائية.

Summary

This study aims to show the role of tax control in reducing tax evasion and in order to achieve this we conducted a field study in the tax directorate of the state of Biskra, where we discussed both the accounting investigation and the investigation aimed at accounting and how investigators play their role in reducing tax evasion and thus exploit all their authorities and expertise in the field, however tax control can not eliminate tax evasion alone must use preventive methods, coordination between departments to obtain the necessary information, and in the end We learned about the most important problems in the sector and then came to conclusions and give the necessary improvements to increase the effectiveness of tax control

. Keywords: Tax evasion and tax control

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	معدلات حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	08
2-1	تخفيضات الضريبة على الدخل الإجمالي	09
3-1	معدل الضريبة على أرباح الشركات	10
4-1	الفرق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة	13
5-1	يوضح مزايا وعيوب الضريبة الوحيدة	15
6-1	يوضح مزايا وعيوب الضرائب المتعددة	16
1-2	أجل فترة الرقابة المحاسبية في عين المكان	42
2-2	بيانات عن المكلف بالضريبة	54
1-3	حالات والمبالغ المتهرب منها في مادة الوعاء	75
2-3	حالات والمبالغ المتهرب منها في مادة التحصيل	77
3-3	تحديد رقم الأعمال الخاضع لـ TVA , TAP	81
4-3	رقم الاعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة TVA	81
5-3	تحديد رقم الاعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني TAP	82
6-3	تقويم الدخل الخاضع للضريبة	82
7-3	تقييم رقم الأعمال	87
8-3	تسوية الوعاء الضريبي للنشاط المهني TAP	87
9-3	تسوية الوعاء الضريبي للحقوق والغرامات	88
10-3	تسوية الوعاء الضريبي للقيمة المضافة TVA	89
11-3	تسوية الحقوق و الغرامات TVA	90
12-3	تسوية فالوعاء الضريبي على الدخل	90
13-3	تقييم رقم الأعمال	92
14-3	تسوية الوعاء الضريبي على النشاط المهني TAP	92
15-3	تسوية الوعاء الضريبي للحقوق والغرامات	93
16-3	تسوية الوعاء الضريبي للقيمة المضافة	94

95	تسوية الحقوق و الغرامات للقيمة مضافة TVA	17-3
95	تسوية الوعاء الضريبي على الدخل	18-3

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
34	المخطط العام لمراقبة الوثائق	1-2
47	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات	2-2
50	هيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	3-2
74	هيكل مديرية الضرائب لولاية بسكرة	1-3
76	حالات التهرب الضريبي في مادة الوعاء	2-3
77	حالات التهرب الضريبي في مادة التحصيل	3-3

مقدمة

مقدمة:

إن التطور السريع الذي يشهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية اجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، ومن هذه التغيرات هي الدخول إلى اقتصاد السوق الذي يفترض عليها إعادة النظر في إصلاحاتها الاقتصادية وسيرورة الاقتصاد الوطني وفق المعايير الدولية، وذلك من خلال الاحتفاظ بمواردها وثرواتها والبحث عن مصادر مالية جديدة بعيدة عن الموارد البترولية والجمركية.

تعتبر الضريبة لدى الكثير من الدول من أهم المصادر المالية، وهذا نظراً لضخامة الأموال التي تضعها في الخزينة العامة وكذا الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف الدولة السياسية والمالية والاقتصادية والاجتماعية والتمويلية. إلا أن التهرب الضريبي قد ألحق ضرراً بهذا المصدر بحيث أصبحت هذه الدول عاجزة عن تأدية التزاماتها وواجباتها تجاه المجتمع، وأصبح هاجساً يهدد كيان الإقتصاد الوطني من خلال تلاشي فعالية ونجاعة النظام الضريبي، ومما لا شك فيه أن التهرب الضريبي وما ينطوي عليه مفهومه من معنى تخلص المكلفين من العبء الضريبي من خلال لجوئهم إلى شتى طرق الاحتيال الذي بات سلوكاً خطيراً في معظم الدول ومن أهم القضايا التي تشغل اقتصادياتها، نجد من بينها الجزائر التي تعاني هي الأخرى من هذه المشكلة، الأمر الذي يستوجب التصدي له ومحاربه بإعتماد آليات دقيقة وإجراءات صارمة للحد من التهرب الضريبي واسترجاع الوفرة المالية التي تسعى إليها أهداف الضريبة.

طرح الإشكالية:

استوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي إلى مكافحة هذا الوباء بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، والتي نتج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي، والمتجسدة في إنشاء مديريات خاصة بالرقابة الجبائية الولائية منها والجهوية ، لذلك يمكن التساؤل عن دور هذه الأجهزة في مكافحة التهرب الضريبي من خلال طرح الإشكالية التالية:

ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ؟

أسئلة الفرعية على أساس هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الضرائب وأنواعها في الجزائر؟
- ما هو التهرب الضريبي واليات مكافحته؟
- ما هي الرقابة الجبائية وما هي أشكالها ووسائلها؟
- ما هو التحقيق المحاسبي وما هي إجراءاته؟

دراسات السابقة:

- قحמוש سمية، " دور المراجعة الجبائية في تحسين جهود التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011-2012، وجاءت الإشكالية كما يلي: ما هو دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية؟

وقد خلصت الباحثة إلى أن: الطبيعة التصريحية للنظام الضريبي الجزائري تجعل من المكلف يصرح بحسب مقدرته التكلفة وفي الوقت الملائم، لذلك وجب العمل على ترشيده للوصول إلى تصريحات ذات مصداقية وصحيحة وهذا ما يرتبط بالوعي الجبائي وثقافة المكلف والعلاقة بين المكلف والمصالح الجبائية وكيفية التواصل بينهما، وان التحفيزات المقدمة للمراجعين وأعوان الإدارة الضريبية سواء ماديا أو معنويا ترفع من مردودية عملهم، وهذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي، قد يخل باستقلاليتهم وتحييزهم إزاء الممولين.

- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2010-2011 حيث توصل إلى نتائج أهمها:
 - ✓ يجب على المراقب الجبائي الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية الرقابة الجبائية بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف ثم إتباع كل المراحل الخطوات اللازمة الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دونه وهذا عن طريق القيام بالأبحاث الخارجية والتدخلات الميدانية مع طلب معلومات مع كل الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة.
 - ✓ الاطلاع الدائم على قوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحديثها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات و التعليمات الصادرة عن طريق المديرية العامة للضرائب.
- نوي نجة: فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999/2003، مذكرة ماجستير بجامعة الجزائر، 2004، التعرف على فاعلية الرقابة الجبائية ثم محاولة تشخيصها من خلال مؤشرات الجودة والفاعلية.

ما يميز دراستنا على الدراسات السابقة :

هناك العديد من أوجه التشابه من ناحية والاختلاف من ناحية أخرى بين دراستنا والدراسات السابقة فمنها من عالج موضوع الرقابة الجبائية، جودة التصريحات الجبائية، التحقيق المحاسبي، ومنها من تناولت نفس موضوعنا دور التحقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ولكن هذه الأخيرة اختلفت مع دراستنا في الجانب التطبيقي.

فرضيات الدراسة:

- تعتبر الضرائب بأنواعها من أهم مصادر تمويل الخزينة.
- امتناع المكلفين من تسديد مستحقات الدولة.
- الرقابة الجبائية من أهم الوسائل الردعية المستخدمة من قبل الإدارة الجبائية.
- يساهم التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي.

أسباب اختيار الموضوع:

هناك مجموعة من الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع نذكر منها:

أسباب موضوعية:

- نظرة وحساسية المكلفين بالضريبة للتحقيقات الجبائية خاصة والضريبة عامة.
- محاولة الوصول إلى كيفية تطبيق الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.
- يعتبر التهرب الضريبي موضوعا هاما لدى المجتمع الجزائري وعلى الإدارة الجبائية البحث عن أساليب جديدة للحد من هذه الظاهرة.

أسباب ذاتية:

- الميول الشخصي للموضوع وكذا بحكم التخصص.
- الرغبة في المساهمة بنشر الوعي الضريبي.

منهجية البحث:

سوف نقوم في بحثنا هذا بإتباع المنهج الوصفي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع، ووصف وتشخيص موضوع البحث بغرض فهم الإطار النظري. كما سنقوم بإتباع المنهج الوصفي في الجزء التطبيقي بغرض فهم منهج دراسة حالة من خلال الملاحظات المعطيات والمعلومات الميدانية من الجهات المعنية المختصة في هذا المجال.

أهداف الدراسة:

لهذه الدراسة عدة أهداف نذكر منها:

- إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي واهم الإجراءات المتخذة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في المكافحة.
- معرفة أهم مكونات إصلاح النظام الضريبي.

- التعرف على ظاهرة التهرب الضريبي مع معرفة أشكالها وأسبابها.

أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، في كون أن الضرائب أصبحت أحد البدائل التي تساعد الدولة في تحقيق التنمية الاقتصادية بخلاف الإيرادات البترولية، التي قد ترتبط بمتغيرات خارجية لا يمكن التحكم فيها كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة، مما يستدعي مجابهة هذه الظاهرة من خلال الرقابة الجبائية التي ترغب في الحد أو التخفيف من هذه المشكلة ذات الأبعاد الخطيرة.

حدود الدراسة:

- الحدود الزمنية: كانت الدراسة على أربعة سنوات من 2018 إلى 2021 محل رقابة الحدود.
- المكانية: مديرية الضرائب ولاية بسكرة.

خطة مختصرة للدراسة:

للإلمام والإجابة على أهم الأسئلة المطروحة في إشكالية البحث تم تقسيمه إلى ثلاث فصول حيث جاء في الفصل الأول تحت عنوان النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي حيث تناولنا فيه مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي وكذا آليات مكافحة التهرب الضريبي، أما الفصل الثاني كان بعنوان الرقابة الجبائية والذي تطرقنا فيه إلى مدخل عام للرقابة الجبائية والإجراءات الأولية ومباشرة عملية التحقيق مع ذكر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبة، أما الفصل الثالث فكان عبارة عن دراسة ميدانية توضح دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي بالتطرق لتعريف المؤسسة محل دراسة وإظهار كيفية تطبيق كل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب

الفصل الأول :

النظام الضريبي الجزائري والمشكلة التهرب الضريبي

تمهيد:

تعتبر الضريبة من أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تمويل خزينتها العامة، ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، فالضريبة في وقتنا الحاضر لا يمكن أن تستقطع دون أن تثير انعكاسات أو نتائج على استهلاك والادخار والإنتاج ولا استثمار وهذا التأثير يختلف باختلاف التكوين للدولة وطبيعة النظام الاقتصادي السائد حيث تهدف الضريبة في مجملها إلى تحقيق أهداف الدولة و المتمثلة في الاستقرار الاقتصادي والتنمية والعدالة الاجتماعية، والجزائر كغيرها من الدول قامت بالعديد من الإصلاحات الضريبية وذلك من خلال إنشاء ضرائب جديدة أكثر استجابة لمتطلبات التنمية وتحقيق الأهداف الأخرى .

ولكن هذه الإصلاحات اصطدمت بوجود فئة من المكلفين التي ترى أن الضريبة عبئ ملقى على عاتقهم، وللتخلص من عبئ الضريبة يلجأ المكلف إلى التحايل بطرق عديدة سواء كانت شرعية أو غير شرعية محاولة منه التهرب من دفع الضريبة، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي، وهذه الظاهرة تؤثر مباشرة على التحصيل الضريبي مما يؤدي إلى الضرر بالمصلحة العامة للبلاد، وذلك باستنزاف الخزينة العمومية باعتبار الضرائب أكبر مورد لها.

ونظرا لأهمية هذه الظاهرة سنستعرض في هذا الفصل جوانبها المختلفة، من خلال تقسيمه لمباحث التالية:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة

المبحث الثاني: التهرب الضريبي

المبحث الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة

تعتبر الضريبة من أهم مصادر الإيرادات في جميع الأنظمة والدول ماعدا التي بها كثافة سكانية قليلة وثروات طبيعية كبيرة مثل دول الخليج، وتعتبر الجزائر من الدول تعتمد على الضرائب في تغذية خزنتها.

المطلب الأول: ماهية الضريبة

الفرع الأول: تعريف الضريبة

التعريف الأول: تعرف الضريبة على أنها " اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل تفرضه الدولة بواسطة هيئاتها المتخصصة على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بمقتضى التدابير التشريعية والتنظيمية ". (عثمان و العشماوي، 2006، صفحة 3)

التعريف الثاني : ويقصد بالضريبة أيضا أنها: " مبلغ تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبرا، ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي ودون مقابل، وذلك وفقا لقانون أو تشريع محدد ويكون الهدف من فرضها تمويل الإنفاق الحكومي وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة للوصول إليها". (خطاطبة، الزعيبي، بني سلامة، و خطاطبة، 2013، صفحة 15)

التعريف الثالث: وكذلك عرفه الفرنسي جيز والذي يعتبر أول تعريف حديث للضريبة على أنها " استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ". (الخطيب و شامية، 2005، صفحة 145)

التعريف الرابع: كما تعرف بأنها مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة بصفة نهائية ودون أن يعود عليهم بالنفع الخاص مقابل دفع الضريبة باعتبارهم أعضاء متضامنين في الدولة التي تهدف إلى تقديم الخدمات العامة". (ذنيان، 2003، صفحة 121)

من خلال التعاريف السابقة يمكن تقديم خصائص الضريبة ما يلي:

أولاً: الضريبة اقتطاع نقدي:

الضريبة في العصر الحديث اقتطاع نقدي أي تدفع على شكل نقود عكس ما كان عليه الحال في العصور القديمة والوسطى أين كانت الضرائب تدفع عينا.

ثانياً: الضريبة تدفع بصفة نهائية:

أي لا يمكن استرجاعها أو المطالبة بها ولكن يدفعها المكلفون بذلك بصفة نهائية، وهذا ما يفرقها عن القرض حيث يحق للمقترض باسترداد قيمته مع وجود فوائد في نهاية المدة.

ثالثاً: الضريبة تفرض وتدفع جبرا:

إن جباية الضريبة وفرضها يعدان عملا من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة وهذا ما يترتب عليها بان تتفرد بوضع النظام القانوني للضريبة من ناحية تحديد السعر وكيفية تحصيلها، ولكن المقصود من الإلزام أن الدولة عند امتناع الفرد عن دفع الضريبة يحق لها اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري وهذا ما يفرقها عن الإيرادات العامة . (البطريق، 1978، صفحة 11)

رابعاً: الضريبة تدفع بدون مقابل:

أي أن الضريبة تدفع للدولة دون اشتراط الحصول على مقابل أو نفع معين، فالفرد يدفع الضريبة باعتباره احد أفراد المجتمع وذلك من خلال مساهمته في الأعباء العامة للدولة.

خامساً: فرض الضريبة تحقق نفع عام:

تحصل الدولة الضريبة دون التزامها بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة؛ بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة من أجل القيام باستخدامها في أوجه الإنفاق العام الذي يترتب عليها القيام به لتحقيق منافع عامة للمجتمع. (عوض الله، 2008، الصفحات 121-122)

الفرع الثاني: قواعد الضريبة

أولاً: قاعدة العدالة:

هي توزيع العبء المالي العام على أفراد المجتمع كل حسب قدرته أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد ويتطلب هذا ملائمة الضريبة لنوع وعائها وتقدير الإعفاءات المناسبة للحالة الاجتماعية. (بعلي و يسري، 2003، صفحة 65)

ثانياً: قاعدة اليقين:

ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض والهدف من ذلك هو أن يكون المكلف متيقناً بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة لا لبس فيها ومن ثم يمكنه أن يعرف مسبقاً موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدّلها وكافة الأحكام المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة. (الخطيب و شامية، 2005، صفحة 158)

ثالثاً: قاعدة الملائمة في الدفع:

ويقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم قواعد موحدة بين الدول تهدف إلى تنظيم الجباية ، وذلك من خلال تحديد ميعاد الدفع بما يتلاءم ويتناسب مع الفترة المالية للمكلف كأن يكون مباشرة بعد جني المحصول أو عند المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل أو اعتماد نظام التقسيط في الدفع .

رابعاً: قاعدة الاقتصاد في النفقات:

بمعنى أن يراعى ضعف تكاليف الإجراءات الإدارية الخاصة بالتحصيل ففي تحقيق الإجراءات وكثرة الموظفين المنوط بهم التقدير والربط والحجز والتحصيل قد يصل إلى حد تزيد فيه قيمة الأعباء المالية عن مقدار الضريبة المحصلة، فمن المعروف حديثاً أن الضرائب حتى يتم تحصيلها تمر بمراحل كثيرة تبدأ بالإقرار المقدم من الممول، ثم فحص هذا الإقرار، ثم ربط الضريبة نهائياً ثم تبدأ عملية التحصيل وما يتبعها من إجراءات جبرية إذا لزم الأمر. (محرزي، 2003، الصفحات 29-30)

خامساً: قاعدة الثبات:

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

سادساً: قاعدة المرونة:

ويقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوباً من الناحية الزمنية وقدر الإمكان بتغير في الحصيللة الضريبية وفي نفس الاتجاه، وبمعنى آخر فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيللتها نتيجة لازدياد معدلات مع عدم انكماش وعائها ومن ثم انخفاض حصيللتها. (بوزيدة، 2008، صفحة 11)

الفرع الثالث: أهداف الضريبة

أولاً: الأهداف الاقتصادية:

تعد الضريبة أداة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية وذلك من أجل التأثير على الواقع الاقتصادي وتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، وذلك من خلال التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية ومعالجة بعض المشاكل الاقتصادية.

وتتجلى هذه الأهداف في: (ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، 2003، صفحة 40)

1) محاربة الضغوط التضخمية والمحافظة على النقد الوطني: يمر النشاط الاقتصادي بفترات تضخم وفترات انكماش، ففي فترات الانكماش والركود الاقتصادي تقوم الدولة بتخفيض العبء الضريبي الذي يؤدي إلى ارتفاع أو زيادة الدخل ومن ثم زيادة الادخار وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة الاستثمار. (بلحسن، 2004، صفحة 09)

أما في فترات التضخم (الذي يرجع إلى زيادة العرض النقدي عن حجم السلع، فتتفزع الأسعار وتدهور قيمة النقد الوطني) فتعمد الدولة إليها برفع نسبتها والتوسع في فرضها، وهذا ما يؤدي إلى انخفاض الإنفاق وبالتالي إلى نقص الطلب فتتخفف الأسعار وترتفع القدرة الشرائية للنقد. (قارة، 2003، صفحة 26)

2) حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الخارجية: ويكون ذلك من خلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على السلع المستوردة بهدف الحد من استيرادها، وتشجيع الصادرات عن طريق إعفائها جزئياً أو كلياً من الضرائب الجمركية.

3) تشجيع بعض أنواع النشاط الاقتصادي: عن طريق إعفاء النشاط من الضريبة أو تخفيضها على نسبة النشاط أو إعفاء المواد الأولية المستوردة. (حادري، 2001، صفحة 15).

ثانياً: الهدف المالي للضريبة:

إن الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة، أحد غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة "وفرة حصيلة الضرائب" أي اتساع طرح الضريبة بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة، حيث ترتفع نسبة الإيرادات إلى الناتج القومي الإجمالي، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الاقتصادي. (الخطيب و شامية، 2005، صفحة 156)

ثالثاً: الهدف الاجتماعي:

تسمح الضريبة بإعادة توزيع الدخل بما يتفق والعدالة الاجتماعية وهذا من خلال الضرائب على الدخل المحصلة من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والتي لها دور إيجابي في تحقيق توزيع أكثر عدالة بين مختلف طبقات وشرائح المجتمع وهو ما يميز تطبيقها على كل التشريعات الحديثة على حساب الضريبة النسبية التي تزيد من سعة الفارق بهذه الطبقات هذا من جهة ومن جهة أخرى الضرائب على رأس المال حيث هذه الأخيرة لا تقل أهمية عن الأولى وتفرض غالباً بأسعار تصاعديّة تمكن من تحقيق نوعاً من المساواة حسب المقدرة التكلفة وتمكن من الحد من تركز الثروات والوصول إلى استخدام أمثل للثروات والأموال بالإضافة إلى فرض رسوم على الإنتاج تكون مرتفعة خاصة على بعض المنتجات المضرة بالصحة كالمشروبات الكحولية، والتبغ يؤدي هذا إلى التقليل من استهلاكها وأن تخفيض والتهرب الضريبي الرسومات على بعض المستويات الأخرى أو السلع يؤدي بالضرورة إلى الزيادة في استهلاكها وهكذا تسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال إعادة توزيع الضرائب (ناصر، 2003، صفحة 40)

رابعاً: هدف سياسي:

سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسياً في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية، مثل استخدام الضرائب الجمركية كمنح الإعفاءات والإمميزات الضريبية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها كرفع أسعار الضرائب على واردات بعض الدول من أجل تحقيق أغراض سياسية . (قطاف، 2006، صفحة 13)

المطلب الثاني : دوافع الإصلاح الضريبي الجزائري

يندرج الإصلاح الضريبي الذي أنتجته الجزائر في سياق مختلف التحولات التي عرفتتها الساحة الدولية والوطنية، ولمعرفة مدى نجاعة الإصلاحات الضريبية المتخذة سنتطرق إلى السياق الوطني للإصلاح الضريبي، ثم نقوم بعرض بعض الإجراءات قصد تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري.

الفرع الأول: دوافع الإصلاح الضريبي الجزائري

تتجلى عيوب ونقائص النظام الضريبي في العناصر التالية:

أولاً: تعقد و عدم استقرار النظام الضريبي:

إن الهيكلة الضريبية في النظام الجبائي الجزائري كان جد معقداً وهذا لتضمنه العديد من الضرائب أضف إلى ذلك العديد من المعدلات في الضريبة الواحدة، الشيء الذي أدى إلى إعاقاة التنمية الاقتصادية، وان غموض وتعقد النظام الجبائي بتعدد الضرائب ومعدلاتها واختلاف مواعيد تحصيلها أدى إلى إثقال العبء الاقتصادي والاجتماعي وجعل النظام الضريبي صعب التطبيق والتحكم فيه.

ثانياً: ثقل العبء الضريبي:

اعتبر العبء الضريبي من دوافع الإصلاح بسبب تعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، فنجد معدل الضريبة على أرباح الشركات التي كان يقدر ب 55 % ثم انخفض إلى 50 % مع بداية 1989 م ورغم ذلك لازال يعد معدل مرتفع بالمقارنة مع المعدلات الضريبية المطبقة في بعض الدول، ففي سنة 1988 م أجرى صندوق النقد الدولي دراسة حول مختلف المعدلات الضريبية المفروضة على أرباح الشركات لبعض الدول، وتبين أن العبء مرتفع جداً على الشركات الجزائرية. (بلوفي، 2012، الصفحات 21-22)

ثالثاً: ضعف العدالة الضريبية:

لقد ابتعد النظام الضريبي الجزائري عن منطق العدالة الضريبية، كان الاقتطاع الضريبي مقتصر على بعض المداخل دون الأخرى، كما إن الضرائب المباشرة كان يغلب عليها الطابع النسبي، الذي لا يراعي حجم الدخل، ذلك ما سبب إجحافاً في حق أصحاب الدخل الضعيف، بالإضافة إلى عدم مراعاة الوضعية المالية للمكلف نتيجة انتشار الضرائب النوعية، كما أن هناك اختلاف في المعاملة الضريبية بحيث نجد المؤسسات العمومية والاشتراكية تستفيد من مزايا ضريبية هامة عكس المؤسسات الخاصة.

رابعاً: ضعف الإدارة الضريبية:

إن من بين الأسباب التي أدت إلى عدم نجاح النظام الضريبي السابق في تحقيق الأهداف المسطرة هو الضعف الذي تعاني منه الإدارة الضريبية، هذا الضعف يرجع إلى تدني المستوى التعليمي لموظفي الضرائب، وافتقار إدارة الضرائب للتقنيات المتطورة، ووجود نوع من البيروقراطية، كل هذه العوامل أدت إلى ضعف الإدارة الضريبية، وعدم مقدرتها على تأدية مهامها بشكل جيد. (حجار، 2016، الصفحات 59-60)

الفرع الثاني: جوانب الإصلاح الضريبي الجزائري

ارتكز الإصلاح الضريبي لسنة 1991 على الجباية العادية وتضمن العناصر التالية:

تعميم الضريبة الوحيدة على الإنفاق في شكل الضريبة على القيمة المضافة.

القطيعة مع نظام الضرائب النوعية على مداخيل الأشخاص الطبيعيين باختيار ضريبة وحيدة على الدخل في شكل الضريبة على الدخل الإجمالي.

تجسيد مبدأ الفصل والتمييز بين الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

وقد تمخض عن هذا الإصلاح إحداث الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة واستحداث أنظمة إخضاع تماشى مع الضرائب المستحدثة. (قاسمي، 2014، صفحة 19)

أولا : الضرائب على الدخل الإجمالي IRG :

1) تعريف الضرائب على الدخل الإجمالي: تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة. (المادة 01، 2017، صفحة 10)

ومن هذا التعريف القانوني فان ضريبة تتصف بالخصائص التالية:

- ❖ ضريبة سنوية: أي أنها تفرض على المداخيل التي يتحصل عليها المكلف نهاية كل سنة مالية.
- ❖ ضريبة وحيدة: تفرض على مجموع المداخيل المختلفة التي يتحصل عليها المكلف.
- ❖ ضريبة شخصية: حيث تفرض على الأشخاص الطبيعيين.
- ❖ ضريبة تصاعدية: بمعنى تفرض وفق جدول تصاعدي بالشرائح.
- ❖ ضريبة تصريحية: حيث يتم إخضاع الأفراد للضريبة بناء على التصريح المقدم من طرفهم ، رغم وجود بعض المداخيل الخاضعة للاقتطاع من المصدر.
- ❖ ضريبة إجمالية: تقع على الدخل الإجمالي الصافي وهي ناتجة عن الفرق بين الدخل الخام الإجمالي والأعباء القابلة للخصم. (بريشي، 2012، صفحة 01)

2) الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي:

- ❖ يخضع لضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، ويخضع لضريبة الدخل على عائلاتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.
- ❖ يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء كان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها في الجزائر بمقتضى اتفاقية جباية تم عقدها في بلدان أخرى. (المادة 03، 2017، صفحة 10)

3) الأشخاص المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي:

- ❖ الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي 120.000 دج.
- ❖ السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.
- ❖ المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب لطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته. (المادة 05، 2017، صفحة 10)

4) حساب الضريبة

5) على الدخل الإجمالي الجدول:

جدول رقم (1-1): معدلات حساب الضريبة على الدخل الإجمالي .

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0 %	لا يتجاوز 120.000
20 %	من 120.001 إلى 360.000
30 %	من 360.001 إلى 1440.000
35%	أكثر من 1440.000

المصدر: (المادة 01، 2017، صفحة 25 المادة 104)

6) المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

- ❖ الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية، وجاء ذكرها في المواد (من 11 إلى 21 مكرر من ق ض م)
- ❖ أرباح مهنية وجاء، ذكرها في المواد (من 22 إلى 34 مكرر من ق ض م)
- ❖ عائدات المستثمرات الفلاحية، وجاء ذكرها في المواد (35 إلى 41 من ق ض م) .
- ❖ الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، وجاء ذكرها في المواد (من 42 الى 44 من ق ض م) .
- ❖ عائدات رؤؤس الأموال المنقولة، وجاء ذكرها في المواد (45 إلى 65 من ق ض م) .
- ❖ المرتبات والأجور والمعاشات والريع العمرية، وجاء ذكرها في المواد (من 66 إلى 76 من ق ض م)
- ❖ فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير مبنية، وجاء ذكرها في المواد (من 77 إلى 80 من ق ض م). (المادة 02، 2017، صفحة 10)

7) تخفيضات الضريبة على الدخل الإجمالي:

الجدول رقم (1-2): تخفيضات الضريبة على الدخل الإجمالي

معدل التخفيض	الأصل المخفض
35 %	الربح المحقق من نشاط المخبرة
25 %	الربح المحقق من طرف الأشخاص الذين يملكون صفة عضو في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء
30 %	الأرباح المعاد استثمارها
10 %	ضريبة مشتركة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (21) 2017، ص 13 .

ثانيا: ضرائب على أرباح الشركات:

1) تعريف الضرائب على أرباح الشركات:

الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة تفرضها الحكومة على الدخل أو رأس المال الشركات أو الكيانات التجارية المماثلة لها في العديد من البلدان والتي تفرض مثل هذه الضرائب على المستوى الوطني، والضريبة على أرباح الشركات قد تكون مماثلة قد تُفرض على المستوي المحلي، والضرائب على أرباح الشركات قد يتم الإشارة إليها أيضاً بصفة ضريبة الدخل أو ضريبة رأس المال، وقد تنطبق ضريبة الشركات في بلد ما على الشركات المنشأة في البلد أو التي تمارس الأعمال التجارية في البلد أو الشركات الأجنبية المقيمة في البلد. (مخير، 2019)

2) مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

تخضع للضريبة على أرباح الشركات

- ❖ الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء.
- ❖ شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة.
- ❖ الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة.
- ❖ هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري للعمل بهما.
- ❖ الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزائرية الوحيدة.

❖ المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

تتميز هذه الضريبة بعدة خصائص يمكن إيجازها فيما يلي:

- ضريبة وحيدة: تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
 - ضريبة عامة: كونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز طبيعتها.
 - ضريبة سنوية: تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة.
 - ضريبة نسبية: يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي.
 - ضريبة تصريحية: يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لأرباحه جميعها. (ناصر، 2009، صفحة 185)
- 3) حساب الضريبة:

الجدول رقم (1-3): معدل الضريبة على أرباح الشركات

معدل الضريبة	القسط الخاضع للضريبة
19 %	بالنسبة للأنشطة إنتاج السلع
23 %	بالنسبة للأنشطة البناء والأشغال العمومية والأنشطة السياحية والحمامات
26 %	بالنسبة للأنشطة الأخرى

المصدر: (المادة 150، 2017، صفحة 34)

ثالثا: الرسم على القيمة المضافة TV A :

1) مجال تطبيق T VA تخضع للرسم على القيمة المضافة:

- ❖ عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة، والتي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.
 - ❖ عمليات الاستيراد. (المادة 01، 2019، صفحة 10)
- 2) العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة TV A :
- ❖ العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:
 - المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون الأشغال العقارية
 - المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
 - المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.

- المتاجرة في المعادن الثمينة الذهب، الفضة، البلاتين، الأحجار الكريمة الخ وكذا المتاجرة في التحف الفنية الأصلية والعتيقة تماثيل، لوحات جدارية.
- عمليات البيع بالتجزئة.
- عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى وكذا نشاطات التجارة المتعددة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة للنظام الجزائري ويقصد بالتجارة المتعددة عمليات الشراء من اجل إعادة البيع التي تتم وفقا لشروط التجزئة.
- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية.
- بيع العقارات والمتمثلة في المباني وشهرة المحل من طرف الأشخاص.
- العمليات الوسيطة في شراء أو بيع الأملاك العقارية أو شهرة محل.
- عمليات البناء وبيع المباني المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية وكذا عمليات بناء مساكن اجتماعية.
- عمليات النقل سواء نقل الأشخاص أو السلع.
- بيع منتجات الاستهلاك الفوري وهي السلع الغذائية والمشروبات التي تستهلك في عين المكان المطاعم، محلات بيع الحلويات، قاعات الشاي ... الخ .
- عمليات البيع الخاصة بالكحول والخمور والمشروبات الأخرى.
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الدراسات والبحث في جميع العمليات والأشغال العقارية.
- الحفلات الفنية، الألعاب والتسلية.
- العمليات المتعلقة بالهاتف والفاكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات. (المادة 01، 2019، صفحة 04)
- ❖ العمليات الخاضعة للضريبة اختياريًا:

يجوز للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا وبناء على تصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم.

- التصدير.
- الشركات البترولية .
- المكلفين بالرسم الآخرين.
- المؤسسات المستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء. (المادة 03، 2019، صفحة 5)
- 3) قواعد تأسيس الرسم ومعدلاته:

قبل التطرق إلى طريقة حساب tva سوف نستعرض بعض المفاهيم الهامة المرتبطة ب TVA والمتمثلة فيما يلي:

❖ الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:

يتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من:

- بالنسبة للمبيعات يتمثل الحدث المنشئ من التسليم القانوني والمادي.
- بالنسبة للأشغال العقارية والخدمية يتمثل الحدث المنشئ من قبض الثمن الكلي أو الجزئي.
- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات والأشغال العقارية فان الحدث المنشئ للرسم يكون عند التسليم.
- بالنسبة للصادرات يكون الحدث بتقديم البضاعة للجمارك أما بالنسبة للواردات بإدخال البضاعة المستوردة لدى الجمارك. (المادة 14، 2019، صفحة 09)

❖ معدلات الرسم على القيمة المضافة:

- المعدل العادي 19 %.
- المعدل المخفض 9 % . (المادة [21-23]، 2019، صفحة 13)

المطلب الثالث : أنواع الضرائب

فرض الضريبة يحصل بناء على اتصال مباشر بين المكلف و الإدارة الضريبية ، وهناك أنواع عديدة من الضرائب حيث تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها و بناء على ماسبق سنتطرق إلى الفروع الآتية:

الفرع الأول: من حيث تحمل عبء الضريبة.

الفرع الثاني: من حيث المادة الخاضعة للضريبة.

الفرع الثالث: من حيث الواقعة المنشئة للضريبة.

الفرع الرابع: من حيث تحديد وعاء الضريبة.

الفرع الخامس: من حيث السعر. (حسني، 2016، صفحة 72)

الفرع الأول: من حيث تحمل عبء الضريبة

وتنقسم الضرائب إلى:

أولاً: الضرائب المباشرة:

هي تلك الضرائب التي تفرض أساساً على الفرد والقطاع العائلي الذين يتحملون عبء الضريبة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال مثل IRG و IBS يتحملونها دون نقل العبء.

ثانيا: الضرائب غير المباشرة:

فهي تفرض على نقطة من النظام ولكنها تنجح إلى الانتقال بالعبء إلى نقطة أخرى أو أشخاص آخرين يفترض أن يتحملوا العبء الضريبي في النهاية وهي عكس الضريبة المباشرة ويستطيع المكلف نقلها إلى أشخاص آخرين والفرق بينهما نلخصه في الجدول التالي. (البناء، 2009، صفحة 160)

جدول رقم (1-4): الفرق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

الجانِب	الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة
الطريقة	تكون الضريبة مباشرة إذا كان تحصيلها بناء على جداول التسمية التي تبين اسم المكلف والوعاء الضريبي وسعر الضريبة	تكون الضريبة غير مباشرة إذا لم يكن تحصيلها بهذه الطريقة للتحصيل الضريبي وإنما بمناسبة حدوث واقعة معينة
مدى القدرة على العبء الضريبي	تكون الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونيا وهو الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية	تكون الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر
الثبات والاستقرار	تعتبر الضريبة مباشرة إذا ما كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستقرار النسبي	تكون الضرائب غير مباشرة إذا كانت مفروضة على وقائع وتصرفات عرضية أي أنها تفرض بمثابة حدوث واقعة معينة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على كتب في التشريع المالي والضريبي

الفرع الثاني: من حيث المادة الخاضعة للضريبة

والتي تعني الوعاء الذي على أساسه تأسس الضريبة وتفرض بنسب مختلفة

أولا: ضرائب على الرؤوس:

إن الضرائب على الرؤوس تجعل من الشخص نفسه وعاء للضريبة بغض النظر عما يمتلكه من أموال فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها، ويطلق على هذا النوع من الضرائب بـ"ضرائب الأشخاص" والتي يلتزم في نطاقها كل فرد من أفراد المجتمع أو بعض أفرادها بدفع مبلغ معين من المال خلال فترات زمنية مختلفة، وأهم ما تتسم به ضريبة الرؤوس أنها لا تعتمد على مقدار ما يكتسبه الممول من دخل أو مقدار ما ينفقه أو مقدار ما يدخره، بل إنها تعتمد على الوجود الإنساني نفسه.

ونظام ضريبة الرؤوس نظام قسّم اعتمدت عليه العديد من الدول في مراحل تطورها الأول لتمويل نفقاتها سواء على مستوى الحكومات المحلية أو الحكومات المركزية، ولكن مع ارتفاع المجتمعات وتطورها تم التخلي عن هذه الضرائب جزئياً وبدأ الاهتمام بتزايد الضرائب على الأموال. (عثمان و العشماوي، 2006، صفحة 63)

ثانياً: الضرائب على الأموال:

فهي المرحلة الأخيرة لتطور الضرائب في الوقت الحاضر وهنا تنصب الضريبة على ما يملكه الفرد من أموال داخل المجتمع ممثلة في رأسماله أو دخله وأخذت في ذلك أشكالاً عديدة من حيث تحديد الوعاء الخاضع للضريبة والواقعة المنشأة له. (حسني، 2016، صفحة 63) فهي الضريبة التي تفرض على المال ذاته أو ما يطلق عليه ضريبة رأس المال حيث تصيب العقارات بحد ذاتها وليس إيراداتها والأموال بذاتها وليس إنتاجها، وهذه الأموال تأخذ في الحياة الاقتصادية أكثر من شكل، فقد يكون هذا المال على شكل أراضي وعقارات وأصول مختلفة كالآلات والسيارات و... إلخ. (الخطيب و شامية، 2005، الصفحات 164-165)

الفرع الثالث: من حيث الواقعة المنشأة للضريبة

أولاً: واقعة الإنتاج:

إن إجراءات التحويل المادة الخام وإخراجها في شكل سلعة تامة الصنع ينشأ التزاماً بدفع ضريبة على كمية الإنتاج قبل خروجها من المصنع ويراعي في هذه الضريبة أن تفرض على كمية في الإنتاج المركز في عدد محدود من الوحدات الإنتاجية حتى يسهل تحديد كمية الالتزام بدفع هذه الضريبة بمحور شراء السلعة.

ثانياً: واقعة الاستهلاك:

وينشأ الالتزام بدفع هذه الضريبة بمحور شراء السلعة ويراعي في هذه الضريبة أنها تفرض على السلعة التي يصعب السيطرة على تحديد منتجها لكثرة عدد المنتجين، كما قد ينشأ الالتزام بدفع هذه الضريبة بمجرد استعمال السلعة أو الاستفادة منها ومثال ذلك السيارة تفرض عليها رسوم إلا بعد تركيب اللوحات المعدنية وسيورها وأيضاً TVA.

ثالثاً: واقعة تحقق الدخل:

ينشأ الالتزام بدفع الضريبة بمجرد تحقق الدخل ومعروف أن مصدر الدخل يأتي عن طريق سلعة ينتجها أو خدمة يقدمها وبذلك تكون المصادر الأساسية للدخل هي:

العمل و رأس المال و العمل ورأس المال معاً، وللعمل عائد وهو الأجر الذي تفرض عليه الضريبة، بينما عائد رأس المال هي الفوائد تفرض عليها ضريبة على الدخل، والعمل ورأس المال معاً يربح تفرض عليه على الأرباح.

الفرع الرابع: من حيث وعاء الضريبة

وتنقسم الضرائب إلى:

أولاً: ضريبة واحدة:

ويقصد بنظام الضريبة الواحدة أن يقتصر الأمر على فرض ضريبة واحدة فقط أو أن تفرض ضريبة رئيسية وإلى جوارها بعض الضرائب الأخرى قليلة الأهمية، أي يجمع كل ما يحصل عليه شخص من الدخل على أنها وعاء واحد. (حسني، 2016، صفحة 62)

مزايا وعيوب الضريبة الوحيدة:

جدول رقم (1-5): يوضح مزايا وعيوب الضريبة الوحيدة

مزايا الضريبة الوحيدة	عيوب الضريبة الوحيدة
سهولة تحصيلها وقلة نفقات جبايتها تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف وكذا مختلف أعبائه تمتاز بالوضوح	لا تصيب إلا جزءاً من الثروة أو مظهراً من مظاهر النشاط الاقتصادي الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين ، حيث تؤدي إلى إرهاق وعاء الضريبة وتجعلهم يتهربون من دفعها

المصدر: (بوزيدة، 2008، صفحة 18)

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

ثانياً: ضرائب متعددة:

في نظام الضرائب المتعددة يتم فرض أكثر من ضريبة أساسية واحدة على أنواع متعددة من الدخل والأموال، وكلما زادت حاجة الدولة إلى المال، تزداد أنواع الضرائب المتعددة، وبالرغم من ذلك فنظام الضرائب المتعددة، وإن كان أكثر تماشياً مع التطور الاقتصادي، إلا أن الإفراط في التعدد قد يؤدي إلى صعوبات ومشاكل عديدة بالنسبة للمكلفين بها وإدارة الضرائب على سواء. (الخطيب و شامية، 2005، صفحة 163)

و يوضح الجدول الموالي مزايا وعيوب الضرائب المتعددة:

جدول رقم (1-6) : يوضح مزايا وعيوب الضرائب المتعددة

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

المصدر: (بوزيدة، 2008، صفحة 20)

الفرع الخامس: من حيث السعر

أولاً: ضريبة نسبية:

ويقصد بها النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، وخير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر أين تفرض كل منها بمعدل ثابت يقدر ب 25 % ولا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها.

ثانياً: الضريبة التصاعدية:

ويقصد بها فرض معدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح أي تزداد الحصيلة و الضريبة التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها، زيادة النسبة مع زيادة المادة الخاضعة للضريبة. لقد برر المليون المعاصرون إدخال الضريبة التصاعدية لأنها تأخذ في الاعتبار مبادئ العدالة والظروف الشخصية لكل دافع ضرائب.

كما أنها وسيلة فعالة لتقليل التفاوت بين دخول الأفراد ورفع مستوى الفئات المحرومة، واستخدام الضرائب التصاعدية لمعالجة الأزمات الاقتصادية، وخاصة في فترات الانكماش. (محززي، 2008، صفحة 14)

المبحث الثاني: التهرب الضريبي

وعلى الرغم من أهمية الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية التي يمكن أن تحققها الدولة من فرض الضريبة، إلى أن فرض الضريبة يصدم بالعديد من العوائق والإشكاليات أهمها التهرب الضريبي مما أوجب علينا التطرق اليه.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأشكاله

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر العامة في جميع أنحاء دول العالم، وللتعرف على هذه الظاهرة ومحاولة إيجاد حلول لها سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف وأشكال التهرب الضريبي .

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي:

التعريف الأول: يعرف التهرب الضريبي بأنه الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة. (charles, 1990, p. 181)

التعريف الثاني: وعرفه خبراء الميزانية بأنه " مسعى أو جهود أو محاولات يقوم بها المكلف للتخلص من كل أو جزء من التزاماته القانونية بأداء الضريبة المستحقة عليه ". (وهبة، 2004، صفحة 04)

التعريف الثالث: ويعرف أيضا انه " ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ويعتمد المكلف القانوني أو المتهرب من الضريبة على عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة ". (ناصر، 2004، صفحة 06)

التعريف الرابع: وقد عرفه ج.س. مارتينير J.C Martines بأنه " فن تفادي الوقوع في جاذبية القانون الجبائي و الاستفادة من الثغرات التي يشتملها ". (martinez, 1984, p. 13)

الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي التهرب

الضريبي يوجد في عدة أشكال منها

أولا: التهرب الجبائي المشروع:

يقصد به التخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة القوانين . هذا مما يفسح المجال إلى العديد من التأويلات فهذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون ما دام يتصرف في إطار قانوني جعلها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات أو خدمات قد تعود عليه بنتائج أكثر امتيازاً ومن الأمثلة على ذلك: لجوء بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك في حالة عدم النص القانوني على تناول مثل هذه الأوعية وهي الأسهم. (غازي، 1998، صفحة 181)

ثانيا: التهرب غير المشروع:

يقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين وتندرج تحته بذلك كل الطرق والتي تعتمد على طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة وقد يقع التهرب غير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها ومن أمثلة ذلك كأن يتمتع المكلف عن تقديم إقرارات بدخله طبقا للقانون أو يقدم إقرار غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة تقدر الضريبة على أساسها، أما التهرب عند تحصيل الضريبة فيكون بإخفاء الشخص أمواله حيث يتعذر على مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة التي تم ربطها بالمكلف بالضريبة.

(غازي، 1998، صفحة 181)

ثالثا: تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي:

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي وهو ناتج عن إهمال المشرع، في هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي ومن أجل ذلك قد يستعين بأهل الخبرة أو الاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والتوصل إلى إعطاء نشاط صفة غير تجارية (من الناحية الاقتصادية) من وجهة النظر القانونية رغم أن نشاطه تجاري من الناحية الاقتصادية.

رابعا: تهرب ضريبي يتضمنه التشريع الضريبي:

يلجأ المشرع إلى التهرب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو للحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية أو إلغاء الضرائب على أنشطة محددة ضمن شروط معينة وحصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل إقامة البنى التحتية في المناطق المعزولة أو تدعيم الاستثمار الفلاحي والصناعي بالجنوب. (ناصر، 2004، صفحة 11)

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

إن التطرق لأسباب ظاهرة التهرب الضريبي لا يعني بالضرورة إحصاء كل الأسباب التي ساهمت في وجود هذه الظاهرة، وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومستوى الوعي لدى المكلف وكفاءة الأجهزة وفعالية الإجراءات إلا أنه يمكن إجمال هذه الأسباب على النحو التالي:

الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي:

أولاً: تعقد النظام الجبائي:

تؤدي الصياغة القانونية للتشريع الضريبي دوراً في تشجيع المكلف على التهرب ، فيقدر ما تكون الصياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحاً مما يؤدي بالمكلف عدم القناعة بالضريبة ويحاول التهرب منها، ولما تكون الصياغة ضعيفة تكثر الثغرات مما يدفع بالمكلف للبحث عنها لتجنب الضريبة.

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

ثانياً: عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته:

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

ثالثاً: ضعف العقاب المفروض على المتهربين:

فالأفراد يقررون ما إذا من الأفضل ارتكابهم لجرمة التهرب الضريبي بمقارنة التكلفة بالعائد، كما أن احتمالات العقاب تؤثر على تكلفة التهرب الضريبي فإذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض، والشعور بعدم الذنب أو الخطأ في ارتكاب جرمة التهرب الضريبي يؤدي في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه مزيد من جرائم التهرب.

رابعاً: ثقل عبء الضريبة:

شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة أو تعددها على الوعاء نفسه قد يؤدي بالمكلف إلى الاعتقاد بظلمها ويدفعه إلى التهرب منها.

والذي يشكل مبرراً أساسياً لتهرب الأفراد من الضريبة، حيث أنه في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله فإنهم يلجئون إلى التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالمكلف:

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

أولا: ضعف المستوى الخلقي:

فضعف المستوى الخلقي يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع ورعايته، ومع الشعور بتحمل المسؤولية في تحمل الأعباء العامة، فضعف المستوى الخلقي للأفراد يحفزهم على التهرب من أداء الواجب المالي، ومنه الضريبة.

ثانيا: ضعف مستوى الوعي الضريبي:

السبب الرئيسي للغش الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي ومستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين، واعتقادهم أن الضريبة تمس أموالهم الخاصة دون مقابل، هذا ما يدفعهم إلى استعمال كل الطرق والوسائل الممكنة لاجتناب الضريبة.

الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

باعتبار أن الإدارة الجبائية همزة وصل بينها وبين المكلف بالضريبة لا بد لها أن ترقى لمستوى الواجب المنوط بها في تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها دون أن تواجه في ذلك أي تعقيدات أو عراقيل بغية الوصول إلى إدارة جبائية متكاملة لا بد من تدارك بعض النقائص في هاته الأخيرة والتي تتمثل أساسا في الإمكانيات البشرية من خلال موظفين أكفاء ذوي خبرة وأن تتوفر على إمكانيات مادية من تجهيزات ومقرات تسهل من عملية التحصيل وتواجه التهرب الضريبي. (كردودي، 2011، الصفحات 12-13)

الفرع الرابع: الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية:

إن للأسباب الاقتصادية دورا هاما في عملية التهرب الضريبي لاختلاف نطاق التهرب الضريبي وذلك باختلاف الظروف الاقتصادية فيزيد التهرب في فترات الكساد ويقل في فترات الانتعاش، مع مراعاة موقف الدولة تجاه التهرب الضريبي حسب الظروف الاقتصادية.

فكلما كان وضع الممول الاقتصادي متدهور إلى جانب العوامل الاقتصادية المحيطة كلما كان التهرب الضريبي كبير والعكس صحيح.

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

ثانيا: الوضعية الاقتصادية العامة: إن الأوضاع الاقتصادية تلعب هي الأخرى دورا هاما في التهرب الضريبي ففي فترات الازدهار والرواج الاقتصادي تزداد مداخيل الأفراد ومقدرتهم الشرائية مما يقلل من درجة حساسيتهم لارتفاع الأسعار حيث يمكن للمكلف من تحميل العبئ الضريبي لزبائنه بإدماحه في ثمن السلعة وبالتالي يقل ثقل العبئ الضريبي عليه مما يقلل حالات التهرب والعكس صحيح في حالات الركود والانكماش الاقتصادي. (عطية، 2000، الصفحات 814-815)

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية واجتماعية لذلك فإن للتهرب الضريبي آثار سلبية حيث إنها تؤدي الى تخفيض الإيرادات العامة وبالتالي الإضرار بالخزينة العمومية، لذلك تعمل الدولة جاهدة على مكافحة التهرب الضريبي بشتى السبل والإمكانيات المتاحة وأهمها معالجة أسباب ظهور وتنامي هذه الظاهرة.

أولا: الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية هذا النظام، فإن انتشار الظاهرة دليل على عدم فعالية النظام الضريبي، في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويتعد على التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية، الاقتصادية والاجتماعية، كما يقلص من أهمية الضريبة. (ناصر، 2004، صفحة 30)

ثانيا: الآثار المالية للتهرب الضريبي:

أمام أهمية الجباية العادية في تمويل الخزينة العمومية باعتبارها المورد الأساسي، يأتي التهرب الضريبي للحد من ذلك ، فللتهرب الأثر المباشر على الخزينة العمومية بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل وخلق مناصب شغل جديدة، حيث إن نقص الأموال في الخزينة العمومية يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة والتي تساهم في خلق مناصب شغل جديدة، فالدولة في مسارها التنموي في حاجة إلى مداخيل وموارد لتغطية نفقاتها، فنقص الإيرادات يؤدي إلى وقوع اختلال مالي ومنه العجز في الميزانية العمومية والتي تشتت أن تتوازن إيراداتها مع نفقاتها، خاصة أمام لجوء الكثير من الدول النامية بدرجة كبيرة للاعتماد على الضرائب غير المباشرة والمتعلقة بالاستهلاك و الإنفاق والتي لا يمكن التحكم فيها باعتبارها غير عادلة فالفجوات التي تسجلها الميزانية العامة للدولة تعود في اغلب الأحيان إلى نقص في المردود الضريبي الناتج عن التهرب. (بلواضح و ميمون، 2011، صفحة 09)

ثالثا: الآثار الاقتصادية:

تعتبر أداة للتحكم في النشاط الاقتصادي من خلال تمويل وتوجيه الأنشطة الاقتصادية، ويؤدي التهرب من دفعها إلى إضعاف دور الدولة في المجال الاقتصادي، ويمكن تحليل الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي كما يلي:

- 1) التأثير على المنافسة: يقود التهرب الضريبي بالإخلال بقواعد المنافسة حيث تكون المؤسسات المتهربة من دفع الضرائب أحسن وضعية من المؤسسات التي تلتزم بأداء واجباتها الضريبية وخاصة عندما تكون الضرائب مرتفعة، وذلك عن طريق الاستفادة من مبالغ الضرائب غير المتقطعة ومساهمتها في التمويل ومقوية مكانتها في السوق.
 - 2) التأثير على توجيه النشاط الاقتصادي: يؤدي التهرب الضريبي إلى جذب عناصر الإنتاج نحو الأنشطة التي تكثر فيها هذه الظاهرة، حيث يقوم المكلفون باختيار النشاط بناء على اعتبارات جبائية كمعدل الضرائب الخاص بالنشاط، وطريقة التحصيل ودرجة الحساسية اتجاه التهرب الضريبي وتوفر طرق التهرب من دفع الضريبة، ومدى إمكانية الإفلات من قبضة الرقابة الجبائية، وهو ما يوجه النشاط الاقتصادي إلى وجهة قد لا تخدم سياسية الدولة في توظيفها للضريبة.
 - 3) التأثير على الصناعة الوطنية: يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين، مما يدفعهم على زيادة إنفاقهم الاستهلاكي وزيادة إقبالهم على السلع المستوردة والأجنبية أحيانا، والتي يسعى المشرع في الدولة النامية إلى حماية الإنتاج الوطني منها وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة والتنوع، وهو ما تفتقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها، وهو ما يؤدي إلى الطلب عليها بما يؤثر على سير تلك المشروعات ويضعف صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية.
- وفي الأخير يمكن القول أن التهرب الضريبي يؤدي إلى عرقلة مشاريع الدولة والحكومات في التنمية انخفاض حجم الاقتصادية و النهوض بالبلاد. (بوشري، 2011، الصفحات 80-81)

رابعا: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

من بين الآثار الاجتماعية التي يخلقها التهرب الضريبي نذكر ما يلي:

- 1) إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع.
- 2) عدم المساواة بين المكلفين بالضريبة في تحميل عبء الضريبة ، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب.
- 3) عجز الضريبة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع.
- 4) تصبح الضريبة عامل فساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والانفلات من الواجب الضريبي. (رضا، 2004، صفحة 426)

المبحث الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي

نضرا للأخطار التي يسببها التهرب الضريبي بمختلف أشكاله، استوجب على الدولة العمل على الحد منه ومكافحته بكل الآليات والطرق الممكنة، وبناء على هذا طبقت الدولة وسيلتين مختلفتين لمحاربتة و تتمثل الوسيلة الأولى في الآليات الوقائية وذلك للحد من وقوعه و الحيلولة دون وقوع أسبابه وإما الوسيلة الثانية فهي الآليات العقابية وذلك لعلاجها ومعاقبة مرتكبيه، وذلك بعد تقديره بالطرق الصحيحة والمناسبة، وهذا ما سنتطرق إليه في مبحثنا هذا.

المطلب الأول: طرق تقدير التهرب الضريبي

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

الفرع الأول: التقدير عن طريق قدرة الأداء الجبائية:

أولا: قدرة الأداء الجبائية النظرية:

وهي مبلغ مجموع الإيرادات التي يتم تحصيلها إذا دفع كل المكلفين بالضرائب جميع مستحقاتهم تجاه الخزينة.

ثانيا: قدرة الأداء الجبائية الحقيقية:

وهي مبلغ مجموع الإيرادات الجبائية التي تم تحصيلها فعلا من طرف الخزينة.

التهرب الضريبي = قدرة الأداء الجبائية النظرية – قدرة الأداء الجبائية الحقيقية

الفرع الثاني: التقدير عن طريق النسبة الثابتة للضريبة:

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

أولا: إذا كان الدخل المحلي الخام هو مجموع القيم المضافة لجميع الفروع + الحقوق الجمركية عند الاستيراد + الرسم على القيمة المضافة + الخدمات الإدارية.

ثانيا : الاقتطاعات الإجبارية المقدرة = الدخل المحلي الخام × الوسط الحسابي للمعدل الإجمالي للاقتطاعات الإجبارية المحققة (خلال سنوات تكون فيها النسب فيها ثابت) .

التهرب الضريبي = الاقتطاعات الاجبارية المقدرة – الاقتطاعات الاجبارية المحققة

الفرع الثالث: التقدير عن طريق نظام العفو الجبائي:

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

التهرب الضريبي = مبالغ التصريحات المقدمة أثناء فترة العفو الجبائي -
التصريحات بالمداخيل المقدمة قبل دخول نظام العفو حيز التطبيق

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

التهرب الضريبي = المبالغ المصححة - المبالغ المصرح
بها

هذه الطريقة هي أقرب الطرق إلى الصواب في تقدير التهرب الضريبي، كما أنها تبين لنا درجة الحس المدني الذي يعبر عنه بنسبة عدد المكلفين بالضريبة الذين لا يصرحون بدقة عن مداخيلهم إلى عدد المكلفين الذين يصرحون بدقة عن مداخيلهم. (ونادي، 2002، الصفحات 44-45)

المطلب الثاني: الآليات الوقائية

إن وسائل مكافحة التهرب الضريبي تنطلق أساسا من الأسباب التي أدت ظهوره، وفي هذا الإطار ستعرض العناصر الأساسية التالية

أولا: تحسين فعالية النظام الضريبي:

ان تحسين فعالية النظام الضريبي يمر عبر إتباع الخطوات التالية:

- 1) تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب.
- 2) ضمان قدر أكبر من الشفافية في فرض الضرائب خصوصا ماتعلق منها بالنظام الجزائي .

- (3) تحسين التشريع الضريبي وصياغته بأسلوب سهل مما يمكن من فهمه بكل يسر من طرف المكلفين .
 (4) إرساء نظام ضريبي عادل.

ثانيا: تحسين الجهاز الإداري الضريبي:

آن وجود جهاز إداري ضريبي كفى وعصري، من شأنه أن يكون وسيلة فعالة للحد من ظاهرة التهرب، لان الجهاز الضريبي غير الكفى باستطاعته تحويل ضريبة موضوعية وعادلة الى ضريبة سيئة، ولذلك فان تحسين هذا الجهاز يجب مراعاة مايلي:

- (1) تدعيم الإدارة الضريبية بإطارات متخصصة وكفؤ.
 (2) وضع نظام تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.
 (3) تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإجراءات المقدمة لهم.
 (4) توفير مقرات مجهزة بالوسائل الضرورية للعمل خصوصا ما تعلق منها بالإعلام الآلي للتجاوب مع مقتضيات كل مرحلة. (ناصر، 2004، صفحة 166)
 (5) اللجوء إلى إجراءات تكفل الحد من إمكانية التهرب مثل:

- ❖ حجز الضريبة من المنبع ، ويتجلى ذلك من حجز مبلغ الضريبة المستحق عند مدين المكلف ، ليدفعها هذا الأخير نيابة عن المكلف للإدارة الجبائية.
- ❖ تقاسم تخفيضات وتخفيضات لمن يدلي بمعلومات تساعد في الرقابة حتى وان حمل في طياته أغراض شخصية إلا أنه يبقى أداة فعالة. (حسابنة، 2010، صفحة 231)

ثالثا: على مستوى المكلف بالضريبة:

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

- (1) توعية المكلف بالضريبة: وهي تحسيس المكلف بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبدوره اتجاه هذه

التنمية ومن أجل إرساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق العناصر التالية:

- ❖ إقناع المكلف بأن الضريبة من أهم صفات المواطنة وأنها تعود بالفائدة عليه وعلى وطنه.
- ❖ إعلام المكلف بحقوقه في طلب الإعفاء من الضريبة أو التخفيض، وكذلك حقه في الاعتراض على الإجراءات وعلى التقدير.

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

❖ تعريف الأفراد بواجباتهم الضريبية بشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة.

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

❖ الاستقبال الهاتفي: وذلك للاتصال في أي وقت حول أي استفسار ضمن فريق ذو كفاءة عالية حيث تهدف الخدمة إلى:

• تمكين المكلف من الاتصال بالإدارة في أي وقت.

• تجنب المكلف التنقل:

• تجنب الاكتظاظ في مكاتب الإدارة. (DGI, 2009, p. 1 N38)

❖ الاستقبال الشخصي: وذلك بوضع مكتب استقبال في مدخل المبنى الخاص بالإدارة يسيره عونين برتبة مراقب لتوجيه المكلفين مع مسك سجل الشكاوي (DGI, 2013, p. 7 N66).

المطلب الثالث: الآليات العقابية

الإجراءات العقابية فرض العقوبات الرادعة وسيلة ضرورية و متممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير والإخلال بالواجب وترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة وأفرادها، ولقد 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 غير صحيحة بإتباع طرق احتيالية قصد إخفاء المبلغ الذي يخضع للضريبة وتمثل أهم هذه الإجراءات العقابية في:

أولاً: العقوبات الجبائية:

كل شخص يستعمل طرق تدليسية يكون من خلالها قد خفض أو حاول تخفيضه بصفة جزئية أو كلية وعاء الضريبة وتصفية الضرائب أو الرسوم. (المهايني، 2010، صفحة 346)

ثانياً: الغرامات المالية:

الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي G01 تقدر بـ : 25 بالمائة الغرامة بسبب التأخير في تقديم التصريح السنوي بالنسبة ل: IRG - IBS إذ لم تتعدى مدة التأخير شهر واحد بـ 10 % 20 % إذا لم تتعدى مدة التأخير الشهرين، أما إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة الجبائية ضمن أجل 30 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ فالنسبة تكون 25 % أما بالنسبة إلى الرسم على القيمة المضافة TVA فإنه يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10 %، وترفع إلى 25 % بعد قيام الإدارة الجبائية بأعدادار المدين بالضريبة في أجل شهر واحد، وتختلف نسبة الغرامة بسبب النقص في التصريح حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة إلى 10 %، 15 %، 25 % حسب المبلغ المتملص من 50000 دج إلى 200000 دج. (ناصر، 2004، صفحة 47)

ثالثا: العقوبات المهنية:

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

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

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

❖ لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه الجبائية.

❖ المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش.

3) الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف: وهو عقوبة تلجأ لها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة من أجل إجبار المكلف على التسديد، فالمكلف يكون أمام خيارين إما التسديد أو الغلق المؤقت وما ينتج عنه من خسائر عن توقف نشاطه، ففي حالة عدم الدفع يتخذ قرار الغلق ضده في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ من طرف العون المتابع وبحضور المحضر القضائي، فقد نص عليه المشرع في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997 على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه، مع تبليغ المكلف من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي وأن لا تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر. وللمكلف حق الطعن في القرار برفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجالي، إلا أن الطعن لا يوقف التنفيذ. (المديرية، قانون الاجراءات الجبائية، 2018، صفحة 49 مادة 146)

4) البيع للعناصر المادية: يجوز عند الاقتضاء، القيام بالبيع المنفرد لواحد أو عدة من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز، وذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية، غير أنه يمكن لكل دائن خلال العشرة أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته، والمسجل قبل خمسة عشر يوما على الأقل من التبليغ المذكور، أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته. (المادة 151، 2018، صفحة 50)

خلاصة الفصل

يعتبر النظام الضريبي الجزائري من أكثر لأنظمة توسعا فهوا يشمل العديد من المجالات وهذا ما اوجب التركيز عليه وتعديله وإدخال إصلاحات عليه ليكون أكثر تلائم، لكن بالرغم من الإصلاحات الضريبية الحديثة إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي بمختلف أشكالها مازلت تشكل خطر على مداخل الدولة التي تعتمد على الضريبة في تمويلها، هذا ما استوجب على البحث عن أسباب تفشي هاته الظاهرة لتحديد الآليات والطرق المناسبة لمعالجة أثارها السلبية، وتعتبر الآليات العقابية والآليات الوقائية من أهم الأساليب المعتمدة من قبل الدولة لمواجهة التهرب الضريبي والحد منه وذلك بعد تقديره طبعاً.

الفصل الثاني :

الرقابة الجبائية

تمهيد:

لقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة، ولذلك أوجب على المكلفين بالضريبة إعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة وتامة لأن في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وصادقة، لأن بعض المكلفين بالضريبة يرون أن الضريبة قيد على أموالهم وحررياتهم الاقتصادية، مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة. وسعياً من طرف القانون إلى المحافظة على حقوق الخزينة عن طريق الرقابة الجبائية التي تعد أحد أهم الإجراءات في المحافظة على المال العام، فقد وضع المشرع الجزائري أدوات قانونية، تتمثل في مجموعة الإجراءات والوسائل التي يعتمد عليها الأعوان الرقائبيون في القيام بالعملية الرقابية. ومن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية في الممارسات غير الشرعية، لذا رأينا من الضروري أن تخصص هذا الفصل الدراسة الرقابية الجبائية الذي سوف نتطرق فيه الى المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل عام للرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الأجرأت الأولية ومباشرة عملية التحقيق

المبحث الثالث: العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية

المبحث الأول: مدخل عام للرقابة الجبائية

يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، حيث يمنح الحرية الكاملة للمكلفين بالضريبة في تقديم التصريح بمداخلهم، لذا تعد الرقابة على هذه التصريحات لازمة، لأنها قد تكون غير صحيحة وخاطئة سواء عن حسن النية أو سوء النية بهدف التهرب من دفع الضريبة.

المطلب الأول: لإطار الفاهيمي للرقابة الجبائية

يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، حيث يمنح الحرية الكاملة للمكلفين بالضريبة في تقديم التصريح بمداخلهم، لذا تعد الرقابة على هذه التصريحات لازمة، لأنها قد تكون غير صحيحة و خاطئة سواء عن حسن النية أو سوء النية بهدف التهرب من دفع الضريبة.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية:

للقوف على مفهوم الرقابة الجبائية ، من الضروري الوقوف لتحديد مفهوم الرقابة بشكل عام ثم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة

أولاً: الرقابة:

(1) معنى الرقابة في اللغة

[رقب رقبة، رقابة _ رقوبا و رقوبا و رقابة و رقباناً و رقبة و رقبة] حرسه _ انتظره _ حاذره _ لاحظته . راقبه حرسه .

[راقب] الله في أمره : خافه " . (معجم الطلاب، 1981، صفحة 256)

و " تعني في اللغة الفرنسية وفقاً لقاموس أميل ليتري " EMEL LITRE " أن أصلها يعود أو ينقسم إلى شقين ، الأول " ' CONTRE و تعني فيه المواجهة، والشق الثاني " ROLE " أي السجل أو القائمة، و قد فقدت هذا و المعنى بتطور الزمن و أصبحت تعني الإشراف و المتابعة " . (بلوم، 2008، صفحة 14)

(2) اصطلاحاً

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات اللااخلاقية واللاقانونية مثل الرشوة والسرقة في المؤسسات الإدارية، حيث يعرف هنري فايول الرقابة : " الرقابة تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفق للخطة المقررة، التعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تباين نواحي الضعف أو الخطأ من اجل تقويمها. (نوي، 2005، صفحة 35)

ثانيا: الرقابة الجبائية:

ليس هناك اختلاف شاسع بين تعريف الرقابة الجبائية وتعريف الرقابة في أشكالها الأخرى (الرقابة المالية، الإدارية) حيث تعتبر الرقابة الجبائية هي الوظيفة الأكثر نجاعة وفعالية في قياس وملاحظة و الكشف عن التهرب الضريبي، حيث عرفت الرقابة الجبائية بعدة تعاريف هي الأخرى ونذكر منها:

التعريف الأول: تعريف المديرية العامة للضرائب " هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات". (ذبيح، 2011، صفحة 19)

التعريف الثاني : وقد عرف مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي : " المراجعة الجبائية هي جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف ، لتحديد فيما إذا قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح، " حيث اعتبرت الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة، المراجعة الجبائية كمجموعة متنوعة من المراجعات العملية من خلال اقتراح التعريف التالي:

تمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها ، وبالتالي فجباية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية "، (قحموش، 2012، صفحة 16)

التعريف الثالث: ومن الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها: " مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي. (العثماني، 2008، صفحة 81)

من خلال ما سبق يتضح لنا بان الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها المؤسسات المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاصاً معنويين أو طبيعيين، ومراقبة سير النظام الجبائي التصريحي بهدف التقليل من التهرب الضريبي وتحقيق الأهداف الأساسية التي وجدة من أجلها الضريبة على غرار العدالة والمساواة، وتحقيق المنافسة الشريفة وكذلك الحفاظ على موارد تمويل النفقات العامة للدولة.

الفرع الثاني: أشكال واسباب واهداف الرقابة الجبائية

اولا: اشكال:

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

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

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

- المكلف: يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية:

السجل التجاري بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.

- النشاط: يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

- الأخطاء المادية: التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، وان كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها. (عوادي، 2009، صفحة 12)

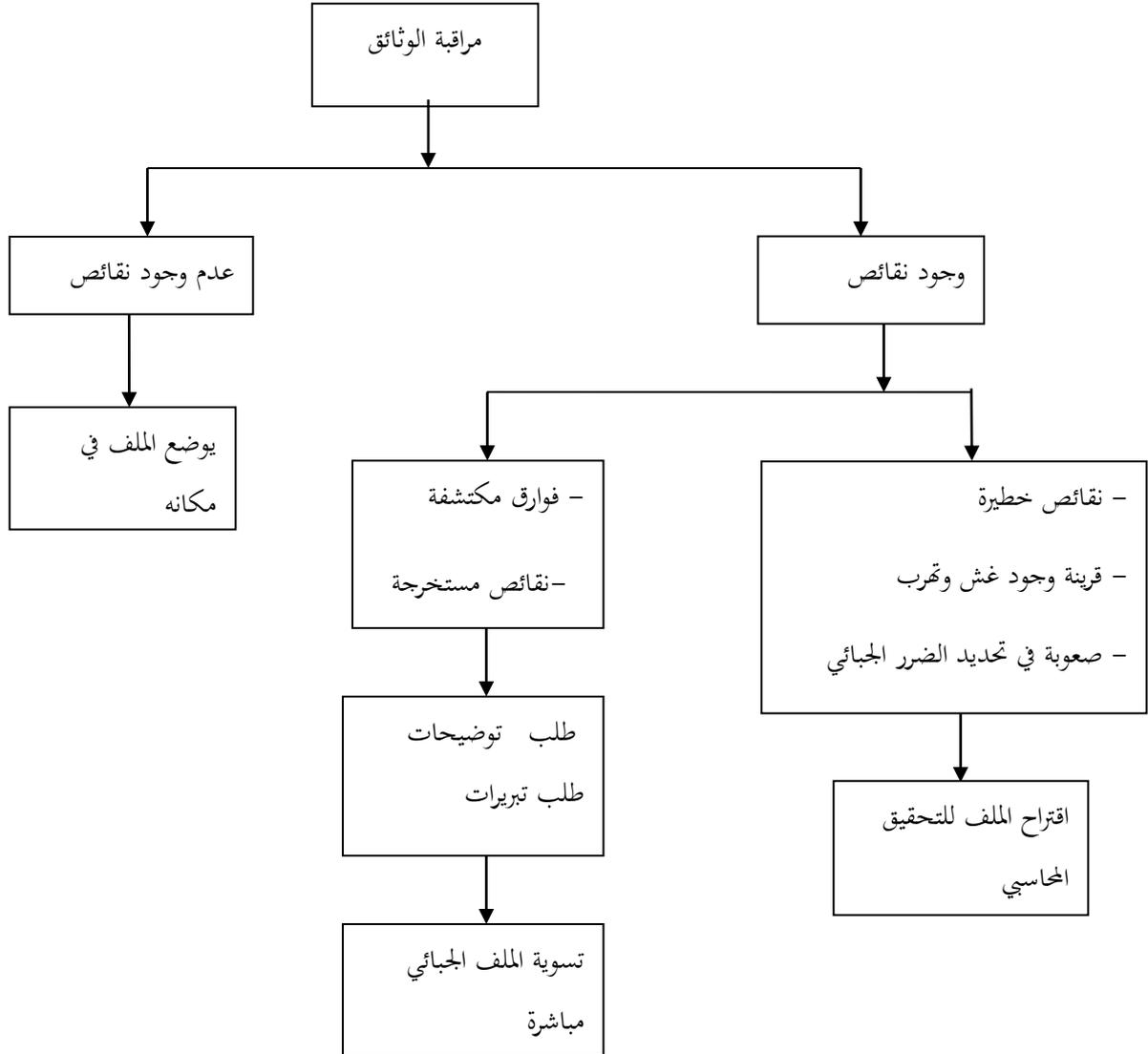
✓ عيوب الرقابة الشكلية: من العيوب التي تواجه لهذا النوع من الرقابة، أنه لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات وما تحتويه من معلومات تعريفية بالمكلف، ومحاسبية أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، فالرقابة الشكلية ما هي إلا فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين. (عتير، 2012، صفحة 124)

❖ الرقابة على الوثائق: هذا ما يتطلب على العكس من الرقابة الشكلية، فإن الرقابة على المستندات يجب أن تكون شاملة الفحص الإنتقادي لجميع عناصر التصريح الجبائي ومقارنتها بالمستندات الملحقة للتصريح وكذا المعلومات والبيانات التي في حوزة المصلحة وبصفة عامة فإن هذه الرقابة تتم على الملف وداخل المكتب حيث تتركز أهداف الرقابة على الوثائق:

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتة والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة .
- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها و تطور ذمة المالية لكل مكلف.

- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة، او تبريرات وتوضيحات، فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة.
- التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية. (كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق ، 2011، صفحة 47)

الشكل رقم (1-2) : المخطط العام لمراقبة الوثائق



المصدر: (كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق ، 2011، صفحة 47)

2) الخارجية: تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المصرح بها من خلال الدراسة الميدانية للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة معرفة احتمالاته للتهرب من الضريبة، وكذلك بهدف مقارنة المعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة في الواقع، ويمكن ان تأخذ الصور التالية: التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

❖ التحقيق المحاسبي: تنص المادة (20-1) من قانون الإجراءات الجبائية على أن التحقيق الجبائي هو عبارة عن مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة. ويهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب بل يسمح كذلك بإطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية، ويطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه، في هذه الحالة، يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيارات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة. (المادة [20-01]، 2018)

● التحقيق المحاسبي:

سيتم التطرق اليه بأكثر تفصيل في المبحث القادم.

❖ التحقيق المصوب في المحاسبة: هو أداة من أدوات الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادية من حيث الإجراءات. وهو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين 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. (عتير و زرقون، صفحة 46)

● سير التحقيق المصوب:

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على إشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير. (المادة، 2013، صفحة 31)

❖ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: يعتبر التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية امتدادا للتحقيق المحاسبي، كما يمكن أن يكون مستقلا عن هذا الأخير إذا تعلق الأمر بمكلف لا يملك ملف جبائيا، تم نصه لأول مرة في قانون المالية لسنة 1992 مساندة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية في الجزائر، وقد عرفه المشرع الجبائي على أنه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة". (المادة [20-06]، 2012، صفحة 11)

إذن يهدف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلى:

- التحقق من صحة المداحيل المصرح بها بالنسبة للضريبة على الدخل.
- مراقبة تجانس هذا المدخول مع الذمة المالية، وضعية الخزينة ، وعناصر الثراء.

✓ سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

➤ التحضير لعملية التحقيق: إن البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب لسنة 2000 يهدف إلى تحقيق

نسبة 5 % من الملفات المعروضة، وهذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات والإمكانات المتاحة للمصالح

الضريبية، إضافة إلى أن الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يجب اختيارهم عن

طريق ومؤشرات معايير موضوعية وهادفة منها:

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

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

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

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

➤ الانطلاق في عملية التحقيق:

بعد الانتهاء من مرحلة التحضير تأتي مرحلة انطلاق أعمال التحقيق المحاسبي بدءاً بعملية إشعار المكلف بذلك، ومروراً بالقيام

بعملية البحث عن المعلومات المتعلقة بالمكلف قيد التحقيق، و ومع الأخذ بعين الإعتبار فترة التحقيق المبرمجة لذلك، حيث يحصل

المراقب على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات يقوم بفحصها وتحليلها ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج

المخالفات والأخطاء المرتكبة. أما بالنسبة لإعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة فإن إعادة تكوين المداحيل المحققة من قبل

المكلف هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية وعناصر مسار الحياة، وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة

وإعادة إخضاعها للضريبة.(2000, p. Circulaire N° 135)

ثانيا: أسباب قيام الرقابة الجبائية:

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية والذي يمكن تلخيصهما فيما يلي:

(1) الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة التصريحين لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية عن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبية وضمان مصداقيتها وصحتها، كما يسمح بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية

(2) الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التديسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية. (عيسى، 2011، صفحة 14)

ثالثا: أهداف الرقابة الجبائية

إن النظام الجبائي هو نظام تصريحي للمكلف حرية تصريحه بمدخله من تلقاء نفسه لكن هذه الحرية ساعدت بشكل غير مباشر على بروز ظاهرة التهرب والغش الضريبي مما دعا إلى ضرورة إيجاد الرقابة الجبائية من أجل تشخيص هذه الظاهرة ومكافحتها كهدف أساسي لها.

(1) الهدف القانوني: تتمثل الأهداف القانونية للرقابة الجبائية في التأكد من مدى مطابقة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالضريبة للقوانين والأنظمة والتشريعات لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة اتجاه المكلفين بالضريبة على الانحرافات والمخالفات التي يمارسونها للتهرب من ضرائب المطالبين. (قاشي، 2015، صفحة 54)

(2) الهدف المالي والاقتصادي: تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكالها بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

(3) الهدف الإداري: تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نلخص هذا الدور في النقاط التالية:

❖ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء مما يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.

❖ تساعد الرقابة بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي. (فوزي، 1994، صفحة 46)

4) الأهداف الاجتماعية : تتمثل في هدفين رئيسيين هما:

❖ تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقف جميع المكلفين على قدر المساواة أمام الضريبة.

❖ منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها محل السرقة، الإهمال، أو التقصير في أداء مهامه. (كردودي، 2009، صفحة 91)

5) ترقية الإدارة الجبائية: إن التشريعات والإجراءات المتبعة لتحصيل الموارد العامة لا تحقق لها الفعالية الحقيقية إن لم تكن الإدارة التنفيذية والمتمثلة في الإدارة الجبائية على مستوى مقبول من الكفاءة والفعالية والتنظيم لذلك يرجع فقهاء الجبائية مشكلة الغش والتهرب الضريبي إلى عدم فعالية النظام الجبائي والتي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري بعيدا عن كل ملامح التخلف والإهمال ومن ثم ولا بد من القيام بإصلاحات وتعديلات تؤدي إلى تحسين وترقية الجهاز الإداري ولكي يتحقق ذلك على أحسن وجه وجب تزويد الإدارة بكل الوسائل المادية والبشرية. (فحموش، 2016، صفحة 04)

المطلب الثاني: الاطار القانوني للرقابة الجبائية

تلعب الإدارة الضريبية دورا بالغ الأهمية لكونها أداة الدولة في تنفيذ القوانين الضريبية وتطبيق السياسات المالية للدولة، فالسلطات الممنوحة لها تتمثل في جملة الحقوق والامتيازات التي تحوز عليها الإدارة الضريبية تجاه المكلفين بها، فهي بذلك السند القانوني الذي يعطي المشروعية لتصرفات أعضائها، ويوفر لهم الحماية أثناء أدائهم لمهامهم الرقابية، كمن تضمن حقوق المكلف وتوضح واجباته، وهذا ما سنتطرق إليه في مطلبنا هذا.

الفرع الاولي: سلطات الادارة الجبائية

اولا: الحق في الرقابة:

حق الرقابة والتحقيق يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وصدق المعلومات المقدمة في تصريحات المكلفين بالضريبة ويتم ذلك من خلال ما يلي:

هذا الحق نصت عليه المادة [1-18] من قانون الإجراءات الجبائية، حيث نصت على: [تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاءة. كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أتعابا أو أجورا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها]، (المادة [06-20]، 2012، الصفحات 10-11) وكذلك نصت المادة [2-18] على: [تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور، وساعات ممارستها لنشاطاتها]. (المادة [02-18]، 2012، صفحة 10)

ثانيا: حق الإطلاع:

لقد منح المشرع الجبائي وسيلة قانونية لأعوان الإدارة الجبائية تعطيهم لهم الحق في الاطلاع على الوثائق والمستندات والملفات الخاصة بالملكف بالضريبة وذلك بجمع المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات، والهيئات والمؤسسات العمومية، والمؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الإطلاع، هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذين نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منهم، هؤلاء الأشخاص هم: الإدارات العمومية، المؤسسات الخاصة المؤسسات المالية والغير، والسلطة القضائية . (عوادي، 2009، صفحة 20)

1) حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية:

❖ المعلومات المقدمة من طرف مصالح الضمان الاجتماعي:

تتمتع الإدارة الجبائية بحق الإطلاع التلقائي تجاه مصالح الضمان الاجتماعي، ويتعين على هذه الأخيرة موافاة مصالح الإدارة الجبائية سنويا، بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان، أو قابلة أو مساعد طبي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في أوراق العلاج، وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له ويجب أن تصل الكشوف المعدة، قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مدير الضرائب بالولاية قبل 1 أبريل من السنة الموالية.

❖ المعلومات المقدمة من طرف السلطة القضائية:

يمكن للإدارة الجبائية الإطلاع على المعلومات التي بحوزة السلطة القضائية أثناء الدعاوى المدنية والجزائية، إذ يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها، والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة.

2) حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

يمارس حق الاطلاع على المؤسسات الخاصة ، وذلك مهما كان نظام الضريبة الخاضعة له، وهذا ما يبينه قانون الإجراءات الجبائية في المادة 46 مكرر 1. (المادة 46، 2012)

3) حق الإطلاع لدى الهيئات المالية:

لقد حول القانون الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية حق الإطلاع لدى مختلف الهيئات المالية من (بنوك ومؤسسات التأمين) وعلى هذه الأخيرة أن لا ترفض طلبات الأعوان المراقبين بحجة السر المهني، بل عليها تزويدهم بمختلف الوثائق والمستندات الضرورية ككشوفات الحسابات البنكية للمكلف، عقود التأمين ومنه يتجلى لنا أن الغاية والهدف من حق الإطلاع هو السماح لأعوان الرقابة الجبائية بإثراء المادة المتوفرة لديهم والمتعلقة بالإثباتات التي تمنح مصداقية وشرعية أكبر لحكمهم النهائي تجاه المكلف المعني بالرقابة. (نوي، 2005، صفحة 49) ولتمكين أعوان الرقابة الجبائية من أداء عملية الإطلاع على أحسن وجه، فرض

المشروع جزاءات على كل من يعرقل عمل الإدارة الضريبية لحق الإطلاع سواء بالامتناع أو إتلاف الأوراق والمستندات التجارية وذلك بمعاقبته بغرامة مالية قيمتها تتراوح بين 1000 دج و 10000 دج. (ناصر، 2004، صفحة 49)

ثالثا: الحق المعاينة و الحجز:

تنص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية على " لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرز لها المعاينة و تبين على وجه الخصوص ما يأتي:

(1) تعريف الشخص الطبيعي أو المألوي بالمعاينة.

(2) عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.

(3) العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل لها.

(4) أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

تتم المعاينة وحجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي وراقبته. (المادة 35، 2012، صفحة 17)

رابعا: حق التقادم:

نصت عليه المادة 39 من (ق.إ.ج) التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدودة ب أربع (04) سنوات، الا في وجود مناورات تدليسية لما يلي:

(1) تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.

(2) القيام بأعمال الرقابة.

(3) قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي. (المادة 39، 2012)

خامسا: حق استدراك الأخطاء:

تنص المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على " يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب و الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأول". (المادة 327، 2017، صفحة 150)

سادسا: حق إجراء البحث:

ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة 08 صباحا

إلى 20 مساءً في المحلات ذات الاستعمال المهني ، ويتم إثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ، و يسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة . (المادة 33، 2012)

الفرع الثاني: حقوق وواجبات المكلف

منح المشرع مجموعة من الحقوق و واجبات لمكلفين بالضريبة من اجل التفاهم والتراضي بين العون المحقق والمكلف بالضريبة ويحميهم من التعسف.

أولاً: الحقوق:

1) لإعلام المسبق " الإشعار: لا يمكن أن تجرى عملية الرقابة دون أن يكون المكلف على دراية وعلم مسبق بهذه الرقابة، وهذا عن طريق إرسال إشعار للمكلف الذي تستهدفه عملية الرقابة الجبائية وذلك يكون في أجل لا يقل على 10 أيام، ويجب أن يكون هذا الإشعار مرفوقاً بوصول لتأكيد استلام الإشعار". حيث تنص المادة [04-20] من قانون الإجراءات الجبائية على: لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبتهم، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، قبل قيام عملية المراقبة وفق ما يلي:

التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب في المحاسبة : مدة التحضير للمكلف عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار. (المادة [04-20]، 2012، صفحة 11)

التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يتم منحه أجلاً أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوماً ابتداء من تاريخ الاستلام (المادة [03-21]، 2012، صفحة 12).

2) استعانة بمستشار: يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي) كما يمكن لهذا المستشار الإنابة عن المكلف بالضريبة أثناء عمليات التحقيق، لكن حضوره ليس ضرورياً أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها. (المادة ، 2013، صفحة 16)

3) عدم إعادة الرقابة: لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجرى رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة وتكون الرقابة الجبائية نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات أو في حالة عدم الرد اجل 30 يوماً أو أيضاً في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة استثنائية عندما يكشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم. (عوادي، 2009، صفحة 23)

4) حق الرد: يقصد به امكانية الطعن في نتائج المراقبة، ويمنح القانون 40 يوم للرد على اقتراحات الادارة الجبائية، وخلال هذه المدة للمكلف حق في الطلب من الادارة استفسارات الازمة من بعض الامور الغامضة التي يحتويها الاشعار بالتقويم، ويعتبر عدم

الرد في حدود هذا الاجل علامة على قبول ضمني، وهذا مانصت عليه المادة [20-06] من قانون الاجراءات. (المادة [20-06]، 2012، صفحة 12)

5) محدودية فترة الرقابة في عين المكان: تحت طائلة بطلان الاجراءات، فانه لايمكن أن تمتد مدة اجراء التحقيق الآجال المحددة قانونا، بحسب النشاطات الممارسة ورقم الأعمال المصرح به:

❖ التحقيق المحاسبي:

الجدول(1-2): آجال فترة الرقابة المحاسبية في عين المكان وحدة :دج

طبيعة النشاط	مبلغ رقم الاعمال في كل سنة مالية محقق فيها (دج)	فترة المراقبة
مؤدي الخدمات	>1.000.000	4 اشهر
	>100000 >رقم الاعمال >5.000.000	6 اشهر
	<5.000.000	لا تتجاوز سنة
كل المؤسسات الاخرى	>1.000.000	4 اشهر
	>100000 >رقم الاعمال >5.000.000	6 اشهر
	<5.000.000	لا تتجاوز سنة

المصدر: (عوادي، 2009، صفحة 24)

❖ التحقيق المصوب:

لايمكن تحت طائلة بطلان الاجراء، أن يستغرق مدة التحقيق في عين المكان أكثر من شهرين. (المادة 20، 2012)

❖ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لايمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة (01) اعتبارا من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق. (المادة [21-04]، 2012)

❖ أوقات المعاينة اليومية:

لايمكن لأعوان الضرائب الدخول الى المحلات الصناع والصناعيين والتجار والمكلفين بالضريبة الآخرين، من أجل القيام بكل أعمال المعاينة والتحقيق الضرورية لضمان حق الضريبة، إلا خلال النهار وفي الساعات التالية:

من أول أكتوبر الى غاية 31 مارس، من الساعة السادسة صباحا الى غاية الساعة السادسة مساء.

من أول أبريل الى غاية 30 سبتمبر، من الساعة الخامسة صباحا الى غاية الثامنة مساء. (المادة 23، 2012)

6) السر المهني: تبعا لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الإلتزام بالسر المهني حيث تنص المادة 65 منه يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالأنواع المختلفة الضريبة. (المادة 65، 2012)

7) التبليغ بإعادة التقييم : يجب على الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق و ذلك حتى في حالة غياب و التقييمات، و يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا بما فيه الكفاية ومحملا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بفهم طريقة إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة المطبقة عليه للتمكن من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته. (بوشري، 2011، صفحة 104)

ثانيا: واجبات المكلفين

التزامات ذات الطابع المحاسبي:

المشرع ألزم المكلفين بامساك مجموعة من الدفاتر حددها في القانون التجاري وهي:

1) دفتر اليومية: أجبر القانون التجاري المكلفين على مسك دفتر اليومية وذلك في المادتين [09 و 11] من القانون التجاري، حيث نصت المادة [09] على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوم بيوم عملياته أو أن يراجع على الأقل نتائج العمليات شهريا، بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا]، (المديرية، قانون التجاري، 2007، صفحة 4 المادة 09) وحددت المادة [11] من نفس القانون كل الشكليات القانونية لهذا الدفتر حيث جاء فيها يمك مسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش، وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد]، فهذا الدفتر يقدم عند كل طلب من قبل الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر قد يشكل سببا كافيا لرفض محاسبة المكلف وكذلك يجب على المكلف مسك المحاسبة طبقا لنصوص القانون والأنظمة المعمول بها. (المادة 11، 2007، صفحة 04)

2) دفتر الجرد: على كل شخص طبيعي أو معنوي، له صفة التاجر القيام بعملية الجرد السنوي لموجودات المؤسسة، ويتم تقييد هذه العملية في دفتر خاص يعرف ب " دفتر الجرد "، بالإضافة إلى هذين الدفترين، على المكلف مسك دفاتر أخرى مثل (دفتر الأجور، فواتير الشراء الأصلية، نسختين من كل فاتورة بيع) مسك دفتر الجرد والقيام كل سنة بجرد عناصر الأصول والخصوم للمؤسسة وإقفال كل حساباتها وإعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج. (عبد الرزاق، 2012، صفحة 39)

3) حفظ الدفاتر وسندات المراسلات: يلزم المشرع الجزائري المكلف الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية و الوثائق الثبوتية لها إضافة إلى السندات المشار إليها في القانون التجاري لمدة 10 سنوات. و طبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب

الاحتفاظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداء من تاريخ تحريرها، كما أي إخلال بهذه الشروط السابق الذكر يؤدي إلى رفض المحاسبة من قبل المحققين و بالتالي فإن المكلف يعتبر مخالفا للواجبات المحاسبية. (عبد الغاني، 2011، صفحة 102)

الالتزامات الجبائية للمكلف:

بموجب التشريع الجبائي، يجب على المكلفين تقديم مجموعة من التصريحات المكتتبه في آجالها القانونية:

1) التصريح بالوجود: يجب إلى المكلفين الخاضعين للضريبة وعلى الشركات أن يقدموا لمفتش الضرائب التابعين له في ثلاثين يوماً من بداية نشاطهم تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه ، وهذا التصريح يجب أن يحتوي على:

الاسم واللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية، طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي.

هذا التصريح له أهمية كبيرة لأنه يعطي للإدارة الجبائية المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد)، حيث تعرف الإدارة مكان مزاوله النشاط وبدايته يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب وتحصيلها. (نوي، 2005، صفحة 53)

2) التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم:

ألزم القانون المكلفين أن يكتبوا تصريحاً شهرياً أو فصلياً بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقداً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التي يتبعونها قبل الـ 20 (الموالية للشهر المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة. (عوادي، 2009، صفحة 27)

3) التصريح السنوي: لقد نصت المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: " يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة، أن يكتبوا ويرسلوا، على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشر لمكان إقامتهم، تصريح بدخلهم الإجمالي التي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية. أما بالنسبة للأشخاص المعنويين فقد نصت المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن يكتبوا قبل 30 أبريل على كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها ، تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة. (المادة 151، 2018، صفحة 40)

و يحتوي هذا التصريح على ما يلي:

- ❖ العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.
- ❖ قيمة الأرباح الخاضعة للاقتصاد الضريبي.
- ❖ قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائياً تحت كفالة المكلف بالضريبة.

❖ وثائق الإثبات الجبائية المتعلقة بعمليات النشاط ومختلف الأعباء و التكاليف.

تحرر هذه التصريحات على مطبوعات خاصة وترسل إلى الإدارة الجبائية ويجب على مفتش الضرائب أن يسلم وصلا للمكلف بالضريبة بعد الالتزام بها

4) التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط: في حالة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالتصريح عن ذلك خلال (10 أيام) ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط. وفي حالة التنازل يتم اكتتاب تصريح بالتنازل يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المتنازلين، أما في حالة الوفاة فيتعين على ذوي الفقيد التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة في أجل (06) لأشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة. (المادة 195، 2018، صفحة 51)

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

❖ تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

❖ تسليم المستخرجات من جدول الضرائب.

❖ مختلف التخفيضات، منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم، اكتتاب استحقاقات. (كردودي، 2009، صفحة 99)

المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تعتمد الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والوسائل البشرية التي تقوم بالتطبيق الفعلي لكل الإجراءات المنصوص عليها طبقا لما تمتلكه من حقوق وصلاحيات، والتي يجب الإستناد إليها بغية القيام بعملية الرقابة الجبائية بطريقة جيدة وفعالة.

الفرع الأول: أجهزة الرقابة الجبائية

أولا: على المستوى المركزي:

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

1) نيابة مديرية البرمجة.

2) نيابة مديرية الرقابة الجبائية.

3) نيابة مديرية الإجراءات الجبائية.

4) نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

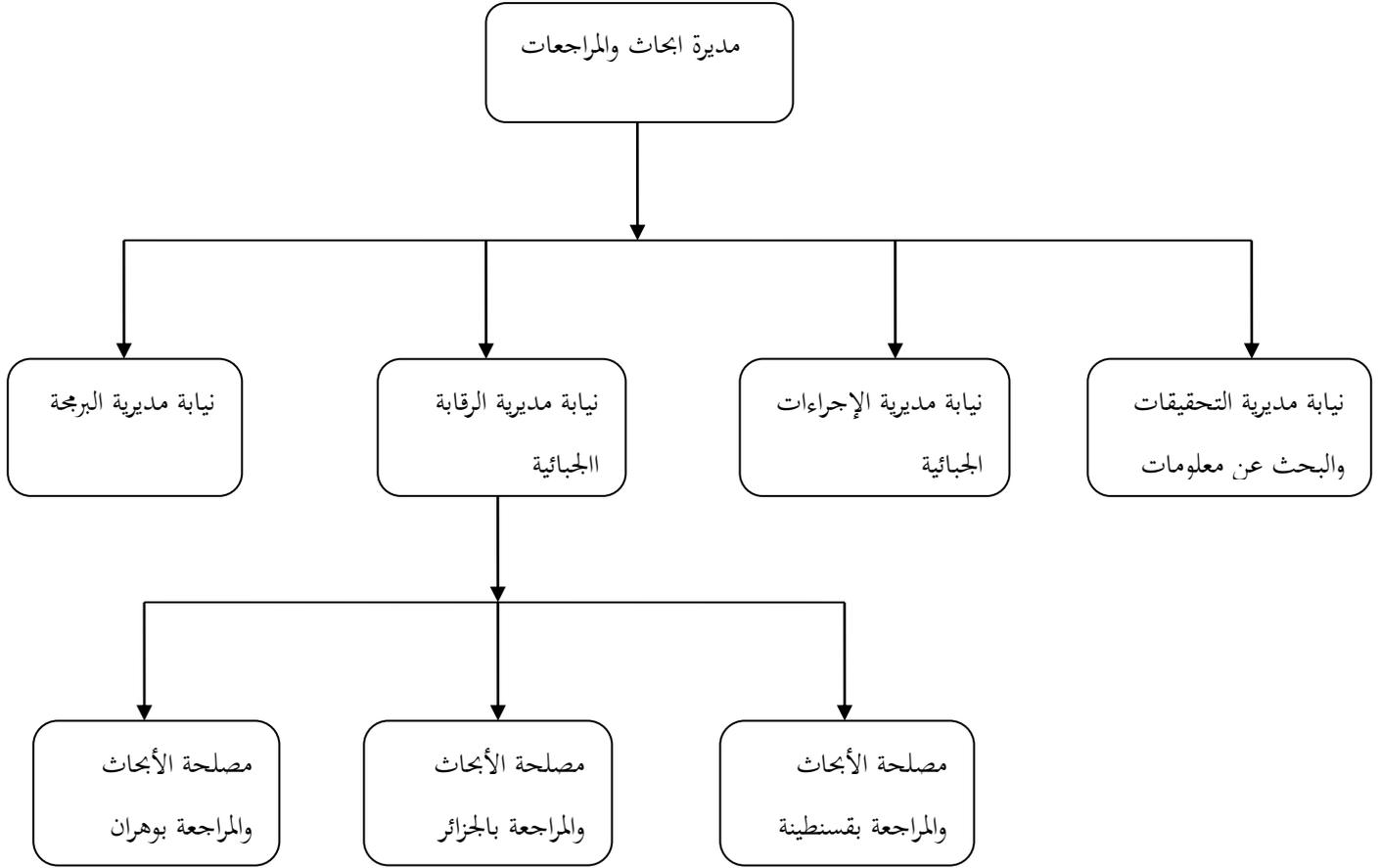
حيث تهتم هذه المديریات بـ:

- ❖ التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع، استغلال الاحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية .
- ❖ برمجة وتحقيق على المستوى الوطني لكل تحقيق أو بحث متعلقة بالتحقيقات الجبائية .
- ❖ توجيه، تعاون، وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية و الجبائية المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي .

مهام مديرية الأبحاث والمراجعات: طبقا لتعليمية رقم 268 / وم / م ع ض المؤرخة في 15/09/1998 يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يكون انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك وهذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها والتحقيق فيها من طرف مفتشيات الضرائب أولا، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، ثم يصادق على البرنامج أو يغير من طرف مديرية البحث والمراجعات كما تم تحديد مستوى رقم الأعمال للأربع السنوات الأخيرة، والتي هي محل التحقيق بأن يفوق أو يساوي 4 . 000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، وبـ 10 . 000.0000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى، حتى تسند مهمة تحقيق هاته المؤسسات إلى مديرية البحث والمراجعات. واعتمادا على صلاحيات DRV في إطار البحث والتحقيق فهي مكلفة بـ :

- ❖ الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.
- ❖ جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
- ❖ إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب، وتحسين المردودية الجبائية العام (نوي، 2005، صفحة 40).

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



المصدر: (نوي، 2005، صفحة 40)

ثانيا: على المستوى الجهوي:

1) المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات: متواجدة حاليا بالجزائر، وهران وقسنطينة، وتتمتع بصلاحيات التدخل على المستوى الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم، حيث تنظم هذه المصلحة في ثلاثة (03) أقسام:

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

❖ قسم المساعدة على الرقابة: ويكلف لاسيما بمساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية.

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

2) المديرية الجهوية للضرائب: تتواجد مديريات الضرائب الجهوية في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، البليدة، سطيف شلف، ورقلة، بشار، هذه المديريات هي امتداد للمستوى المحلي للإدارة المركزية، حيث أن دورها الأساسي يتمثل في إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي، وفي هذا الإطار، فهي مكلفة بالإنعاش والتوجيه ومراقبة نشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها". وتنظم مديرية الضرائب الجهوية إلى أربع مديريات فرعية، من بينها المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية المنازعات، التي تكلف بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في مجال المراقبة الجبائية المنازعات، حيث تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة مكاتب:

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

ثالثا: على المستوى الولائي:

1) المديرية الولائية للضرائب: تنظم هذه المديرية في خمس (05) مديريات فرعية:

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

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

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

(2) مفتشيات الضرائب: وضعت هذه المفتشيات أساسا لتسيير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين، وقمع ظاهرة الغش الجبائي من خلال مهامها، حيث تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل، حيث تتكون من وتتكون من مصلحة جبائية المؤسسات والمهن الحرة، مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين، ومصلحة الجباية العقارية، ومصلحة التدخلات. واعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف (تصريحات شهرية، سنوية، خاصة)، وفي حال وجود الخطأ أو النسيان أو نقائص ملحوظة تجرى مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوفات الربط وبطاقات المعلومات.

(3) قباضات الضرائب: تتكفل قباضات الضرائب خصوصا بجداول الضرائب وتحصيل الضريبة، وتنقسم إلى: قباضة تحصيل الضرائب، و قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.

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

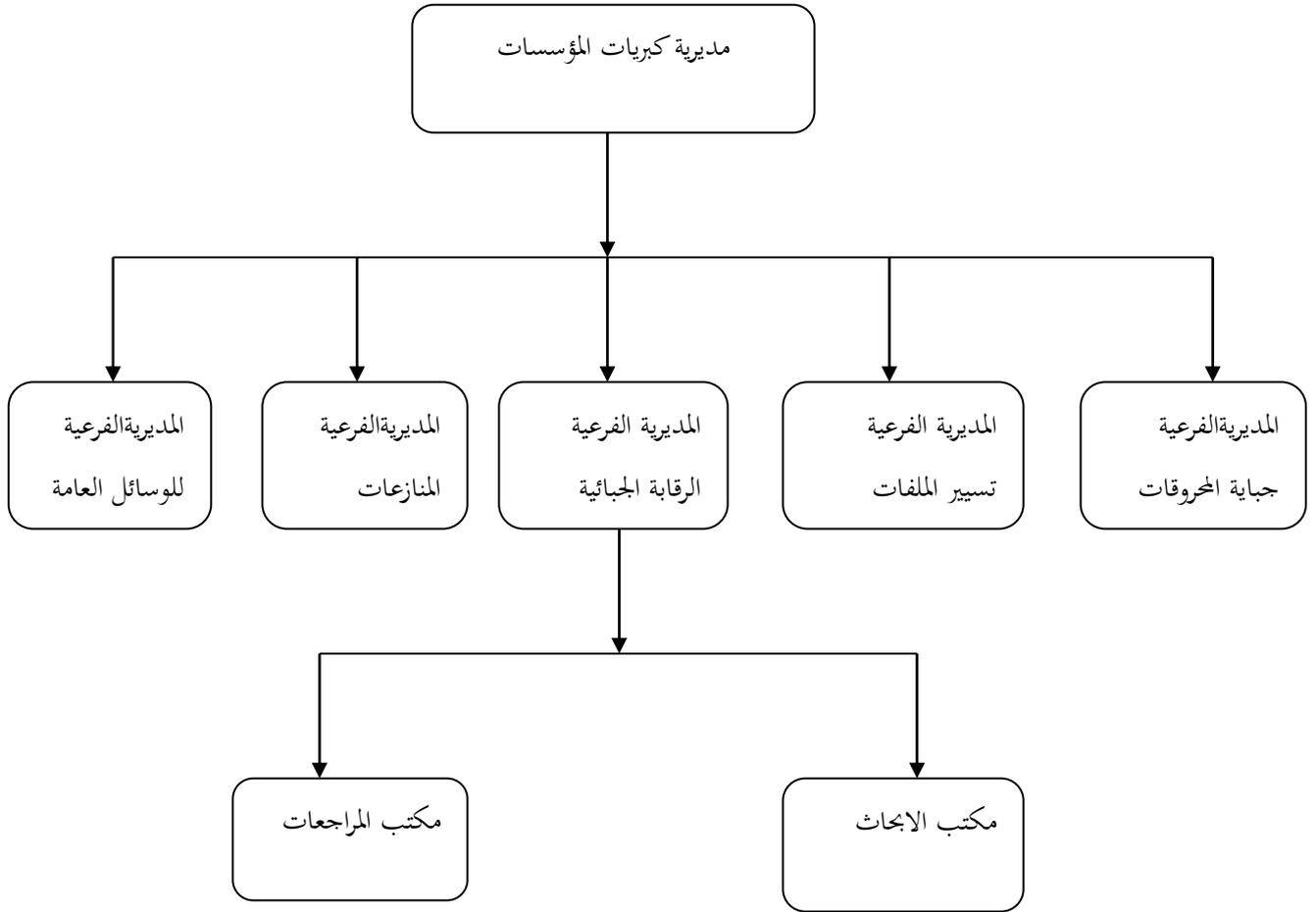
التسيير الثابت للملفات الجبائية، رقابة جبائية محكمة، دراسة سريعة وفعالة للمنازعات، التحصيل، الاستقبال

والمكلفون الخاضعون لهذه المديرية هم:

الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا والعاملة في ميدان المحروقات، وكذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه أحكام القانون رقم 86-14 المؤرخ في 19 أوت 1986 والمتعلق بأعمال التنقيب والمحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب، وكذا النشاطات الملحقة بها.

شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية (100.000.000 دج). الشركات المقيمة في الجزائر والعضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز الحديث موضح في الشكل التالي:

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



المصدر: (ذبيح، 2011، صفحة 91)

الفرع الثاني: الوسائل البشرية

أولاً: الأعوان المكلفين بالرقابة:

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

- ❖ الأقل له رتبة مراقب وهذا التزاماً بالتشريع.
- ❖ الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية.
- ❖ بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق مراقبة النتائج وحسبها مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات، مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين باستثناء حالات خاصة ومرخصة من

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

(2) نائب المدير: هو المسؤول عن الإعداد لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق. ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء فرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في (30) يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

(3) رئيس فرقة البحث والتحقيق: إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي. ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم ، وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المرجحة لصالح فرقته، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين. (كردودي، 2011، صفحة 57)

ثانيا: معايير المراجع الجبائي:

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

(1) التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي والعملي): يجب أن يقوم بالمراجعة شخص، أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم، والكفاية اللازمة في المراجعة الجبائية، حيث يفضل أن يمتلك المراجع الجبائي التأهيل العلمي، والكفاءة المهنية الملائمة من أجل إتمام عملية المراجعة الجبائية، كما يحتاج أن يكون على صلة بعلوم، مثل: المحاسبة والإحصاء، والقانون والاقتصاد لذلك على الإدارة الضريبية أن تضمن برنامج تكوين متخصص في هذا المجال للمراجعين الجبائيين.

(2) الاستقلال (الحياد):على المراجع الجبائي أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت وبمستوى المهمة المنوطة له. حيث تشير الدراسات إلى أن استقلال المراجعين الجبائيين يتطلب استقلال في الحقيقة والمظهر، أي أنه يجب أن يكون مستقلا ظاهريا، وموضوعيا، فليس من الضروري أن يحافظ المراجع على اتجاه الاستقلال في الاضطلاع بمسؤولياته فقط، وإنما من المهم أيضا أن تثق الإدارة الضريبية والمكلفون في توافر ذلك الاستقلال، ويحدث الاستقلال فعلا عندما يتمكن المراجع من الحفاظ على اتجاه غير متحيز عند أداء المراجعة الجبائية في كافة مراحلها.

3) العناية الواجبة (الحذر المهني المعقول) : على المراجع الجبائي أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة، ووضع التقرير النهائي، وهذه العناية تفرض اكتمال أوراق العمل، وكفاية أدلة الإثبات وموضوعية تقرير المراجعة كما يجب أن يتجنب المراجع كمهني الإهمال لأنه يكون مسؤولاً أمام الإدارة الضريبية عن هذا الإهمال، وسوء النية، وعدم الأمانة، وعن أية خسائر تنتج عن خطئه في عملية التقدير الضريبي.

4) السر المهني: إن طبيعة عمل المراجع تعطيه الشرعية في الدخول أو الحصول على كم مهم من المعلومات التي تعتبر سرية، فلا يمكنه تخطي القاعدة التي ينطوي تحتها كل من لديهم أسرار مهنية و يلزم بالسر المهني. كما تتطلب العناية المهنية المام المراجع بكل جوانب القانون الضريبي الذي يحكم عملية المراجعة الجبائية، وعليه أن يعرف وعاء الضريبة، ونسبتها، وكيفية احتساب الربح الضريبي، بالإضافة إل الإعفاءات، والخصومات على كل شريحة ضريبية، وعليه أن يوضح للمكلفين الغرامات التي تفرض عليهم في حالة التهرب الضريبي. (بساس و رنان، 2013، صفحة 13)

ثالثاً: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

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

- 1) المسؤولية المدنية: يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر وهي نتيجة لخطأ عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى 129 من القانون المدني الجزائري، ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولاً شخصياً عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذاً لأوامر من رئيسه الإداري.
- 2) المسؤولية الجنائية: يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون آلياً الإجراء التأديبي، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها التعسف في استعمال المنصب، استغلال النفوذ، الرشوة اختلاس الأموال ... الخ.
- 3) المسؤولية التأديبية: يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب، والمصنفة بأربعة درجات مختلفة، وهذا بحسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، إلى غاية التسريح. (ذبيح، 2011، صفحة 33)

المبحث الثاني: الإجراءات الأولية ومباشرة عملية التحقيق

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر المحاسبية الواجبة قانوناً)، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

المطلب الأول: تعريف و شروط التحقيق المحاسبي

التحقيق المحاسبي يعد التحقيق المحاسبي احد وسائل الرقابة الجبائية ويكون بفحص مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة.

الفرع الأول: تعريف التحقيق المحاسبي

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر المحاسبية الواجبة قانونا)، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. (صالح، 2008، صفحة 37)

أما المشرع الجزائري فقد عرفه في نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على انه: "يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة".

ليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل إدراك المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها وارتكبتها عن غير قصد وكيفية اطلاعه على مراحل الطعون اللازمة. (بن عمارة، 2011، صفحة 53)

ومما سبق يمكن تعريف التحقيق في المحاسبة على انه كل العمليات التي تؤدي إلى فحص المعلومات المحاسبية للمكلف مهما كانت طريقة حفظها ومعالجة هذه المعلومات، حتى ولو كانت آلية، من اجل التأكد من مدى مطابقتها لبعض المعطيات المتوفرة بحوزة مصالح الرقابة الجبائية.

الفرع الثاني: شروط التحقيق في المحاسبة

أولاً: حسب نص الفقرة الأولى من المادة 20 فان التحقيق في المحاسبة يجب ان يتم بعين المكان اي في محل المكلف بالضريبة، غير أن هناك استثناء أوردته المادة وهو حالة تقديم المكلف لطلب المكتوب ومقبول من طرف الإدارة الجبائية، أو في حالة قوة قاهرة، يمكن للمحققين اخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة ونوعيتها.

ثانياً: وتنص الفقرة الثانية على انه لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، وفي حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

ثالثاً: يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق. فإذا كانت المحاسبة مسموكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن ان تشمل المراقبة محمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة او غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية. (صالح، 2008، صفحة 38)

المطلب الثاني: إجراءات عملية التحقيق

الفرع الأول: التحضير للتحقيق:

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استنادا الى بعض الاسس و المقاييس، والتي من بينها:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
 - تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط المزاول.
 - ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاول.
 - استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.
 - الزيادة السريعة والمدهشة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو صاحب المهنة الحرة، دون تطابق ذلك مع تصريحاته.
- خلال هذه المرحلة يتم اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها، وتعيين الهيئة التي تباشر عملية التحقيق المحاسبي إضافة الى أعمال تمهيدية تسمح للتحقق بأخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية المراقبة.

أولاً: سحب ودراسة الملف الجبائي: على اعتبار أن عملية التحقيق تتم إما على المستوى المركزي أو على مستوى المديرية الولائية، فانه يتم سحب الملفات الجبائية من المفتشيات، وهي مصلحة مختصة بتسيير ملفات المكلفين، مقابل وصل استلام تسمح للمحقق بفحص الوثائق ومختلف التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي، مع التركيز على مواعيد الاكتتاب والمقارنة فيما بين التصاريح ومدى ترابطها، والوقوف على مدى نزاهة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلف ومن ثم التحديد والتأكد من رقم الأعمال المصرح به، وتصدر الإشارة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة:

الجدول رقم (2-2): بيانات عن المكلف بالضريبة

بالنسبة للشركة	بالنسبة للشخص الطبيعي
<ul style="list-style-type: none"> ■ طبيعة نشاطها ■ رأس مالها الاجتماعي ■ عنوان مقرها الرئيسي و وحدتها (فروعها) ■ اسم المسير وحقه في رأس المال 	<ul style="list-style-type: none"> ■ الحالة الشخصية ■ طبيعة النشاط الخاضع للفحص ■ الوضعية العائلية و مقر السكن ■ منبع العائدات والتصريحات

المصدر : من إعداد الطالبين مستخرج بالرجوع إلى ميثاق المكلفين بالضريبة

ثانيا: إبلاغ المكلف بالضريبة:

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

ثالثا: المراقبة المفاجئة: تجري من دون إعلام مسبق للمكلف، بحيث بإمكان المحقق أن يقوم بها إذا ما توفرت له دلائل قوية جمعها أثناء دراسته للملف الجبائي، وهي أكثر من ضرورة في حالة الغش والتهرب الضريبي. (صالح، 2008، صفحة 49)

رابعا: استمارة التحقيق: فاستنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، يمكن للمحقق أن يبين بان المؤشرات التي تم جمعها تدل أو لا تدل على قانونية الحاسبة ولهذا يجب على المحقق تحضير:

- ❖ جدول لمقارنة الميزانيات: يحوي على الأصول والخصوم للسنوات الأربع التي لم يمسه التقادم بالإضافة إلى السنة الأخيرة المتقادمة (ميزانية الانطلاق لفترة التحقيق) التي يجب أن تنتقل معلوماتها للاستفادة من أرصدها
- ❖ كشف محاسبي لجدول النتائج .
- ❖ كشف مفصل للمصاريف المحصومة من نتائج المؤسسة، هذا الكشف يسمح بمتابعة التغيرات السنوية للمصاريف حسب طبيعتها والتركيز على المصاريف الزائدة (ذات المبالغ المرتفعة).
- ❖ كشف تجميعي لتفاصيل الأسس الخاضعة تشمل على النتيجة المحاسبية المصرح بها.

ثم بعد ذلك يقوم المحقق بدراسة مقارنة للميزانيات وحسابات النتائج، بالإضافة إلى دراسة تصريحات الأجور على النحو التالي:

أولا: دراسة مقارنة للميزانيات: يجب على المحقق أن يفحص تطور حسابات الاستثمار، وتسجيل أية عملية تنازل أو إخفاء لهذه الاستثمارات مع حساب فائض القيمة وكذا مراقبة الاهتلاكات هل هي مقبولة أو مبالغ فيها والتأكد من أن المؤونات تتوفر على الشروط الشكلية والموضوعية حتى يتم خصمها من النتيجة الخاضعة أما على مستوى حساب الأموال الجماعية فيجب التأكد من أن الأرباح المعاد استثمارها تستجيب للتشريعات الجبائية ام لا، بالإضافة إلى فحص تطور نتائج قيد التخصيص وهل تم توزيعها خلال الفترة المحددة.

ثانيا: فحص حسابات النتائج: ينطلق فحص حسابات النتائج من الكشف المحاسبي والكشف المفصل للمصاريف العامة، وهذا بهدف ملاحظة تطور رقم الأعمال والمصاريف، بالإضافة إلى نسب هوامش الربح الخام والقيمة المضافة، وكذا الربح الصافي لكل سنة ونسبة هامش الربح الخام المحددة تقارن بما تم تحديده في مؤسسات مشابهة، ولا يعني وجود الفارق الحكم بعدم قانونية الحاسبة، غير أن هذا الفارق يكون محل تساؤل، وبخصوص كشف المصاريف العامة فيجب على المحقق التركيز على المصاريف المهمة : التنقلات الإشهار الصيانة، الإصلاح، الإيجارات ... الخ .

ثالثا: تصريجات الأجور إن التصريجات السنوية للأجور المكتتبه من طرف المستخدمين يجب أن تستغل وهذا بمقارنتها بما تم التصريح به بين ما تم تسديده.

ولأجل الإلمام أكثر وبصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف يلجئ المحقق إلى إجراء بعض التحقيقات الخارجية على مستوى الممولين لجلب المعلومات التي تخص الشركة قيد التحقيق فيها، وعلى الممول إفادته بكل الكشوف والحسابات التي قدمها لهذه الشركة. (عوادي، 2009، الصفحات 61-63)

الفرع الثاني: سير التحقيق

قبل القيام بفحص المحاسبة يجب على المحقق أولا مراقبة الحالة العامة لها مثل فحص الدفاتر للتأكد من أنها ممسوكة بشكل قانوني، مثلا فحص الدفاتر الاجبارية لمعرفة أن العمليات مسجلة يوما بيوم وليست مدونة بعد انطلاق عملية التحقيق ولا يمكن إجراء التحقيق إلا ب إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق لكي يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتضير، ومن اجل المعاينة الحقيقية، يمكن إجراء رقابة مفاجئة دون إشعار المكلف وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية التحقيق فغياب الإشعار بالتحقيق يلغي تماما إجراء التحقيق.

أولا: التحقيق المحاسبي من حيث الشكل:

بالإضافة إلى ما سبق، فانه يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة، وهذا بالتحقق من توفر الشروط الثلاث التالية حتى تكون المحاسبة قانونية من حيث الشكل:

1) يجب أن تكون المحاسبة تامة ومنظمة: وذلك باشمال على جميع الدفاتر والوثائق الإلجبارية المنصوص عليها في القانون التجاري وكذا احترام مبادئ المخطط الوطني المحاسبي (PCN) والممسوكة وفق المرسوم رقم 75-35 في 29/04/1975 تتضمن خاصة النقاط التالية:

- ❖ المحاسبة يجب أن تكون مفصلة بالقدر الكافي حتى تسمح بالتسجيل والمراقبة لمختلف العمليات.
- ❖ عند اللزوم يتم فتح حساباته الفرعية.
- ❖ يجب التمييز بين الحسابات الخاصة بالقيم المحققة في الجزائر و الحسابات الخاصة بالقيم المحققة بالخارج.
- ❖ كل التسجيل محاسبي يجب أن يكون مدعم بالوثائق التبريرية.
- ❖ إمساك الدفاتر بكل عناية وبدون إتلاف، مع الاحتفاظ بها وبالوثائق التبريرية لمدة 10 سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إقفال النشاط.

2) يجب أن تكون المحاسبة دقيقة الحسابات: حيث يسعى المحقق بالتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة الجامع.

3) يجب أن تكون المحاسبة مثبتة: لكي تكون المحاسبة مثبتة يجب أن يتم إثبات كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة وثائق الإثبات تختلف باختلاف طبيعة العمليات المنجزة، كما يجب على المحقق التركيز على المبيعات التي تتم نقداً، فتسجيل المبلغ الإجمالي لحساب 70/71، ووجود نقص في ح / 487 الصندوق يوحى بوجود تلاعب.

ثانياً: التحقيق المحاسبي من حيث المضمون:

تعني مراقبة المحاسبة من حيث المضمون مراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المكلف المحقق معه من اجل اكتشاف العمليات التي تتضمن على السهو الكلي او الجزئي، المتعمد أو غير المتعمد ... الخ، فهو قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية، وحسابات التسيير والنتائج. (كردودي، 2009، الصفحات 106-109)

المطلب الثالث: معالجة نتائج التحقيق المحاسبي

الفرع الاول: نتائج التحقيق المحاسبي

عندما ينتهي المحقق من فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون، يتوصل إلى نتائج تتمثل في رفض أو قبول المحاسبة.

أولاً: قبول المحاسبة

تكون محاسبة المكلف مقبولة إذا كانت مطابقة لأحكام النظام المحاسبي المالي، وتستوفي الشروط الشكلية والموضوعية، وينقسم هذا القبول إلى صنفين.

1) قبول صريح

أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبة، وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضرية بنتائج التحقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم.

2) قبول نسبي

أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف وفي هذه الحالة يقوم العون المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الشائ والمقصود به أن يكون اتصال بينه وبين المكلف للنقاش وإبداء ملاحظات حول الانحرافات المسجلة، ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع ويجعليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منحه لمدة أربعين 40 يوماً للرد على هذا التقويم. (ذبيح، 2011، صفحة 79)

ثانيا: رفض المحاسبة

قد يلخص العون المحقق إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء والتجاوزات الموجودة فيها، أو حتى عدم احترامها لأدنى الشروط القانونية، وهذا من أجل حماية المكلف من تعسف وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة، ويكون في الحالات التالية:

3) عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري وشروط النظام المحاسبي المتبع مثل: غياب الدفاتر المحاسبة، أو أنها غير مؤشرة من طرف المحكمة المختصة إقليميا أو أنها تحتوي على بياض أو تسجيل غير دقيق للحسابات وأرقام الحسابات وغيرها من الأخطاء الشائعة.

4) عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية مثل: غياب كلي أو جزئي للفواتير، أو أن الفواتير غير مطابقة للمرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10/12/2005 والمتعلق بكيفية تحرير الفاتورة بالصيغة والمعلومات المطلوبة.

5) عندما تتضمن المحاسبة تجاوزات وإغفالات أو معلومات غير صحيحة وخطيرة ومتكررة في العمليات المحاسبية مثل: عدم تسجيل بعض أو كل فواتير الشراء والبيع، رصيد متكرر للصندوق، ميزانية غير متوازنة أو عدم التجانس بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية.

6) هناك بعض الحالات الأخرى يتم فيها التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة ونجد أهمها:

❖ لما تستحيل عملية الرقابة الجبائية بسبب اعتراض المكلف أو أحد موظفيه للعون المحقق لأداء مهامه.

❖ عندما يتمتع المكلف بالضريبة عن الإجابة للطلبات الواردة من العون المحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب

تقديمها خلال عملية التحقيق. (ذبيح، 2011، الصفحات 80-81)

الفرع الثاني: نهاية التحقيق المحاسبي

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المحقق، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج تحقيق المحاسبة وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي، وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي، الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية التحقيق التي قام بها.

أولا: الإبلاغ الأولي:

يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا ومصاغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته ويجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام بذلك، إضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في هذا التقييم والتي أدت إلى تعديل أسس الضريبة، أي يقوم المحقق من خلال هذا الإبلاغ بتبيان جميع التعديلات والتقويمات التي قام بها. وقد حدد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) يوما لتلقي رد المكلف على الإبلاغ الأولي والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح من قبل المكلف. (بوعكاز، 2015، صفحة 116)

ثانيا: الإبلاغ النهائي:

عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما:

- 1) المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية بعد 40 يوما المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمحققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولا ضمنيا من قبل المكلف.
- 2) المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونيا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق، أو الاعتراض على الأسس المعدلة.

وبعد دراسة هذه الملاحظات، والاعتراضات من طرف المحققين، يقررون قبولها أو رفضها في هذه الحالة يجب على المحققين أن يعلموا المكلف، وذلك عن طريق الإبلاغ النهائي ويجب كذلك أن يكون مفصلا بشكل جيد، أما في حالة الرد الإيجابي للمكلف أي قبوله بالتعديلات والأسس الجديدة للضريبة فإنه يعد قبولا صريحا ويصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف بالضريبة. (بوعكاز، 2015، صفحة 117)

المبحث الثالث : العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية

لم تتمتع العلاقة الضريبية بسمعة حسنة على مر العصور في معظم المجتمعات، حيث أن المكلف ينظر دوما أنها إدارة تجبي أمواله بطرق تعسفية دون حصوله على أي مقابل، وهذا ما يجعلنا نفهم التوتر والتصادم الموجود بينهما، وإدارة الضرائب لها من الواجب اللازم في الإصلاح من أجل تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة وفي الوقت نفسه إمكانية تحصيل ضرائبها بسهولة، وعلى هذا فإن هذه العلاقة لا يمكن أن تتحسن ما بين أطرافها، إلا إذا ما تم تحسين فعالية الإدارة الضريبية من جهة، ثم تحسين المعاملة في المنازعة الضريبية مع المكلفين من جهة أخرى.

المطلب الأول : الأعمال الأولية لإعداد برنامج التحقيق

تتميز الإدارة الضريبية بمهامها الصعبة و المهمة مقارنة بالإدارات الأخرى ، فهي مكلفة بتطبيق القانون الضريبي ومسؤولة عن تحصيل الإيرادات، مما يفسر أن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليه حصول أو خسارة الدولة للحصيلة الضريبية، وهذا يرجع إلى مدى فعاليتها.

تعتبر هذه الأعمال بمثابة تهيئة الأرضية المناسبة للقيام بعملية التحقيق وهي تتمثل فيما يلي:

الفرع الأول: تحديد معايير اختيار ملفات التحقيق.

الفرع الثاني: إعداد برنامج التحقيق الجبائي.

الفرع الأول: معايير اختيار ملفات التحقيق

إن اختيار ملفات التحقيق الجبائي تعتمد على أسس ومعايير عقلانية ووظيفية حتى تكون هناك عدالة بين المكلفين بالضريبة في فرض التحقيق المحاسبي عليهم، وتمثل هذه المعايير فيما يلي:

- 1) مدى احترام المكلف لالتزاماته الجبائية (مسك محاسبة، إيداع التصريحات).
 - 2) أهمية الأرباح والمداحيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
 - 3) مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء.
 - 4) العجز المتكرر.
 - 5) طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق.
 - 6) التغير المستمر لمكان النشاط التجاري.
 - 7) التعديلات في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة بشكل مستمر مما يوحي بوجود نية للتهرب الجبائي.
- فالإدارة الجبائية تقوم بالتحقيق في محاسبة المؤسسات المهمة التي لم يسبق لها أن خضعت للرقابة الجبائية، كما أنه يجب عليها مراعاة التغطية العادية لكافة التراب الوطني وأن يشمل التحقيق المحاسبي مختلف النشاطات. (عتير، 2012، صفحة 128)

الفرع الثاني: إعداد برنامج التحقيق المحاسبي

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل مراقبة تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية سنة بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعنى بالتشاور معها، ويحدد القائمة النهائية بالأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء وتوجهات المصالح المركزية، ومن ناحية أخرى الإمكانات المتوفرة وبعد فحص وتحليل مختلف اقتراحات التسجيل في برنامج مراقبة المحاسبة أو المراقبة المعمقة، تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والمراجعات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالرقابة، كما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في مراقبة المحاسبة أو المراقبة المعمقة للوضعية الشخصية خارج البرنامج بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسلتها إلى المصالح المعنية. (رحال، 2007، صفحة 117)

الفرع الثالث: تحرير التقرير لعملية التحقيق المحاسبي

عند نهاية عملية التحقيق في محاسبة المكلف يقوم العون المحقق بإعداد بطاقة المراقبة لكل الأوعية الضريبية المحقق فيها، وهذا بهدف إنهاء عملية التحقيق والتي بموجبها يتم ملئ بطاقة نهاية أشغال التحقيق، وبعد ذلك على العون المحقق أن يقوم بتلخيص كل ما جرى من أحداث وإجراءات عن عملية التحقيق في استمارات خاصة وهي البطاقة التلخيصية والتقرير النهائي لعملية التحقيق في محاسبة المكلف.

أولاً: البطاقة التلخيصية

تعتبر هذه البطاقة التلخيصية استمارة خاصة بالإدارة الجبائية ذات أربع (4) صفحات والتي تحتوي على كل المعلومات والأرقام والمبالغ المتعلقة بعملية التحقيق مع إعداد جدول يمثل الحصيلة النهائية للضرائب والرسوم المستحقة والتي على أساسها يتم إصدار الورد الفردي من طرف مكتب إصدار الجداول الضريبية والذي تسلم نسخة منه لقاibus الضرائب من أجل التحصيل الفوري.

ثانياً: التقرير النهائي لعملية التحقيق

يعتبر التقرير المتعلق بعملية التحقيق في محاسبة المكلف آخر استمارة يملؤها العون المحقق والذي يضم كل الوثائق المذكورة سابقاً الملاحق المرفقة على شكل عدة نسخ، لترسل منها إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية الأبحاث والمراجعات، ويتم الاحتفاظ بنسخة منها لدى رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات. أما التقرير في حد ذاته يمثل استمارة صادرة من الإدارة الجبائية كوثيقة رسمية تتضمن وجه التقرير وأربعة (4) صفحات تعالج كل منها مجال معين

- 1) وجه التقرير، ويضم رقم القضية المتعلق بالتحقيق في المحاسبة، الهوية الكاملة للمكلف الخاضع للتحقيق في المحاسبة مع ذكر فرقة التحقيق، الاسم واللقب، الرتبة الخاصة بالعون المحقق.
 - 2) عموميات عن المكلف، وتتضمن الطبيعة القانونية مع تاريخ الإنشاء أو التحويل إلى الطبيعة الحالية، تعيين الاسم والعنوان الشخصي لصاحب المؤسسة أو مسير الشركة، مع ذكر أسماء وحصص الشركاء المساهمين وعناوينهم.
 - 3) إجراءات التحقيق، التي تكون مرفقة بالإثباتات اللازمة (تاريخ ورقم البريد الموصى مع الإشعار بالاستلام لكل المراسلات والتبليغات مع إظهار تاريخ رد المكلف عن التبليغات المرسله).
 - 4) إفعال عملية التحقيق، مع ذكر وتوضيح حجم التجاوزات والمناورات التدليسية، وكل المعلومات والمرفقات المتعلقة بتسيير الملف الجبائي من طرف المفتشية، كما نجد مكان مخصص لملاحظات رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات ونائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية.
- مراقبة التحقيق في المحاسبة، هذا المجال مخصص للمديرية الجهوية والإدارة المركزية لإبداء رأيهم حول عملية التحقيق ثم نجد رد المدير الولائي والقرار النهائي للمديرية الجهوية أو المركزية في ذلك. (ذبيح، 2011، الصفحات 81-82)

المطلب الثاني: تحسين فعالية الإدارة الضريبية

الفرع الأول: الإدارة الضريبية

إن هذه الفعالية لا يمكن أن تتحقق إلا إذا قامت الإدارة الضريبية بواجباتها المخولة لها قانوناً، بواسطة التطبيق الصحيح للقوانين الضريبية، وأحكام الرقابة على تنفيذها حتى تتمكن من تحصيل ضرائب خزينة الدولة دون انتقاص منها، وهذا عن طريق مكافحة التهرب الضريبي لجميع الوسائل القانونية دون اللجوء إلى الوسائل التعسفية في تحصيلها.

ففي كثير من الأحيان، ترجع الخسارة في الحصيلة الضريبية البلدان النامية، إلى عدم كفاءة أداء إدارة الضرائب، لذلك تحتاج هذه البلدان إلى البحث عن تحسين فعالية إدارتها الضريبية، والتي سوف لن تحققها إلا عندما تستطيع هذه الأخيرة أن:

- 1) تؤدي واجباتها على أكمل وجه، من خلال التطبيق الصحيح للقوانين الضريبية وإحكام الرقابة على تنفيذها، حتى تتمكن من تحصيل الضرائب المقررة، دون أن تفقد الدولة شيء من هذه المبالغ.
- 2) تتجنب التطبيقات المخالفة للقوانين، وأن تعمل على تطبيق القوانين في إطار احترام الحريات الشخصية للمكلفين، مما يتعين معه الوضوح التام لكل القرارات التي تصدرها الإدارة، وألا تصدر تعليمات مخالفة لصريح نصوص القوانين.
- 3) تقوم بإعلام المكلفين بكل جديد حتى يكون على بينة، وأن لا يتفاجأ بتطبيقه مع علمه بتطبيق آخر من قبل، وبالتالي تجنب اللجوء إلى المنازعات الضريبية.
- 4) ينبغي أن لا يكون القرار الذي يتقدم به المكلف وسيلة تهديد، وإنما وسيلة فعالة تمكن الإدارة الضريبية من تتبع كل مداخيل المكلف، وعليه في هذا الصدد يجب أن تكون بيانات القرار و غرضها واضحين، وأن يرفق القرار بميثاق المكلف الذي يضمن حقوقه و واجباته. (رتيب، 1991، صفحة 19)
- 5) تعميق وسائل الاتصال بين الإدارة و المكلفين، وهذا لا يكون إلا من خلال الإعداد الجيد لرجال الإدارة الضريبية. وتحسين وسائل الاتصال بين الإدارة والمكلفين بالضريبة، لا يمكن أن يتحقق إلا إذا حضى رجال الإدارة الضريبية هؤلاء بالتكوين المهني السليم وإعدادهم إعداداً نفسياً و فنياً، عن و طريق تكوينهم ضمن مدارس معاهد متخصصة في الميدان الجبائي، كما هو الحال بالنسبة إلى الجزائر وفرنسا، هذا هو حيث يوجد المعهد الوطني للضرائب وللحمارك الإعداد الفني، أما الإعداد النفسي فيندرج ضمن الاهتمام بالجوانب المادية والمعنوية لموظفي إدارة الضرائب لتأدية واجباتهم الوظيفية على أتم وجه، بالإضافة إلى تدريبهم على طريقة التعامل مع المكلفين بالضريبة بالمعاملة الحسنة، سواء من حيث الاستقبال أو الإجابة عن استفساراتهم، و كذا إقناعهم استناداً إلى اللوائح و القوانين ... إلخ، والعمل على احترام جميع حقوقه بصفته مواطن و بصفته مستخدم للإدارة الضريبية.

ونشير في هذا المجال أن الاهتمام بتحسين فعالية الإدارة الضريبية، قد أدى بالأمم المتحدة في إطار عمل المجلس الاقتصادي والاجتماعي إلى تشكيل مجموعة خاصة، مكونة من خبراء التعاون الدولي في المجال الضريبي في 28 أبريل 1980، حيث أن أهم ما أسند إلى هذا المجلس دراسة الإمكانيات المتاحة لتحسين فعالية الإدارات الضريبية، ومن أهم الموضوعات التي تناوّلها المجلس، طرق الطعن المقررة في الدول المختلفة ضد قرارات الإدارة الضريبية وإجراءات التحصيل الجبري، وعملية حساب الوعاء الضريبي وعملية تحصيل الضريبة. (زعرورة، 2013، صفحة 112)

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في قرارات المراجع

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

أولاً: العوامل المرتبطة بالإدارة الضريبية: وهذه العوامل تتمثل في رغبة الإدارة في زيادة التحصيلات الضريبية من أجل تحسين صورتها أمام الإدارة العامة وذلك بالضغط على المراجع الجبائي، مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالأهداف الاجتماعية والاقتصادية، والمالية لعملية المراجعة الجبائية، حيث إن ضغط الإدارة على المراجع الجبائي من أجل زيادة التحصيلات الضريبية، الأمر الذي يعد جورا بحق المراجع الجبائي الذي يلتزم بزيادة التحصيلات الضريبية مع استمرار الظروف على ما هي

عليه، وبالتالي فإن كثرة المهام المفروضة من الإدارة على المراجع الجبائي تؤدي إلى قرارات متسارعة من قبله وتكون بعيدة عن الموضوعية في أغلب الأحيان.

ثانياً: العوامل المرتبطة بالمراجع الجبائي: وتشمل رغبة المراجع في إنجاز أكبر عدد من الملفات في سبيل إرضاء الإدارة، الأمر الذي يدفعه لإنجاز العدد المطلوب، ولكن بقرارات متسارعة وبعيدة عن الموضوعية المطلوبة وقد يؤثر مدى إلمام المراجع بمواد التشريع الضريبي على قراره، فالمراجع الذي يلم ببنود القوانين المختلفة يستطيع إيجاد الحلول، والمخارج القانونية لمعالجة مشكلات التقدير التي قد تواجهه، كما يمكن أن يؤثر التأهيل الفني والمحاسبي على قرار المراجع الجبائي، فمن الضروري أن يكون المراجع مؤهلاً علمياً وعملياً وعلى معرفة كافية في مجال المحاسبة، وقد تؤثر الخبرة الشخصية للمراجع في قراراته، إذ أن توفر الخبرة للمراجع ضرورية من أجل الإحاطة بالأساليب التي قد يلجأ المكلفون إليها للتهرب من دفع الضريبة وبالتالي التركيز عليها عند فحص حساباتهم، كما قد يؤثر روتين العمل المتكرر على قرار المراجع الجبائي الذي يقوم بنفس الأعمال بشكل يومي مما يصيبه شعور بالملل، وبالتالي قد يؤثر ذلك على قراراته.

ثالثاً: العوامل المرتبطة بالمكلفين: وتتمثل في رغبة بعض المكلفين بعدم التعاون مع المراجع، وذلك من خلال إحساسهم بأن المراجع الجبائي جاء ليأخذ أموالهم، فمنهم من يعمل كل جهده لعدم دفع الضريبة المترتبة عليه مما يؤدي إلى عدم تعاون المكلف والمراجع الجبائي، كما تؤثر طبيعة نشاطات المكلف، وتنوعها على قرار المراجع الجبائي، فكلما زادت هذه النشاطات وتداخلت فيما بينها أصبح عمل المراجع أصعب في تحديد الوعاء الضريبي. (بساس و زنان، 2013، صفحة 12)

المطلب الثالث: إعلام وتكوين المكلف وطرق تحسين المعاملة

الفرع الأول: إعلام وتكوين المكلف و توعيته :

تسعى الإدارة الضريبية إلى تكوين وإعلام المكلف، بهدف تحويله من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم، وذلك بالتقرب أكثر إليه بإتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة، من خلال تثقيف المكلف وإطلاعه بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها التشريع الجبائي، وتستعين لذلك بالصحف والمنشورات والانترنت والمجلات الدورية، لإبراز هذه المستجدات وتفسير الإجراءات الجبائية، وإزالة الغموض الذي تتضمنه النصوص القانونية، كما تقيم الإدارة الضريبية مكاتب على مستوى مصالحها توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين. حيث أن هذه المكاتب يجب أن تسير من طرف موظفين مؤهلين بالوظيفة الموكلة إليهم، ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين، من خلال حسن الاستقبال والاستجابة لمختلف تساؤلاتهم انشغالهم واستفساراتهم.

كما نجد أن الإدارة الضريبية تسعى جاهدة لنشر الوعي الضريبي، من خلال قيامها بمحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم، حتى يدركوا واجباتهم الضريبية، ولأجل ذلك تستعمل شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة، المسموعة والإنترنت، وكذا تنظيم ملتقيات وأبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي ومستجداته، وهذا لهدف تحسيس المكلف بأهمية دفع الضريبة. كما

تقوم بتحسيس المكلف بأن الضريبة تمثل مساهمة في مالية الدولة وتخصص للقيام بالخدمات العامة، بانتهاج سياسة اتفافية رشيدة حتى تكتسب احترام وثقة المكلف بالضريبة.

كما يجب أن تغرس في نفوس المواطنين نظرة سيئة لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة، إضافة إلى ضرورة امتداد التعريف بالضريبة، إلى البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطنين.

أما بخصوص تقرب المكلفين وكسب ثقتهم، فهذا يستوجب تحسين العلاقات الإنسانية باعتبارها من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلفين، وكذا تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية اتجاههم، وبالتالي تخفيض حدة التوترات التي قد يحدثها الفرض الضريبي، لهذا لا بد من إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية، والهادفة إلى تحسين المعاملة اتجاه المكلفين إلى جانب البرامج التكوينية السارية المفعول، والتي تهدف إلى هذه العلاقة من أجل تحقيق الإدارة الضريبية تحسين لأهدافها. (لرزق، 2012، صفحة 115)

الفرع الثاني : تحسين المعاملة في المنازعات الضريبية

هناك ثلاثة طرق تؤدي إلى تحسين المعاملة في المنازعة الضريبية، وهي متعلقة بمراحل الفحص الضريبي إما قبل الرقابة الجبائية أو أثناءها، أو بعدها، وهذا كما يلي:

أولاً: قبل الرقابة الجبائية وفي هذه الحالة يمكن أن يمنح المكلف بالضريبة بعض الضمانات القانونية، التي تتيح له تسوية وتنظيم وضعيته الجبائية، قبل استخدامه لأي إجراء مخالف للإجراءات التي تضمن له الحد الأقصى من الضمانات، ذلك بإعلام المكلف بالضريبة بكل الإجراءات التي يمكن أن تتخذ في حقه عند الفحص الضريبي، حتى يستعد للرد على أي استفسار تطالب به الإدارة. (وفا، 2007، صفحة 34)

ثانياً: أثناء الرقابة الجبائية وهنا يجب على كل طرف أن يعرف حقوقه و التزاماته، حتى يكون الحوار بينهما منظماً، وذلك بتقديم كل التسهيلات أثناء الفحص والمناقشة والحوار مع الموظف المختص، وإعطاء الفرصة للمكلف بالضريبة لتقديم كل المستندات والبيانات التي تدعم وجهة نظره، مع الالتزام الملقى على عاتقه. (وفا، 2007، صفحة 35)

ثالثاً: بعد الرقابة الجبائية لا بد من استخدام جميع الطرق بالتفاهم والاتفاق تجنباً للمنازعة القضائية ومثال ذلك إمكانية تصحيح الإدارة لا بد من استخدام جميع الطرق بالتفاهم والاتفاق تجنباً للمنازعة القضائية، ومثال ذلك إمكانية تصحيح الإدارة للخطأ في ضبط الضريبة. وفي حال أنه لم يتم أي اتفاق بينهما، لكل منهما الحق في اللجوء إلى القضاء لفض النزاع، وتحسين المعاملة في هذا المجال لا تتحقق إلا بعد تحقق الإجراءات التالية:

1) مساواة المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب في كل حقوق التقاضي أمام قاضي الضريبة، مع منح المكلف كل حقوق الدفاع.

2) ضرورة تبسيط إجراءات التقاضي في مجال الضريبة لمرونتها، وذلك عن طريق إجراءات مبسطة وغير معقدة.

- 3) عدم تماطل إدارة الضرائب أمام القضاء، في تقلص أي مستند أو بيانات تراها المحكمة ضرورية للفصل في النزاع.
- 4) ضرورة توافق العقوبات والجزاءات، مع خطورة الجريمة المرتكبة، مثلاً إذا تعلق الأمر بالغش الضريبي أو التهرب الضريبي، ينبغي أن تكون العقوبة وفقاً لأحوال و ملابسات الفعل المرتكب. (وفا، 2007، صفحة 35)

خلاصة الفصل

الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي تحافظ بها الدولة على المال العام، وذلك لمى تقوم به من دور في مكافحة والحد من التهرب الضريبي بممارسة دورها في التحقيق ومراقبة صحة تصريحات المكلف، وهذا يكون عبر التنسيق بين مختلف اجهزتها على مختلف المستويات. يعتبر التحقيق المحاسبي احد أهم وسائل الرقابة لدوره في مراقبة التصريحات الجبائية والتأكد من صحة محاسبتها وذلك وفق لمجموعة من الشروط والإجراءات، حيث تتمثل هذه الأخيرة في التحضير للتحقيق وسير عملية التحقيق ومعالجة نتائج التحقيق. وبالرغم من كل الاعمال وبرامج التحقيق إلى أنه لايمكن إنكار الدور المهم لعلاقة المكلف و الإدارة الضريبية ومدى أهمية تحسين العلاقة بينهم للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

الفصل الثالث :

نور الرقابة الحديثة في مكافحة التطرّب الضريبي

تمهيد:

بعد التعرف على ظاهرة التهرب الضريبي من جميع جوانبه النظرية وكذا الرقابة الجبائية نظريا، استوجب علينا دراسة حالة من اجل الإلمام بمختلف جوانب بحثنا، وذلك بتقديمنا لمديرية الضرائب التابعة لولاية بسكرة لأجراء دراستنا الميدانية التطبيقية بها، حيث تطرقنا لدراسة حالتين وكانت الحالة الأولى تخص حالة وفق التحقيق المحاسبي، اما الحالة الثانية فكانت تخص حالة خضعت للتحقيق المصوب، وكانت دراستنا بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالتحديد في مكتب التحقيق. وقبل استعراض دراستنا سالفه الذكر قمنا بالتطرق إلى الإطار التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية وذلك بالتعرف على مختلف المديريات الفرعية ومجموعة المكاتب التي تضمها كل مديرية حيث أن كل المديريات تعمل بالتنسيق مع بعضها البعض في عملية الرقابة الجبائية من بدايتها حتى نهايتها. وللتطرق لكل ما سبق قسمنا فصلنا هذا الى ثلاث مباحث وهيا:

المبحث الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

المبحث الثاني: دراسة حالة وفق التحقيق في المحاسبة

المبحث الثالث : دراسة حالة وفق التحقيق المصوب في المحاسبة

المبحث الأول: التعريف بمديرية الضرائب بسكرة

إن المهمة الرئيسية لمراكز الضرائب هي التكفل بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص المهن الحرة. كما تختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق المكلفين بالضرائب، بعنوان نشاطهم المهنية.

المطلب الأول: التعريف والنشأة

الفرع الأول: تعريف

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

الفرع الثاني: النشأة

إن المديرية العامة للضرائب توجد في عشر نواحي (تسمى بالمديريات الجهوية) وهي الجزائر (شرق الجزائر، غرب الجزائر)، وهران، قسنطينة، البليدة، سطيف، عنابة، الشلف، ورقلة، بشار.

كما توجد أربعة وخمسون مديرية ولائية باستثناء الجزائر العاصمة التي توجد بها ست مديريات ولائية وكذا وهران بها مديرتان وهذا راجع إلى حجم نشاط الولايتين.

كل مديرية ولائية تنبثق منها خمس مديريات فرعية بالنسبة للولاية الكبيرة ويوجد هناك من الولايات التي تتكون من ثلاث مديريات وهذا نظرا لصغر حجم نشاطها.

أما بالنسبة لمديرية الضرائب لولاية بسكرة قبل سنة 1991 كانت هناك مديرية التنسيق المالي (D C F) .

و تندرج ضمنها ثلاث مديريات فرعية هي:

(1) المديرية الفرعية لأملاك الدولة

2) المديرية الفرعية للخبزينة

3) المديرية الفرعية للضرائب

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

وفي تاريخ 27 فيفري 1991 صدر المرسوم التنفيذي 60/91 حيث نص على تنظيم مهام المصالح الخارجية لإدارة الضرائب. وبذلك غدت من مديرية فرعية للضرائب إلى مديرية ولائية علما أنها تابعة للمديرية الجهوية بقسنطينة كما أنها تتكون من خمس مديريات فرعية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية

يسهر على تسيير المديرية المدير الولائي للضرائب ويعتبر المسؤول الأول على جميع المصالح التابعة لها و ذلك لمتابعته للمستخدمين كالترقية و الترسيم والتكوين... الخ ، و يسهر على توفير كل الوسائل المادية للسير الحسن للمصالح، و الفصل في المنازعات الجبائية المعروضة من قبل المكلفين بالضريبة، متابعة عمليات تحصيل الضرائب وكذا إعداد ميزانيات البلديات ومراقبتها والقيام بجميع المهام المنوطة بالمديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة.

حيث قسمت هذه الأخيرة إلى خمس مديريات فرعية و هي كالتالي:

الفرع الاول: المديرية الفرعية للمنازعات: وتحتوي بدورها على ثلاث مكاتب و هي:

أولاً: مكتب الشكايات:

حيث يقوم باستقبال الشكاوي المقدمة من قبل المكلفين والسهر على متابعة القضايا المنازع فيها.

ثانياً: مكتب المنازعات الإدارية و لجان الطعون:

يعمل على استقبال الطعون المقدمة من قبل المكلفين والموجهة للجان الطعون.

ثالثا: مكتب التبليغات والأمر بالصرف:

مهمته تبليغ المكلفين بقرارات المدير الولائي والمراقبة والمصادقة على شهادات التخفيض للضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المنازعات.

الفرع الثاني: المديرية الفرعية للوسائل: و تتكون من أربعة مكاتب هي:

أولا: مكتب المستخدمين والتكوين:

يسهر على تسيير ملفات المستخدمين (ترسيم ، ترقية ...الخ) و تحضير و مراقبة تنفيذ برامج التكوين.

ثانيا: مكتب عمليات الميزانية:

يقوم بتنفيذ ومراقبة كل المصاريف المتعلقة بالمديرية وكذا تقويم وإعداد احتياجات المديرية من الاعتمادات المالية.

ثالثا: مكتب الوسائل:

يقوم بتوفير كل الوسائل المادية و القيام بعمليات الصيانة.

رابعا: مكتب تسيير المطبوعات:

1) وظيفته المساهمة في عمليات ضبط مقاييس المطبوعات وضمان تسييرها و مراقبتها بواسطة مخزن ولائي للمطبوعات.

2) تسيير مخزن المطبوعات وتموينه وتسييره بالتعاون مع المفتشيات والقباضات وكذا تجميع حاجياتها.

3) المسك اليومي لعملية جرد مخزون المطبوعات الموضوعة تحت تصرف المفتشيات والقباضات .

الفرع الثالث : المديرية الفرعية للتحصيل: و تتكون من ثلاث مكاتب وهي:

أولا: مكتب مراقبة التحصيل: و تتمثل مهامه فيما يلي:

1) مراقبة حالات التحصيل للموارد الجبائية (ضرائب، حقوق، مداخيل البلديات).

2) متابعة تحصيل الضرائب والرسوم الملقاة على كاهل المكلفين.

ثانيا: مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والهيئات العمومية المحلية:

مهمته

- 1) مراقبة الميزانيات الابتدائية والتكميلية الخاصة بالبلديات والهيئات العمومية المحلية.
 - 2) مراقبة تنفيذ ميزانيات البلديات والهيئات العمومية من قبل القباضات المختلفة.
- ثالثا: مكتب التصفية: و تتجسد مهامه في:

- 1) المراقبة والتكفل بالأحكام القضائية المتعلقة بغرامات المخالفات .
 - 2) المراقبة والمصادقة على الحسابات في حالة استبدال قباضي الضرائب.
- الفرع الرابع: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية وتتكون من أربعة مكاتب:

أولا: مكتب الجداول:

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

ثانيا: مكتب الإحصائيات:

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

ثالثا: مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العامة:

- 1) يتكفل بتوزيع المذكرات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية والجهوية.
- 2) التنسيق في عمليات إعداد الضرائب والرسوم بين المفتشيات في إطار النظام الجزائي والقيام بعمليات مراقبة ميدانية على مستوى المفتشيات للسهر على تطبيق الصارم للقوانين و الإجراءات القانونية.

رابعاً: مكتب التسجيل و الطابع:

تقوم أعمال مفتشيات لتسجيل والطابع و البطاقات والموارث، والسهر على مسك بطاقيات الأملاك العقارية، ملخصات العقود وجداول الوفيات، ومتابعة التصريحات بالوفيات مع المجالس الشعبية البلدية.

الفرع الخامس: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: و تتكون من ثلاث مكاتب وهي:

اولاً: مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: و يقوم بالمهام التالية:

- 1) برمجة عمليات التدخل الميداني لفرق البحث عن مصادر المعلومات الجبائية.
- 2) برمجة عمليات التدخل الميداني للفرق المختلفة (جمارك - ضرائب - تجارة)، البحث عن المعلومات الجبائية حيث قمنا بتربصنا لهذه اللجنة للفرقة المختلفة.
- 3) إعداد ومتابعة ملفات الإدارات والمجموعات والهيئات المحلية وكذا المؤسسات التي تحوي على المعلومات الجبائية.

ثانياً: مكتب البطاقات و مصادر المعلومات و مهامه كالتالي:

استقبال المعلومات الجبائية الصادرة في مكتب البحث وتوزيع المعلومات وإصدار بطاقات التقييم الجبائي.

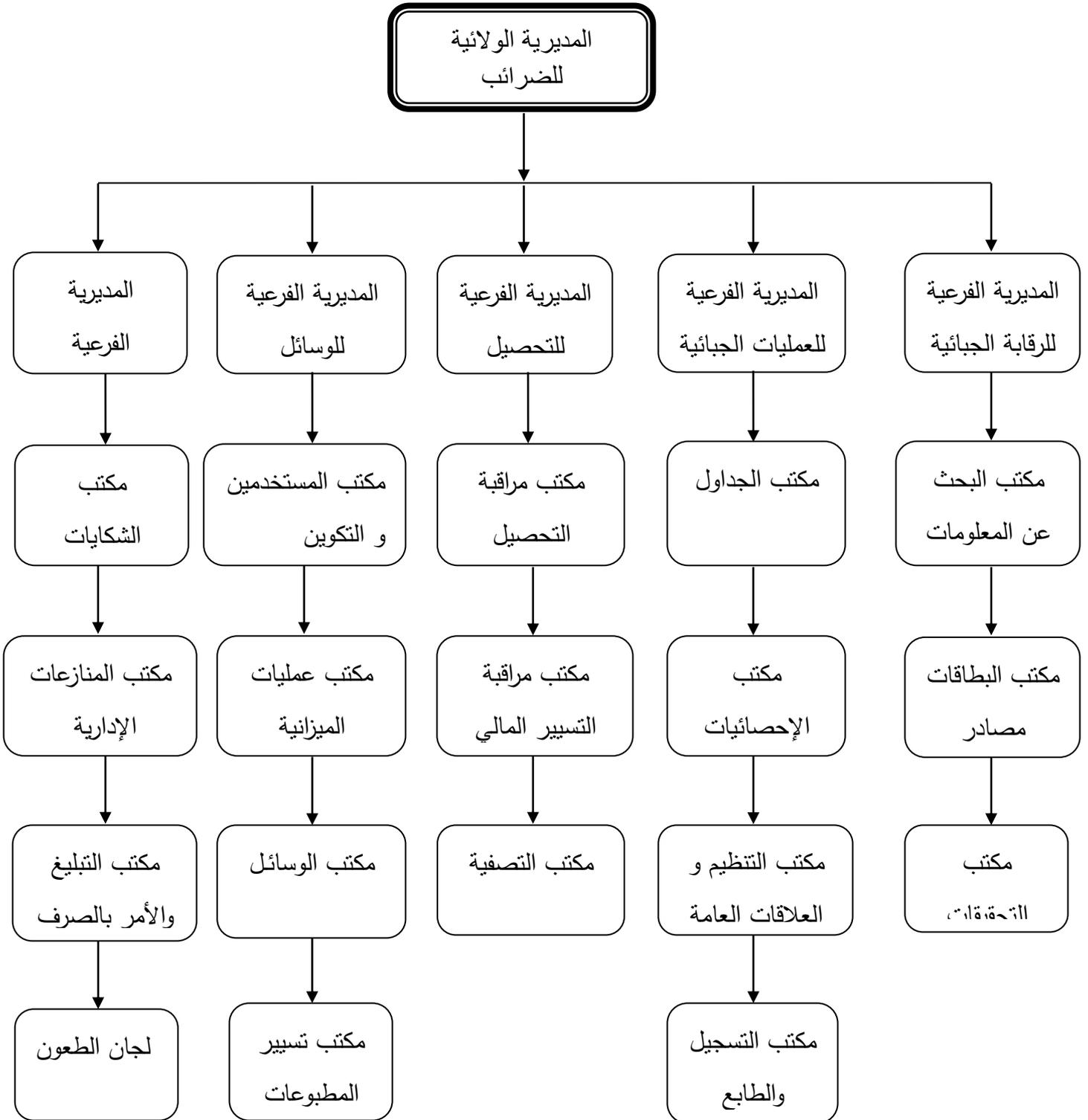
ثالثاً: مكتب التحقيقات الجبائية: أين تم التربص وتتجسد مهامه فيما يلي:

- 1) برمجة القضايا الخاضعة للتحقيق سنويا ومتابعة انجاز البرامج في الآجال المحددة.
- 2) متابعة و مراقبة عمل فرق المراجعة والسهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة.

ملاحظة:

يقوم بتسيير كل مديرية فرعية مدير فرعي وعلى رأس كل مكتب رئيس مكتب.

الشكل رقم (3-1): هيكل مديرية الضرائب لولاية بسكرة



المصدر : من إعداد الطلبة باعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الولائية لضرائب لولاية بسكرة

المطلب الثالث: نماذج التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية بسكرة

من أهم الطرق التي استعملها المشرع في مكافحة التهرب الضريبي التحقيق المحاسبي، من خلال المراقبة المحاسبية يتم الكشف عنه من حيث الشكل ومن حيث المضمون، تقوم الإدارة الجبائية بعد ذلك اتخاذ الإجراءات العملية التي من شأنها إعادة تشكيل رقم الأعمال من أجل التمكن من الوصول الى المبالغ المتهرب من دفع الضريبة عليها، لاسترجاع المبالغ والحقوق والغرامات المترتبة عنها، وإجبار المكلف بدفعها إلى مصلحة الضرائب، وللكشف عن أثر التحقيق المحاسبي في الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي نقوم بعرض بعض الإحصائيات مقدمة من مديرية الضرائب من سنة 2015 إلى سنة 2020

الفرع الاول: التهرب الضريبي في مادة الوعاء الضريبي:

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

- 1) تسجيل عمليات وهمية في دفاتر محاسبية.
- 2) تقديم فواتير وهمية لإثبات معاملات تجارية من اجل الاستفادة من تخفيضات من الضرائب او إنقاص في الأرباح المحققة.
- 3) الامتناع عمدا عن تقديم التصريحات الجبائية السنوية و الفصلية.
- 4) عدم مسك محاسبة نظامية تثبت العمليات المحاسبية الاضهار المركز المالي للمكلف بالضريبة.
- 5) التعمد في اخفاء المعاملات التجارية المكلفة بالضريبة.

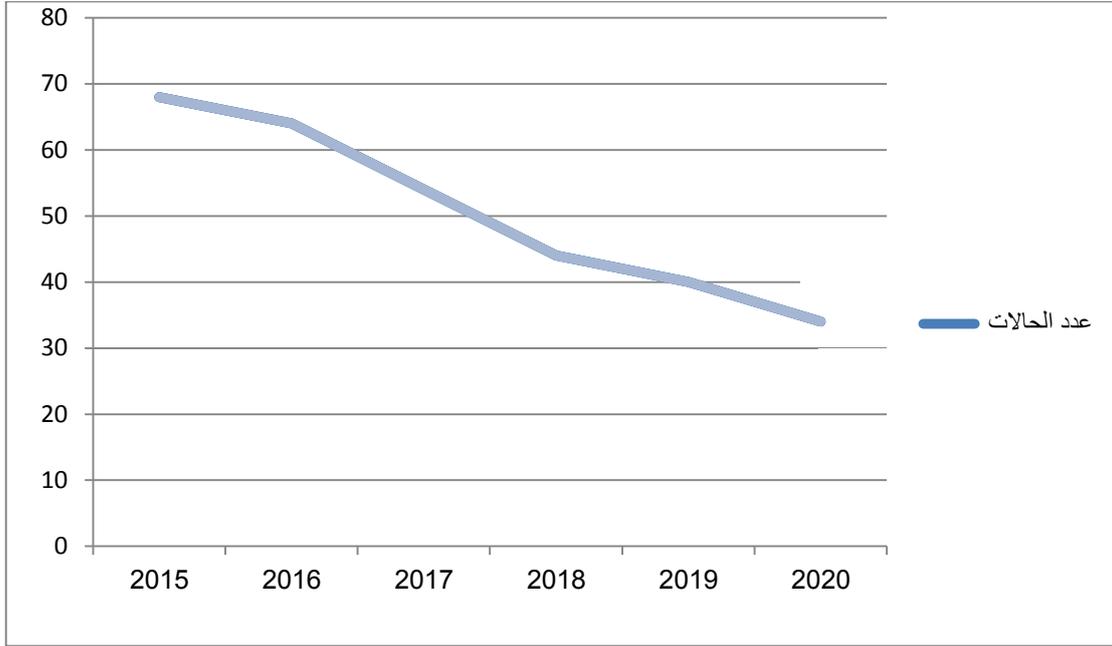
وقد كانت المعطيات المتحصل عليها من خلال المديرية الضرائب كما هي في الجدول التالي:

جدول رقم (3-1) حالات والمبالغ المتهرب منها في مادة الوعاء الوحدة : 1 = 1000 دج

السنوات	2015	2016	2017	2018	2019	2020	مجموع
عدد الحالات	68	64	54	44	40	37	307
اجمالي الحالات	1.360	1.209	1.105	990	980	950	6.594

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الشكل رقم (3-2) حالات التهرب الضريبي في مادة الوعاء



المصدر : من إعداد الطالبين بناء على معلومات الجدول

من خلال المنحنى البياني نلاحظ أن التحقيقات الوعائية المنجزة على مستوى المديرية الولائية بمختلف مصالحها منها المفتشيات على مستوى كل دائرة مع 4 مديريات وتبين من خلال المنحنى أن هناك انخفاض مستمر بنسبة متتالية خلال سنوات محل الدراسة.

وتقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلال التعديلات لهذه التحقيقات من حيث الملفات والفرقة المختلطة بتحديد الوعاء الخاطيء، مما يسمح للمراقبين بتطبيق الرقابة الجبائية على حرية تامة.

الفرع الثاني: التهرب الضريبي في مادة التحصيل:

نقول أن المكلف قام بالتهرب في مادة التحصيل الضريبي مديرية الضرائب إذا قام بالعمليات التالية:

- (1) عدم تسديد الضريبة من الرغم أن وضعيته المالية جيدة.
- (2) عدم التصريح بعنوان عمله بهدف التهرب من التسديد.
- (3) عدم استقبال أعوان الضرائب ومنعهم بالقيام بمهامهم.

(4) عدم الوفي بالوعود المتفق عليها من طرف مصالح الضرائب.

(5) إهمال الاستدعاءات .

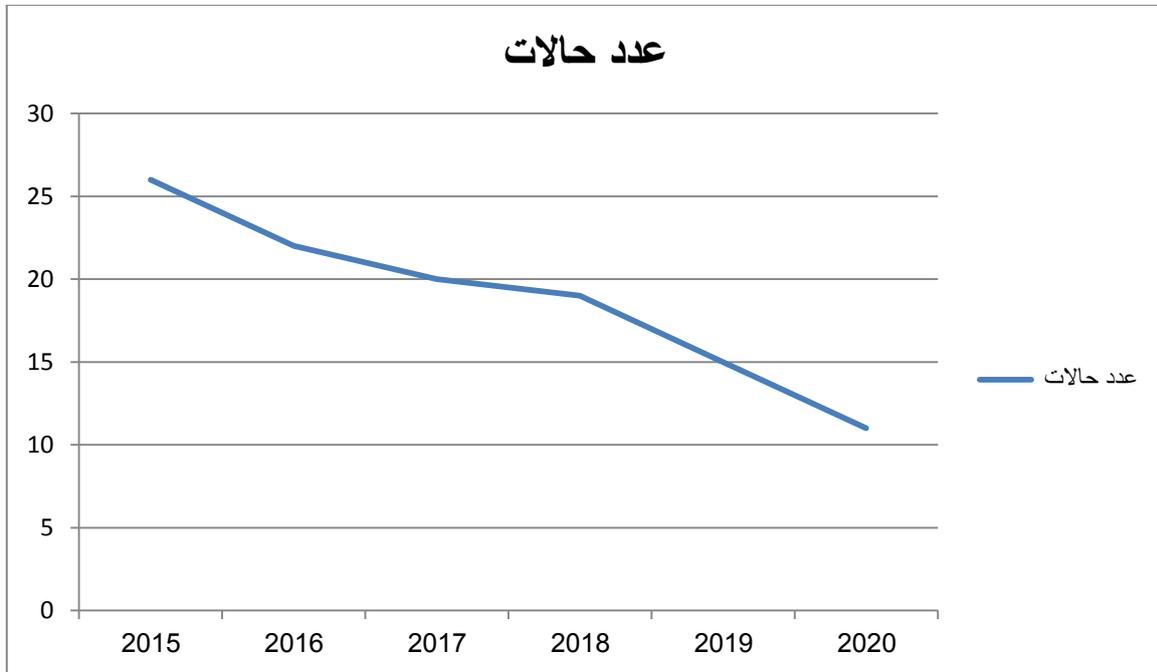
وقد كانت الإحصائيات المتحصل عليها من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة كما هي في الجدول التالي:

جدول رقم (3-2): حالات والمبالغ المتهرب منها في مادة التحصيل الوحدة : 1 = 1000 دج

السنوات	2015	2016	2017	2018	2019	2020	مجموع
عدد الحالات	26	22	20	19	15	11	113
اجمالي المبالغ	2.495	2.355	2.005	1.825	1.769	1.600	12.049

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الشكل رقم (3-3): حالات التهرب الضريبي في مادة التحصيل



المصدر: من اعداد الطالبين بناء على معلومات الجدول

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن منحى التهرب الضريبي في مادة التحصيل في انخفاض مستمر بنسبة متتالية خلال سنوات الدراسة، في 2015 سجلت 26 حالة وهذا راجع لعدة أسباب منها نقص الرقابة الجبائية ونقص في المراقبين، أما في سنة 2020 سجلت 11 حالات، يعني انه هناك تحسن في النظام الجبائي والتحكم الكمي والنوعي لضرائب.

المبحث الثاني: دراسة حالة وفق التحقيق في المحاسبة

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى دراسة حالة خاصة لأحد أشكال التدقيق الجبائي بعين المكان، والمتمثلة في التحقيق المحاسبي. ومن خلال هذه الدراسة نوضح دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي بشكل تقني و موجز.

المطلب الأول : خطوات التحقيق المحاسبي

هناك خطوات معينة تخص عملية التحقيق المحاسبي باعتباره أهم الإجراءات التي تعمل على كشف التهرب الضريبي والمتمثلة في:

الفرع الأول: المرحلة التحضيرية:

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله، و الحصول على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف بالضريبة والتزويد بالمعلومات والتوضيحات المعتبرة من التي تنحصر في مختلف المصادر، حيث يقوم المدقق ب:

أولاً: سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب بغرض دراسة الملف من استغلال المعلومات والوثائق الموجودة في الأحسن.

ثانياً: التعرف على الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة حيث الملف المسحوب هويته متمثلة في (مؤسسة تمارس نشاط بيع مواد بالجملة ، ذات شخص معنوي).

الفرع الثاني: المرحلة التمهيديّة:

بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة والمعطيات السابقة، قام المدقق بالإجراءات التمهيديّة التالية:

أولاً: يتم إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف بالضريبة حيث يرفق الإشعار بالمعلومات التالية:

1) هوية المكلف بالضريبة.

- 2) السنوات المدقق فيها.
 - 3) جميع الرسوم والضرائب الخاضع لها.
 - 4) النشاط الذي يمارسه.
 - 5) اليوم والساعة التي يتم فيها التدخل.
 - 6) المعلومات الخاصة بالشخص والمعلومات التي يتم التدقيق فيها.
 - 7) الوثائق التي يتم التدقيق فيها.
 - 8) أسماء الأشخاص الذين يقومون بعملية التدقيق.
 - 9) المدة وهي عشرة أيام.
- ثانيا: يتم إرسال الإشعار عن طريق البريد مع إعلامه بالمدة التي يمنحها له القانون وهي عشرة أيام (10)، وبإمكان المكلف بالضريبة الاستعانة بوكيل أو مستشار قانوني له من إختياره ، على المكلف خلال هذه الأيام تجهيز الوثائق والدفاتر المحاسبية المطلوبة منه للتدقيق فيها.
- ثالثا: يمكن أن تكون هناك رقابة مفاجئة إذ يمنح القانون في إطار التدقيقات المحاسبية التدخلات المفاجئة في المؤسسة، حيث يسلم الإشعار يوم التدقيق .
- رابعا: و بعد إنتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق انتقل العنوان المدققان إلى مقر المكلف , لهذا الأخير الحق في الإطلاع على المحاسبة في الشكل فقط.
- خامسا: وبعد ذلك اتفق المكلف مع المدقق على مكان دراسة المحاسبة وذلك يكون من إختيار المكلف بالضريبة، وتكون قراءة المحاسبة في عين المكان أو الإدارة وهذه الأخيرة تكون عن طريق رسالة موصى عليها.
- سادسا: بداية التدقيق الفعلي.

الفرع الثالث: المرحلة الميدانية

أولا: بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق انتقل العنوان المدققان إلى مقر المكلف بالضريبة ليتم الإنفاق على مكان دراسة محاسبته .

ثانيا: بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية وجمع المعلومات لمباشرة مهامه في الفحص والتدقيق في الملف الجبائي والدفاتر والوثائق المحاسبية، يقوم ب:

- 1) فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي.
- 2) فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية G50 التي تعتبر وثيقة ملخصة للتصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع ورقم الأعمال المعفي مع الرسوم المتعلقة به كالرسم على النشاط المهني TAP الرسم على القيمة المضافة TVA .

ثالثا: تقدم المكلف للمدقق الوثائق المحاسبية التالية:

- 1) سجل مركزي مؤشر و مؤرخ في 2017/07/09 تحت رقم 2017_148.
- 2) سجل الجرد مؤشر و مؤرخ في 2017/07/09 تحت رقم 2017_148.
- 3) دفتر الأجرة مؤشر و مؤرخ في 2017/07/09 تحت رقم 2017_148.
- 4) فواتير الشراء والبيع والكشف البنكي ومختلف تبريرات المصاريف.
- 5) تصريحات الضمان الإجتماعي.

رابعا: وبعد فحص الكشوفات والبيانات اللازمة وجد المدقق عدة تجاوزات وإغفالات أهمها:

- 1) وجدت أخطاء مادية في بعض فواتير الشراء.
- 2) فواتير مرفوضة في الشكل في جميع السنوات المدقق فيها وذلك من خلال الختم.
- 3) تصريحات النشاط الممارس لسنة 2018 ولسنة 2019 ناقص غير مقربة للحقيقة.
- 4) إخفاء بعض المشتريات للسنوات المدقق فيها.

و من خلال ماسبق تم قبول المحاسبة في الشكل و المضمون مع بعض الإختلالات.

المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي

الفرع الأول: تحديد الأسس الخاضعة:

أولاً: تقويم رقم الأعمال:

إن تقويم رقم الأعمال تم بإدماج فوارق المشتريات المطبقة عليها هامش ربح قدره 20 % تم التديس بما كما هو

موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): تحديد رقم الأعمال الخاضع ل TVA ,TAP

السنوات	2017	2018	2019	2020
مشتريات مصرحة	67.834.635	61.824.689	28.986.485	52.783.255
مشتريات مقومة	70.562.549	65.546.792	32.659.348	66.589.346
مشتريات غير المصرحة	2.727.914	3.722.103	3.672.863	13.806.091
معدل هامش الخام 20 %	%1.2	%1.2	%1.2	%1.2
فارق رقم الأعمال	32.73.496	4.466.523	4.407.435	16.567.309
رقم الأعمال المصرح به	88.639.225	86.365.248	35.267.952	76.567.892
رقم الأعمال المقوم	91.912.721	90.831.771	39.675.387	93.135.201

المصدر : من إعداد الطالبين بناءً على معلومات مقدمة من مركز الضرائب

1) تسوية الرسم على القيمة المضاف TVA :

الجدول رقم(3-4): تحديد رقم الاعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة TVA

السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح به	88.639.225	86.365.248	35.267.952	76.567.892
رقم الأعمال المقوم	91.912.721	90.831.771	39.675.387	93.135.201

16.567.309	4.407.435	4.466.523	3.273.496	الفارق
3.147.788	837.412	848.639	621.964	حقوق TVA

المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على معلومات مقدمة من مركز الضرائب

(2) تسوية الرسم على النشاط المهني TAP:

إن رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني هو نفسه الذي يتم إخضاعه لـ TVA

الجدول رقم (3-5): تحديد رقم الاعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني TAP

2020	2019	2018	2017	السنوات
76.567.892	35.267.952	86.365.248	88.639.225	رقم الأعمال المصرح به
93.135.201	39.675.387	90.831.771	91.912.721	رقم الأعمال المقوم
16.567.309	4.407.435	4.466.523	3.273.496	الفارق
331.346	88.148	89.330	65.469	TAP

المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على معلومات مقدمة من مركز الضرائب

الفرع الثاني: تحديد أسس الدخل الخاضع للضريبة

(1) حساب قاعدة الدخل الخاضع للضريبة

قام المدقق عند تقويم الخاضع بإضافة 20% فوارق المشتريات المهمشة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-6): تقويم الدخل الخاضع للضريبة

2020	2019	2018	2017	السنوات
365.684	256.985	306.598	1.836.564	الدخل المصرح به
3.313.461	881.487	893.304	654.699	إدماج 20% من رع الجديد

331.346	88.148	89.330	65.469	الرسم على النشاط المهني
392.365	286.395	336.956	2.036.955	مجموع الإدماجات
758.049	543.380	643.554	3.873.519	الدخل المقوم

المصدر : من إعداد الطالبين بناءً على معلومات مقدمة من مركز الضرائب

المطلب الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي

على عون المدقق تبليغ المكلف بالنتائج للسنوات المدقق فيها وذلك من خلال تقديم إشعار بالتقويم برسالة موصى عليها بحيث يتم تبليغه من خلال الإشعار بالحق في تحديد جلسة عمل كما له الحق بإحضار مستشار يكون من إختياره وكذلك يتم تبليغه بالمدة القانونية للرد و التي لا تتجاوز 40 يوم، يظهر فيها جميع التبريرات المتعلقة بالنقاط المحتج عليها.

التبليغ النهائي

بعد رد المكلف بالضريبة على التقويم الأولي وكانت موافقته على النتائج التي تم التوصل لها من طرف المدقق، قام العون بتسليم التبليغ النهائي والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج بعد فحص عميق وذلك تبعاً للتبليغ الابتدائي حيث:

(1) تم الإبقاء على نفس الأسس التي وردت في التبليغ الابتدائي.

(2) إرسال النتائج إلى قباضة الضرائب للتحصيل.

يعتبر التدقيق المحاسبي أهم طريقة يعتمد عليها المراقب الجبائي إلى أن هناك بعض الحالات يقضي فيها هذا النوع إلى نتائج رغم بروز مظاهر التهرب وفي هذه الحالة يلجأ المدقق إلى إخضاع المكلف إلى تدقيق أكثر تعمقاً لإكتشاف التهرب الضريبي.

ملاحظة

حسب قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 عند رفض نتيجة التحقيق يتم استدعاء المكلف بالضريبة في مدة لاتقل عن 10 أيام لحضور جلسة تحكيم على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

المبحث الثالث: دراسة حالة وفق التحقيق المصوب في المحاسبة

يتم دراسة هذه الحالة التي تخص عملية التحقيق المصوب باعتبارها نوع من أنواع الرقابة الجبائية التي تحد من التهرب الضريبي. و قد تم الشروع في هذا النوع من التدقيق في مكتب المحققين حيث يعتبر هذا التدقيق أقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق المحاسبي.

المطلب الأول: خطوات عملية التحقيق المصوب في المحاسبة

تتم مرحلة التحضير للقيام بالتحقيق المصوب في المحاسبة من خلال عدة خطوات نتطرق لها كما يلي:

الفرع الأول: برمجة مراقبة المحاسبة

بعد أن تم إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق المصوب في المحاسبة، تتم هذه العملية من قبل المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة، و هذا بعد إرسال اقتراحات من طرف المفتشية عند نهاية كل سنة إلى المديرية الولائية ليتم إرسالها إلى مديرية الأبحاث والمراجعات لتحديد برنامج العمل السنوي، حيث كانت المؤسسة التالية محل المراقبة، وهذا بعد فحص البيانات التي صرح بها المكلف و الإطلاع على الوثائق والدفاتر المنصوص عليها قانوناً من طرف المحققين التي سمحت بمعرفة تغيرات و حركة حسابات المكلف.

الفرع الثاني: التحضير لإجراء التحقيق المصوب في المحاسبة

يقوم المحقق في مكتبه ببعض الأعمال التمهيديّة و هي:

أولاً: سحب الملف الجبائي: من خلال سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب التابع لها مقابل وصل الإستلام بعد تمرير طلب السحب لغرض التحقيق المصوب في محاسبة المكلف.

ثانياً: بطاقة معلومات عن المؤسسة (ج)

1) العنوان التجاري.

2) رقم السجل التجاري.

3) الرقم الجبائي للشركة.

4) المحاسبة تاريخ بداية النشاط: 2001.

5) تاريخ بداية التحقيق المحاسبي: 2021 / 10/14.

مع العلم ان المؤسسة تمارس نشاطين - نشاط اشغال عمومية.

- نشاطات الاشغال الاخرى.

ثانيا: فحص مختلف الوثائق و التصريحات:

حيث يقوم المحقق بفحص الوثائق والتصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي، على اعتبار مراقبة التصريحات الضريبية G50 تعبر عن ملخص التصريحات المقدمة من طرف المكلف.

ثالثا: الإنطلاق عملية التحقيق : يقوم المحقق ب:

بتاريخ إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة: حيث يتم إشعار المكلف بالتحقيق المصوب في المحاسبة رقم : ... بتاريخ مرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الموصى عليه مع وصل إستلام رقم... يبين فيه تاريخ بداية هذا بعد إعطاء أجل للتحضير قدره 10 أيام إبتداءً من تاريخ إستلام الإشعارات. والفترة التي يخضع فيها المكلف للتحقيق المصوب حيث كانت الفترة الممتدة من 2018/01/01 إلى 2020/12/31 ، أما الضرائب والرسوم محل التحقيق هي: الرسم على النشاط المهني TAP ،

الرسم على القيمة المضافة TVA ، الضريبة على الدخل IRG

المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المصوب في المحاسبة

فرع الأول: الوثائق المطلوبة

بعد القيام بالمرحلة التحضيرية وإرسال الإشعار بالتوثيق، طلب المكلف للخضوع لعملية الرقابة في مكاتب التحقيق بتاريخ

2021/04/14 وقام بتحضير كافة الوثائق والدفاتر اللازمة وقدمها للمحققين و تتمثل هذه الوثائق في:

أولا: الدفاتر اليومية للمشتريات، المبيعات، التكاليف، البنك، الصندوق والعمليات المختلفة لسنة 2018، 2019،

. 2020

ثانيا: مجموع فواتير الشراء، البيع، والتكاليف الخاصة بالسنوات المعنية بالتحقيق.

ثالثا: مجموع التصريحات الجبائية والشبه جبائية لسنوات 2018، 2019، 2020.

و بعد التحقق من الوثائق المحاسبية المقدمة لنا تم اكتشاف الأخطاء التالية:

لسنة 2018:

حساب 38 المشتريات

1) فاتورة مبلغها خارج الرسم = 846.626 دج.

2) فاتورة مبلغها خارج الرسم = 846.626 دج.

3) فاتورة مبلغها خارج الرسم = 565.557 دج.

4) فاتورة مبلغها خارج الرسم = 846.626 دج.

5) فاتورة مبلغها خارج الرسم = 846.626 دج.

6) فاتورة مبلغها خارج الرسم = 1.377.857 دج.

7) فاتورة مبلغها خارج الرسم = 368.350 دج.

8) فاتورة مبلغها خارج الرسم = 536.790 دج.

ومنه يصبح مبلغ الفواتير الغير مصرح بها هو 6235058 دج خارج الرسم.

حيث يضاف لهذا المبلغ معامل 2.7 ليصبح رقم الأعمال غير المصرح به 16834656.60 دج

وعليه يتم تصحيح رقم الأعمال طبقاً لما جاء في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: عملية التحقيق

أولاً: تقييم رقم الأعمال

الجدول رقم (3-7): تقييم رقم الأعمال

البيان	2018	2019	2020
رقم الأعمال المحقق	40.568.569,00	28.789.657	36.658.973
رقم الأعمال المصرح به	23.733.912,40	28.789.657	36.658.973
الفرق غير المصرح به	16834656.60	لاشئ	لاشئ

المصدر : مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة

ثانياً: تقييم الرسم على النشاط المهني TAP

(1) تسوية الوعاء الضريبي

الجدول رقم (3-8): تسوية الوعاء الضريبي للنشاط المهني TAP

البيان	2018	2019	2020
رقم الأعمال المحقق دون تخفيض	40.568.569,00	28.789.657	20.995.674,00
رقم الأعمال المحقق بعد تخفيض 25%	/	/	11.747.474,25
مجموع رقم الأعمال المحقق	40.568.569,00	28.789.657	32.743.148,25

20.995.674,00	28.789.657	23.733.912.40	رقم الأعمال المصرح به دون تخفيض
11.747.474,25	/	/	رقم الأعمال المصرح بعد 25% بتخفيض
32.743.148,25	28.789.657	23.733.912,40	مجموع رقم الأعمال المصرح به
لاشئ	لاشئ	16.834.656,60	الفرق غير المصرح به

المصدر : مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة

(2) تسوية الحقوق و الغرامات

الجدول رقم (3-9): تسوية الوعاء الضريبي للحقوق والغرامات

البيان	2018	2019	2020
الحقوق الواجب تسديدها	811.371,38	575.793,14	654.862,96
الحقوق المسددة	474.678,24	575.793,14	654.862,96
الفرق	336.693,58	لاشئ	لاشئ
الغرامات	84.173,39	/	/
المبلغ الواجب تسديده	420.866,97	/	/

المصدر : مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة

ثالثا: تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA

(1) تسوية الوعاء الضريبي

الجدول رقم (3-10): تسوية الوعاء الضريبي للقيمة المضافة TVA

البيان	2018	2019	2020
رقم الأعمال المحقق	40.568.569	21.032.659	26.673.830
رقم الأعمال المحقق بعد تخفيض	/	7.756.998	9.985.143
مجموع رقم الأعمال المحقق	40.568.569	28.789.657	36.658.973
رقم الأعمال المصرح به	23.733.912,40	21.032.659	26.673.830
رقم الأعمال المصرح به بعد تخفيض	/	7.756.998	9.985.143
مجموع رقم الأعمال المصرح به	23.733.912,40	28.789.657	36.658.973
الفرق غير المصرح به	16.834.656,60	لاشيء	لاشيء

المصدر: مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة

ملاحظة

طبق لنص المادة 23 فقرة 05 من قانون الرسوم على رقم الاعمال عمليات البناء والتهيئة والسكنات الاجتماعية تخضع للمعدل

المخفض للرسم على القيمة المضافة " 9 % "

(2) تسوية الحقوق و الغرامات للرسم على القيمة المضافة TVA

الجدول رقم (3-11): تسوية الحقوق و الغرامات TVA

البيان	2018	2019	2020
الحقوق الواجب دفعها	7.708.028,11	4.694.335,03	5.966.690,57
الحقوق المسددة	4.509.443,35	4.694.335,03	5.966.690,57
الفرق	3.198.584,75	/	/
الغرامات	799.646,18	/	/
المبلغ الواجب تسديده	3.998.230,93	لا يوجد	لا يوجد

المصدر: مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة

رابعاً: تسوية الضريبة على الدخل:

تسوية الوعاء الضريبي

ملاحظة

بعد التحقيق وجدنا انه تم شراء سيارة بتاريخ 2020/7/8 وتم احتساب سنة كاملة من اهتلاك

الجدول رقم (3-12): تسوية فالوعاء الضريبي على الدخل

البيان	2018	2019	2020
الربح المصرح به	36.584.592,00	4.263.695	5.695.452
الفرق في رقم الأعمال	16.834.656,60	0	0
اهتلاكات			100.000
التخفيضات			
ح / 61 المواد و اللوازم المستهلكة	6.235.058,00	0	0

0	0	336.693,58	ح / 64 الرسم على النشاط المهني
5.795.452	4.263.695	46.847.470,02	الريح المحقق
5.695.452	4.263.695	36.584.592,00	الريح المصرح به
100.000		10.262.878,02	الفرق الغير مصرح به

المصدر: مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة

ملاحظة

بما انه لا توجد مصاريف الشيخوخة فان الدخل يساوي الريح

المطلب الثالث: نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة

بعد إنتهاء عملية التحقيق والتوصل إلى القيام بالتسوية فيما يخص الأسس الخاضعة للضريبة على أكمل وجه وكذا العقوبات. وإخبار المكلف بما تم التوصل إليه و بعد انقضاء مدة 30 يوم من استلام الإشعار، قام المكلف بالرد على الإشعار

الفرع الاول: الرد وقبول الطعن

أولاً: رد المكلف: قام المكلف المعني بالرد على الإشعار الأولى مع تقديم ملاحظاته وتبريراته الجديدة وتوضيحات لعدم إقتناعه بالضريبة المفروضة، حيث قام المكلف بالرد في تاريخ 2021/10/10 مع طلب تحكيم من طرف المدير الولائي للضرائب حيث كانت جلسة التحكيم بتاريخ 2021/11/12. حيث كان طلب المكلف هو إعادة النظر في معامل القيمة المضافة المقترح 2.7 وكذلك هامش الريح الصافي

ثانياً: إرسال الإشعار بالتقييم النهائي: بعد استلام المحققين الرد قاموا بإعادة دراسة المعلومات المقدمة فيه، و قد تم إجراء التحكيم من طرف المدير الولائي حيث درست المعلومات والمبررات والوثائق المقدمة في إطار جلسة فرض الضريبة (تسوية) للضريبة المفروضة في الإشعار الأولى وعلى هذا فقد تم إرسال إشعار نهائي للمكلف تحت رقم بتاريخ 2021/11/13 وتضمن المعلومات التالية:

وطبقاً لجلسة التحكيم فقد تقرر قبول الطعن لإثباته انه تم بيع الفواتير وتم تطبيق هامش الربح المقدر ب 1.15

وتقدر الفواتير المباعة ب 6.235.058 دج خارج الرسم.

حيث يضاف لهذا المبلغ هامش الربح ليصبح رقم الأعمال غير المصرح به هو 7.170.316,7

وعليه يتم تصحيح رقم الأعمال طبقاً لما جاء في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية .

الفرع الثاني: اعادة عملية التحقيق

اولاً: تقييم رقم الأعمال:

الجدول رقم (3-13): تقييم رقم الأعمال

البيان	2018	2019	2020
رقم الأعمال المحقق	30.904.229,10	28.789.657	36.658.973
رقم الأعمال المصرح به	23.733.912,40	28.789.657	36.658.973
الفرق غير المصرح به	7.170.316,7	لاشئ	لاشئ

المصدر: مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة

ثانياً: تقييم الرسم على النشاط المهني TAP

(1) تسوية الوعاء الضريبي

الجدول رقم (3-14): تسوية الوعاء الضريبي على النشاط المهني TAP

البيان	2018	2019	2020
رقم الأعمال المحقق دون تخفيض	30.904.229,10	28.789.657	20.995.674,00

11.747.474,25	/	/	رقم الأعمال المحقق بعد تخفيض 25%
32.743.148.25	28.789.657	30.904.229,10	مجموع رقم الأعمال المحقق
20.995.674,00	28.789.657	23733912.40	رقم الأعمال المصرح به دون تخفيض
11.747.474.25	/	/	رقم الأعمال المصرح به تخفيض 25%
32.743.148,25	28.789.657	23.733.912,40	مجموع رقم الأعمال المصرح به
لاشئ	لاشئ	7.170.316,70	الفرق غير المصرح به

المصدر: مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة

(2) تسوية الحقوق و الغرامات

الجدول رقم (3-15): تسوية الوعاء الضريبي للحقوق والغرامات

البيان	2018	2019	2020
الحقوق الواجب تسديدها	618.084,58	575.793,14	654.862,96
الحقوق المسددة	474.678,24	575.793,14	654.862,96
الفرق	143.406,34	لاشئ	لاشئ

/	/	21.510,95	الغرامات
/	/	164.917,29	المبلغ الواجب تسديده

المصدر: مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة

ثالثاً: تسوية الرسم على القيمة المضافة

(1) تسوية الوعاء الضريبي

الجدول رقم (3-16): تسوية الوعاء الضريبي للقيمة المضافة

البيان	2018	2019	2020
رقم الأعمال المحقق	30.904.229,10	21.032.659	26.673.830
رقم الأعمال المحقق بعد تخفيض	/	7.756.998	9.985.143
مجموع رقم الأعمال المحقق	30.904.229,10	28.789.657	36.658.973
رقم الأعمال المصرح به	23.733.912.40	21.032.659	26.673.830
رقم الأعمال المصرح به بعد تخفيض	/	7.756.998	9.985.143
مجموع رقم الأعمال المصرح	23.733.912.4	28.789.657	36.658.973
الفرق غير المصرح به	7.170.316,7	لا يوجد	لا يوجد

المصدر: مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة

ملاحظة

طبق لنص المادة 23 فقرة 05 من قانون الرسوم على رقم الأعمال عمليات البناء والتهيئة والسكنات الاجتماعية تخضع للمعدل
المخفض للرسم على القيمة المضافة " 9 % "

(2) تسوية الحقوق و الغرامات

الجدول رقم (3-17): تسوية الحقوق و الغرامات للقيمة مضافة TVA

البيان	2018	2019	2020
الحقوق الواجب دفعها	5.871.803,52	4.694.335,03	5.966.690,57
الحقوق المسددة	4.509.443,35	4.694.335,03	5.966.690,57
الفرق	1.362.360,17	/	/
الغرامات	340.590,04	/	/
المبلغ الواجب تسديده	1.702.950,21	لا يوجد	لا يوجد

المصدر: مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة

رابعاً: تسوية الضريبة على الدخل

(1) تسوية الوعاء الضريبي

الجدول رقم(3-18): تسوية الوعاء الضريبي على الدخل

البيان	2018	2019	2020
الربح المصرح به	36.584.592	4.263.695	5.695.452
الفرق في رقم الأعمال	7.170.316,70	0	0
اهتلاكات			100.000

			التخفيضات
0	0	6.235.058	ح / 61 المواد و اللوازم المستهلكة
0	0	143.406,34	ح / 64 الرسم على النشاط المهني
5.795.452	4.263.695	37.376.444,36	الربح المحقق
5.695.452	4.263.695	36.584.592	الربح المصرح به
100.000		791.852,36	الفرق الغير مصرح به

المصدر: مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة

خلاصة الفصل

بعد دراستنا للجانب التطبيقي الذي يتمثل في نشاط مديرية الضرائب لولاية بسكرة وتعرفنا على مختلف هياكلها و المهام التي تقوم بها المديرية الفرعية التابعة لها، وكذلك الدور الذي تلعبه المديرية بمختلف المفتشيات التابعة لها والسهر على تسيير الملفات الجبائية و مراقبة التصريحات، وذلك لمعرفة مدى فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال دراسة نوعين من أنواع الرقابة الجبائية (التحقيق المصوب و التحقيق المحاسبي)، ومعرفة الطرق المتبعة في حالة اكتشاف غش او تهرب من دفع الضريبة ، وكذا مقارنة عدد الملفات التي يتم التحقيق فيها واثبات عدد حالات التهرب في كل سنة لمعرفة مدى فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من هذه الظاهرة. واثناء تربصنا الذي قمنا به توصلنا الى أن مصلحة الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة قامت بإيداع شكوى واحدة لدى المديرية الفرعية للمنازعات لإثبات حالة تهرب وذلك رغم المبالغ المهمة المسترجعة خلال عمليات الرقابة ، وبذلك نستنتج ان هدف الرقابة الأساسي هو استرجاع المبالغ المتهرب من تسديدها وليس تطبيق العقوبات الجزائية في حالة التهرب الغير مشروع ، وكذا ضمان حقوق المكلف بالضريبة ، وبذلك تعتبر الرقابة الجبائية الطريقة الوحيدة للتأكد من صحة تصريحات المكلفين و استرجاع المبالغ المتهرب منها بطريقة مشروعة

الخطبة

الخاتمة

الخاتمة:

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

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

نتائج الدراسة:

من خلال هذا البحث توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتي تتمثل في:

- يمكن للنظام الضريبي والضريبة، أن تحدث تغيرات في النشاط الاقتصادي وذلك من خلال توجيه الاستثمارات الخاصة المحلية والأجنبية لخدمة التنمية الاقتصادية.
- التنسيق والعمل على نشر الثقافة الضريبية والوعي الضريبي لدى الأفراد وتعريف وتبسيط النظام الضريبي لهم.
- ضرورة التنسيق المحلي بين ادارة الضرائب ومختلف الادارة والمؤسسات الأخرى، من اجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات حول نشاط المكلفين.
- تعقيدات النظام الضريبي وعدم استقراره بسبب التعديلات المتكررة التي أدخلت على القوانين الضريبية الأمر الذي صعب عملية فهم النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة والالتزام بها.
- للرقابة الجبائية أهمية كبيرة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وأحسن وسيلة في يد الادارة الضريبية.

الخاتمة

التوصيات والمقترحات:

خلصت الدراسة إلى جملة من المقترحات والتوصيات التي يمكن أن يساهم تطبيقها في مكافحة مختلف مظاهر التهرب الضريبي ويرفع من فعالة الرقابة الجبائية في مكافحة الظاهرة نجملها في النقاط التالية :

- محاولة نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.
- ضبط نظام التصريحات الجبائية بشكل فعال.
- التكوين المستمر لأعوان الرقابة بتسطير برنامج دوري للتكوين، حتى يسمح لهم مواكبة التغيرات الحاصلة على نظام الرقابة الجبائية سواء من حيث القوانين أو الإجراءات بالإضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطور.
- تأكيد الحضور الدائم للإدارة الجبائية في الميدان عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الرقابة الجبائية.
- ضرورة إعادة النظر في معدلات ونسب بعض الضرائب والرسوم التي تشكل ضغطا ضريبيا يتقل كاهل المكلفين ويدفع بهم إلى التهرب الجبائي للتقليل من هذه الضرائب والرسوم.
- الفساد الإداري خاصة ما يتعلق بالرشوة، ذلك من خلال مراجعة أجور الموظفين وتوفير لهم امتيازات ومكافآت بهدف تشجيعهم على العمل وإبعادهم عن كل الإغراءات التي قد تصادفهم، وتوفير الحماية اللازمة لهم ذلك من خلال سن نصوص قانونية تنظم هذا المجال، والعمل على استحداث جهاز مكافحة الرشوة.
- وضع نظم رقابية فعالة تمتاز بالدقة وسرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتتهربين لمنعهم من مخالفة القوانين الضريبية.
- تشجيع التنسيق بين مختلف الإدارات والهيئات من أجل تبادل المعلومات خاصة الإدارات الحساسة وتعزيز مركزها وتدعيم مراكزها عبر القطر الوطني.

أفاق البحث:

من خلال البحث المتواضع الذي قمنا به، نرى أن هناك العديد من جوانب الموضوع شملتها الدراسة بصورة تتوافق وما يخدم ويناسب موضوع الدراسة إلا أن هذه الجوانب أو المواضيع ما هي إلا بمثابة قاعدة أو نقطة انطلاق لدراسات جديدة أخرى ومن أهم المواضيع التي يمكن طرحها للدراسة هي:

- مدى فعالية النظام الضريبي في زيادة التحصيل الضريبي.
- واقع التهرب الضريبي في الجزائر.
- الآليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي.

الصعوبات:

الخاتمة

- متابعة التعديلات المستمر التي تحدث في قانون المالية.
- صعوبات الحصول على بعض المعلومات من المؤسسة محل الدراسة باعتبارها معلومات سرية.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	البسمة
	الإهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
أ-ث	المقدمة العامة
28-01	الفصل الأول : النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي
02	تمهيد
03	المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول الضريبة
03	المطلب الأول : ماهية الضريبة
06	المطلب الثاني : دوافع الإصلاح الضريبي الجزائري
12	المطلب الثالث : أنواع الضرائب في الجزائر
16	المبحث الثاني : التهرب الضريبي
17	المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي وأشكاله
21	المطلب الثالث : آثار التهرب الضريبي
22	المبحث الثالث : آليات مكافحة التهرب الضريبي
23	المطلب الأول : طرق قياس التهرب الضريبي

24	المطلب الثاني : الآليات وقائية
26	المطلب الثالث : الآليات العقابية
28	خلاصة الفصل
66-30	الفصل الثاني : الرقابة الجبائية
30	تمهيد
31	المبحث الأول : مدخل عام للرقابة الجبائية
31	المطلب الأول:الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
38	المطلب الثاني: الاطار القانوني للرقابة الجبائية
45	المطلب الثالث : الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية
52	المبحث الثاني : الإجراءات الأولية ومباشرة عملية التحقيق
53	المطلب الأول : تعريف التحقيق المحاسبي
54	المطلب الثاني : إجراءات عملية التحقيق المحاسبي
57	المطلب الثالث : معالجة نتائج التحقيق
59	المبحث الثالث : العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية
59	المطلب الأول : الأعمال الأولية لإعداد برنامج التحقيق
61	المطلب الثاني : تحسين فعالية الإدارة الضريبية
63	المطلب الثالث: إعلام وتكوين المكلف وطرق تحسين المعاملة
66	خلاصة الفصل
97-68	الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
68	تمهيد
69	المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة
69	المطلب الأول : تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة
70	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية

75	المطلب الثالث : نماذج التهرب الضريبي في مديرية الضرائب
78	المبحث الثاني : دراسة حالة وفق التحقيق في المحاسبة
78	المطلب الأول : خطوات التحقيق المحاسبي
81	المطلب الثاني : سير عملية التحقيق المحاسبي
83	المطلب الثالث : نتائج التحقيق المحاسبي
84	المبحث الثالث : دراسة حالة وفق التحقيق المصوب
84	المطلب الأول : خطوات عملية التحقيق المصوب في المحاسبة
85	المطلب الثاني : سير التحقيق المصوب في المحاسبة
91	المطلب الثالث : نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة
97	خلاصة الفصل
99	الخاتمة
102	فهرس المحتويات
106	قائمة المراجع
114	الملاحق

قائمة المراجع

كلمة المرجع

المراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية

❖ الكتب

1. العيد صالحى. (2008). *الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية*. الجزائر: دار هومة.
2. العيد صالحى. (2008). *الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية*. الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
3. حسين مصطفى حسني. (2016). *المالية العامة*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
4. حصاونة, ج. س. (2010). *علم المالية والتشريع الضريبي بين النظرية و التطبيق*. دار وائل للنشر.
5. حميد بوزيدة. (2008). *جباية المؤسسات*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
6. خالد الخطيب، و احمد شامية. (2005). *اسس المالية العامة*. عمان: دار وائل.
7. خلاصي رضا. (2004). *شذرات النظرية الجبائية*. الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
8. رابع رتيب. (1991). *الممول والادارة الضريبية*. القاهرة: دار النهضة العربية.
9. زينب عوض الله. (2008). *مبادئ المالية العامة*. الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة.
10. سعيد عبد العزيز عثمان، و شكري رجب العشماوي. (2006). *اقتصاديات الضرائب*. الاسكندرية: الدار الجامعية.
11. سهام كردودي. (2011). *الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق*. عين مليلة: دار مفيد للنشر والتوزيع.
12. عباس عبد الرزاق. (2012). *التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي*. ميله: دار الهدى للطباعة والنشر واتوزيع.
13. عبد الباسط وفا. (2007). *المنازعات الضريبية وفقا لأحكام القانون الضريبية عى الدخل*. مصر: دار النهضة العربية.
14. عبد المنعم فوزي. (1994). *المالية العامة والسياسات المالية*. الاسكندرية: دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع.
15. عطية, ع. ا. (2000). *مبادئ واقتصاديات المالية العامة*. مصر: دار النهضة العربية.
16. عناية غازي. (1998). *المالية والتشريع الضريبي*. عمان: دار الافاق.
17. محمد البنا. (2009). *اقتصاديات المالية العامة*. مصر: الدار الجامعية.
18. محمد الصغير بعلي، و ابو علاء يسري. (2003). *المالية العامة*. الجزائر: دار العلوم للنشر.
19. محمد جمال ذنيان. (2003). *المالية العممة والتشريع المالي*. عمان: الدار العلمية الدولية ودار لثقفة للنشر والتوزيع.

20. محمد عباس محرزى. (2008). *اقتصاديات الجباية والضرائب* (الإصدار ط4). الجزائر: دار هومة للنشر والتوزيع.
21. محمد عباس محرزى. (2003). *اقتصاديات المالية العامة*. الجزائر: دار هومة.
22. مراد ناصر. (2004). *التهرب والغش الضريبي في الجزائر*. الجزائر: قرطبة للنشر والتوزيع.
23. مراد ناصر. (2003). *فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق*. الجزائر: دار هومة.
24. مصطفى عوادي. (2009). *الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة*. الجزائر: مطبعة مزوار.
25. منصور بن عمارة. (2011). *اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية*. الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
26. يونس احمد البطريق. *المالية العامة*. القاهرة: دار الجامعية .

❖ الاطروحات

27. السعيد بلوم. (2008). *اساليب الرقابة ودورها في تقييم اداء المؤسسة الاقتصادية* (مذكرة ماجستير). 14. كلية العلوم الانسانية والاجتماعية، قسنطينة: جامعة منتوري.
28. العثماني م. (2008). *نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية* (مذكرة ماجستير). 81. (معهد العلوم الاقتصادية و التسيير والتجارة، مديية: مركز الجامعي دكتور يحي فارس).
29. بوشرى ع. ا. (2011). *فعالية الرقابة الجبائية واثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر* (2009-1999 مذكرة ماجستير). 80-81. (كلية العلوم القتصادية واتجارية وعلوم التسيير، تلمسان: جامعة تلمسان).
30. دنيا حادري. (2001). *اثر الاصلاح الضريبي على نشاط المؤسسة الاقتصادية* (مذكرة ماجستير). 15. معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر: جامعة الجزائر.
31. رشيد ونادي. (2002). *دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش* (مذكرة ماجستير). 44-45. كلية العلوم القتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر.
32. سارة نبيلة بلحسن. (2004). *الاصلاحات الجبائية في الجزائر* (مذكرة ماجستير). 09. جامع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر.
33. سليمان عتير. (2012). *دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية* (مذكرة ماجستير). 124. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
34. سمية فحموش. (2016). *دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية* (مذكرة ماجستير). 04. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.

35. سمية قحموش. (2012). دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (مذكرة ماجستير). 16. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: قاصدي مرباح.
36. سميرة بوعكاز. (2015). مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (مذكرة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
37. سهام كردودي. (2009). المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية (مذكرة ماجستير). 91. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
38. شيرين عيسى. (2011). مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (مذكرة ماجستير). 14. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
39. عبد الغاني، ب. (2011). فعالية الرقابة الجبائية واثراها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (مذكرة ماجستير). 102. كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، تلمسان: جامعة تلمسان.
40. عبد المالك بلوني. (2012). اثر الاصلاح الاقتصادي على فعالية النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1992 - 2008 (مذكرة ماجستير). 21-22. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وهران: جامعة وهران.
41. فاطمة زعروعة. (2013). الحماية القانونية للاشخاص الخاضعين للضريبة (مذكرة دكتوراه). 112. كلية الحقوق، تلمسان: جامعة تلمسان.
42. لابد لزرق. (2012). ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر (مذكرة ماجستير). 115. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تلمسان: جامعة تلمسان.
43. لياس قلاب ذبيح. (2011). مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (مذكرة ماجستير). 19. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
44. مبروكة حجار. (2016). اثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة (مذكرة ماجستير). 59-60. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مسيلة: جامعة محمد بوضياف.
45. مريم قاسمي. (2014). اصلاح هياكل الادارة الضريبية (مذكرة ماجستير). 19. كلية الحقوق، الجزائر: جامعة الجزائر.
46. ملاك قارة. (2003). التهرب الضريبي في الجزائر (مذكرة ماجستير). 26. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسنطينة: جامعة منتوري.
47. نبيل قطاف. (2006). دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات (مذكرة ماجستير). 13. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.

48. نجاة نوي. (2005). فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (مذكرة ماجستير). 49. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.

49. نصر رحال. (2007). محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (مذكرة ماجستير). كلية الحقوق، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.

50. يوسف قاشي. (2015). محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية (مطبوعة مقدمة للطلبة). 54. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البويرة: جامعة اكلي محمد والحاج.

❖ القوانين والجرائد الرسمية

51. المادة (2013). ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة. المديرية العامة للضرائب. الجزائر: وزارة المالية.

52. المادة [02-18]. (2012). قانون الاجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب. الجزائر: وزارة المالية.

53. المادة [01-20]. (2018). قانون الاجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب. الجزائر: وزارة المالية.

54. المادة [06-20]. (2012). قانون الاجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب. الجزائر: وزارة المالية.

55. المادة [06-20]. (2012). قانون الاجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب. الجزائر: وزارة المالية.

56. المادة [03-21]. (2012). قانون الاجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب. الجزائر: وزارة المالية.

57. المادة [04-21]. (2012). قانون الاجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب. الجزائر: وزارة المالية.

58. المادة [23-21]. (2019). قانون الرسم على رقم الاعمال. المديرية العامة للضرائب. الجزائر: وزارة المالية.

59. المادة 01. (2019). قانون الرسم على رقم الاعمال. المديرية العامة للضرائب. الجزائر: وزارة المالية.

60. المادة (2017). 01. قانون الضرائب والرسوم المماثلة. المديرية العامة للضرائب. الجزائرية: وزارة المالية.

61. المادة 02. (2017). قانون الضرائب والرسوم المماثلة. المديرية العامة للضرائب. الجزائر: وزارة المالية.

62. المادة 03. (2017). قانون الاجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب. الجزائر: وزارة المالية.

63. المادة 03. (2019). قانون الرسم على رقم الاعمال. المديرية العامة للضرائب. الجزائر: وزارة المالية.

64. المادة 05. (2017). قانون الضرائب والرسوم المماثلة. المديرية العامة للضرائب. الجزائر: وزارة المالية.

65. المادة 11. (2007). قانون التجاري. المديرية العامة للضرائب. الجزائر: وزارة المالية.

66. المادة 14. (2019). قانون الرسم على رقم الاعمال . المديرية العامة للضرائب . الجزائر: وزارة المالية.
67. المادة . (2017). 150. قانون الضرائب والرسوم المماثلة . المديرية العامة للضرائب . الجزائر: وزارة المالية .
68. المادة 151. (2018). قانون الاجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب . الجزائر: وزارة المالية .
69. المادة 151. (2018). قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . المديرية العامة للضرائب . الجزائر: وزارة المالية.
70. المادة 195. (2018). قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . المديرية العامة للضرائب . الجزائر: وزارة المالية .
71. المادة 20. (2012). قانون الاجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب . الجزائر: وزارة المالية.
72. المادة 23. (2012). قانون الاجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب . الجزائر: وزارة المالية .
73. المادة 327. (2017). قانون الضرائب والرسوم المماثلة . المديرية العامة للضرائب . الجزائر: وزارة المالية.
74. المادة 33. (2012). قانون الاجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب . الجزائر: وزارة المالية .
75. المادة 35. (2012). قانون الاجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب . الجزائر: وزارة المالية .
76. المادة 39. (2012). قانون الاجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب . الجزائر: وزارة المالية.
77. المادة 46. (2012). قانون الاجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب . الجزائر: وزارة المالية .
78. المادة 65. (2012). قانون الاجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب . الجزائر: وزارة المالية .
79. المادة. (2013). ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة. المديرية العامة للضرائب . الجزائر: وزارة المالية.
80. المادة [04-20]. (2012). قانون الاجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب . الجزائر: وزارة المالية.

❖ مجالات ومؤتمرات

81. احمد بساس، و مختار رنان. (2013). اهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف. المنتدى الوطني الرابع حول تاهيل مهنة التدقيق في ظل الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات. الغواط: جامعة الغواط.
82. المهاني م. خ. (2010). التهرب الضريبي واساليب مكافحته (منشور 185). منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية: جامعة الدول العربية.
83. جيلاني بلواضح، و نبيلة ميمون. (2011). مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة . ملتقى حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة . مسيلة: جامعة مسيلة.

84. حازم عادل خطاطبة، عبد الله الزعبي، روان محمد بني سلامة، و ميسر على خطاطبة. (2013). اساليب التجنب والتهرب الضريبي وقصور قانون ضريبة الدخل الاردني في مواجهتها من وجهة نظر مقدري الدخل. مجلة المنار (04)، 15.

85. دار المشرق معجم الطلاب. (1981). توزيع المكتبة الشرقية ساحة النجمة -ص-ب 1986. (11)، صفحة 256.

86. سليمان عتير، و محمد زرقون. (بلا تاريخ). الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة البديل الاقتصادي ، صفحة 46.

87. عبد الكريم بريشي. (2012). هيكل النظام الضريبي الجزائري في ظل الاصلاحات الضريبية. مجلة الاجتهاد الدراسات القانونية و الاقتصادية (1).

88. محمد سليم وهبة. (2004). واقع التهرب الضريبي. صنعاء: المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد.

89. ناصر مراد. (2009). تقييم الاصلاحات الضريبية في الجزائر. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية (25)، صفحة 185.

❖ موقع الكتروني

90. ابراهيم مخير. (27 05, 2019). تاريخ الاسترداد 20 03, 2022، من سطور:

https://l.facebook.com/l.php?u=https%3A%2F%2Fsotor.com%2F%25D9%2585%25D9%2581%25D9%2587%25D9%2588%25D9%2585_%25D8%25A7%25D9%2584%25D8%25B6%25D8%25B1%25D9%258A%25D8%25A8%25D8%25A9_%25D8%25B9%25D9%2584%25D9%2589_%25D8%25A3%25D8%25B1%25D8%25A8%25D8%25A7%25D8

ثانيا: مراجع باللغة الاجنبية

91. charles, r. m. (1990). *la notion dévasion fiscale en droit interne français*. paris: L.G.D.J.

92. DGI. (2009). la lettre de DGI. bullent d information de la direction générale des impôts.

- 93.DGI. (2013). la lettre de DGI. bullent d information de la direction générale des impôts.
- 94.martinez, j. c. (1984). *la froud fiscale* (éd. 2e edition a jour). paris: pairesse universitaires de france.
- 95.R. A. (2000, 2 15). DGI. Ministère des finances.



CODE
ACTIVITE

DATE DE MISE EN
RECOURSEMENT

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

D.

(Cachet d'identification)

ROLE INDIVIDUEL N° :

Année :

Lib. pour la libération

M.

(nom et prénom - Raison sociale)

السيد (ة)
القب: الاسم: اسم الشركة

Activité ou Profession :

النشاط أو المهنة

Adresse :

العنوان

Article d'Imposition :

رقم المادة

Numéro d'Identification Statistique :

رقم التعريف الإحصائي

Numéro d'Identification Fiscale :

رقم التعريف الجبائي

(Cachet d'identification)

Site D-37

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

NUMERO Compte et ligne imputation	IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est fiscale	BASE Imposable (A)	BASE Imposable ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TALUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES	
							De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant
1 001 L1	I.R.G.	à										
M1	Majorations et Amendes (VF+IRG) I.B.S.	à										
1 026 C	Versement Forfaitaire											
1 026 A	Taxe sur l'Activité Professionnelle											
1 020	Taxe sur la Valeur Ajoutée	à										
	Réintégration TVA/achats											

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

مدبرية الضرائب لولاية

0 D - n° 37

DE
TIVITE

DE MISE EN RECouvreMENT

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

(Cachet d'identification)

M. (nom et prénom - Raison sociale) (القبيل الاسم الشركة) السيد (أ)

Activité ou Profession : (النشاط أو المهنة)

Adresse : (العنوان)

Article d'imposition : (رقم المادة)

Numéro d'Identification Statistique : (رقم التصريف الإحصائي)

Numéro d'Identification Fiscale : (رقم التصريف الجبائي)

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Seite 0. 37 - Imp. Officielle, Alger (2019)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
I.R.G.												
Contributions et Amendes (VF-IRG)												
I.B.S.												
Impôt Forfaitaire												
Impôt sur l'Activité Professionnelle												
Impôt sur la Valeur Ajoutée												
Intégration TVA/achats												

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA
DE BISKRA

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الولائية للضرائب

رقم :م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021

A

السيدة : الشخص الطبيعي
تجارة بالجملة لمعدات الري الخاصة بالفلاحة
+ مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها + تهيئة المساحات الخضراء
حي 60 مسكن رقم 12

Lettre avec
A.R.

N°

بسكرة Le 05/12/2021

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n°/2021 du 01/06/2021, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2017, 2018, 2019, 2020 se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après

- الرسم على النشاط المهني - الرسم على القيمة المضافة - الضريبة على الدخل الإجمالي - الضريبة على الدخل صنف المرتبات و الأجر - حقوق الطابع - و كل الضرائب والرسوم الأخرى .

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte (10) feuillets y compris celui-ci. Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
de vérificateur

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

إدارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

مديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE
BISKRA

مديرية الولاية للضرائب - بسكرة

Référence N°:/DIW/SDCF/BVF/BB/2022.

Lettre avec

N° A.R.

A

السيدة : الشخص الطبيعي
تجارة بالجملة لمعدات الري الخاصة بالفلاحة
+ مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها + تهيئة المساحات الخضراء
حي 60 مسكن رقم 12

BISKRA le : 14/02/2022.

Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)

Madame : الشخص الطبيعي

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 11/01/2022 en réponse à la notification de redressement N° du 05/12/2021 et la notification complémentaire N°.../..... du...../.....

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- () Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité
(*) Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
() Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité. Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte (10) feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade



Nom, prénom et grade
de vérificateur



FICHE DE SURVEILLANCE

Série : 0 N° 2 (2004)

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE _____

Des Impositions Emises par la sous direction du contrôle fiscal de _____
et concernant :

SOUS DIRECTION DES OPERATIONS FISCALES

Nom, Prénoms ou raison sociale : _____

DE LA WILAYA DE _____

Profession : _____

COMMUNE DE _____

Adresse complète : _____

RECETTE DE _____

ENAG - U.I.C. - Algérie

	BASE d'IMPOSITION EN DIZAINE DE DA					MONTANT DES CONSTATATIONS					REFERENCE DES IMPOSITION n° Role		
	IBS Dizaine de DA	TAP Dizaine de DA	TVA en Dizaine de DA	IRG Dizaine de DA	IRG Salaire/WF Dizaine de DA	IBS		TAP		IRG Salaire/WF			
						DTS	PEN	DTS	PEN	DTS		PEN	DTS
A													
A													
B													
PEN													
A													
A													
B													
PEN													
A													
A													
B													
PEN													

NB : La présente Fiche dûment complétée, accompagnée des duplicatons d'avertissements des duplicatons d'avertissements des rôles émis et visés doit être retournée dans un maximum de 8 jours à la sous-direction du contrôle fiscal.

VISA du Sous-Directeur des opérations fiscales

Les vérificateurs

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية الولائية للضرائب
بمسكرة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
مكتب التحقيقات الجبائية
رقم :م/ض/م فر ج/م ت ج/ف ب /

**محضر نهاية عمليات التحقيق
الجبائي والمحاسبي**

في اليوم الثامن عشر من شهر أكتوبر من عام ألفين وثمانية عشر و على
الساعة العاشرة صباحا (10h00)

نحن الموقعون أدناه : السيد : (م ر) - رئيس فرقة
السيد : (م م) - محقق 1
السيد : (م م) - محقق 2

قمنا بإبلاغ السيد : شخص طبيعي
تجارة بالجملة للتجهيزات و المعدات و الماكينات الزراعية
شارع الطاهر - بلدية مسكرة
باتتهاء أشغال التحقيق المحاسبي

و تم إقفال هذا المحضر في اليوم و الشهر و السنة المذكورين أعلاه و دعونا
السيد : لحميدي عيسى - لإمضائه معنا و الذي قبل - رفض

المحققان

رئيس الفرقة

اسم و لقب المكلف بالضريبة

محقق 1 (م م)

(م م)

شخص طبيعي

محقق 2 (م م)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
Direction des Impôts de Wilaya de Biskra

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الولائية للضرائب بيسكرة

Référence N°...../ DIW/SDCF/BVF/BB/.....

Lettre avec
A.RN°

A
السيد : الخاص بالسيدة: الشخص الطبيعي - تجارة بالجملة
لمعدات الري الخاصة بالفلاحة + مؤسسة أشغال البناء
حي 60 مسكن رقم 12 -

BISKRA LE 01/06/2021

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaitre que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre مقر مؤسستكم le (10 :00) H, à l'effet de vérifier au titre des exercices, 2017 , 2018 , 2019 et 2020 L'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : الرسم على النشاط المهني - الرسم على القيمة المضافة -- الضريبة على الدخل الإجمالي - صنف المرتبات و الجور - حقوق الطابع وكل الضرائب و الرسوم الأخرى.

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 Code des Procédures Fiscales 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, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Veillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade de vérificateur

رئيس فرقة التحقيقات الجبائية

المحققين

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE
BISKRA

وزارة المالية
مديرية العامة للضرائب

المديرية الولائية للضرائب - بسكرة
رقم ام و ض ام فا رج ام ت ج / ف ب / 2021.

Fiche de début des travaux
de Vérification

بسكرة Le 04/07/2021

Numéro de l'affaire 04/VC/2021

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom ou raison sociale الشخص الطبيعي

Activité + مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها + تهيئة المساحات الخضراء + تجارة بالجملة لمعدات الري الخاصة بالفلاحة

Adresse حي 60 مسكن رقم 12

Tel...../.....

Avis de vérification N° /DIW/SDCF/BVF/BB/2021 du 01/06/2021

Remis-le ; 10 /06/2021

Période à vérifier du 01/01/2017 au 31/12/2020

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

Date de début des travaux préparatoires : 19/05/2021

Date du contrôle inopiné (1) /

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond) : 24/06/2021

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

الصفة: طالب

السيد(ة): رحاب يونس

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 109940252030970007

والصادرة بتاريخ: 2016/04/11

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنونها:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهريب الضريبي

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة

الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2022/06/19

توقيع المعني:



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

الصفة: طالب

السيد(ة): شيخ موسى

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 109970230049750001

والصادرة بتاريخ: 2021/01/26

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنونها:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهريب الضريبي

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2022/06/19

توقيع المعني:



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



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم : 9 / ك.ق.ت.ت / 2021

بسكرة في : 02 - 12 - 2021

إلى السيد : مدير مديرية الضرائب
لولاية بسكرة

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالبان :

1 - شيخ موسى

2 - رحاب يونس

المسجلان بالسنة : ثانية ماستر تخصص : محاسبة وتدقيق

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

" دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي "

تحت إشراف : أ / قطاف نبيل

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

تأشيرة المؤسسة المستقبلة



جامعة بسكرة
ص.ب 145 ق.ر - بسكرة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في 2022/06/12

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الحاسوبية والمعلوماتية

إذن بالطبع

أنا الممضي أسفله الأستاذ: قظاف تيبيل

الرتبة: أستاذ محاضر - ب -

قسم الارتباط: العلوم الاقتصادية

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر/الليسانس - للطلاب (ة): رحاب يونس / تيبيل حوسبي

الشعبة: علوم حاسوبية ومعلوماتية

التخصص: حوسبة وتدفق

بعنوان: دور الرقابة الحاسوبية في مكافحة القرصنة

القرصنة - دراسة حالة حادثة حديدية من الموانئ لولان
متكبره

الأستاذ قظاف تيبيل

ارخص بطبع المذكرة المذكورة.

الأستاذ المشرف رئيس القسم

