



جمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



الموضوع

الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي

دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

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

تفصيل الفحص المحاسبي

الأستاذ(ة) المشرف:
د/ شنشونة محمد

إعداد الطالبة:
هلايلي اسلام

رقم التسجيل:
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"يقول عمر ابن الخطاب رضي الله عنه

إني لأجد هذا المال لا يطلع إلا لي ثلاث:

أن يؤخذ بالحق، ويعطى في حق، ويمنع من الباطل، وإنما أنا ومالك كولي
اليتيم أن استغنيته استغنيته، وإن افتقرت أكلت بالمعروف، ولست أدع
أحدا يظلم أحدا ولا يتعدى عليه حتى أضع حده على الأرض، وأضع قدمي

على الخد الآخر حتى يذعن للحق"

رعى الله عنه وعن الصحابة أجمعين.

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

"فاذكروني أذكركم وأشكروا لي ولا تكفرون"

صدق الله العظيم الآية 152: سورة البقرة.

الحمد لله الذي أعطى كل شيء خلقه ثم هدى، نعمده حمدا كثيرا

طى بما مبارك فيه

على أن وفقني في إتمام هذا العمل المتواضع

كما أتقدم بالشكر الجزيل للدكتور: شنشونة محمد علي نصائحه

وتوجيهاته القيمة ولا أنسى أيضا أن أتقدم بشكري للأستاذ عبد الله

دبابش ، والأستاذ جمال بشوش ، بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

بسكرة اللذين أبدوا مساعدتهم لإنجاز هذا البحث .

إلى كل هؤلاء شكرا جزيلاً

الإهداء

أهدي هذا العمل.

-إلى أبيي الغالي أطال الله في عمري.

-إلى أمي العزيزة حفظها الله.

-إلى كل أفراد العائلة، إخواني وأخواتي.

-إلى جميع الأهل والأقارب.

-إلى كل الأصدقاء والأصدقاء.

-إلى كل من عرفته في يوم من الأيام.

-إلى كل من قدم لي يد المساعدة والنصح.

الملخص:

تعالج هذه المذكرة إشكالية التهرب الضريبي، حيث تطرقنا إلى تحليل الظاهرة مع توضيح طرق وأساليب معالجتها وقياسها، فمعظم الدول يرى الرقابة الجبائية كأسلوب للمكافحة، وذلك باستخدام أدواتها وأجهزتها للحد من هذه الظاهرة، إلا أن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على التهرب الضريبي لوحدها، إنما يجب الاستعانة بطرق أخرى وقائية قبل حدوث التهرب، ويجب التنسيق بين الإدارات سواء كانت عامة أو خاصة للحصول على المعلومة اللازمة، من أجل التحديد المسبق للوعاء الضريبي قبل حدوث التهرب.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوي
I	شكر وعرفان
II	الإهداء
III	ملخص الدراسة
V	فهرس المحتويات
VI	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
VIII	فهرس الملاحق
X	قائمة الاختصارات
أ - ح	مقدمة
50-1	الفصل الأول الإطار العام للضرائب وللتهرب الضريبي
2	تمهيــــــــــــــــــــد
3	المبحث الأول: الإطار العام للضرائب
3	المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها
7	المطلب الثاني: قواعد الضريبة.
8	المطلب الثالث: المبادئ القانونية للضريبة.
10	المطلب الرابع : أنواع الضرائب وأهدافها والتنظيم الفني لها
21	المطلب الخامس: الضرائب المطبقة في الجزائر.

24	المبحث الثاني:الإطار العام التهرب الضريبي
24	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي
26	المطلب الثاني :أشكال وأنواع وطرق التهرب الضريبي
34	المطلب الثالث:أسباب التهرب الضريبي
39	المطلب الرابع : آثار التهرب الضريبي
44	المطلب الخامس:وسائل مكافحة التهرب الضريبي
50	خلاصة الفصل الأول
112-51	الفصل الثاني :الإطار العام للرقابة الجبائية
52	تمهيد
53	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
53	المطلب الأول:مفهوم الرقابة الجبائية
57	المطلب الثاني :أهداف الرقابة الجبائية
59	المطلب الثالث:مبادئ الرقابة الجبائية وأنواعها وأهميتها
66	المطلب الرابع: أسباب القيام بالرقابة الجبائية في الجزائر ومظاهر فعاليتها
71	المبحث الثاني:الإطار القانوني والإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
72	المطلب الأول :الإطار القانوني للرقابة الجبائية
84	المطلب الثاني :الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

94	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
98	المطلب الرابع: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
112	خلاصة الفصل الثاني
155-113	الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
114	تمهيد
115	المبحث الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية بسكرة
115	المطلب الأول: نشأة المديرية.
116	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية .
120	المبحث الثاني : دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - وهي خضوع مؤسسة لأشغال البناء والري وكراء عتاد البناء وأشغال الكهرباء للرقابة الجبائية سنة 2014 .
120	المطلب الأول: وضعية المؤسسة محل الرقابة.
121	المطلب الثاني: إجراءات سير عملية التحقيق والرقابة الجبائية
155	خلاصة الفصل الثالث
159-156	الخاتمة
165-160	قائمة المراجع
166	الملاحق

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
86	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	1
88	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	2
89	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات الشركات	3
92	الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب	4
97	أشكال الرقابة الجبائية	5
119	شكل تخطيطي لهيكل مديرية الضرائب لولاية بسكرة	6

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	الفرق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة	12
2	السلم الضريبي المطبق لحساب الضريبة علي الدخل الإجمالي	22
3	تبيان أفساط الاهتلاك للاستثمارات المشترات من قبل المؤسسة دون تقديم فواتير الشراء	124
4	تبيان الرسوم الغير قابلة للحسم والواجب إدماجها	127
5	تبيان المسافات المقطوعة لكل سيارة	129
6	تبيان رقم الأعمال المحقق من كراء السيارات خلال السنوات المعنية بالرقابة	130
7	تحديد رقم الأعمال الخاص بالمقاولة	131
8	تحديد رقم الأعمال الخاص بكراء العتاد	131
9	تحديد رقم الأعمال المفوتر الاجمالي	133
10	تحديد الربح بعد إضافة العناصر التي يعاد إدماجها في الربح	135
11	رقم الأعمال المقبوض سنة 2010	136
12	رقم الأعمال المقبوض سنة 2011	137

139-138	رقم الأعمال المقبوض سنة 2012	13
141-140	رقم الأعمال المقبوض سنة 2013	14
146-142	تحديد قواعد وأسس فرض الرسم علي النشاط المهني	15
147	تحديد قواعد وأسس فرض الرسم علي القيمة المضافة	16
148	تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة علي الدخل الإجمالي	17
150-149	تحديد حقوق وغرامات الخاصة بالرسم علي النشاط المهني	18
151	تحديد حقوق وغرامات الخاصة بالرسم علي القيمة المضافة	19
152	تحديد حقوق وغرامات الخاصة بالضريبة علي الدخل الإجمالي	20
152	الجدول العام للحقوق والغرامات	21

فهرس الملاحق

رقم الملاحق	عنوان الملاحق
1	بيان مقارن للميزانيات للسنوات المعنية بالمراقبة
2	كشف المحاسبة للسنوات المعنية بالمراقبة
3	إشعار بالتحقيق
4	الورد المحاسبي الفردي

قائمة الاختصاصات

الاختصار	تفسير الاختصار باللغة الفرنسية	تفسير الاختصار باللغة العربية
IRG	Impôt sur le Revenu Global	الضريبة علي الدخل الاجمالي
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة علي أرباح الشركات
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée	الرسم علي القيمة المضافة
TAP	Taxe sur l'Activité Professionnelle	الرسم علي النشاط المهني
DGI	Direction Générale des Impôts	المديرية العامة للضرائب
DRV	Direction des Recherches et Vérification	مديرية البحث والمراجعة
SGE	Service des Recherches et Vérification	مصالح البحث والمراجعة
DGE	Direction des Grandes Entreprises	مديريات كبريات الشركات
ق.ض.م	Code des Impôts Directs et Taxes Assimilees	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
ق.ر.ر.ا	Code Des Taxes Sur le Chiffre D' affaire	قانون الرسوم علي رقم الاعمال
ق.ا.ج	Code Des Procédures Fiscales	قانون الاجراءات الجبائية
ANDI	Agence national de developement d'investissement	الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
NIF	Numéro d'identification fiscal	رقم التعريف الإحصائي
VASFE	Verification approfonde de la situation fiscale	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
CDI	Centre de direction d'impot	مراكز الضرائب
UF	Ump Forfait	النظام الجزافي

المقدمة

مقدمة:

لقد شهدت الجزائر تغيرات عديدة في سياستها الاقتصادية، وذلك من اجل تحسين مستوى النمو وكذا تمويل خزينتها ومحاولتها الوصول إلى ركب الدول المتقدمة، 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 وثرروتها والبحث عن مصادر مالية جديدة بعيدة عن الموارد البترولية والجمركية.

إن فشل الاقتصاد الوطني في خلق موارد مالية جديدة لأجل تمويل التنمية الاقتصادية الشيء الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني وخاصة مع انهيار أسعار البترول وجدت الدولة نفسها مضطرة إلى التوجه نحو سياسات بديلة عن تلك التي اعتادت عليها من قبل وذلك لمواجهة أي تغيرات في أسعار النفط. ونظرا للدور الهام التي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي إذ تعتبر أحد المصادر الرئيسية لتمويل خزينة الدولة من اجل إنفاقها للصالح العام لتحقيق الرفاهية لمواطنها لذلك تسعى الدولة لعمل كل ما في وسعها من سن القوانين والتشريعات التي تنظم عملية فرض وتحصيل الضرائب بما يحافظ على وفرة الجباية لخزينة الدولة مع تحقيق العدالة و عدم زيادة العبء الضريبي على المكلفين.

وفي ظل التغيرات الجديدة للاقتصاد الوطني عمدت الدولة إلى إجراء إصلاحات اقتصادية وجبائية كمحاولة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية هذا لكون النظام الجبائي قبل 1992 لم يحقق الأهداف المرجوة منه. وبسبب غموض تشريعاته وكثرة التعديلات والثغرات القانونية ، مما أدى إلى ظهور ما يسمى بالتهرب الضريبي، هذا الأخير أصبح ظاهرة جديدة بالدراسة نتيجة لما يسببه من معوقات في إعداد برامج التنمية الاقتصادية.

وبالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة إلى إنها قد تفتت وتعددت صورها عبر الزمن سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة لتشهد في الآونة الأخيرة أبعاد خطيرة، فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة.

ولا على فترة زمنية معينة بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب حيثما وجدت هذه الأخيرة ، لذلك تسعى معظم الدول لمحاربتها بشتى الطرق و الوسائل.

طرح الإشكالية:

يعد التهرب من دفع الضريب من اخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة، وأصبحت بذلك من ابرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها. مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة سواء على المستوى المحلي أو الدولي، إذ 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 مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؟

ومن خلال هذه الإشكالية الرئيسية تنبثق أسئلة فرعية:

- ما هي الضرائب؟

- ما هي أبعاد التهرب الضريبي؟

- ما هي الرقابة الجبائية؟ وما هي أشكالها ووسائلها؟

- ما هي طرق وأساليب الرقابة الجبائية المتبعة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

فرضيات الدراسة:

- تعتبر الضرائب من أهم وأقدم مصادر تمويل الخزينة العمومية.
- الرقابة الجبائية تساهم في الحد من التهرب الضريبي.
- محاربة التهرب الضريبي تتطلب تضامن وتضافر بين الإدارة الضريبية والإدارة العمومية الأخرى (الجمارك ، الهيئات العمومية، البنوك)

أهداف الدراسات:

- التعرف على الضريبة.
- تشخيص ظاهرة التهرب كمسببة للرقابة الجبائية .
- إبراز دور الرقابة الجبائية كأهم الأدوات على مكافحة ظاهرة التهرب.

أهمية الدراسة:

تكمل أهمية الدراسة 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، حيث أن استفحال ظاهرة التهرب الضريبي حالة دون تحقيق المراد الحقيقي من الضرائب مما استوجب تشخيص هذه الظاهرة ومحاولة وضع أجهزة فعالة للحد من آثار هذه الأخيرة .

أسباب إختيار الموضوع:

- الرغبة في التعرف على الضرائب.
- الرغبة في التعرف على آليات الرقابة الجبائية في الجزائر.
- ارتباط الموضوع بمقياس الجباية والذي هو من ضمن التخصص.

حدود الدراسة:

-الحدود الزمنية: تم انجاز هذه الدراسة خلال السنة الجامعية 2014/2015.

الحدود المكانية: تم إجراء الجانب التطبيقي للدراسة بولاية بسكرة، وبالتحديد في المديرية الفرعية للرقابة

الجبائية التابعة لمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

المنهج المستخدم:

المنهج الوصفي التحليلي: تم الاستعانة به من اجل توظيف التعاريف وسرد الأفكار، إضافة إلى تحليل أسباب

ظاهرة التهرب الضريبي.

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

الدراسات السابقة:

تم الإطلاع على دراسات تتعلق بالموضوع أو بأجزاء منه، وهي تتجلى في:

- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ما

جستير في العلوم الاقتصادية جامعة ورقلة، الجزائر، 2006-2007، وجاءت الإشكالية كما يلي: إلى

أي مدى يمكننا أن نشخص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية الوادي؟

وقد خلص الباحث إلى أن أغلبية مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يستخدمون مختلف الطرق،

سواء كانت قانونية أو غير قانونية قصد تفادي دفع الضريبة، وأنهم غير مقتنعين بوجود عدالة ضريبية.

وعدم وجود منافع اجتماعية تنجر عن تسديدهم للضرائب، كل هذا وذاك جعلهم يجتهدون في ممارسة

أساليب التهرب الضريبي .

- 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 يجب 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 التحيزات المقدمة للمراجعين وأعوان الإدارة الضريبية سواءا ماديا أو معنويا ترفع من مردودية عملهم، وهذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي، قد يخل باستقلاليتهم وتحيزهم إزاء الممولين.
- وتتمثل أوجه الشبه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة في :
- - تطرقت الدراسة الأولى إلى ظاهرة التهرب الضريبي من الجانب النظري، تطرقت الدراسات الثانية إلى الرقابة الجبائية من الجانب النظري.
- أما بالنسبة لأوجه الاختلاف فتتمثل في:
- الحدود الزمنية
- الحدود المكانية.
- عدم التركيز على دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على معلومات دقيقة حول التهرب الضريبي لحساسية هذه الظاهرة.
- قلة المراجع الأكاديمية حول موضوع الرقابة الجبائية.

- صعوبة الحصول على ملفات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.
- تتطلب مثل هذه المواضيع أو الدراسات وقتا كافيا للخروج بالنتائج، حيث يجب أن تكون الفترة طويلة نوعا ما .

هيكل الدراسة:

الفصل الأول: سنتناول في هذا الفصل الإطار العام للضريبة والتهرب الضريبي وذلك من خلال تعريفها وقواعدها وبصنيفاتها والتنظيم الفني لها، حيث سنخرج إلى تشخيص الظاهرة من خلال تقديم الأسباب والآثار الناتجة عن انتشارها.

الفصل الثاني: سنحاول في هذا الفصل الإلمام بموضوع الرقابة الجبائية، من خلال التطرق إلى الإطار العام لها وذلك من خلال توضيح إطارها المفاهيمي والقانوني والتنظيمي بالإضافة إلى التطرق إلى أهم المراحل وإجراءات سير عملية التحقيق.

الفصل الثالث: فقد خصص لاستعراض دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال دراسة حالة مكلف خاضع للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة وذلك بعد المرور بكامل الإجراءات القانونية ابتداء من إشعار بالتحقيق إلى التبليغ النهائي.

الفصل الأول: الإطار العام للضريبة والتهرب الضريبي.

تمهيد:

منذ أن وجد الإنسان في شكل مجتمعات وتجمعات وجدت معه الضريبة، فنظام الضريبة نظام قديم قدم الإنسان، وقد مثلت الضريبة خلال مراحل طويلة أساس الدراسات المالية ولا يرجع ذلك لكونها مصدرا رئيسيا من مصادر الإيرادات العامة فقط، ولكن لأهمية الدور البارز الذي تلعبه في توجيه النشاطات الاقتصادية في المجتمعات المعاصرة، فالضريبة في وقتنا الحاضر لا يمكن أن تستقطع دون أن تثير انعكاسات أو نتائج على الاستهلاك والادخار والإنتاج والاستثمار وهذا التأثير يختلف باختلاف التكوين السياسي للدولة وطبيعة النظام الاقتصادي السائد وجدير بالذكر أن اعتماد الدولة على الضريبة في العصر الحديث يكاد يكون اعتمادا كلياً ولا نستثني من ذلك إلا بعض الدول ذات الكثافة السكانية البسيطة والتي تمتلك ثروات طبيعية تغنيها عن فرض الضرائب كدول الخليج العربي المنتجة للبتروول مثلا ، وللتخلص من عبء الضريبة يلجأ المكلف إلى التحايل بطرق عديدة محاولة منه الهرب من دفع الضريبة وهو ما يسمى بالتهرب الضريبي، وعليه سنستعرض في هذا الفصل وفي سبيل الإلمام بجوانب الموضوع المختلفة المباحث التالية .

المبحث الأول : الإطار العام للضرائب.

المبحث الثاني : الإطار العام للتهرب الضريبي.

المبحث الأول: الإطار العام للضرائب .

تعتبر الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات في أي نظام اقتصادي حيث تطور مفهومها وطبيعتها تبعاً للتطور المالي وانتقال دور الدولة من وظيفة حارسة إلى المتدخلة ثم المنتجة لذلك تعددت النظريات المفسرة للضريبة والأساس القانوني الذي يعطي للدولة حق فرضها.

المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها .

الفرع الأول: تعريف الضريبة.

يكتسي تعريف الضريبة أهمية بالغة وذلك لتميزها عن الإيرادات الأخرى التي تتشابه معها في بعض

الخصائص وقد أعطي لها الباحثين الكثير من التعاريف نورد البعض منها في ما يلي :

"الضرائب هي المورد المالي العام الذي تقتطعه الدولة من الأشخاص جبراً بغرض استخدامه لتحقيق أهداف

عامة."⁽¹⁾

" 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."⁽²⁾

" ويمكن أن تعرف الضريبة على أساس أنها اقتطاع مبلغ مالي يلزم الأفراد بشكل إجباري دفعه للسلطات

العامة بدون مقابل وفقاً لقواعد مقررة من أجل تغطية أعباء الدولة."⁽³⁾

(1) حمسي مصطفى حسني، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، معهد العلوم القانونية والإدارية 1998، ص72.

(2) خالد شهادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، 2005، عمان، ص145.

(3) صالح الزولي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982، ص14.

"كما تعرف بأنها مبلغ من المال تعرضه 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."⁽¹⁾

"وتعرف كذلك على أنها اقتطاع نقدي ذو سلطة نهائي دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية."⁽²⁾

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول بان الضريبة في الوقت الحالي تمثل اقتطاع إجباري نقدي يلتزم الأفراد المكلفين بالضريبة بدفعه للدولة بصفة نهائية وبلا مقابل ،أي دون أن يعود عليهم بالنفع الخاص نتجه مزاولتهم لأنشطة اقتصادية وتجارية في إقليم الدولة باعتبارهم أعضاء متضامنين في الدولة التي تهدف إلى تغطية الأعباء العامة .

الفرع الثاني: خصائص الضريبة.

انطلاقا من مجمل التعاريف المقدمة يمكن تحديد خصائص الضريبة فيما يلي:

1. الضريبة فريضة نقدية:

"في الغالب تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل بالنظر إلى أن كل المعاملات أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة وما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لا بد أن تحصل كذلك بالنقود."⁽³⁾

(1) محمد جمال ذنبيان، المالية العامة والتشريع المالي، دار الثقافة، عمان، 2003، ص121.

(2) محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب ، دار هومة، الجزائر، ط4، 2008، ص13.

(3) عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، 1992، ص151.

"حيث أصبح نظام الضرائب العينية لا يتلاءم والاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة.⁽¹⁾

أن الوضع قد اختلف تماما في العصور الحديثة حيث أصبحت النقود وسيلة وأداة التعامل الأساسية الأكثر شيوعا وسيطرة مما تستوجب بطبيعة الحال أن تدفع الضرائب في شكل نقدي باعتبار أن كافة المعاملات سواء في القطاع العام أو الخاص تتم بصورة نقدية.

إن فرض الضريبة وتحصيلها بالصورة النقدية لا يعني بحال من الأحوال عدم إمكان جبايتها بالصورة العينية إلا أن الأمر لا يتم إلا في أضيق الحدود وفي الظروف الاستثنائية فقط مثل الحروب.

2. الضريبة فريضة إلزامية:

"أي أنها ليست تبرعا اختياريا يترك أمر المساهمة فيه إلى اختيار الأفراد أو الأشخاص المفروضة عليهم بل تدفع جبرا باعتبارها عملا من السيادة التي تتمتع بها الدولة وباعتبارها تعبيرا عن سيادة الدولة فإن هذه الأخيرة تستعمل بوضع نظامها القانوني دون أن يكون ذلك محلا للإنفاق أو التفاوض مع الأفراد فالأفراد ملزمون بدفع الضرائب سواء قبلوا أو لم يقبلوا ويكون للدولة في حالة امتناع الأفراد عن أدائها حق اللجوء إلى التنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة."⁽²⁾

3. الضريبة تدفع بصورة نهائية:

"إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو تعويضهم إياها وبذلك تختلف الضريبة عن الغرض العام التي تلتزم الدولة برده إلى المكنتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه."⁽³⁾

(1) محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة 2003، ص89.

(2) منصور ميلاد بونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، 1994، ص105.

(3) محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص17.

4. الضريبة تدفع بدون مقابل:

"يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص من جانب الدولة وإن كان هذا لا يفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فردا في الجماعة وليس باعتباره ممولا للضرائب ويترتب على هذه الخاصية أنه لا يجوز ولا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها بل ينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير مبلغ الضريبة حيث يتعين على الفرد باعتباره عضوا في مجتمع سياسي منتظم هو الدولة أن يساهم بالتضامن مع غيره من الأفراد في تحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب إلى الدولة وأن تكون المساهمة حسب قدرته بالنسبة إلى غيره من الأفراد." (1)

5. الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام:

"عرفت الضريبة في بادئ الأمر انه وسيلة لتوفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة ولقد ظل الأفراد حتى وقت قريب لا يرون للضريبة من هدف سوى هذا الهدف المالي." (2)

"قالاقتصاديون الكلاسيكيون وحسب رأيهم أنهم يرون في الضريبة انه وسيلة لتوفير الأموال اللازمة والكافية لتغطية النفقات العامة من دون أن يكون لهذه الوسيلة أي تأثير في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية." (3)

"إلا أن التحليل الاقتصادي الحديث للنقود أنكر مسألة حياد النقود وقد ترتب على ذلك إنكار مسألة أخرى وهي حياد الضريبة التي لا يمكنها بأي صورة من الصور حتى ولو لم تكن تهدف إلى ذلك التزام جانب الحياد أو عدم التأثير في البنيان الاقتصادي والاجتماعي القائم." (4)

(1) عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، 1999، ص119.

(2) حامد عبد المجيد نزار، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، دون تاريخ، ص121.

(3) فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، 2003، ص57.

(4) نفس المرجع السابق، ص119.

المطلب الثاني: قواعد الضريبة.

يمكن تلخيص أهم القواعد التي تحكم الضريبة فيما يلي :

1. قاعدة العدالة:

" يستند هذا المبدأ على ضرورة تساوي جميع رعايا الدولة أمام العبء الضريبي ولتأمين المساواة يتوجب

على كل عضو من أعضاء المجتمع أن يساهم في التكاليف الضريبية كما يحسب مقدرته المالية دون أن

يفسح المجال أمام فريق آخر فمبدأ العدالة يقضي أن تكون الضريبة عامة وشاملة بحيث تطل بعبئها جميع

الأشخاص وكافة الأموال وشمول الضريبة يمكن أن يكون شمولاً شخصياً وشمولاً مادياً.⁽¹⁾

وقد اتجه علماء المالية في العصر الحديث إلى التخلي عن فكرة الضريبة النسبية والاتجاه إلى الأخذ

بفكرة الضريبة التصاعديّة فيتم فرض الضرائب بنسب تتغير بقيمة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة فإذا

كانت الدخول محدودة فإن النسبة التي تفرض تكون أقل من تلك المفروضة على ذوي الدخول المرتفعة أي أن

مبلغ الضريبة يتذبذب صعوداً وهبوطاً بحسب مقدار المادة الخاضعة للضريبة.⁽²⁾

2. 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 ومعدلها وكافة الأحكام المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة

بالضريبة.⁽³⁾

(1) مهدي محمد محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، لبنان، 2005، ص304.

(2) حسين مصطفى حسني، مرجع سابق، ص 42.

(3) خالد شحادة، مرجع سابق، ص 158.

3. 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.

4. قاعدة الاقتصاد في النفقات

"بمعنى أن يراعي 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."⁽¹⁾

المطلب الثالث: المبادئ القانونية للضريبة.

عملت نظرية المالية العامة في إيجاد نقطة الارتكاز القانونية التي تعطي للدولة الحق في فرض الضرائب وإلزام المواطنين بأدائها، ويمكن إرجاع هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين كل منهما تابع إلى فترة تاريخية معينة، وأولهما نظرية العقد الاجتماعي والمنفعة، وثانيهما نظرية التضامن الاجتماعي.⁽²⁾

1. نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي:

يعتبر أصحاب هذه النظرية انه توجد علاقة تعاقدية بين الدولة والفرد وفسروا ذلك علي النحو التالي "الفرد يدفع الضريبة لأنه يحصل على كل شيء بالمقابل، فيكون أساس فرض الضريبة عقداً ضمناً بين الفرد

⁽¹⁾ محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 29-30.

⁽²⁾ نفس المرجع السابق، ص 31.

والدولة يتم الإتفاق على أحكامه بين الدولة والأفراد بواسطة ممثلي الشعب أو السلطة التشريعية،¹ ويرجع أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة على ارتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي وأول من جاء به هو الفيلسوف الفرنسي "جان جاك روسو" في القرن الثامن عشر، ويتمثل هذا العقد في قيام المواطنين بالتنازل عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة،² بعضهم اعتبروا الضريبة عقد بيع يبتاع من الدولة بجزء من ماله، الخدمات مقدمة له من الدولة، ومنهم اعتبر الضريبة "عقد إيجار" فالدولة تقدم خدمات وتعد المرافق للأفراد، والأفراد لها الضريبة مقابل هذه الخدمات وآخرون نظروا إلى الضريبة على أنها عقد تأمين، دافع الضريبة عندما يدفعها يؤمن بقسط من ماله على باقيه وهناك من قال أن الضريبة "عقد مقايضة" بين مال المكلف والمنفعة التي يحصل عليها من الدولة وآخرون قالوا "الضريبة عقد شراكة" معتبرين الدولة شركة تقدم خدماتها العامة للأفراد وتتقاضى مقابل ذلك حصتها من أرباح هذه الشركة.

والواقع أن هذه النظرية، ما هي إلا إنتاج النظرية الفردية في تفسير الدولة، تلك النظرية التي نادي بها كل من مونتييسكو، وآدم سميث، وأن التطورات التي حدثت في كل العالم مع بداية القرن العشرين، جعلت من نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي تقدم تفسيراً يناسب فترة معينة قد انقضت وحالياً تفرض الضريبة بلا مقابل فالمكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل على نفع خاص به بل يدفع الضريبة لكونه عضواً في الجماعة السياسية، ولما كانت الدولة ضرورة اجتماعية وسياسية ويجب أن تقوم بتحقيق غايات مادية ومعنوية للأفراد وهذه الغايات تتطلب الإنفاق، كان للدولة الحق في أن تطالب رعاياها والقاطنين فيها بالمساهمة بعبء الإنفاق العام.

(1) خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 156

(2) محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 184.

2. نظرية التضامن الاجتماعي:

"اعتبر أصحاب هذه النظرية، الضريبة عبارة عن تضامن الجماعة الخاضعة لسلطة سياسية واحدة، وهم لذلك يستمدون فكرتهم من التطور التاريخي للضريبة، حيث كانت الضريبة عبارة عن تضامن شخصي بين الجماعات السياسية ، ثم أصبحت هبة مالية يدفعها الأفراد إلى الحاكم لمساعدته على تنفيذ بعض المشروعات كالحروب، ومن ثم إلي تغطية بعض النفقات العامة، لتصبح الضريبة مشاركة أو مساعدة، وأخيرا أصبحت الضريبة فريضة يدفعها الأفراد كواجب اجتماعي تضامني، وبذلك الضريبة هي إحدى الطرق لتوزيع الأعباء العامة التي يتطلبها الأفراد."⁽¹⁾

"بالإضافة إلى ما ذكرناه، فإن نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها، ومن ثم إلزامهم و إجبارهم على أداء الضريبة، وهذا ما يفسر التزام المواطنين الأجانب المقيمين في الدولة إقامة عادية أو مستمرة، بالمساهمة في أعباء، والتكاليف العامة ودفع الضريبة المفروضة عليهم. ومن خلال مجمل الأفكار التي قمنا بذكرها، يتضح أن هذه النظرية تمثل السند القانوني الذي تركز عليه الدولة لبسط سلطتها فيما يخص فرض الضريبة على المقيمين على إقليمها من مواطنين وأجانب."⁽²⁾

المطلب الرابع: أنواع الضرائب وأهدافها والتنظيم الفني لها .

أولا : أنواع الضرائب

تنقسم الضرائب إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها:

أولا: من حيث تحمل عبء الضريبة.

(1) خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 156-157.

(2) محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق ص 22-23.

ثانيا: من حيث المادة الخاضعة للضريبة.

ثالثا: من حيث الواقعة المنشئة للضريبة.

رابعا: من حيث تحديد وعاء الضريبة.

خامسا: من حيث السعر.⁽¹⁾

الفرع الأول: من حيث تحمل عبء الضريبة وتنقسم إلى:

1. "الضرائب المباشرة: هي تلك الضرائب التي تفرض أساسا على الفرد والقطاع العائلي الذين

يتحملون عبء الضريبة.

2. الضرائب غير المباشرة: فهي تفرض على نقطة من النظام ولكنها تتجه إلى الانتقال بالعبء إلى

نقطة أخرى أو أشخاص آخرين يفترض أن يتحملوا العبء الضريبي في النهاية وهي الظاهرة

التي سيتم تناولها بشيء من التفصيل وذلك عن طريق التفرقة بينهما

كما هو موضح في الجدول في الصفحة الموالي.⁽²⁾

⁽¹⁾حسي مصطفى حسني، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، مرجع سابق، ص 48.

⁽²⁾ محمد البناء، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 160.

جدول رقم (01): الفرق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

الجانب	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 الطالب بالاعتماد على كتب في التشريع المالي و الضريبي .

الفرع الثاني: من حيث المادة الخاضعة للضريبة

والتي تعني الوعاء الذي علي أساسه تأسس الضريبة وتفرض بنسب مختلفة.

1. 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 بضرائب الأشخاص والتي يلتزم في نطاقها كل فرد من أفراد المجتمع أو بعض أفراد 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 قديم اعتمدت عليه العديد من الدول في مراحل تطورها الأولى لتمويل نفقاتها سواء على مستوى الحكومات المحلية أو الحكومات المركزية، ولكن مع ارتقاء المجتمعات وتطورها تم التخلي عن هذه الضرائب جزئياً وبدأ الاهتمام بتزايد الضرائب على الأموال.⁽¹⁾

2. 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"⁽²⁾، "فهي الضريبة التي تفرض على المال ذاته أو ما يطلق عليه ضريبة رأس المال حيث تصيب العقارات بحد ذاتها وليس إيراداتها والأموال بذاتها وليس نتائجها، وهذه الأموال تأخذ

(1) سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص63.

(2) حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص62.

في الحياة الاقتصادية أكثر من شكل، فقد يكون هذا المال على شكل أراضي وعقارات وأصول مختلفة كالألات والسيارات و... إلخ.⁽¹⁾

الفرع الثالث: من حيث الواقعة المنشأة للضريبة.

1. واقعة الإنتاج.

إن إجراءات التحويل المادة الخام وإخراجها في شكل سلعة تامة الصنع ينشأ التزاما 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.

2. 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 وسيرها.

3. 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.

(1) خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص ص 164، 165.

– رأس المال.

– العمل ورأس المال معا.

ويتميز الدخل بصفاته الدورية خلال فترة زمنية معينة أصطلح على أنها سنة وأن يكون له طابع الدوام النسبي.

الفرع الرابع: من حيث وعاء الضريبة. وتنقسم إلى:

1. 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."⁽¹⁾

2. ضرائب متعددة:

"في نظام الضرائب المتعددة يتم فرض أكثر من ضريبة أساسية واحدة على أنواع متعددة من الدخول والأموال، وكلما زادت حاجة الدولة إلى المال، تزداد أنواع الضرائب المتعددة، حيث يناسب المفهوم العصري للضريبة هذا المفهوم الذي جعل الضريبة تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المتنوعة والمتغيرة."⁽²⁾

الفرع الخامس: من حيث السعر.

1. ضريبة نسبية:

(1) حسي مصطفى حسني، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 62.

(2) خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 163.

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.

2. الضريبة التصاعدية:

"ويقصد بها فرض معدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها."⁽¹⁾

ثانيا: أهداف الضريبة.

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

1. 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 شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات

(1) محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 230.

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.⁽¹⁾

3. الهدف الاجتماعي للضريبة.

"والذي يتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل، على سبيل المثال أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية كإعفاء بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية، وقد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل، والقضاء على بعض السلع كالدخان والكحول وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها،"⁽²⁾ كما تساهم في معالجة أزمة السكن وذلك من خلال إعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة محددة.

4. الأهداف الاقتصادية للضريبة.

إن الأهداف الاقتصادية من أهم أهداف الضريبة في عصرنا الحاضر فالضريبة لا تستقطع دون أن تثير انعكاسات على الاستهلاك والإنتاج والادخار والاستثمار، وتمثل الأهداف الاقتصادية للضريبة فيما يلي:

4.1. استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية:

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

4.2. استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي:

(1) خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 152، 153.

(2) محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 34.

إن ركود ورخاء الدورات الاقتصادية سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر ومثل هذه الدورات لها تأثير سيء على الاقتصاد الوطني ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود والانكماش، حيث يقل الشراء والاستهلاك وتتكدس المنتجات، تقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخل المتدنية وذلك بتخفيض معدل الضريبة على الدخل ورفع الإعفاء الضريبي وزيادة الإعفاءات العائلية، وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة وخصوصا تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطنين.

وحتى في فترة الازدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية وذلك بتقليل الإنفاق الحكومي ورفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الأفراد وكبح الإنفاق الخاص.

4.3. استخدام الضريبة لمنع التمرکز في المشاريع الاقتصادية:

الاتجاه إلى التمرکز الاقتصادي من سمات هذا العصر وخصوصا في النظم الرأسمالية، وما ظهور الشركات متعددة الجنسيات إلا مظهر من مظاهر التمرکز الاقتصادي، ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة هذا التمرکز، وذلك يتم عن طريق فرض ضرائب خاصة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتجهة نحو التكتل، مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة ويحد بالتالي من ظاهرة التمرکز والتكتل في النشاط الاقتصادي.

4.4. استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار:

ويتم ذلك عندما تعفى الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.⁽¹⁾

ثالثا: التنظيم الفني للضريبة.

(1) حيسى مصطفى حسني، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية مرجع سابق ص 154-156.

الفرع الأول : الوعاء الضريبي.

"يتمثل وعاء الضريبة في النشاط الاقتصادي أو البند الذي تفرض عليه الضريبة وتحصل منها فإذا فرضت ضريبة على المرتب اعتبر وعاء الضريبة باعتباره البند الذي فرضت عليه الضريبة وأخذت منه عموماً لدينا ثلاث مجموعات من الأوعية هي الدخل، الاستهلاك والثروة وتمثل هذه الأنشطة الأساس أو الأوعية الاقتصادية وتتأثر قيمتها بقرارات الأفراد فعلى سبيل المثال يتخذ الأفراد يومياً العديد من القرارات والخيارات التي تؤثر على دخولهم من خلال العمل أو التوقف عن العمل، خلال العمل وقت إضافي أو عدم القيام بأعمال إضافية كما أن بإمكان الفرد التحكم في توزيع وتخصيص دخولهم بين الادخار والاستهلاك لأن معظم الأفراد يجب أن يدخروا جزءاً من دخولهم لإحداث تراكم في ممتلكاتهم بل أن إقراراتهم بشأن مقدار ما ينفقونه على الاستهلاك يؤثر كذلك على ثرواتهم وممتلكاتهم ويعرف الدخل الشخصي بمقدار كل من الإنفاق السنوي على السلع والخدمات وكذلك مدخراته السنوية وعادة ما يعتمد على الدخل كمؤشر جيد على القدرة في دفع الضريبة ويقاس الدخل السنوي الإجمالي في أية دولة بمقدار الاستهلاك الإجمالي والمدخرات لجميع أفراد المجتمع ومنشآت أعماله المختلفة أما الاستهلاك السنوي الشخصي فيقدر بالدخل السنوي مطروحاً منه مقدار المدخرات خلال السنة.

أما الثروة فتتمثل في قيمة المدخرات المتراكمة للشخص والاستثمارات في أي لحظة من الزمن وتمثل تدفقات الدخل السنوي من رصيد الثروة المتراكمة في دولة ما العائد السنوي على المدخرات.

ومن الواضح أن هناك تداخل بين الأوعية الثلاثة للضريبة ومن ثم يستخدم معظم الاقتصاديين الوعاء

الاقتصادي كمقياس لتقييم مدى عدالة النظام الضريبي حيث تقدر نسبة الضرائب إلى الدخل.⁽¹⁾

الفرع الثاني: تقدير الوعاء الضريبي .

(1) محمد البناء، اقتصاديات المالية العامة، ص 18.

يمكن أن يقدر الوعاء الضريبي من خلال مجموعة من الطرق نورد منها ما يلي .

1. التقدير المباشر:

1.1. التقدير بواسطة المكلف:

"حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار (تصريح) للإدارة الضريبية عن نتيجة أعماله كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته وتصطدم هذه الطريقة بإمكانية لجوء الممول لتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرحة، وبذلك يتهرب جزئيا من الضريبة، وعليه يخضع القانون الضريبي تصريحات الممولين للرقابة الإدارة الضريبية للتأكد من صحتها."⁽¹⁾

2.1. التصريح المقدم من الغير:

بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر، غير مكلف بالضريبة، بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب. ويشترط أن تكون علاقة قانونية بين المكلف بالضريبة وشخص الغير، ومما هو واضح أن هذه الطريقة تعد أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، فصاحب العمل يكون مجبرا على تقديم تصريح ومطابق للواقع ليتجنب الجزاءات التي يمكن أن تقع عليه في حالة المخالفة، بالإضافة إلى أن مبلغ الضريبة يخصم من وعائه الضريبي باعتباره أحد بنود التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي.

2. التقدير غير المباشر:

1.2. التقدير بواسطة المظاهر الخارجية:

(1) حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص31.

تتمثل هذه الطريقة في اعتماد الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية التي تتعلق بالمكلف بالضريبة والتي يكون من السهل على الإدارة الضريبية تقديرها، على سبيل المثال: تقدير دخل المكلف على أساس القيمة الإيجارية لمنزله أو عدد الآلات المستخدمة وغيره من المظاهر الأخرى. ويبدو واضحاً، أن هذه الطريقة تتسم بالبساطة وقلة النفقات كما لا تلزم المكلف بالضريبة تقديم أية وثائق، إلا أنها طريقة غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة ولا تناسب مع المجتمعات الحديثة والمتقدمة، ولذلك لا يمكن الاستناد عليها لتقدير وعاء الضريبة.⁽¹⁾

2.2. التقدير الجزافي:

"حسب هذه الطريقة يقدر وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة التي لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة.

إن القرائن التي يعتمد عليها التقدير الجزافي قد يحددها قانون النظام الضريبي، ويقتصر دور الإدارة الضريبية على تطبيق تلك القواعد، ومن ذلك تقدير الأرباح التجارية للممول بنسبة معينة من رقم الأعمال وهذا ما يسمى بالجزاف القانوني.

أما إذا ترك تقدير الوعاء الضريبي للاتفاق بين الممول والإدارة الضريبية على رقم معين يمثل مقدار دخله فهذا ما يسمى بالجزاف الاتفاقي وفي بعض الأحيان بالجزاف الإداري، ويعاب على هذه الطريقة، عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق ومن ثم بعدها عن الحقيقة والعدالة.⁽²⁾

المطلب الخامس: الضرائب المطبقة في الجزائر.

الفرع الأول: تعريف النظام الجبائي الجزائري

(1) محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق ص، 145.

(2) حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص33.

الفصل الأول: الإطار العام للضريبة و التهرب الضريبي.

الجباية هي مجموعة من القواعد القانونية والإدارية التي تنظم مختلف الضرائب والرسوم المتواجدة في الجزائر والتي تجبى لصالح الدولة والجماعات المحلية وهناك قواعد عامة للضريبة والتي يجب مراعاتها بشكل يضمن مصالح الدولة بدرجة أكبر وهي قاعدة العدالة المساواة، قاعدة الملاءمة في الدفع وقاعدة الاقتصاد في النفقة.

الفرع الثاني : أنواع الضرائب في الجزائر

يمكن أن نصنف الضرائب في الجزائر إلى نوعين وهما كتالي في ما يلي :

أولا : **الضرائب العائدة للدولة** وهي الضرائب التي تعود حصيلته إلى الدولة.

1. الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG): تفرض هذه الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي للمكلف،

وهي سنوية، تصريحية، يخضع اقتطاعها لسلم تصاعدي بالشرائح، ويخضع لها الأشخاص ذوي محل إقامة جبائية بالجزائر، أو الذين تكون مداخيلهم من مصدر جزائري حتى ولو كان مصدر تكليفهم خارج الجزائر.⁽¹⁾

ويكمن توضيح السلم التصاعدي بالشرائح من خلال الجدول الموالي.

الجدول رقم (2): السلم الضريبي المطبق لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي.

المعدل %	شريحة الدخل الخاضع للضريبة
0 %	لا يتجاوز 120.000

(1) قدي محمد، النظام الجبائي في الجزائر وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول تحت عنوان الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2002، ص2.

من 120.000 إلى 360.000	20%
من 360.000 إلى 1440.000	30%
أكثر من 1440.000	35%

المصدر: كوثر بدوي، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة بسكرة، غير منشورة، 2011، 2012، ص 15.

2. الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

تنص المادة (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة (136) وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات"،⁽¹⁾ تفرض على الأرباح الناتجة عن الفرق بين الإيرادات والأعباء بمعدل عام يقدر ب 25% و يتقلص إلى 15% بالنسبة للأرباح التي يعاد استثمارها.

3. الضريبة على القيمة المضافة (TVA):

"وتفرض على المنتجين وتجار الجملة والمستوردين، ويتحملها المستهلك، وبالنسبة لمعدلات الرسم فهناك معدل عادي 17% يطبق على السلع والخدمات ومعدل منخفض 7% على المنتجات الضرورية والمنتجات الفلاحية ومواد البناء."⁽²⁾

ثانياً: الضرائب العائدة للجماعات المحلية

1. الرسم على النشاط المهني (TAP):

(1) كوثر بدوي، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، ص 15.

(2) قدي محمد، مرجع سابق، ص 2.

تم تأسيس الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1992 وذلك بعدما تم تجديده من خلال الإصلاح الجبائي لسنة 1996، حيث كان ممثل بالرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم على النشاط غير التجاري.

2. الرسم العقاري:

تأسس هذا الرسم في الجزائر بموجب المرسوم 67/83 الصادر في 2 جوان 1967 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1967، ويحصل كليا لفائدة البلديات وكان هذا الرسم يشمل الملكيات المبنية فقط حتى سنة 1992، حيث أدخلت عليه تعديلات جوهرية بموجب أحكام المادة (43) من قانون المالية لسنة 1992 وأصبح هذا الرسم يتكون من:

الرسم العقاري على الملكيات المبنية.

الرسم العقاري على الملكيات الغير المبنية.

3. رسم التطهير:

ويشمل هذا الرسم: رسم رفع القمامات ورسم التطهير (تسعيرة الماء) والمتعلق بصب المياه في المجاري.

4. الدفع الجزافي (UF):

"الدفع الجزافي ضريبة تصريحية سنوية تعود إلى الجماعات المحلية أي يوزع منتوجها على البلديات والولايات والصندوق المشترك للجماعات المحلية، وقد ألغيت هذه الضريبة بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2006."⁽¹⁾

(1) كوثر بدوي، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، ص16.

المبحث الثاني: الإطار العام التهرب الضريبي.

إن أي بلد ومهما كانت درجة التقدم والتطور الاقتصادي فيه إلا أنه لا يخلو من نسبة الخسارة على مستوى الحصيلة الضريبية وهذا راجع إلى ظاهرة التهرب الضريبي بمختلف أشكالها وباستعمال طرق متعددة.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

لقد تعددت التعاريف التي جاء بها الباحثين والمهتمين بهذه الظاهرة، نذكر منها مايلي :

"التهرب الضريبي عبارة عن جميع المخالفات القانونية التي تعني عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو استعمال الفجوات القانونية لصالح التهرب من دفع الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء بجزء من المبلغ أو كله، الواجب الدفع لخزينة الدولة والتي تستعمله من أجل تغطية نفقاتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية وذلك بهدف الوصول بالمجتمع والاقتصاد الوطني إلى التنمية الاقتصادية والاجتماعية." (1)

"ويمكن تعريفه أيضا بأنه 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." (2)

وهو محاولة الممول التخلص من الضريبة، وعدم الالتزام القانوني بأدائها. (3)

وعرف Margairaze André

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

وعرف Martinez Jean claude

" التهرب الجبائي هو فن تفادي الوقوع خارج مجال القانون.

وعرف De lahaye Thomos

(1) جميلة يحي، التهرب والغش الضريبي، مذكرة شهادة ليسانس، المركز الجامعي بالمدينة، 2005، ص 26.

(2) ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، قرطبة للنشر والتوزيع، 2004، ص 6.

(3) غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 2006، ص 340.

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

" التهرب الضريبي هو عملية يقوم بها الممول بهدف تخفيض الضريبة عليه إما بصفة كلية أو جزئية من خلال إخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة فهي عملية غير قانونية تتحقق بمخالفة القواعد القانونية السائدة وينجم عنها آثار سلبية على الحصيلة الضريبة. (2)

ومن كل هذا يمكن استخلاص تعريف شامل للتهرب الضريبي:

" التهرب الضريبي هو عبارة عن جميع المخالفات القانونية التي تعني عدم الامتثال للتشريع الضريبي، أو باستغلال الفجوات القانونية لصالح المتهرب من دفع الواجب الضريبي بجميع الوسائل أو الطرق أو الأشكال".

المطلب الثاني: أشكال وأنواع وطرق التهرب الضريبي .

إن الاختلاف الحاصل في التصنيف يجعلنا نميز بين أنواع التهرب الضريبي وأشكاله وقبل التطرق إلى أنواع التهرب الضريبي نعرض على أهم أشكاله:

الفرع الأول: أشكال التهرب الضريبي

التهرب الضريبي يوجد في عدة أشكال منها:

أولاً: 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 ما 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

(1) عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، طبعة 2011، مطبعة سخري، حي المنظمة الجميل، ص 9.

(2) سعيد شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 153.

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 لعدم وجود النص القانوني الذي يتناول مثل هذه الأوعية وهي الأسهم".⁽¹⁾

ثانياً: 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 يمتنع المكلف عن تقديم إقرارات بدخله طبقاً 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".⁽²⁾

ثالثاً: 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 فمثلاً 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".⁽³⁾

رابعاً: تهرب ضريبي يتضمنه التشريع الضريبي

(1) غازي عناية، المالية والتشريع الضريبي، دار الأفاق، عمان، الأردن، ص 181.

(2) غازي عناية، المالية والتشريع الضريبي، نفس المرجع السابق، ص 181.

(3) طايبي سميرة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال، 2007 - 2008، ص 42.

"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."⁽¹⁾

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة أنواع منها:

أولاً: التهرب البسيط والتهرب المعقد

1- "التهرب البسيط: يتمثل هذا النوع من التهرب في كل محاولة معتمدة من أجل دفع ضريبة أقل، وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة، أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائياً فهو إذا: كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة."⁽²⁾

2- التهرب المعقد:

"يمكن تعريفه بأنه تهرب بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته."⁽³⁾

"ومنه التهرب المعقد يتوفر على العناصر التالية:

- عنصر النية: ويقصد به أن المكلف قاصد لذلك الفعل.

- العنصر المادي: والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة.

(1) ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 11.

(2) ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 7.

(3) نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

- عنصر التدليس: ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة. " (1)

ثانيا: التهرب الدولي والمحلي

1- التهرب الوطني (المحلي):

هو كل محاولة تهرب أو بالأحرى كل تهرب ضريبي يتم داخل حدود الدولة، ويكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جنائي وحيد. (2).

2- التهرب الدولي:

"يتمثل هذا النوع من التهرب في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد وتحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية جنائية إن صح التعبير وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة، وهذا النوع من التهرب يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية و النشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال." (3)

الفرع الثالث : طرق التهرب الضريبي.

إن الغش الضريبي يتجسد في الواقع عن طريق استعمال المكلف طرق وأساليب وتقنيات مختلفة بهدف التقليل من الوعاء الضريبي سواء الدخل أو الربح أو حجم رقم الأعمال وبالتالي التخلص من العبء الضريبي وهذا مع العلم أن المكلفين يتفنونون وابتكرون طرق عديدة للغش والتهرب الضريبي لا تعد ولا تحصى منها:

أولاً: التهرب عن طريق المعاملات المحاسبية

"ما دام عمل مصلحة الضرائب يقوم على إقرارات الربح الذي يحققه المكلف فمن البديهي أن النظام المحاسبي هو الذي يوفر هذه البيانات نظرا لكونه نظام قياس واتصال يقوم على تسجيل ومسك حركة الأموال في المؤسسة، فالمكلف البارح يبحث دوما عن وضع يتم فيه مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية، وكذا بينها وبين المستندات ثبوتية المظلمة من ناحية أخرى أي أن الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين

(1) نفس المرجع السابق، ص 8.

(2) نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

(3) سوري عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولية وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الإسكندرية، 1999، ص 21.

يمكن استعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها الممول كما أنه يمكن استعمالها للتحايل ومغالطة الجهاز الجبائي.⁽¹⁾

1- تضخيم الأعباء (التكاليف):

"إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقا من أجل تحديد الأساس الخاضع للضريبة ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية وأن تكون في حدود السقف المحدد جبائيا لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها."⁽²⁾

"ولقد حدد القانون الجبائي شروط معينة للتكاليف القابلة للخصم وهي"⁽³⁾

1- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

2- أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة.

3- أن تكون هذه الأعباء مرفوقة بمبررات ووثائق رسمية.

4- أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة.

والواقع يبين أن المكلف يحاول دائما إدخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع

للضريبة "ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها نذكر ما يلي:"⁽¹⁾

(1) أسهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر 2010. ص 25.

(2) عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 43.

(3) المادة 169 - 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- تقييد النفقات الشخصية غير القابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة للمؤسسة من تسجيل تكاليف إصلاح وصيانة السيارات الشخصية باسم المؤسسة، وهي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية من طرف الأفراد المسيرين للمؤسسة.

- تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الواقع متعلقة بمساكن مسيرتها.

- تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة وهي في الواقع مصاريف إضافية لا ترتبط بنشاط المؤسسة.

- تسجيل مشتريات في حسابات المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيرة منها ومن أمثلتها شراء الأثاث المنزلي.

2- تخفيض الإيرادات:

"إن هذه الطريقة من الأوجه التقليدية لممارسة الغش والتهرب الضريبي، حيث أن المكلف لا يقوم بالتسجيل المحاسبي لبعض الإيرادات الناتجة عن طريق البيع أو عن طريق الاستفادة من بعض التخفيضات المحاسبية أو المالية أو الجبائية." (2)

"وفي هذا الإطار يقوم المكلف بعدة عمليات مثل:

- عدم تسجيل المبيعات وتتمثل هذه الطريقة في لجوء بعض المكلفين إلى البيع بدون استعمال الفواتير

أو الشيكات، حتى لا يكون هناك أي أثر لعملية البيع، فيحصل ثمن البيع ولا تسجل أو تظهر العملية في

محاسبة المبيعات ولا في محاسبة المخزونات ولا في محاسبة الخزينة، كذلك الحال بالنسبة للإيرادات التي

تأتي من بيع البقايا (الفضلات والمهملات) الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتوجات النصف

مصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء.

(1) عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 44.

(2) طايبي سميرة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص 55.

و لكي يتم التخفيض محاسبيا من مبلغ المبيعات يلجأ بعض المكلفين إلى تسجيل مردودات وهمية للبضائع أو تخفيضات تجارية بشكل مبالغ فيها في حساب المبيعات مع انه في الحقيقة لم تكن هناك أي مردودات للبضائع ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن.⁽¹⁾

"ومن جملة المفارقات المعتمدة من قبل المكلف والتي تبرز الغش جليا، عندما تخفض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي إلى التباين في الربح الإجمالي، الشيء الذي يلفت الانتباه من طرف المحقق الجبائي."⁽²⁾

ثانيا: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية

"يعتبر هذا التحايل أداة تقنية أرقى وأكثر تنظيما من الطريقة الأولى، أي يعتمد المكلف إلى ممارسة نشاط أو عمل ويكون في وضعية قانونية مع إخفاء جزء من مشترياته لتحويلها إلى أغراض أخرى كبيعها في السوق الموازية، وأيضا بإمكانه ممارسة عمليات وهمية وتبريرها بتسجيلها دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع، ويتم ذلك باستعمال قيود محاسبية جد متكاملة لا تترك مجالاً للشك أو الريب من طرف الإدارة الجبائية، ونجد نوعين:

- التهرب الضريبي عن طريق عمليات مادية.

- التهرب الضريبي عن طريق عمليات قانونية:

1- التهرب عن طريق العمليات المادية:

يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع تكون خاضعة للضريبة سواء كان هذا الإخفاء جزئي أو كلي.

(1). عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 49

(2) سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 27.

أ- الإخفاء الجزئي: يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع

تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء.

ب- الإخفاء الكلي: يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب

الوصول إليها وبالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير يكون بعيد عن كل مراقبة وهكذا تحرم

خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها.

2- التهرب عن طريق العمليات القانونية:

"أمام تلك الطرق التقليدية للتخلص من الالتزام الجبائي والتي تحتاج دوماً إلى تنظيم أو استعانة بأشخاص

مختصين، يأتي نوع آخر من التهرب أكثر تنظيماً ودو تقنيّة عالية أين يعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية

لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع، وهو الأخطر وذلك عن طريق كتابات

متناسقة و متكاملة فيما بينها لدرجة أن لا تجد فيها مجالاً للشك." (1)

"وتعتبر هذه الطريقة أكثر تنظيماً وتتمثل في استغلال القانون أو استغلال الثغرات الموجودة فيه للتخلص من

الضريبة وهذا ما يخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، وبذلك تتحقق غاية المكلف والمتمثلة

في الإفلات من الالتزام الجبائي، حيث أن المكلف يستعين بمجموعة من المستشارين القانونيين والمختصين في

ابتكار طرق أكثر مردودية بأقل تكلفة وأكبر ربح، والإخفاء القانوني يأخذ مظهر التلاعب في تكييف وتصنيف

الحالات القانونية وكذا في صورة العمليات الوهمية." (2)

(1) بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2003 - 2004، ص 14.

(2) عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 52.

ويمكن أن يأخذ هذا النوع من التهرب شكلين هما: (1)

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

ب- التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية: قد لا يكون التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملا من عوامل التهرب الضريبي وتكييفها مع وضعية أخرى معفاة أو أقل خضوعا للاقتطاع، ويظهر ذلك جليا في جباية حقوق التسجيل أين تمر بها حالة البيع على أنها هبة أو عملية التوزيع للأرباح التي تقوم بها الشركة على المساهمين في شكل رواتب لينخفض بذلك معدل الضريبة لكونه يتعلق بالرواتب والأجور.

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

المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي .

للتهرب الضريبي عدة أسباب و دوافع أدت بالمكلف بالضريبة إلى محاولة التخلص منها ومن بينها أسباب متعلقة بالمكلف نفسه وكذلك أسباب متعلقة بالتشريع الضريبي أو الإدارة الضريبية، كما أن هناك أسباب اقتصادية وسياسية أيضا ساهمت في ذلك.

الفرع الاول : الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي

كلما تعقدت التشريعات الضريبية وتعددت المعدلات الضريبية زادت مشاكل الإدارة الضريبية مع الممولين وزادت احتمالات التهرب الضريبي وكذلك نسبه، ومن أهم الأسباب التشريعية نوجزها في النقاط التالية:

أولا: تعقد النظام الجبائي

(1) كردودي سهام، مرجع سابق، ص 28.

"ويرجع هذا التعقيد إلى الحجم الهائل للنصوص القانونية التي تحكم مختلف أنواع الضرائب والرسوم وكذلك بسبب تعدد وتنوع النماذج المستعملة، كل هذا يوسع مجال التهرب بالنسبة للمكلف بالضريبة ويقلص نسب التحكم فيه من طرف الإدارة الجبائية.

ثانيا: عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته.

إن عدم استقرار القواعد الضريبية التي تنظم الأسس الضريبية تترك مجالا لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة، وتحتوي الكثير من الغموض والتعقيد المتضمن لشعرات كثيرة – الأمر الذي يترك مجالا واسعا للتهرب الضريبي. ومن أمثله ما تحتويه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات في سعر الضريبة وهذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة الجبائية خصوصا من ناحية تسيير ملفات المكلفين وفض النزاعات الجبائية معهم وكل ذلك يزيد من ظاهرة التهرب الضريبي.⁽¹⁾

ثالثا: ثقل عبء الضريبة.

وهو يعتبر من أهم الأسباب التي أدت وتؤدي إلى هذه الظاهرة و كما هو معروف عنه أنه كلما زاد العبء الضريبي عن المتوقع وكذلك زيادة العبء عن الطاقة الاستيعابية للمكلف يؤدي لا محالة إلى محاولة التقليل من المبلغ أو التهرب منه بصفة نهائية.⁽²⁾

رابعا: ضعف العقاب المفروض على المتهربين

يلجأ الأفراد إلى التهرب الضريبي بعد المقارنة بين التكلفة والعائد ويقررون ما إذا كان من الأفضل التهرب الضريبي أو الامتناع عنه، كما أن احتمالات العقاب تؤثر على تكلفة التهرب الضريبي فإذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض، والشعور بعدم الذنب أو خطأ في ارتكاب جريمة

⁽¹⁾عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص 58.

⁽²⁾ كردودي سهام، مرجع سابق، ص 13.

التهرب الضريبي يؤدي في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه مزيد من جرائم للتهرب على عكس إذا كانت قيمة العقاب أكبر فان المكلف في هذه الحالة يبتعد عن ذلك التهرب أو يقلل منه.

الفرع الثاني : الأسباب المتعلقة بالمكلف

ما أكثر المحددات بالنسبة لهذا العامل وما أشعبها ، وهذا كله مرتبط بعدة اعتبارات مرتبطة بالمكلف نذكر منها:

أولاً: ضعف المستوى العلمي لدى بعض المكلفين .

"إن ضعف المستوى العلمي لدى بعض المكلفين بالضريبة يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني بمصلحة المجتمع ورعايته ومع الشعور بتحمل المسؤولية في تحمل الأعباء العامة، فضعف المستوى العلمي لبعض للأفراد يحفزهم على التهرب من أداء الواجب المالي، ومنه الضريبة." (1)

ثانياً: ضعف مستوى الوعي الضريبي

ويرجع سبب ضعف الوعي الضريبي إلى عدة عوامل منها: (2)

(1) عوادى مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، ص 14.

(2) خالد الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 2، عمان، الأردن، 2005، ص 165.

1- اعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، أو عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من خدمات، وشعوره بأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة، وذلك أن دفعها ليس شرطا للاستفادة من الخدمات العامة.

2- اعتقاد الشخص أن الضريبة غير شرعية. (1)

الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

للإدارة الجبائية دورا فعال في المنظومة الجبائية، فه ي الوسيط الوحيد بين المكلف بالضريبة وبين السلطات التشريعية الجبائية وذلك بالتطبيق الصارم والأمثل للنصوص والتشريعات وفرضها بصفة قانونية وإلزامية علي المكلف، غير أن الإدارة الجبائية تعرف نوعا من الاختلال وعدم التحكم في المكلف بالضريبة من جهة وفي الهياكل الإدارية من جهة أخرى مما ساعد على اتساع فجوة التهرب والغش ومن أهم هذه الاختلالات: (2)

1- طريقة معالجة الملفات التقليدية، أي بالطريقة اليدوية البطيئة.

2- عدم العدالة في تقدير وتحصيل الضريبة والصعوبات التي تتلقاها الإدارة الجبائية في تقدير بعض

"أوعية الضرائب ما يشجع المكلف على التهرب، وقد تعقد الإدارة كذلك علي تقدير الضريبة تقديرا جزافيا أقل من القيمة الحقيقية مما يؤدي إلى إحداث آثار مشجعة على التهرب ، وتعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة، فالإجراءات الروتينية المعقدة كثيرا ما تثبت روح الكراهية للضريبة وهو ما يجب على الإدارة الجبائية أخذه بعين الاعتبار وكذلك تفاديه." (3)

4- ضعف الرابط والتواصل بين الإدارة والمكلفين.

الفرع الرابع : الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية

(1) عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص 22.

(2) طايبي سميرة، مرجع سابق، ص 52.

(3) عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص 274.

تؤدي مجموعة من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة إما إلى التهرب من الضريبة أو عدم قيامه بواجبه الضريبي كاملا.

أولاً: الوضعية الاقتصادية للمكلف

"إن الوضع الاقتصادي للمكلف قد يدفعه للتهرب الضريبي إذا كان يعاني من ضعف الدخل، وذلك لأن اقتطاع الضريبة من هذا الدخل يعني إنقاص مقدرته المالية عن الحد الأدنى اللازم لإشباع حاجاته الأساسية، مما يدفعه للحفاظ على دخله كاملا قدر المستطاع، أما إذا كان المردود الاقتصادي للمكلف جيدا فإن اقتطاع الدولة للضريبة لن ينقص من قدرته المالية على إشباع حاجاته الأساسية، مع التأكيد طبعا على المفهوم النسبي للحاجات الأساسية لكل مكلف، وعندها لن يكون المكلف مدفوعا للتهرب من الضريبة وسوف يقوم بأدائها."⁽¹⁾

ثانياً: الظروف الاقتصادية للدولة

إن الحالة الاقتصادية داخل الدولة في لحظات معينة وتغيراتها لها تأثير كبير على ظاهرة التهرب الضريبي:

1- في فترة الانتعاش الاقتصادي:

عندما يكون الاقتصاد في حالة توسع نجد أن الطلب يزداد ومدعوماً بقدرة شرائية متزايدة، فإن التأثير على الضريبة المطبق من قبل البائعين والمشتريين يقل إلى أقصى حد ممكن، فالمستهلكين إذن يتحملون عبء الضريبة و المدنيين القانونيين (وهم هنا البائعون) لا يميلون إلى الغش لأن قدرتهم على نقل العبء الجبائي للآخرين كبيرة.⁽²⁾

2- في حالة الكساد الاقتصادي:

(1) محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليبه مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2010، ص 185.

(2) كوثر بدوي، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

عندما يكون الاقتصاد في حالة ركود يكون الطلب ضعيفا مقارنة بالعرض، فنتراجع القدرة الشرائية، مما يؤدي إلى عدم قدرة البائعين على تحميل المشتريين للعبء الجبائي مما يعد عامل محفز للغش الضريبي.

(1)

3- في فترة الندرة والتضخم:

"تبذل الدولة جهودا كبيرة لبناء الاقتصاد في حالة الحرب وإعادة التعمير وذلك عن طريق السوق بفرض الضرائب والرسوم على الأسعار والسلع." (2)

الفرع الخامس : الأسباب السياسية.

وهي الأسباب التي ساعدت على تفشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، فقد لا يساعد المناخ السياسي السائد في البلاد على قمع الغش ويظهر ذلك من خلال العوامل التالية:

"1- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمدته السلطات العمومية غداة الاستقلال المتمثل في النظام الاشتراكي، مما كان له أثر مميز في تكوين وبلورة النظام الجبائي الذي يضطلع بأدواره، حتى تلك المتعلقة بإعادة توزيع الدخل.

2- وجود موارد هامة من المحروقات جعلت السلطات العمومية تعتبر موارد الجباية العادية ثانوية، أدى إلى ظهور نوع من التراخي في صياغة الاقتطاعات الجبائية حسب المعطيات الداخلية، ومحاربة الغش الجبائي لم تكن من الأولويات الوطنية ومازال هذا الوضع قائما، إضافة إلى الوسائل الضرورية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي لم تكن في متناول المصالح الجبائية." (3)

المطلب الرابع: آثار التهرب الضريبي

(1) عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 72.

(2) المرجع نفسه، ص 72.

(3) محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل دكتورا دولة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.

تعتبر الضريبة من أهم العوامل المؤثرة في النشاط الاقتصادي، حيث أن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي لاشك بأنها سوف تؤثر على النشاط الاقتصادي عامة، أي ينجم عن ذلك التهرب آثار ضارة من عدة جوانب وعدة وجوه، فهذا التهرب يلقي بظلاله على الخزينة ويؤثر عليها من حيث الحصيلة الضريبية حيث يقلل منها بصورة كبيرة، وكذلك يضر بالمكلفين الذين لا يستطيعون التهرب فيتحملون عبء الضريبة بينما يفلت غيرهم من أدائها مما يؤدي إلى اختلاف توزيع الأعباء المالية العامة، وهذا ما قد يؤدي بالدولة إلى اللجوء إلى رفع أسعار الضرائب القائمة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض ذلك النقص في الحصيلة الضريبية الناجم عن التهرب، وهذا ما يزيد من ثقل العبء الضريبي على دافعي الضرائب، وكذلك يلقي التهرب بظلاله على المجتمع لما يؤدي إليه من حرمان الدولة من الأموال مما يعطل قيامها بالمشروعات العامة التي تخدمه (المجتمع) فضلا كذلك على ما يؤدي إليه انتشار الغش والتهرب الضريبي من إضعاف الخلق العام وعلاقات التضامن الواجبة بين أفراد المجتمع، ومن كل هذا نستعرض أهم الآثار الناجمة عن التهرب الضريبي.

الفرع الأول: الآثار المالية للتهرب الضريبي

من أهم وأكبر وأخطر الأضرار التي تنجر عن ظاهرة التهرب الضريبي الأثر المالي والذي بدوره يتجلى في الإضرار بالخزينة العمومية للدولة مما يتنافى مع أهم الأهداف القاعدية للضريبة والمتمثلة أساسا في أنها مصدر من مصادر التمويل أساسه تغطية النفقات العمومية، مما يعد عائقا كبيرا أمام تحقيق التنمية المرسومة من طرف الدولة.

وقد تلجأ الدولة لزيادة حصيلة إيراداتها إلى مصادر تمويلية أخرى مثل القروض الخارجية والتي تعجز في الواقع عن سدائها مما يؤدي إلى زيادة الديون وبالتالي عجز في ميزان المدفوعات وكذلك تلجأ إلى حل آخر

مثل الإصدارات النقدية وما ينجر عن ذلك من زيادة في معدلات التضخم والذي يلحق أضرارا بالغة لاقتصاد الدولة، ولعل أهمها تدهور قيمة العملة المحلية وارتفاع الأسعار الداخلية.⁽¹⁾

"حيث تؤكد أرقام وزارة المالية أن حجم التهرب الضريبي في الجزائر يقدر بنحو 6400 مليار سنتيم سنويا، وهو رقم مرشح للارتفاع من سنة لأخرى بسبب زيادة حجم الواردات وكذا حجم السوق الموازية إضافة إلى عدم التزام الأعوان الاقتصاديين بإجراء معاملاتهم التجارية بالفواتير في الجزائر".⁽²⁾

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي.

نظرا للارتباط الكبير بين الجانبين المالي والاقتصادي ومدى تأثير كل واحد على الآخر بالإيجاب أو بالسلب، وهذا ما ينجم عن التهرب الضريبي الذي إذا أثر على الجانب المالي للدولة فإنه حتما سوف يلقي بضلاله على الجانب الاقتصادي لنفس الدولة وفيما يلي سوف نستعرض بعض الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي.

أولا : ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها

من بين الحلول التي تلجئ لها الدولة من أجل تغطية النقص أو العجز الناجم عن التهرب الضريبي ونقص الإيرادات الضريبية ولمحاولة زيادة إيراداتها العامة تلجئ الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب القائمة و هذا ما ينجم عنه زيادة الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية بصورة عادية ومنتظمة مما يولد شعورا لدى هؤلاء المكلفين بغياب العدالة الاجتماعية ويولد استيائهم مما قد يجرحهم إلى محاولة التقليل من هذا العبأ وبالتالي اللجوء إلى الغش في محاولة لود فعل على ارتفاع أسعار الضرائب مما يزيد من انتشار هذه الظاهرة بطريقة غير مباشرة.

ثانيا: الحد و تقليل المنافسة الاقتصادية.

(1) عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، ص20.

(2) كردودي سهام، مرجع سابق، ص 49.

"كما يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بقواعد المنافسة المشروعة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية من حيث الإمكانيات التمويلية الهائلة التي تسمح بتحسين الجهاز الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق، خاصة إذا كان معدل الضريبة مرتفع مما يعطي الغش امتيازاً مالياً للمؤسسة المتهربة بحيث يمكنها من أن تبيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار التي تطبقها المؤسسات التي تؤدي واجبها الضريبي، فمن هنا تنعدم شروط المنافسة الحرة."⁽¹⁾

كما يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة، بحيث يؤدي إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب، حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة، بالإضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية، وأيضاً يؤدي إلى توجيه الاقتصاد الوطني نحو الاقتصادي غير الرسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي.

ثالثاً: إبطاء التقدم الاقتصادي.

"إن الغش الضريبي يساهم في إبطاء وتأخر النمو الاقتصادي، حيث أنه يقلل من الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية، فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مداخليه عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف فإنه لا يتردد في ممارسة الغش الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه."⁽²⁾

رابعاً: التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي.

"ينتج هذا التوجه نتيجة توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة.

⁽¹⁾كوثر بدوي، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره ص 38.

⁽²⁾ عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 97.

ومثال على ذلك إطارات المؤسسات في بعض الأحيان يتوجهون إلى التخلي عن صفة الأجر الذي يتقاضونه خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدلات مرتفعة، فهم ينشؤون مؤسسات مستقلة أخرى تستفيد من إمكانية تكوين احتياطات معفية من الضرائب وانتهاز فرص الغش الضريبي التي تتأتى لهم والتصريح بأنفسهم بالعناصر المحددة لدخلهم الخاص.⁽¹⁾

خامسا : ظهور أزمة رؤوس الأموال.

تظهر أزمة رؤوس الأموال نتيجة سلوك يسلكه المتهرب الضريبي، حيث أنه في أغلب الأحيان يلجأ المكلف إلى إخفاء رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وهذا عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك يلجأ بعض المتهربين إلى فتح حسابات بنكية خارج الوطن ومن أحسن الأمثلة على ذلك رؤوس الأموال الجزائرية في البنوك السويسرية الشيء الذي يؤدي إلى إضعاف إيرادات الدولة وإضعاف كذلك مبالغ الادخار العمومية وانعكاساته على الاستثمارات والتقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل: التعمير، بناء المساكن، المدارس.. إلخ.⁽²⁾

سادسا : زعزعة الاستقرار الاقتصادي.

وهذا يتجلى في حالتين: هما كتالي

1- في أوقات التضخم:

"يسبب الرواج في السلع المصاحب للتضخم المالي تضخما في الدخول مما يسبب اتساع نطاق التهرب الضريبي نتيجة لقوة أثر الدخل، وبالتالي فإن اتساع رقعة التهرب تقود إلى تخفيض درجة فاعلية السياسة الضريبية في كبح جميع التضخم نتيجة عجز الضريبة عن امتصاص جزء كبير من القوة الشرائية الزائدة الداعمة للضغوط التضخمية.

(1) عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ص 98.

(2) خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الأردن، وائل للنشر والتوزيع، ط 2، 2005، ص 223.

2- في أوقات الانكماش:

يسود في ظل الانكماش نوع من التشاؤم الذي يعزز بدوره إمكانية الاكتناز و تأجيل الإنفاق بانتظار المزيد من انهيارات الأسعار، ومن ثم فإن أي تخفيضات أو حوافز أو إعفاءات ضريبية سوف لن تؤثر في انتعاش الظروف الاقتصادية في ظل هذا الجو من التشاؤم. " (1)

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي.

"يؤدي التهرب الجبائي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ تتحمل فئة معينة الضريبة بكاملها بينما تسقط وتتخلص منها فئة أخرى وهي الفئة المتهربة أي ينجم عنها عدم عدالة توزيع العبء الضريبي هذا ما يولد عدم تكافؤ بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل فساد من خلال اللجوء إلى البحث عن جميع الوسائل المشروعة كانت أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي." (2)

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

الفرع الرابع : 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، ويبتعد على التكافل

(1)سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 22.

(2) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، طبعة 2003، ص 164.

الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية، الاقتصادية والاجتماعية، كما يقلص من أهمية الضريبة." (1)

المطلب الخامس: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

إن معظم المكلفين بالضريبة مستعدون للقيام بعملية التهرب الضريبي واستغلال الثغرات القانونية لذلك وجب على الدولة السعي للقضاء على هذه الظاهرة أو التقليل منها بإتباع وسائل مختلفة لمنع ضياع مصالح الخزينة العمومية وانخفاض إيرادات الميزانية العامة للدولة والذي ينعكس سلبا على مساهمتها في زيادة الاستثمار ومنه تحقيق التنمية مما يؤدي إلى الموت البطيء لأي اقتصاد مهما كان متطورا ومتقدما.

الفرع الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي

لتحسين فعالية النظام الضريبي هناك مجموعة من الإجراءات والسلوكيات التي يجب إرسائها منها:

أولا: تبسيط النظام الجبائي.

"يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بضبط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، الرسوم، وكذلك في تقييم رقم الأعمال، خاصة فيما يتعلق بالنظام الجزافي". (2)

ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالضبط والتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعقد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية اتجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي، وهذا من أجل تبسيط الصورة لدى دافعها لكي يفهم أسس تقديرها، وطريقة دفعها، والإعفاءات والتخفيضات المنوطة له، فكلما كان

(1)ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 30.

(2)كودودي سهام، مرجع سابق، ص 163.

النظام الضريبي سهلا وطرق تطبيقه واضحة وانخفاض معدلات الضرائب والرسوم، كلما كان المكلف أكثر اقتناعا بضرورة دفعها.

ثانيا : إرساء نظام ضريبي عادل.

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

1- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.

2-شمولية الضريبة.

3- اعتدال معدل الضريبة.

4- تجنب الازدواج الضريبي.

5- يجب أن تكون الإعفاءات الضريبية مدروسة.

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

كما يجب أن توزع الأعباء الضريبية على المكلفين حسب قدرتهم على الدفع، حيث يرى البعض أن العدالة

تعني أن يدفع الأشخاص المتشابهة إمكانياتهم نفس القدر من الضرائب، وأن يدفع المكلفون مبالغ تتصاعد

بتصاعد حجم إمكانياتهم، لأن الإحساس بالظلم يعد من الأسباب التي تقلل من الحس المدني باتجاه الواجب

الضريبي. (1)

ثالثا: تحسين التشريع الضريبي

(1) احمد زهير شامية وخالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران، ط2، 1997، ص 210،.

"إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمتربط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب ويتم ذلك عن طريق إصدار تشريعات ضريبية جديدة تتسم بالوضوح والبساطة وتخفف معدلات الضريبة، ووضع حد للتقادم الضريبي و يكون من حق الدوائر المالية التحقيق من البيان والاعتراض عليه في حال الشبهة في صحته، والتزام أكبر قدر من العلانية والشفافية في التعليمات والإجراءات." (1)

الفرع الثاني: تحسين الجهاز الإداري الضريبي

"إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم كما أن الجهاز الضريبي اللغفاً يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة إلا أن الجهاز الضريبي غير الكفء يساهم في تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها مما يستوجب الاهتمام بالإدارة الضريبية." (2)

ومن أجل تحقق هذا الأمر وجب الاهتمام بما يلي في الصفحة الموالية:

أولاً: تحسين الوسائل (الإمكانات) البشرية.

"حيث أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي.

وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:" (3)

1- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.

2- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن، قصد تكوين إطارات ضريبية.

3- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية، قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.

4- وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة،

ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة.

(1) سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 30.

(2) نفس المرجع، ص 30.

(3) مصطفى الكثيري، النظام الضريبي الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، 1985، ص 125..

5- توفير الحماية اللازمة في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية ، وعليه فإن إدارة كفاءة وناجعة، متوفرة على العدد الكافي من الموظفين الحاصلين على رواتب مناسبة تجعلهم في مأمن عن الحاجة والإغراء.⁽¹⁾

ثانيا: تحسين الوسائل المادية.

وهذا يكون عن طريق تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب وأجهزة متطورة وضرورية لسرعة إنجاز العمل، وذلك بإتباع الأسلوب العصري الحضاري في تنظيم المكاتب وتسليم البيانات وإقامة نظام استعلامات عصري.

الفرع الثالث: تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف.

تسعى الإصلاحات الضريبية دوما إلى التخفيف من حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب حيث تشكل العلاقات الإنسانية أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية اتجاه المكلفين، وتخفيض أو تضيق الفجوة الموجودة بين الطرفين وكذلك تخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة، ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة اتجاه المكلفين.

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

الفرع الرابع: تحسين الرقابة الجبائية وتثبيت الإجراءات العقابية.

أولا: تحسين الرقابة الجبائية

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 167.

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

ثانيا: الإجراءات العقابية

"إن فرض العقوبات الردعية وسيلة ضرورية ومتممة 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 وتوضيحات في غير موعدها، أو تقديم بيانات غير صحيحة بإتباع طرق احتيالية قصد إخفاء المبلغ الذي يخضع للضريبة وتمثل أهم هذه الإجراءات العقابية في ما يلي الصفحة الموالية.

1- العقوبات الجبائية: كل شخص يستعمل طرقا تدليسية يكون من خلالها قد خفض أو حاول تخفيض

بصفة كلية أو جزئية وعاء الضريبة وتصفية الضرائب أو الرسوم.

2- الغرامات المالية:

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

الغرامة بسبب التأخير في تقديم التصريح السنوي بالنسبة لـ IRG، و IBS إذا لم تتعدى مدة التأخر شهر واحد

هي 10%، وبنسبة 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% من الوعاء الخاضع أما بالنسبة للرسم على

القيمة المضافة TVA فإنه يترتب على الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10%، وترفع

إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية باعذار 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 50.000 إلى 200.000 د.ج.⁽¹⁾

خلاصة الفصل الأول:

⁽¹⁾سهم كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، ص 32.

من خلال ما سبق يتبين لنا أن الضريبة مورد هام تعتمد عليه الدولة أساسا في تغطية النفقات العمومية ووسيلة من وسائل السياسة الاقتصادية الدولية.

لذا فقد أولتها التشريعات الحديثة أهمية كبرى وسخرت لها إمكانيات مادية وبشرية لتقديرها وجبايتها، ومحاولة الحد من ظاهرة التهرب، هذه الظاهرة التي تهدد سياسات الدولة الاقتصادية لهذا وجبا التفكير في الوسائل الكفيلة للحد منها، ومن واجب الدولة مجابهة مثل هذه الظواهر مجابهة ردعية ، وهي ملزمة أمام القانون للحد من الظاهرة بواسطة جميع الطرق القانونية لتضمن بها على الأقل مكلفا نزيها بدفع التزامات بمحض إرادته وبوعي منه بالمكاسب التي تدرها عليه الضرائب.

الفصل الثاني: الإطار العام للرقابة الجبائية.

تمهيد

يؤثر التهرب الضريبي على أموال الخزينة بشكل كبير خاصة إذا لم يكن هناك أدوات ردع، الأمر الذي يؤدي إلى الاستمرار في نهب أموال الخزينة لأجل ذلك، وضع المشرع الجزائري أدوات ووسائل تحت مسؤولية وزارة المالية، والتي من شأنها أن تساعد على مكافحة هذه الظاهرة.

ومن بين هذه الأدوات نجد الرقابة الجبائية، التي تعمل على تحقيق الأهداف المسطرة من أجل القضاء على التهرب الضريبي بأنواعه، وذلك تبعا لسير الآلية الرقابية حسب المخطط المرسوم له من قبل السلطات العليا والقوانين الموضوعة، ولهذا سنتطرق في هذا الفصل للمباحث التالية :

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الإطار القانوني و الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.

تعد الرقابة جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق أهداف المؤسسة، فهي تقوم بتقييم عملها، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها ولا تختلف الرقابة المالية في المؤسسة عن الرقابة الجبائية كثيرا، فالرقابة المالية تحافظ على أموال المؤسسة والرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة وتحارب من يختلسها، وللتعرف أكثر على وظيفة الرقابة الجبائية نستعرض في هذا المبحث للمطالب التالية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية .

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.

المطلب الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية وأنواعها وأهميتها.

المطلب الرابع: أسباب الرقابة الجبائية ومظاهر فعاليتها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

تعد الرقابة الجبائية جزء لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية.

أولا : تعريف الرقابة.

قبل التعرف على مفهوم الرقابة يجب توضيح معنى الرقابة في اللغة.

إذ تعرف لغة: [رَقَبَ رَقْبَةً ، رَقَابَةً _ رَقُوبًا ورُقُوبًا ورَقَابَةً ورَقْبَانًا ورَقْبَةً ورَقْبَةً] حرسه _ انتظره _ حاذره _ لاحظه.

"[راقبه] حرسه. راقب الله في أمره : خافه"(1)

و" تعني في اللغة الفرنسية وفقا 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 المعنى بتطور الزمن و أصبحت تعني الإشراف و المتابعة.(2)

وعرفة الرقابة في الاصطلاح بعدة تعاريف نذكر منها تعريف هنري فايول الذي أشار إلى أن "الرقابة هي التحقيق كمن إن كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها كما أنها تطبق على كل شيء - الأشياء-الناس الأفعال".(3)

وعرف هايمان وهيلجرت للرقابة بأنها " تتضمن الوظيفة الإدارية للرقابة مختلف أوجه النشاط اللازم للتأكد من أن الأهداف قد تحققت وفقا للخطة الموضوعية الموضوعية . والرقابة تعني تقرير ما إذا كانت الخطط قد نفذت ،وما إذا كان هناك تقدم نحو تحقيق الأهداف والتصرف إذا كان ذلك ضروريا لتصحيح الانحرافات والأخطاء".(4)

(1) معجم الطلاب، دار المشرق، توزيع المكتبة الشرقية ساحة النجمة_ص_ب 1986، بيروت لبنان، المطبعة الكاثوليكية بيروت، 1981 ، طبعة 11،ص256.

(2)السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير،كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة منتوري قسنطينة2007/2008،ص 14.

(3) السعيد بلوم، نفس المرجع السابق، ص 14.

(4)جهاد محمد شرف، أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2005، ص 15.

"كما عرفت الرقابة على أنها الجانب الأخير من العملية الإدارية، حيث تكتمل بوضع رقابي فعال يضمن تحقيق مستوى مستمر ومرضى من الأداء، وتتمثل هذه الوظيفة في مقارنة ما تم تنفيذه بالخطط الموضوعة واتخاذ الإجراءات التصحيحية عندما ينحرف الأداء الفعلي عن الأداء المخطط، ولهذا يمكن اعتبار الرقابة "ذلك الجزء من وظيفة المدير التي تختص بمراجعة المهام المختلفة، والتحقق مما تم تنفيذه ومقارنته بما يجب تنفيذه، واتخاذ الإجراء اللازم في حالة اختلاف مسار الاثنين".⁽¹⁾

مما سبق نستخلص أن الرقابة هي التحقق مما إذا كانت كل الأعمال تسير وفقا للنصوص القانونية والتنظيمية وتجسد الخطة الموضوعة من قبل الإدارة وتعليماتها، من خلال تبيان نقاط الضعف والأخطاء والانحرافات من أجل تصحيحها و منع تكرارها.

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

"تعريف المديرية العامة للضرائب" هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات".⁽²⁾

"وقد عرّف 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

(1) العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في التسيير معهد العلوم الاقتصادية.التسيير والتجارة المركز الجامعي الدكتور يحي فارس المدية، أكتوبر 2008، ص44.

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

المراجعات العملية من خلال اقتراح التعريف التالي: "تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها، وبالتالي فجباية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية"، وعرفت أيضا على أنها "عبارة عن فحص انتقادي موجه للتحقق من أن نشاط المؤسسة معبر عنه بصدق في حسابات المؤسسة السنوية، مع مراعاة القواعد والمبادئ الضريبية".⁽¹⁾

"وتعرف أيضا على أنها تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة".⁽²⁾

وكذلك تعرف بانها الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم، وتسمح لها بتصحيح الأخطاء .

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".⁽³⁾

"الرقابة الجبائية هي عبارة عن فحص لتصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية معنوية أو طبيعية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار، والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن

¹ (قلموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة. 2011/2012، ص16.

² (العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، ص81.

³ (نفس المرجع السابق، ص81.

يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول.⁽¹⁾

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 وجده من أجلها الضريبة على غرار العدالة والمساواة، وتحقيق المنافسة الشريفة وكذلك الحفاظ على موارد تمويل النفقات العامة للدولة.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.

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

أولاً: أهدافها من الناحية القانونية: تتمثل في مقارنة والتأكد من مدى مطابقتها ومسايرة مختلف العمليات المالية والمادية الخاصة بالمكلفين مع القوانين والتشريعات الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية تجاوزات ومخالفات يمارسونها للتهرب من دفع التزاماتهم الضريبية⁽²⁾.

وتتمثل هذه الأهداف في ما يلي:

⁽¹⁾ نفس المرجع السابق ، ص102.

⁽²⁾ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، ص20.

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

2-التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي.

3-مراقبة وتطبيق التشريعات والقوانين الضريبية وفقا لمبادئ الضريبة وتعميمها على كل المكلفين بها، وذلك من خلال تأديتهم لالتزاماتهم الضريبية وضمان حصولهم واستفادتهم من حقوقهم الضريبية بشكل قانوني". (1)

ثانيا: أهدافها من الناحية الاقتصادية والمالية: تهدف الرقابة إلى المحافظة على الأموال العامة من

الضياع بمختلف أشكاله سواء السرقة، تلاعب أو تهرب، بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، مما يؤدي إلى زيادة الموارد المتاحة للإنفاق العمومي والمزيد من الرفاهية للمجتمع .

ثالثا: أهدافها من الناحية الإدارية: تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية ويتمثل ذلك في

زيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نلم بهذا الدور في النقاط التالية:

1-"تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية والنقائص الموجودة في التشريعات المعمول

بها، مما يساعد الإدارة الضريبية على اتخاذ إجراءات تصحيحية وإيجاد حلول لهذه الثغرات والنقائص.

2-تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها،

وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها مرة أخرى.

3-تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير التهرب الضريبي،

ومدى تأثيره على المؤشرات الاقتصادية الأخرى. (1)

(1) لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، ص89.

رابعاً: أهدافها من الناحية الاجتماعية: تتمثل في هدفين رئيسيين هما:

1- "تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

2- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع." (2)

المطلب الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية وأنواعها وأهميتها

الفرع الأول: مبادئ الرقابة الجبائية.

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

أولاً: إقامة نظام ضريبي محكم.

"يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات

(1) العثماني مصطفى، مرجع سابق، ص 104.

(2) لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مرجع سابق، ص 82-83.

وكفاءات بقدر ما يستطيع أن يلمس الحكمة الفنية في أنظمتها الضريبية، وبقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية. (1)

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

1 تبسيط وتحسين التشريع الضريبي.

"يؤدي غموض النظام الجبائي وتعقد نصوصه إلى تشجيع الغش الضريبي وعليه فإن تعديل النظام الجبائي يعد من المبادئ الهامة التي تعمل على الحد من هذه الظاهرة لهذا فمعظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم يتمشى وتحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية بأسلوب يتسم بالبساطة والاستقرار والمرونة". (2)

2 تحقيق العدالة الضريبية.

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

(1) نفس المرجع السابق، ص92.

(2) العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية ، ص109.

أ - العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية.

ب العدالة العمودية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة. وبشكل عام يمكن القول أن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكلفة، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخل، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.

ثانيا: ترقية وتطوير الإدارة الجبائية .

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

وتعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة و النظام الضريبي وينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية و الوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها، حيث يؤدي تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية و المادية إلى الاعتماد على نظام ضريبي غير فعال ويلقي بعبئه على المكلفين بالضريبة، كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية ، مما يؤدي إلى عدم القدرة على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية وبذلك تترك الحرية للمتهربين من دفع الضريبة في سلوك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب أو رادع وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية." (١)

ثالثاً: إرساء الحس الجبائي لدى المكلفين.

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

1 - إعلام المكلف بالضريبة.

2 - تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

الفرع الثاني: أنواع الرقابة الجبائية:

(1) لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية مرجع سابق، ص 93-94.

تصنّف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المراجعة الجبائية من حيث: (1)

(OECD_ Organization For Economic Co-Operation And Development)

أولا : نطاق المراجعة الجبائية وكثافتها (Audit Scope And Intensity) . إلى ما يلي في الصفحة

المالية.

1 مراجعة شاملة (Full Audits).

عادة ما ينطوي هذا النوع على فحص شامل لجميع المعلومات المتعلقة بدفع الضريبة الملزم بها المكلف لفترة معينة، الهدف من ذلك هو تحديد الضريبة الصحيحة الملزم بها.

في بعض البلدان تنفذ المراجعة الجبائية الشاملة كجزء من برامج المراجعة العشوائية، والتي تُستخدم لجمع بيانات حسب نطاق وطبيعة المميزات الخاصة بمخاطر الالتزام الضريبي، ونظرا لاتساع نطاقها عادة ما تكون المراجعة الجبائية الكاملة مكلفة، فإجراء برنامج كبير من عمليات المراجعة الكاملة يتطلب موارد كبيرة وتقليص معدل تغطية دافعي الضرائب، وقد يكون الأمر خلاف ذلك إذا تحقق مزيج من أنواع المراجعة.

2 مراجعة محدودة النطاق (Limited Scope Audits).

تقتصر عمليات المراجعة الجبائية محدودة النطاق على مسائل معينة في الضرائب المصرح بها، أو أي مخطط ضريبي خاص يستخدمه المكلف بالضريبة.

1) <http://www.oecd.org/dataoecd/46/16/37590009.pdf> date: 20/4/2014.

والهدف منه هو إمكانية فحص المناطق الأساسية لمخاطر عدم الالتزام الضريبي، وهذا النوع من المراجعة يستهلك موارد أقل نسبيا من عمليات المراجعة الكاملة ويسمح بتزايد تغطية عدد المكلفين كذلك.

3 -مراجعة مشكلة واحدة (Single Issue Audits).

يقتصر هذا النوع على بند واحد يحتمل تعلقه بعدم الالتزام الضريبي، والذي يكون واضحا من دراسة مجموعة من تصريحات دافعي الضرائب، وهي بذلك تستغرق وقتا أقل للأداء ويمكن استخدامها لمراجعة أعداد كبيرة من دافعي الضريبة لهم خطط متماثلة لإخفاء عدم الالتزام.

ثانيا: نطاق الممارسة العملية.

نطاق وطبيعة أي نشاط مراجعة، المختص بالمكلفين يتوقف على الأدلة المتاحة للإشارة إلى المخاطر المحتملة لعدم الالتزام الضريبي. كما أن تكثيف تحقيقات المراجعة يرجع إلى طبيعة أنشطة المكلفين المالية وأعمالهم ودرجة تعقيدها.

ثالثا: نطاق فترات الفحص (Periods Under Examination).

يمكن للمراجعة الجبائية أن تركز على سنة مالية واحدة أو فترة محاسبية ما، أو أن تمتد لتشمل فترات ضريبية متعددة، ويمكن للمراجعة أن تركز على أجزاء معينة من أنشطة المكلف مثل (المبيعات، والسلع في المخازن...)، أو حالات خاصة أو معاملات أو أنشطة مثل (تلك التي تم تنفيذها في فرع معين أو وحدة تابعة)، أو التزامات ضريبية معينة، كما يمكن أن تتفاوت عملية المراجعة في مستوى التفصيل، أحيانا يتم فحص شؤون المكلف بشيء من التفصيل وغيرها يتم النظر لمستوى مخاطر حالات معينة بشكل سطحي فقط.

رابعاً: نطاق أماكن المراجعة (Location of Audits).

يمكن إجراء عملية المراجعة الجبائية في أماكن مختلفة، فأحيانا هناك حاجة لتنفيذها في أماكن أعمال المكلفين بالضريبة، وفي حالات أخرى يمكن جمع الدفاتر والسجلات اللازمة للمراجعة وإرسالها للإدارة الضريبية وإجراء أعمال المراجعة مكتبيا. ومنه يمكن تصنيف المراجعة الجبائية إلى مراجعة ميدانية، أو مراجعة مكتبية. نظرا إلى أن المراجعة الجبائية يمكن أن تختلف من حيث نطاقها وكثافتها، فإن الإدارة الضريبية ينبغي أن يكون لها سياسة واضحة بشأن أنواع وأعداد المراجعة التي يجب إجراؤها، والظروف التي تملّي القيام بأنواع معينة من المراجعة، لذلك فإن على المسؤولين عن المراجعة (بما في ذلك المديرين) فهم وتحديد ما هو منتظر منهم للقيام به.

الفرع الثالث: أهمية الرقابة الجبائية.

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

حيث تكمن أهمية المراجعة الجبائية في كونها وسيلة لا غاية، تهدف إلى توفير المعلومات حول المكلفين والتي لا بد أن تتسم بالدقة، والكمية المناسبة لعمل المراجع الجبائي، والمساعدة في حصر المجتمع الضريبي بشكل

دقيق والتأكيد للمكلفين الذين يقدمون التصريحات الجبائية، والتقارير المالية أن التشريع الضريبي ينفذ بعدالة دون تمييز بينهم في ذلك.

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

لئى هذه الأهداف تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية⁽¹⁾.

المطلب الرابع: أسباب القيام بالرقابة الجبائية في الجزائر ومظاهر فعاليتها.

الفرع الأول: أسباب القيام بالرقابة الجبائية في الجزائر.

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

أولا: حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمدخله:

بما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي كغيره من الأنظمة الحديثة، حيث يسمح من خلاله للمكلف بالضريبة بتقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه وإيراداته في شكل تصريحات تقدم للإدارة الجبائية في أوقات حددها

⁽¹⁾ قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، ص22، 21.

المشرع في قانون الإجراءات الجبائية، ويحدد على أساس هذه التصريحات الوعاء الخاضع للضريبة وهذا ما يفتح المجال للمكلف بتقديم تصريحات كاذبة أو مغالطة لما هو محقق فعليا من إيرادات، ولهذا فقد أعطت المادة [1-18] من قانون الإجراءات الجبائية الحق للإدارة الجبائية في مراقبة تصريحات المكلفين.

المادة [1-18]: [تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتالوة.....].⁽¹⁾.

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

ثانيا: مكافحة التهرب الضريبي:

لأشك أنه يسعى بعض المكلفين للتهرب من دفع التزاماتهم الضريبية وذلك بشتى الطرق سواء كانت قانونية أو غير ذلك "التدليس"، وقد ازدادت حدة هذه الظاهرة مع الزمن نظرا لضعف الإدارة الجبائية وقلة إمكانياتها سواء كانت مادية أو بشرية "كمية أو نوعية"، بالإضافة إلى صعوبة قياس هذه الظاهرة وكذلك سرعة تأقلم وتطور وسائل التهرب لدى المكلفين، مما أدى إلى توسع نطاق هذه الظاهرة وهذا ما أجبر المشرع والإدارة الجبائية على وجوب إيجاد حلول فعالة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، ولما تعدته من آثار على الدولة وخزینتها كما

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

سبق وأن ذكرنا في الفصل الأول، ولذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف لحماية موارد خزينة الدولة وهو ما تعمل علي تحقيقه الرقابة الجبائية.

الفرع الثاني: مظاهر فعالية الرقابة الجبائية:

"تشكل الفعالية مؤشرا هاما للحكم على مدى نجاح الرقابة الجبائية في تحقيق الأهداف المراد بلوغها ولتحديد مدى فعاليتها ونجاحتها يجب الوقوف على النتائج المحققة عند تطبيق برامجها بحيث يتصف مفهوم الفعالية بالتعقيد لوجود العديد من العلاقات المتداخلة و المتشابكة بين فعالية المنظمة من ناحية وبين العوامل المؤثرة أو المحددة لها من ناحية أخرى.

وقد عرف "ياشتمان" YACHTMEN وآخرون الفعالية على أنها "تعني قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها

التشغيلية"⁽¹⁾

وتعبر هذه الأهداف التشغيلية عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسات التي تتبعها المنظمة، أي ما تحاول تحقيقه في الواقع العملي، وعلى ضوء متغيرات البيئة الداخلية و الخارجية المحيطة بها، كما أن استخدام تلك الأهداف في قياس الفعالية يحقق المرونة بما يتلاءم مع الهيكل التنظيمي والبيئة.

وبإسقاط مفهوم الفعالية العام على نظام الرقابة الجبائية فإن فعالية هذا الأخير تكمن في مدى تحقيقه لأهدافه المتواجد من أجلها بشكل متوازن، حيث أنه قد تتعارض بعض الأهداف فيما بينها، فالهدف المالي للرقابة قد يتعارض مع الهدف الاجتماعي، نتيجة أنه في بعض المناطق قد يتم إعداد برامج رقابية مكثفة بغية إعادة تحصيل الموارد الضائعة من الخزينة، ويتم التضحية بالهدف الاجتماعي في وقوف جميع المكلفين أمام قدم

⁽¹⁾ عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي، مطبعة الإشعاع، مصر 2001، ص221.

المساواة، ونتيجة لتعارض بعض أهداف الرقابة الجبائية يتعين على المشرع الجبائي مراعاة المصالح الثلاثة التالية.

1 **مصلحة الدولة:** تتحقق بما توفره الرقابة الجبائية من استرجاع للأموال الضائعة، والتي تساهم الدولة من

خلالها في تغطية نفقاتها المختلفة، بالقدر الذي يساعد في تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية دون وجود تشوهات.

2 **مصلحة المكلف:** تتحقق مصلحته من الرقابة الجبائية بالقدر الذي لا تكون فيه هذه الرقابة عائقا أمام

طموحاته.

3 **مصلحة المجتمع:** تتحقق مصلحة المجتمع من الرقابة الجبائية من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب

عنها، كاستخدام حصيلة الموارد الضريبية المسترجعة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق، توفير الإنارة العمومية، التعليم و الصحة، أي تحقيق رفاهية المجتمع، بالإضافة إلى الحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب فيها في المجتمع.

ونشير أن التوفيق بين المصالح الثلاثة السابقة صعب التحقيق، ولذلك من واجب المشرع الجبائي أن يحدث

تقاربا و توازنا فيما بينها على ضوء الأولويات و الظروف المحيطة بها".⁽¹⁾

"ولتحديد مدى جودة وفعالية الرقابة الجبائية سنحاول تشخيصها من خلال إسقاط مؤشرات "فيتو تانزي" وهي

ثمانية اختبارات تشخيصية لاكتشاف مدى جودة وفعالية نظام جبائي معين و المتمثلة في:

1 **مؤشر التركيز:** هل يأتي جزء كبير من الإيرادات الضريبية من عدد ضئيل نسبيا من الرقابة الجبائية؟

(1) حميدي نسبية، فعالية الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في كلية العلوم الاقتصادية قسم علو التسيير، جامعة الجزائر 03، 2009/2008، ص55-56.

الفصل الثاني : الإطار العام للرقابة الجبائية.

إن الجواب على هذا السؤال يكون نسبيا، فقد يكون عدد قليل من الرقابة الجبائية المطبقة يأتي بإيرادات ضريبية مرتفعة جدا، وهذا لكونها استطاعت التوصل بدقة للحالات المتهربة، وفي الحالة المعاكسة يمكن أن يكون عدد الرقابة المطبق كبيرا، ولكنه يأتي بحصيلة ضريبية منخفضة جدا، لكونها لم تتمكن من الوصول بدقة إلى مواطن التهرب الضريبي.

2 مؤشر التشتت: هل هناك رقابة مزعجة أو مكلفة قليلة الإيراد، وهل عددها قليل جدا إن وجدت؟

تكاد تكون كل أنواع الرقابة الجبائية المطبقة مزعجة بالنسبة للمكلفين بالضريبة، وأكثرها تكمن في الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية "VASFE"، لأنها تمس الذمة المالية الشخصية لهم.

3 مؤشر التآكل: هل الرقابة الجبائية المطبقة قريبة بما فيه الكفاية إلى حالات التهرب الممكنة؟

وهذا دون إحصاء الأنشطة التي لم يتم التصريح بها على الإطلاق و التي تتم في ظل الاقتصاد السري، ولا يخفي على أحد النمو المذهل الذي عرفه في السنوات الأخيرة نظرا للانفتاح الاقتصادي الذي تعرفه الجزائر. وإضافة إلى ما سبق مع نمو معاملات التجارة الإلكترونية التي فتحت بابا واسعا أمام التهرب الضريبي، فأنها فرضت تحديات هامة أمام نظام الرقابة الجبائية، الذي هو بعيد كل البعد عنها.

4 مؤشر تأخر التحصيل: هل تدفع المستحقات الضريبية المعاد تأسيسها من جانب المكلفين بالضريبة دون

تأخير؟

يسعى دوما المكلف بالضريبة للتقليل و التخفيض من المستحقات الجبائية المفروضة عليه و بالتالي ففي الكثير من الأحيان تأخر تسديدات هذه المستحقات المعاد تأسيسها، نظرا لخوض المكلف في دائرة المنازعات الجبائية، مما يؤدي إلى تأخيرات هامة لاستيفاء الخزينة العامة حقوقها من هؤلاء المكلفين.

5 مؤشر التحديد: هل يعتمد نظام الرقابة الجبائية على أقل عدد ممكن من الرقابة المحددة؟

إن نظام الرقابة الجبائية في الجزائر يعتمد في أساسه على نوعين من الرقابة، التحقيق المحاسبي، و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، إضافة إلى بعض التحقيقات التي تتم على مستوى المفتشيات و المتمثلة في الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق.

6 مؤشر الموضوعية: هل ترفض معظم الرقابة الجبائية وفقا لمقاييس أو معايير موضوعية؟

الإجابة تكون لا، فقد تكون بعض الملفات المنتقاة لا تستند إلى معايير موضوعية لاختيارها.

7- مؤشر التنفيذ: هل نظام الرقابة الجبائية منفذ بالكامل وبفعالية؟

لا يمكن الحكم على نظام الرقابة الجبائية بأنه منفذ بالكامل و بفعالية، نظرا لانعدام الإحصائيات التي تمكننا على الأقل من إعطاء نظرة حول الإنجازات المطبقة ومقارنتها بالتقديرات، ولكن الملاحظ أن نظام الرقابة الجبائية المطبق في الجزائر غير منفذ بالكامل وليس فعالا، وذلك نظرا للأرقام المرتفعة التي تعرفها ظاهرة التهرب الضريبي و التي تتزايد سنويا، هذا من جهة، ومن جهة أخرى لضعف مستوى تأهيل إدارة الرقابة الجبائية ونقص عدد المراقبين القائمين الأساسيين على التنفيذ.

8 مؤشر تكلفة التحصيل: هل تكلفة تحصيل الموارد الضريبية المتهرب من دفعها على المالية العامة أقل

ما يمكن؟

نظرا لغياب المعطيات فإنه لا يمكن معرفة التكلفة الحقيقية لتحصيل الموارد الضريبية المتهرب من دفعها على المالية العامة هي أقل ما يمكن أم لا.

ومما سبق ذكره يمكننا تسجيل أربعة إجابات بصفة قاطعة، أما الإجابات الأخرى فهي نسبية أي غير محسومة، وهذا ما يدل على أن نظام الرقابة الجبائية قليل الجودة و الفعالية في الجزائر".⁽¹⁾

المبحث الثاني: الإطار القانوني و الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

سمح القانون للإدارة الجبائية باستخدام وسائل قانونية تتمثل في حقوق وصلاحيات ، وكذلك حدد واجبات و ضمانات للمكلفين، تمارس من خلالها التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها وهذا عن طريق مراقبة العناصر الخاضعة للضريبة وبالتالي تحديد ديون الضريبة مع ضمان تحصيلها. ولذلك سوف نتطرق في المطلب الأول إلى الإطار القانوني للرقابة الجبائية أما في المطلب الثاني فسوف نعرض الإطار التنظيمي لها ، وفي الأخير سوف نذكر أشكال الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية:

الفرع الأول: حقوق الإدارة الجبائية.

تستعمل الإدارة الجبائية مجموعة من الحقوق المخولة لها من طرف القانون والمتمثلة في:

أولاً: الحق في الرقابة.

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 إتاوة. كما يمكنها أن تمارس حق

⁽¹⁾ العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية ، مرجع سبق ذكره، ص105-106.

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⁽¹⁾، وكذلك نصت المادة [18-2] على: [تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور، وساعات ممارستها لنشاطاتها]⁽²⁾.

ثانيا: حق الإطلاع:

هي وسيلة مساعدة للرقابة الجبائية ولكي يكمل المفتش تحقيقه على أكمل وجه فقد خول له القانون حق الإطلاع على ملفات ومستندات المكلف وذلك بموجب المادة [45] من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على [يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد أدناه]⁽³⁾، "وكذا المادة [60] من نفس القانون حيث نصت على [يمكن ممارسة مختلف حقوق الإطلاع على الوثائق المنصوص عليها لصالح الإدارات الجبائية من أجل مراقبة التنظيم الخاص بالصرف]⁽⁴⁾، "ولا يجوز لأي مؤسسة خاضعة لعملية الرقابة أن ترفض تقديم الوثائق والمعلومات وهذا بموجب القوانين [62 و63] من قانون الإجراءات الجبائية، حيث جاء في المادة [62]: [يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 5000 دج إلى 50000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد [من 45 إلى 61] أعلاه والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها]⁽⁵⁾، "أما ما جاء في المادة [63] فهو: [يترتب على هذه المخالفة، زيادة على ذلك، تطبيق تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى، عن كل يوم يبدأ سريانه من تاريخ

⁽¹⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [18-1] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص 10.

⁽²⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [18-2] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص 10.

⁽³⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [45] قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص 24.

⁽⁴⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [60] قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص 28.

⁽⁵⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [62] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص 28.

المحضر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق⁽¹⁾.

ثالثا: الحق في المعاينة والحجز.

"نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة، ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش، حيث يمكن للإدارة الجبائية في إطار ممارستها لحق الرقابة، وبترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا بناء على طلب مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، وعند توفر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل الحالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفن الضريبة"⁽²⁾.

رابعا: حق استدراك الأخطاء.

ويتمثل هذا في الإمكانيات الممنوحة للإدارة الجبائية لإعادة النظر في فرض الضرائب ثم اقتطاعها وذلك لأجل تعديلها أو فرض ضرائب جديدة في حالة تقديم المكلف لتصريحات ناقصة أو تحتوي على أخطاء، حيث جاء في "المادة[105] من القانون الإجراءات الجبائية[يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا النقائص وعدم الصحة والأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب، حسب الحالة، ضمن الشروط والأجال المنصوص عليها في المادتين 106 و107]"⁽³⁾. وكذا في

⁽¹⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة[63] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص28.

⁽²⁾ لباس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص84.

⁽³⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة[105] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص43.

المادة [106] حيث تنص على [مع مراعاة الأحكام الخاصة المنصوص عليها في المادة 107 أدناه، يحدد الأجل الممنوح للإدارة، بأربع 04 سنوات، للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة].⁽¹⁾

إلا أن هذه المدة تمتد وقد حددها المشرع في نص المادة [107] من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم.

أولاً: واجبات المكلفين بالضريبة.

كما أشرنا سابقاً فإن المشرع الجبائي الجزائري حدد حقوق وواجبات تمارس من خلالها عملية الرقابة الجبائية لتفادي العقوبات وتنظيم سير هذه العملية، فيجب على المكلفين الالتزام بهذه الواجبات واحترامها سواء كانت ذات طابع محاسبي أو جبائي وسيتم تفصيلها في ما يلي.

1 الالتزامات ذات الطابع المحاسبي:

يجب على المكلفين احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقيد بها، وذلك حتى تكون هذه المحاسبة دقيقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي، ومن جهة أخرى فإن المشرع ألزم المكلفين بإمسك مجموعة من الدفاتر حددها في القانون التجاري وهي:

أ - دفتر اليومية .

⁽¹⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [106-1] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص 43.

الفصل الثاني : الإطار العام للرقابة الجبائية.

أجبر القانون التجاري المكلفين على مسك دفتر اليومية وذلك في المادتين [09 و11] 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]⁽¹⁾، وحددت المادة [11] من نفس القانون كل الشكليات القانونية لهذا الدفتر حيث جاء فيها [يمسك 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]⁽²⁾، 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.

ب دفتر الجرد:

كذلك يجبر القانون التجاري المكلف على مسك دفتر الجرد وذلك في المواد [10 و11] من القانون التجاري، حيث أن إلزامية مسك دفتر الجرد ناتج عن الأهمية التي يكتسبها هذا الدفتر، الذي يسمح لنا برصد الحسابات المعنية بالدورة من أجل إنجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية، إذ جاء في نص المادة [10]: [يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصوله وخصومه، وأن يقلل كل حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج "حساب الربح أو الخسارة"، وتتسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد]⁽³⁾، وكذلك كما

*⁽¹⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [09] من قانون التجاري 2007، ص04.

*⁽²⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [11] من قانون التجاري 2007، ص04.

*⁽³⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [10] من قانون التجاري 2007، ص04.

* سبق وأن تم ذكر المادة [11] من القانون التجاري 2007، ص04.

في دفتر اليومية حدد لنا المشرع الشكليات القانونية التي يجب أن تتوفر في دفتر الجرد وذلك في المادة [11]* من القانون التجاري التي سبق لنا وأن ذكرناها.

ت حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة.

طبقا للقانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور المطابقة وكل الوثائق التي تثبت وقوع العمليات المدونة في الدفاتر المحاسبية لمدة (10) عشر سنوات كما جاء في المادة [12] [يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين [09 و10] لمدة عشر سنوات، كما يجب أن تحفظ المراسلات الواردة ونسخ المراسلات الموجهة طيلة نفس المدة⁽¹⁾، حيث يجب الإشارة أن هذه المراسلات قد ذكر إلزامها أيضا في المواد [09.10]* التي قد سبق أنا تم ذكرها .

2 الالتزامات ذات الطابع الجبائي.

إن الالتزامات الجبائية التي شرعها القانون على المكلفين تهدف في مجملها إلى تنظيم العلاقة بين المكلفين والمصالح الضريبية وتمثل هذه الالتزامات في ما يلي.

أ - تقديم التصريحات: يلزم المشرع الجبائي المكلفين بملا عدد من التصريحات والمتمثلة في ما يلي:

1 - التصريح بالوجود:

يلزم القانون الجبائي على المكلفين الخاضعين للضريبة وعلى الشركات أن يقدموا في "30" الثلاثين يوم الأولى من بداية نشاطها إلى مفتشية الضرائب التابعين لها، وهذا ما نصت عليه المادة [183] من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث جاء فيها [يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على ارباح

⁽¹⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [12] من قانون التجاري 2007، ص04.
* سبق وأن تم ذكر المادة [09 و10] من القانون التجاري 2007، ص04.

الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجرافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة....]، وجاء في نفس نص المادة ما يجب أن يحتويه هذا التصريح من معلومات على المكلف حيث جاء فيها[... يجب أن يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الازدياد، معدة قانونا و مستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكفون بالضريبة ذوو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني خاصة، وعلى الأسماء والألقاب والعنوان التجاري والعنوان في الجزائر وخارج الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية. كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد، أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها بالجزائر.....(1)].

2 - التصريح السنوي:

على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اكتتاب تصريح بمدخله وذلك كل سنة، وهذا من خلال نموذج "استمارة" تقدمه الإدارة الجبائية.

وقد خصت المادة[151]الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات "IBS" [يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتتبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة. إذا سجلت المؤسسة عجزا، يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط...].(2)

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة[183] من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، ص93.

(2) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة[151] من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، ص77.

حيث يجب أن ترفق هذه التصريحات "الوعاء الضريبي" بوثائق الإثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة.

أما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي "IRG" ملزمون أيضا بملاّ تصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية حيث يتضمن التصريح إجمالي الأرباح والمدخيل المحصلة خلال السنة المالية السابقة، كما يجب أن ترفق بمختلف الوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف ويجب أن تكون هذه التصريحات مصادق عليها من طرف محاسب معتمد، حيث هذا التصريح يسمح للإدارة من معرفة الوضعية الجبائية للمكلف من خلال مقارنة التصريح السنوي والشهري للمكلف، وحتى في عدم ممارسته نشاطه كوجود فترة فراغ فإن المكلف غير معفي من هذا الالتزام.

3 - التصريح الشهري للرسم على القيمة المضاف «TVA» .

على كل شخص خاضع للضريبة سواء معنوي أو طبيعي أن يقدم تصريحا شهريا وقبل 20 يوم الأولى من كل شهر إلى قابض الضرائب، يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة خلال الشهر السابق، ومن جهة أخرى تفصيل بالعمليات الخاصة بالرسم وتسديد الرسم على القيمة المضافة يكون في نفس الوقت مع تقديم هذا الكشف، وفي حالة التوقف على النشاط نهائيا أو مؤقتا فإن الشركة ملزمة بتقديم تصريح في العشر أيام الأولى التي تلي التوقف إلى مكتب المفتش الذي يتلقى التصريح.

4 - التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة.

وجب على المؤسسات الخاضعة للضريبة على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري أو الغير التجاري، خلال شهر اكتابة التصريح بالربح الحقيقي للنشاط أن تعلن في تصريحها لإدارة الضرائب عن توقفها عن النشاط الكلي أو الجزئي وتاريخ توقفها، وفي حالة تنازلها عن المؤسسة يجب أن تعلن في تصريحها لإدارة الضرائب على تاريخ تنازلها و كذا أسماء وألقاب وعناوين المتنازلين، وهذا يكون في أجل لا يتجاوز 30 ثلاثون يوما.

5- وضع رقم التعريف الإحصائي "NIF".

"تضمن قانون المالية لسنة 2002 جملة من الإجراءات تهدف إلى محاربة التهرب الضريبي، من أهمها إلزام المكلفين بوضع رقم التعريف الإحصائي، يبرز في كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم والموجهة إلى الأشخاص والإدارات أو المصالح العمومية المتعامل معها، حيث جاء في المادة [35] من قانون المالية لسنة 2002 التالي [على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا، أن يشير إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم]⁽¹⁾، وهذا بهدف تسهيل التسيير الجبائي وكذلك تسهيل تتبع المعلومة الجبائية على المكلفين من خلال هذا الرقم، ويؤدي عدم تقديم ووضع رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة إلى حرمان المكلف من عدة حقوق وتتمثل في:

- أ - تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- ب - تسليم المستخرجات من جدول الضرائب.
- ت - منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم.
- ث - التخفيضات المنصوص عليها في المادة [219] من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة.⁽²⁾

ثانيا: حقوق "ضمانات" المكلفين بالضريبة.

⁽¹⁾ القانون رقم 21/01: المتضمن لقانون المالية 2002، الجريدة الرسمية العدد 75، في 2002/12/22، المادة 35.

⁽²⁾ القانون رقم 21/01: المتضمن لقانون المالية 2002، الجريدة الرسمية العدد 75، في 2002/12/22، المادة 35.

منح المشرع الجبائي ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند قيامها بتأدية حقها، وهذا لخلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلف والمراقب الجبائي وهي تقسم إلى شقين هما:

1 ضمانات متعلقة بسير التحقيق.

عند سير التحقيق يستوجب على الأعوان المحققين احترام حقوق المكلف بالضريبة والإخلال بها يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق، حيث تتمثل هذه الضمانات في:

أ - الإعلام 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 ستستهدفه عملية الرقابة الجبائية وذلك يكون في أجل لا يقل على 10 أيام، ويجب أن يكون هذا الإشعار مرفوقا بوصول لتأكيد استلام الإشعار. حيث تنص المادة [20-04] من قانون الإجراءات الجبائية على: [لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبتهم، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار]"⁽¹⁾.

ب - الحق في الاستعانة بمستشار جبائي.

"تحت طائلة بطلان الإجراءات الرقابية يجب أن يعلم كل مكلف بالضريبة أنه بإمكانه الاستعانة بمستشار أو خبير جبائي من اختياره، حيث يستعين به أثناء عملية الرقابة ومناقشة الاقتراحات التي تقترحها إدارة الضرائب

⁽¹⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [20-04] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص 11.

الفصل الثاني : الإطار العام للرقابة الجبائية.

على المكلف وينوب عنه أيضا، وهذا عند بداية التحقيق عند إرسال الإشعار بالتقويم، حيث أن حضوره غير ضروري عند القيام بعملية رقابة مفاجئة، وهذا ما نصت عليه المادة [20-06] من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

ت -الإطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

قبل الخوض في عمليات التحقيق يجب إجبارا على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، كما تم ذكره في المادة السابقة [20-04]* من قانون الإجراءات الجبائية وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفقة بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله.(2)

ث -عدم تجديد التحقيق:

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة خاصة بضريبة أو مجموعة ضرائب أو رسم أو مجموعة رسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية ، قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر، بخصوص نفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس المادة⁽³⁾.

1 تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية، مثلا لو عبر المكلف صراحة عن قبوله نتائج التحقيق أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه 40يوم، في حالة انعدام التقويمات ينتهي التحقيق إبلاغ المكلف لوضعيته.

⁽¹⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [20-06] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص12

⁽²⁾ لباس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 85.

^(*) سبق وأن تم ذكر المادة [10-04] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص11.

⁽³⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [20-08] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص12

2 - إذا ما مس التحقيق بعض العمليات دون غيرها، فإن هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونا.

ج - محدودية مدة الرقابة.

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تتعدى مدة التحقيق في التصريحات والوثائق المحاسبية آجلا محددة، طبقا لرقم الأعمال المحقق خلال السنوات التي سوف يجرى عليها التحقيق وكذلك حسب طبيعة نشاط المؤسسة حيث نصت المادة [20-05] من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: [لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من 03 أشهر فيما يخص: 1 - مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

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

3 - يمدد هذا الأجل إلى 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على بالتوالي 5.000.000 دج، و10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

4 - يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، 09 أشهر....[⁽¹⁾].

⁽¹⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [20-05] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص 11.

2- حقوق متعلقة بإجراءات التقويم.

يستفيد المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتقويمات، ولكن بشرط الاستيفاء الكامل لمختلف الالتزامات، بحيث أن هذه الضمانات كفيلة بحماية حقوق المكلف أثناء إجراء الإدارة الجبائية للتحقيق الجبائي، يمكن ذكرها في ما يلي في الصفحة الموالية.

أ - الإشعار بالتقويم.

تعلم الإدارة الجبائية المكلف بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة التقويم، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم في رسالة مسجلة مع وصل الاستلام، ويشترط شرحه وتفصيله بصفة كافية تسمح للمكلف بتشكيل أسس الضريبة من جديد، مبينا فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة، كما تساعد المكلف أو الخبير بالإدلاء بملاحظاته في أجل 40 يوم على الأكثر مع العلم أنه إذا لم يدلي المكلف بقبوله في هذه الآجال يعتبر قبولا ، مع الحق في أن ترسل الإدارة الملاحظات المقدمة من طرف المكلف.

ب - حق الرد.

يقصد به إمكانية الطعن في نتائج المراقبة، ويمنح القانون 40 يوم للرد على اقتراحات الإدارة الجبائية، وخلال هذه المدة للمكلف حق في طلب من الإدارة الاستفسارات اللازمة عن بعض الأمور الغامضة التي يحتويها الأشعار بالتقويم، ويعتبر عدم الرد في حدود هذا الأجل علامة على قبول ضمني، وهذا ما نصت عليه المادة [06-20] من قانون الإجراءات(1).

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [06-20] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص12.

أما في حالة وجود منازعات في هذا الشأن بين المحقق والمكلف، يجوز لهذا الأخير أن يحيل قضيته إلى السلطات العليا الإدارية المتمثلة في: لجان الطعن المحلية، الولائية، المركزية أو على مستوى السلطة القضائية، ولا يمكن للإدارة الجبائية أن تتراجع أو ترفع هذا الحق إلا بعد تحصيل مبلغ الضريبة الجديدة.

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

الفرع الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية: "تضطلع بمهام الرقابة الجبائية أربعة أجهزة:

1 - مصالح البحث والمراجعات التابعة لمديرية البحث والمراجعات، المتواجدة حاليا بالجزائر، وهران وقسنطينة. تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى القطر الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم.

2 - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية.

3 - المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب.

4 - مديرية المؤسسات الكبرى.⁽¹⁾

وفي التالي تفصيلهم:

أولا: الأجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية.

1 مديرية الأبحاث و المراجعات.

أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 1998/07/13، و المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب

⁽¹⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة، منشورات 2013، ص 8.

الفصل الثاني : الإطار العام للرقابة الجبائية.

الوطني⁽¹⁾، حيث تنحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح و تعديله.

"كما تسند لمديرية الأبحاث و المراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات، و رقم أعمال 10.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي أو استرجاع حقوق الخزينة العمومية بالاعتماد على إستراتيجية عمل لبلوغ ذلك وتتلخص أهم هذه الاستراتيجيات في مايلي:

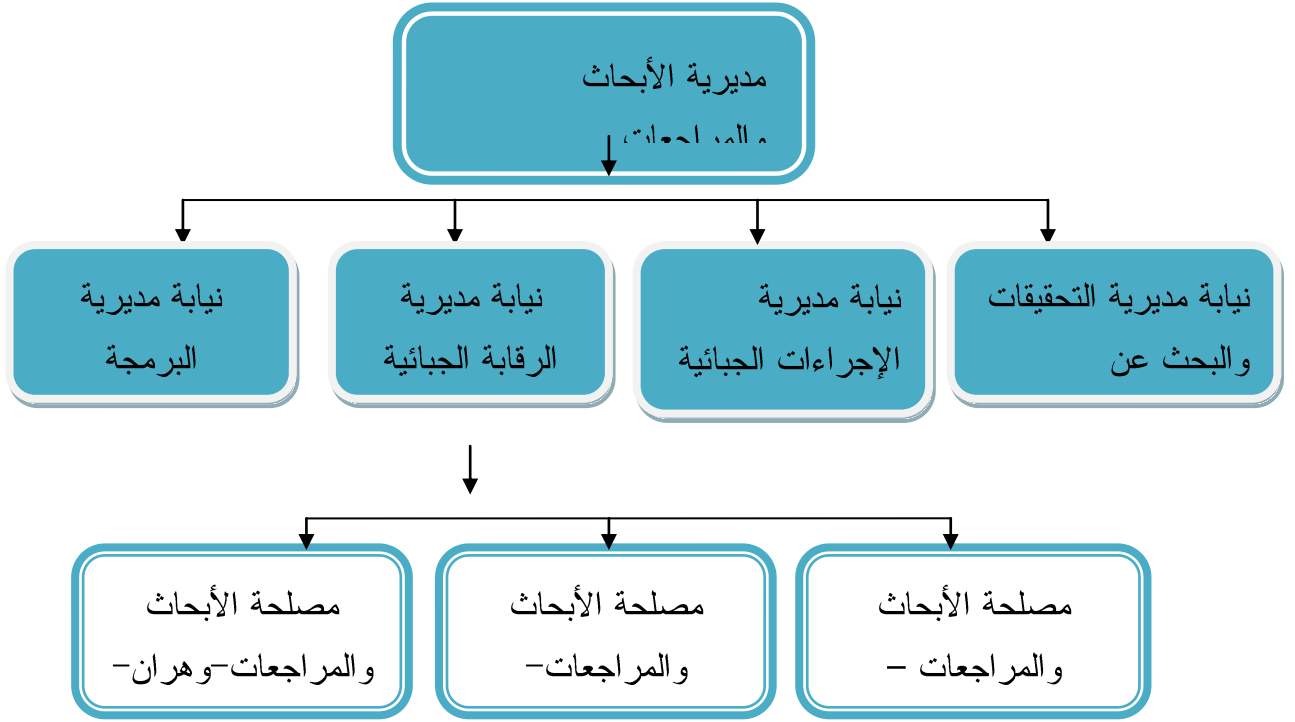
- أ - الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي مع إعطاء الأولوية للملفات ذات الأهمية والمداخيل الكبيرة.
- ب - جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العامة من جهة و حقوق المكلفين من جهة أخرى.
- ت - إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية وتحسين فعاليتها.
- ث - رفع مستويات التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن وكذلك تحسين مردودية الرقابة الجبائية.
- ج - تقليص حجم المنازعات الجبائية التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.⁽²⁾

حيث ان الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات التابعة للمديرية العامة للضرائب يحتوي على 04 مديريات فرعية على المستوى المركزي و ثلاث مصالح خارجية على المستوى الجهوي مثل ما هو مبين في الشكل رقم (01) في الصفحة الموالية.

الشكل رقم(01): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات.

⁽¹⁾ د.منور أوسريير، أمحمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود باب عزون الجزائر، الطبعة الأولى، السنة غير منشورة، ص206.

⁽²⁾ نفس المرجع السابق، ص207.



المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59 المؤرخة في 24/09/2006، الجزائر ص 09.

2 المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

"إضافة إلى مديرية الأبحاث و المراجعات على المستوى المركزي، فإن المديرية الولائية للضرائب على

المستوى

المحلي هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة بتكفل مديرية فرعية مهتمة بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها.

كما أنها مكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث و المراجعات و التي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين لرقم أعمال سنوي أقل من

4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات ورقم 10.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما بالنسبة للهيكل التنظيمي لهذا الجهاز يضم أربع مديريات وثلاث مكاتب . كما هو موضح في الشكل رقم (02) في الصفحة الموالية .

ومن أبرز المهام المسندة إليه.

أ - البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.

ب - البحث وتحليل أسباب التهرب الضريبي، وإيجاد الحلول لهذا الإشكال.

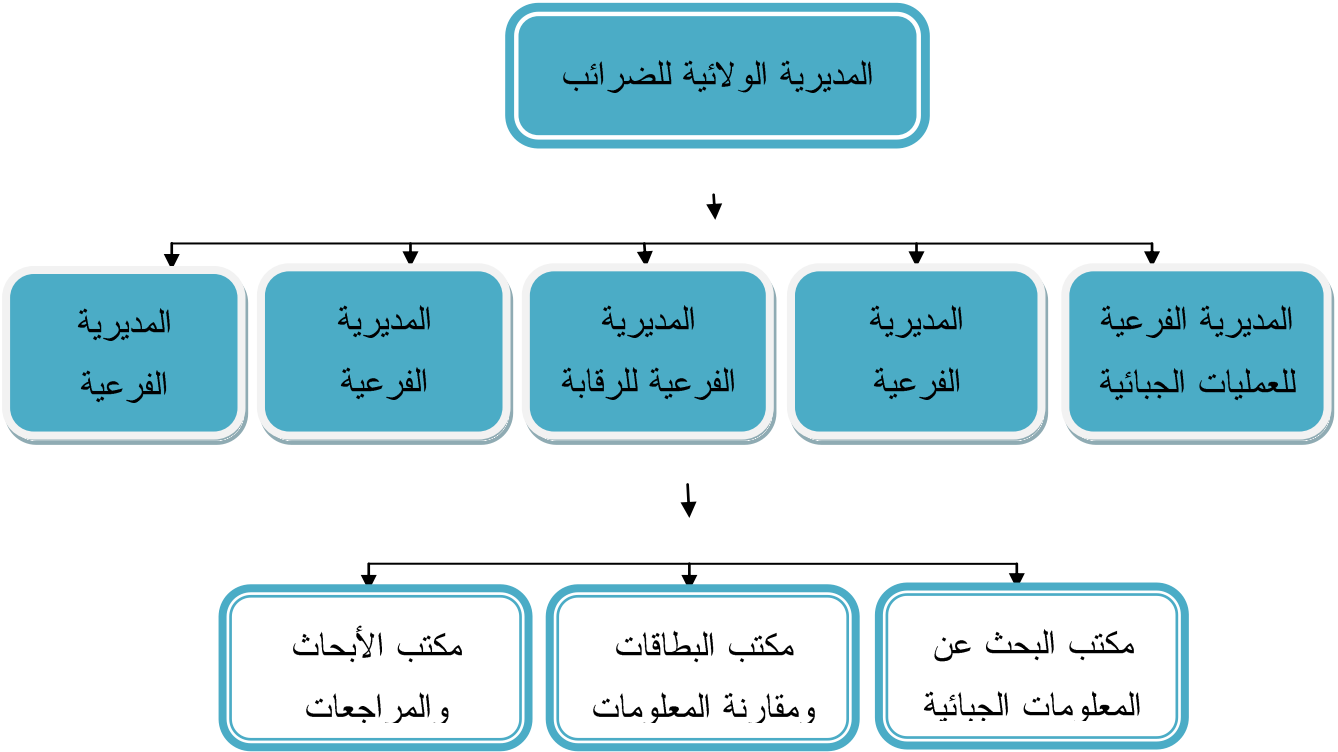
ت - تقييم نتائج التحقيقات.

ث - دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.

ج - السهر على تحصيل الضرائب الناتجة من عمليات التحقيق، وتنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية. (1)

(1) د.منور أوسريير، أمحمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، ص207-208.

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43 المؤرخة في 2005/06/22، الجزائر ص 20.

ثانيا: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية.

بهدف تطوير الإدارة الجبائية وتحديثها والتكيف مع المعطيات الجديدة، والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة، قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا الغرض و المتمثلة في إنشاء هياكل إدارية تنظيمية جديدة ابتداء من سنة 2002 وهي: مديرية كبريات المؤسسات DGE، ومراكز الضرائب CDI.

وتعزيزا للأجهزة الرقابية السابقة و تقليص الضغط عليها تم استحداث جهازين آخرين لتدعمهم في مكافحة التهرب الضريبي وهما:

1 مديرية كبريات المؤسسات DGE.

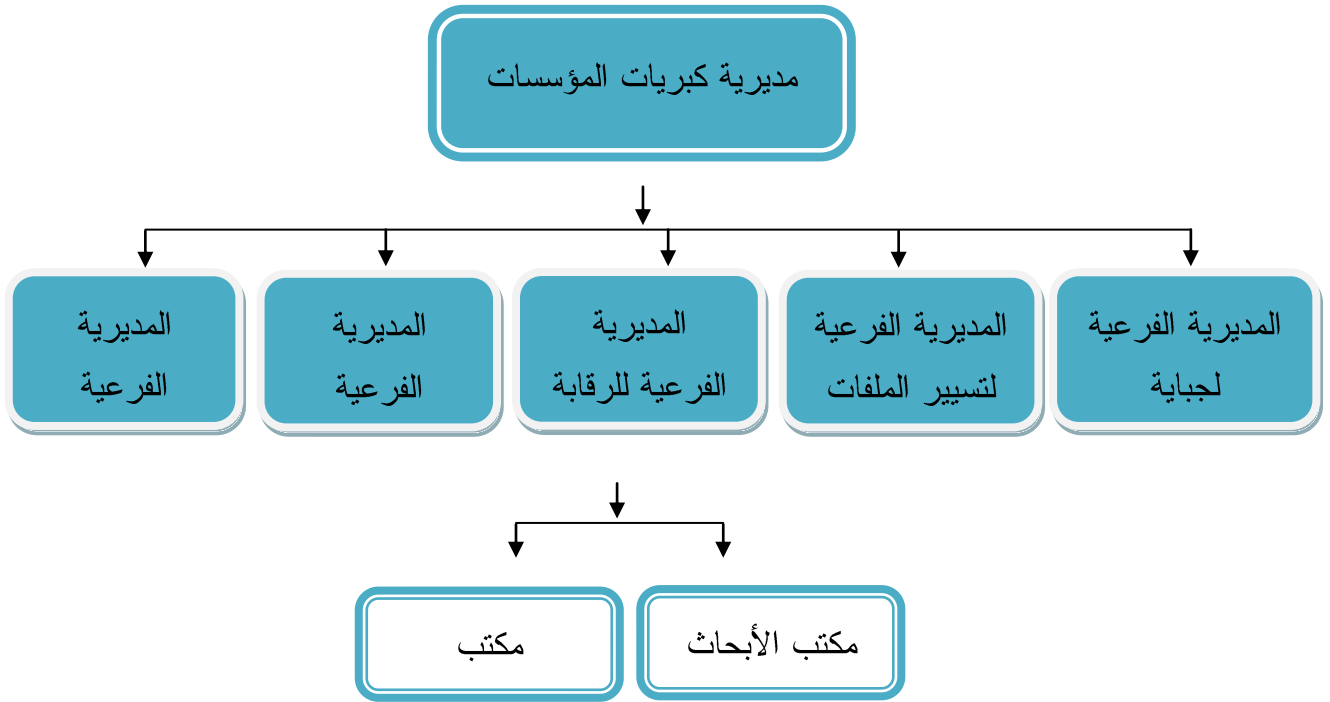
"استحدث هذا الجهاز "مديرية كبريات المؤسسات" بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 الصادر في 2002/09/28، والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/09/18، ويسند لهذا الجهاز عدة مهام في تحديد الوعاء، التحصيل، الرقابة، ومنازعات الضرائب و الرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين واجملعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا، أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني ومهما يكن محل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مقرها."⁽¹⁾

أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز الحديث فهو موضح في الشكل الموالي شكل رقم (03).

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية، العدد 59، الصادرة في 18 سبتمبر 2006، ص 07.

الفصل الثاني : الإطار العام للرقابة الجبائية.

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات.



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، ص 10.

أما المكلفين بالضريبة و الخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العامة في مجال المحروقات و الشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي 100.000.000 دج، ومن أهداف هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة و الممثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة و التي تقارب نسبتها 70% من الإيرادات الجبائية، مع متابعتها المستمرة و الدقيقة لكونها تملك خبرة الإطارات و الأعوان من أجل ضمان حصيلة أكبر و التخفيف من حدة التهرب الضريبي.

2 مراكز الضرائب CDI.

"هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي و مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة جلال

اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة، وتختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية، لاسيما بما يأتي.⁽¹⁾

2-1 في مجال الوعاء.

أ - تمسك وتسيّر الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعلنين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

ب - تمسك وتسيّر الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.

ت - تصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها.

2 2 في مجال التحصيل.

أ - تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.

ب-تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.

ت-تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.

2 3 في مجال الرقابة .

أ - تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات.

ب - تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقيم نتائجها.

⁽¹⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية، العدد 59، الصادرة في 24 سبتمبر 2006، ص 11.

2 4 في مجال المنازعات.

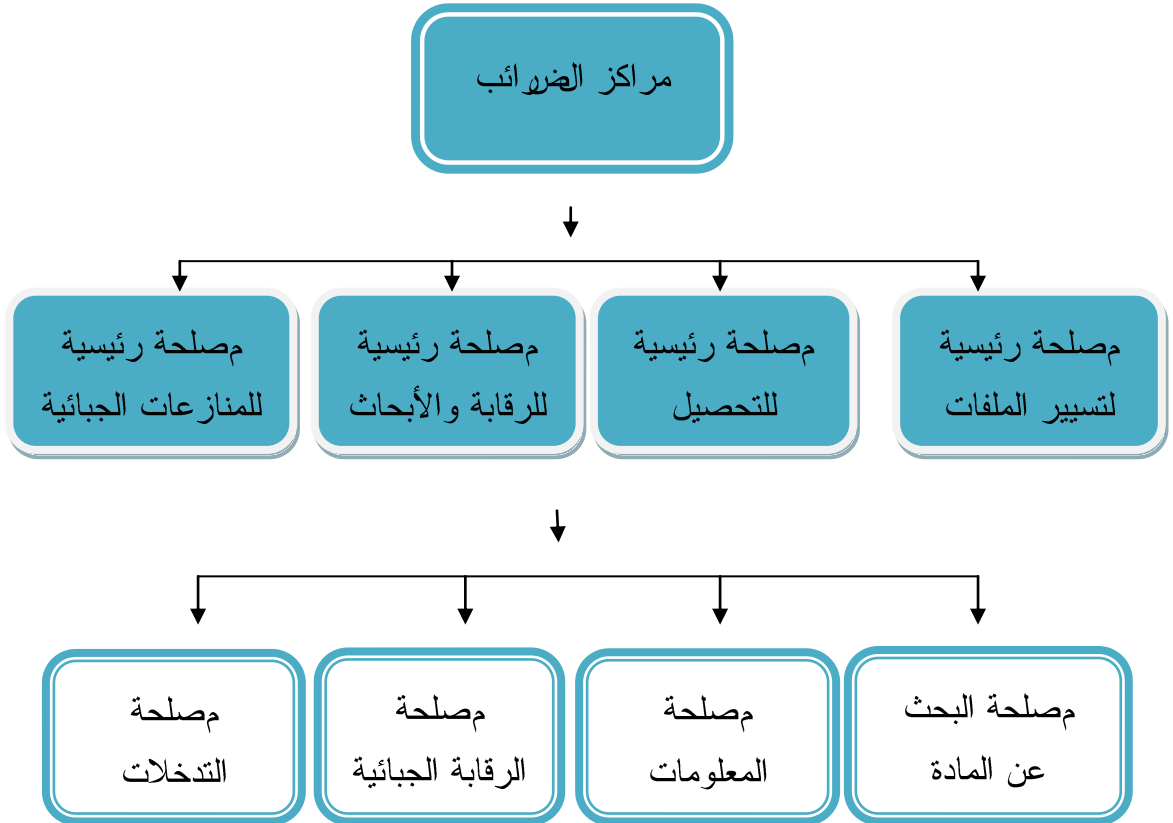
أ - تدرس الشكاوى وتعالجها.

ب - تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.

ت - تتعوض قروض الرسوم.

و الشكل رقم (04) في الصفحة الموالية يوضح الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب.

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، ص 22.

الفرع الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية.

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها و التي تمارس من طرف موظفيها إجراءات التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، وإجراء كل المراجعات الضرورية الوعاء الخاضع، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته وهي تبين صفة العون المدقق كالهوية، الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف و الموظفين المكلفين بذلك هم كما يلي:

أولاً: نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية.

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة بصفته ممثل الإدارة، كمال يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقاً للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين، إضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء فرق التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة، لتقديم الملاحظات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل التقارير للمديرية الجهوية للضرائب.

ثانياً: رئيس مكتب الأبحاث و المراجعات.

إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث و المراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل على 06 سنوات كمدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق لتدقيق كونه مسؤول عن النظام العام داخل فرقة التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة وتنفيذها، كما يتدخل في تقييم السير الحسن للمجهود المبذول من طرف الأعوان المدققين.

ثالثا:الأعوان المدققين.

حتى تسند مهمة التدقيق للأعوان الإدارة الجبائية يجب أن تتوفر فيهم الشروط التي حددها نص المادة [20-2] والتي نصت على[لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل]⁽¹⁾، كما أنه من مهام الأعوان المدققين التدخل في أعمال المراجعة بكل مراحلها.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية.

للرقابة الجبائية عدة أشكال تستعمل حسب أهميتها وفي حدود التشريعات وتتمثل في ما يلي:

الفرع الأول: الرقابة العامة. وتتكون من نوعين وتقوم بهما مفتشيات الضرائب وهما:

أولاً: الرقابة الشكلية.

هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبة، وتمثل مجمل التدخلات التي تهدف إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء و النقائص المرتكبة من طرف المكلفين في تصريحاتهم، و التحقق من المكلف وكذلك التحقق من وعائه الضريبي، و الهدف من الرقابة الشكلية هو التصحيح الشكلي للتصريحات دونما إجراء أية مقارنة بين محاسبته وتصريحاته وتتم هذه الرقابة سنويا باعتبارها أول عملية مراقبة تخضع لها التصريحات.

ثانيا:الرقابة على الوثائق.

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية، ويتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بالمقارنة بين المعلومات

⁽¹⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [20-2] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص11.

الفصل الثاني : الإطار العام للرقابة الجبائية.

المصرح بها من طرف المكلف والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والمؤسسات العامة والخاصة، والمتعلقة بالمعاملات الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الإدارات، حيث يخول القانون للمحقق طلب بعض التبريرات من المكلف إذا اقتضى الأمر وذلك بموجب المادة [45] من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على [يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد أدناه]⁽¹⁾ ويتم طلب المعلومات كالتالي:

1 - **طلب المعلومات:** يحق لمصلحة الضرائب أن تحقق في تصريحات المكلفين وأن تتقدم بطلب المعلومات حول النقاط التي بها غموض، ويمكن أن يكون هذا الطلب كتابيا أم شفويا، حيث لا يخضع المكلف إلى أي عقوبة في حالة عدم رده على هذا الطلب.

2 - **طلب تبريرات وتوضيحات:** يستوجب في هذا الطلب المكتوب أن تبين الإدارة بوضوح المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيحات و تبريرات، والتي من شأنها أن تؤثر على الوعاء الضريبي، وتحدد الإدارة للمكلف أجلا لا يقل عن 30 يوما من أجل تقديم رده وإذا ما انقضت المدة دون أي رد يحدد المفتش أسس فرض الضريبة، وفي حالة عدم تجاوب هذه الإجراءات مع التساؤلات المطروحة يلجأ المحقق إلى نوع آخر من الرقابة والمتمثلة بالرقابة في عين المكان.

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة.

توجد فيها مرحلتين تقوم بهما مديرية الرقابة الجبائية من أجل الكشف عن الأعمال والطرق التديسية وهما:

⁽¹⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [45] قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص24.

أولاً: الفحص المحاسبي.

ويكون الفحص سطحي يعتمد على نص القانون التجاري وعلى ضرورة مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية[ما جاء في نص المادة 9-10-11 من القانون التجاري]* والمكونة من دفتر اليومية و الجرد والمراسلات، إذن الفحص المحاسبي يعتمد على المعاينة المادية على هذه الوثائق، ولكي تكون المحاسبة صادقة يجب أن تكون منتظمة ومعدة حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومقارنتها بالتصريحات المكتتبة من طرف المكلف.

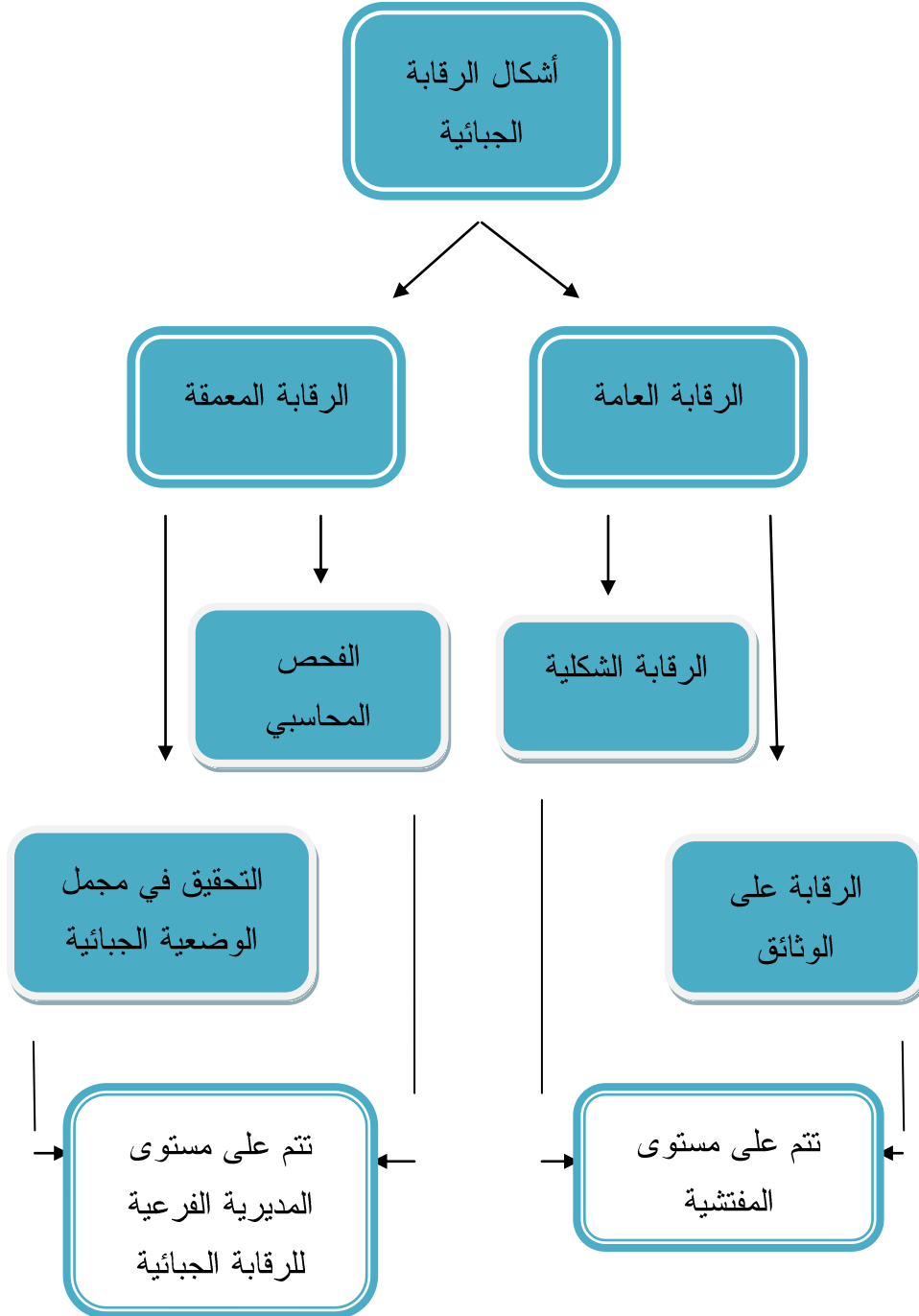
ثانياً: الفحص المعق في مجمل الوضعية الجبائية.

عرفته المديرية العامة للضرائب" على أنه مجموعة من العماليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به"، وقد اعتبره "T.Lambert بأنه يتضمن الدراسة الحقيقية التي وراء المظاهر وليست نشاط الرقابة المادية لهذه المظاهر"، وتظهر صور هذه الرقابة في إجراء المفتش لخصوصيات تخص العناصر المادية للاستغلال بالمؤسسة، عن طريق متابعة تحركات البضائع في مختلف مراحل التسويق، ومراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين و المسوقين، حيث تعتبر هذه الطريقة الأكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية حيث تساعدها على التأكد من صحة التصريحات وكشف مواطن التهرب الضريبي. بخلاف الرقابة على الوثائق "الرقابة العامة" فإن الرقابة بعين المكان تتم خارج مكاتب الإدارة، مما يسمح لهم بالتنقل إلى المقرات المهنية لإجراء بحوث ميدانية، من أجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها، وهذا بمقارنتها مع العناصر الخارجية

ويمكن الاستعانة بلشكل رقم (5) في الصفحة الموالية الذي يوضح أشكال الرقابة الجبائية.

(* سبق وأن تم ذكر المواد [11-10-09] من القانون التجاري 2007، ص04.

الشكل رقم(05): أشكال الرقابة الجبائية.



المصدر: المديرية العامة للضرائب وبتصرف من الطالب، 2015.

المطلب الرابع: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

وضع المشرع الجزائري أدوات قانونية لتنظيم سير عملية الرقابة الجبائية و تتمثل في مجموعة من الإجراءات والوسائل التي يعتمد عليها المراقبون في مهامهم الرقابية. حيث تعتمد الرقابة الجبائية على ثلاث طرق أساسية هي: 1 - التحقيق المحاسبي والذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق.

2 - والتحقيق المصوب في المحاسبة ويهتم بمراقبة ضريبة معينة.

3 - التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تدعماً للتحققين السابقين ويخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة.

وسنتطرق لهم بشيء من التفصيل في ما يلي.

الفرع الأول: 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 التجارية الواجبة قانوناً) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها طبقاً للمواد [01-20 و 03-20] من قانون الإجراءات الجبائية.

"أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه، في هذه الحالة، يمكنه أن يطلب لاحقاً تخفيض الزيارات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة."⁽¹⁾

⁽¹⁾ ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013، مرجع سابق، ص13.

حيث [انه يجب أن يتم التحقيق المحاسبي في عين المكان، ما عدا في طلب معاكس من المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة]»⁽¹⁾.

1 - انجاز عملية التحقيق:

لإتمام عملية المراقبة المحاسبية يتعين على الإدارة إتباع عدة خطوات وهي كالتالي:

أولاً: العمليات التحضيرية لعملية التحقيق.

إن أول خطوة تتم بقيام الأعوان المحققين ببعض الأعمال التمهيدية في المكتب، وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف المراقب من خلال مسك الملف الكامل له "الملف الشخصي، الملف الضريبي"، والمكون من تصريحاته الخاصة بكل أنواع الضرائب الخاضع لها، ويجب الإشارة إلى أن المحقق يقيم ويمسك الدفاتر الضرورية والمتمثلة في E-31 و k-37 لضمان السير الحسن لعملية التحقيق.

بيان مقارنة الحسابات الختامية E-31 "Etat comparatif des bilans":

E-31 هو طبعة تظم كل الحسابات المرفقة بالإقرارات ويبين حركة العقارات وإهلاكاتها حيث يخصص لمعالجة أهم حسابات الميزانية، أصول وخصوم والتصريحات السنوية. يسمح هذا البيان للمحقق بمتابعة التغيرات في حساب الاستثمارات، الإهلاكات المطبقة عند توقف الاستثمار كما يسمح بإعطاء لمحة عن الحالة المالية للمؤسسة.

⁽¹⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [1-20] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص 10.

كشف المحاسبة " k-37 Relevé de comptabilité "

k-37 هو طبعة يعرض فيها كيفية فحص حسابات النتائج ويسمح بمتابعة تحركات رقم الأعمال والأعباء، معدلات الربح الإجمالي، القيمة المضافة والربح الصافي لكل عملية.

حيث يتضمن كشف المحاسبة كشف مفصل للأعباء المطروحة لنتائج المؤسسة، وكشف ملخص للتفاصيل والقواعد المفروضة وأهم نتائج المؤسسة المصرح بها.

إن عملية التحقيق في المحاسبة تنجز عبر عدة مراحل وقواعد محددة قانونا وهذا من أجل ضبط سير إجراءات عملية الرقابة وهي متمثلة في ما يلي:

أ - الإشعار بالتحقيق:

يجب على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بعملية التحقيق وذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مع وصل تسليم بالمراجعة مرفق بميثاق المكلف بالضريبة مع إعطاء المكلف مهلة 10 أيام لتحضير وثائق التحقيق، حيث يجب أن تحتوي الوثيقة على:

- 1- الأجل الأدنى وهو 10 أيام لتحضير المكلف نفسه لعملية التحقيق ابتداء من تاريخ استلامه الإشعار.
- 2- اسم وعنوان المكلف واسم المؤسسة.
- 3- تاريخ وساعة بداية عملية التحقيق في عين المكان، وكذلك تاريخ إرسال الإشعار.
- 4- الوثائق التي يجب مراجعتها، وكذلك الضرائب والرسوم التي سيتم التحقيق فيها.
- 5- السنوات المعنية بالمراقبة وغالبا ما تكون أربع 04 سنوات.

6 - يجب أن تحمل الوثيقة عنوان وختم مصلحة الضرائب وأن توقع من طرف المحققين ورئيس الفرقة، مع ذكر أسمائهم ورتبهم، ويرسل الإشعار برسالة مسجلة تحمل رقما معيناً من سجل الإرسال لدى المصلحة وتكون مرفقة بإشعار الاستلام.¹⁾

ب - جلب ملف المكلف من المفتشية:

خلال أجل التحضير الممنوحة للمكلف يقوم المحققون بجلب الملف الجبائي للمكلف من المفتشية، ونشير إلى أن الملف الجبائي للمكلف ذو طابع سري ويعتبر المحققين الذين يوجد توقيعهم في وثيقة الإشعار بالتحقيق هم الذين لهم حق الإطلاع على هذا الملف.

ت - المعاينة في عين المكان:

تبدأ هذه المرحلة باتصالات بين المحققين والمكلف بالضريبة أو مدير الشركة أو ممثله، فهذا الاتصال مهم بالنسبة لعملية التحقيق، حيث تسمح لهم بخلق جو من الثقة المتبادلة، وتسمح أيضاً للإدارة الجبائية بزيارة محل ممارسة نشاط المكلف ومحاورته، ويرتكز المحقق في حوارهم مع المكلف على مختلف النقاط والملاحظة خلال دراسته للملف الجبائي، ومن هذا الحوار يجمع المحقق بعض المعلومات التي تلزمه لبدء عملية التحقيق.

ث - عملية جمع المعلومات:

يقوم المحققون بجرد كامل لمختلف المتعاملين مع المكلف (زبائن-موردين)، ثم محاولة جمع المعلومات عن كامل التعاملات التي تتم بينه وبين هذه الجهات، وتسمح هذه العملية بمعرفة:

1 نشاط المؤسسة والهدف منه وعدد فروعها.

2 "الزبائن والعملاء": عددهم، مخططهم الجغرافي وطرق الدفع، ومخطط النظام التجاري من توزيع وشراء.

3 أسعار الشراء والبيع المستعملة حالياً وكذلك دوران المخزون، والأسعار التي يقيد بها في الدفاتر.

¹⁾REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE , MINISTRE DES FINANCES, GUIDE DU VERIFICATEUR, EDITION 1994, P 32-33.

4 المستخدمين: عددهم "إطارات، موظفين، عمال، مسؤولين وممثلين".

5 العلاقات مع المؤسسات الأخرى.

6 الوضعية الجبائية للمكلف.

7 محاسبة المكلف وطرق تسجيل العمليات ونظام الاتصالات داخل المنشأة.

ثانيا: المراقبة الفعلية:

"أقرا المشرع الجبائي أنه يتم التحقيق في محاسبة المكلف بعين المكان، أي بمحل ممارسة المكلف نشاطه، إلا في حالة طلب المكلف غير ذلك ويكون الطلب كتابيا وبعد موافقة مصلحة الضرائب على هذا الطلب، وهنا تبدأ فرقة التدقيق عملها حيث يشرع في عملية المراقبة الفعلية والتأكد من محاسبة الممول شكلا ومضمونا (1)":

1 الرقابة الشكلية للمحاسبة(فحص المحاسبة من حيث الشكل): تتمثل هذه المرحلة في اطلاع فرقة

التدقيق على الوثائق المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري والتمثلة في دفتر اليومية، دفتر

الجرد، دفتر المحاسبة وسندات المراسلة، حيث تقوم الفرقة بإجراء فحص في شكل المحاسبة، ومن أهم

الشروط التي يجب توفرها في هذه المحاسبة لكي تكون مقبولة :

أ - محاسبة كاملة ونظامية: تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إذا تضمنت مجموعة من الوثائق والدفاتر

الإجبارية والمنصوص عليها طبقا لمواد القانون التجاري [11،10،09،12].

ب - محاسبة صحيحة ودقيقة: هذا الفحص يستلزم تأشير حسابيا لجميع أرصدة ومراقبة عمليات

الترحيل، والتأشير على سلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية عن طريق وضع مقارنة

مع بيانات دفتر الأستاذ وبيانات الدفاتر المساعدة كدفتر المشتريات، ودفتر الصندوق، وزيادة على ذلك عملية

¹) REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE , MINISTRE DES FINANCES, GUIDE DU VERIFICATEUR, EDITION 1994, P 34-35.

الفحص لميزان المراجعة، حيث أن قاعدة القيد المزدوج تفترض وبصفة عامة أن مجاميع الأرصدة المدينة تساوي الأرصدة الدائنة، ويمكن ملاحظة هذا عن طريق إعداد ميزان المراجعة.

ت - محاسبة مطابقة للواقع: وهذا يستلزم أن تكون بتبرير كل القيود المحاسبية في مبدأها وكميتها بحيث يبرر كل قيد يشكل حالة خاصة، وذلك باستعمال مستندات الإثبات والتي تختلف باختلاف طبيعة العمليات التي يمكن أن تكون شراء، توزيع، خدمات، أو الاستفادة من الخدمات بالإضافة إلى عمليات تسيير المخزونات.

2 فحص المحاسبة من حيث المضمون: يقوم المحقق في هذه المرحلة بقراءة معمقة للحسابات الرئيسية التالية:

أ - المشتريات: يظهر هذا الحساب مجموعة من المخالفات يمكن تصنيفها إلى مجموعتين:

التضخيم في المشتريات: هدفه تخفيض الربح الإجمالي وبالتالي تخفيض الربح الصافي.

التخفيض في المشتريات: هدفه إخفاء الإيرادات الناتجة عن المبيعات.

ب - المخزونات: يعتمد العون المحقق في فحصه للمخزونات على دفتر الجرد الذي يعتبر أهم وسيلة إثبات

للمراقبة المخزونات، فيقوم بمقارنة الجرد الفعلي مع الجرد المحاسبي ويدرس عملية دوران مخزونات

المكلف ويتأكد من تسجيل قيمتها نقدا وكما.

ت - المبيعات: إن مراقبة المبيعات المحققة تسمح بالتحقق من رقم الأعمال كونه إيرادا أساسيا للدولة، فيقوم

المحقق بفحص فواتير وسجلات البيع ومقارنتها بحسابات البنك والصندوق وكذلك الموردين.

ث - التحقيق في حسابات الميزانية: تتمثل عملية التحقيق في التأكد من مطابقة المستندات التي تعتبر وسيلة

إثبات لكل محاسبة، ومنه معاينة حقيقية للمركز المالي للمكلف وهذا عن طريق:

- أصول الميزانية: يمكن للمحقق التحقق من وجود جميع الأصول وأن إجراءات عمليات الإهلاك تتم بطريقة صحيحة وقانونية، كما يتأكد أيضا من الملكية الدائمة أو المؤقتة لجميع الممتلكات وكذلك قائمة التغيرات في الملكية.

- خصوم الميزانية: هي جميع مصادر الأموال المستحضرة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة سواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل، وأنها موجهة من أجل تمويل نشاط المؤسسة.

2- نتائج عملية التحقيق المحاسبي:

يؤدي التدخل في عين المكان والتحقيق في وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، ومراجعة دفاتره شكلا ومضمونا إلى الحالات التالية:

أولاً: قبول المحاسبة:

حيث يجب على فرقة التدقيق إبلاغ الممول بنتائج التحقيق وتنقسم إلى شطرين:

1 - قبول صريح للمحاسبة: أي أن التصريح مقنع بدرجة كبيرة وأن المحاسبة منتظمة وصادقة، وبالتالي فالإدارة ملزمة بإشعار المكلف بنتائج التحقيق، وهذا دون أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم، وهذا حسب المادة [42] من قانون الإجراءات الجبائية.⁽¹⁾

2 - قبول نسبي للمحاسبة: أي أن هناك غموض وارتياب وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي، أي أن يكون هناك اتصال بين الممول والمحقق للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف حول هذه الانحرافات، ثم يقوم المحقق

⁽¹⁾ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [42] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص22.

بإعادة تأسيس رقم الأعمال وأساس فرض الضريبة، ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منح مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم.⁽¹⁾

ثانيا: رفض المحاسبة:

لا يمكن لفرقة التحقيق أن ترفض محاسبة المكلف إلا في حالات قد نص عليها المشرع الجبائي، وذلك لحماية المكلف من تعسف الإدارة الجبائية، وهي موضحة في المادة [43] من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على: [لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة إلا في الحالات التالية:

1 عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد 09 إلى 11 من القانون التجاري ولشروط ولكيفيات تطبيق "النظام المالي المحاسبي".

2 عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة، بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

3 عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات المحاسبة .

تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائيا، على إثر رفض المحاسبة، وهي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة⁽²⁾.

ثالثا: نهاية التحقيق:

تعتبر هذه المرحلة كخلاصة عمل المحقق حيث يرى ضرورة إجراء بعض التعديلات على أسس الضريبة بإتباعه الإجراءات العادية للتقويم وهي كتالي في الصفحة الموالية :

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، قانون المالية المتضمن التعليم رقم 134، المؤرخة في 2000/02/15.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [43] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص 23.

1 إجراء التقويم الثنائي: يطبق هذا الإجراء على المكلف بالضريبة الذي تقبل محاسبته نسبيا، أي المكلف

الذي يلتزم بمحاسبته ويقدم تصريحاته في الآجال القانونية، وبعد عمليات التوضيح والتبرير يكون هذا التقويم نهائي ولا يحق للمكلف بعد ذلك مناقشة المحقق، بل تكون المناقشة مع مصالح الطعن والمنازعات.

2 إجراء التقويم الأحادي: هو إجراء تقوم به الإدارة الجبائية دون أي نقاش أو اتصال مع المعني بالضريبة، وهذا لأن هذا الأخير لم يوفي بواجبه المحاسبي و الجبائي أي عندما ترفض محاسبته، ويطبق هذا الإجراء إذا لم يجبب المكلف على الإشعار الموجهة له قبل الفترة المحددة وهي 40 يوم.

الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة:

يعد التحقيق تحقيقا محاسبيا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة الغير المتقدمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من ق.م.ت لسنة 2008 ، والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وهو إجراء مراقبة مصوبة، أقل شمولية، أكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي، هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية.

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريرات مصوبة أو برامج أولوية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب(طبقا للمادة 20 مكرر 6 - من

الفصل الثاني : الإطار العام للرقابة الجبائية.

قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، حيث نصت على [إن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق المعمق في المحاسبة والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب].⁽²⁾

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب و يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي والمفصلة أدناه. 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 (طبقا للمادة 20-3 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية).⁽³⁾

وعليه، نصت أحكام المادة [20-4 مكرر] من قانون الإجراءات الجبائية، [لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02)].⁽⁴⁾

بالإضافة إلى ذلك و بموجب أحكام المادة [20-5 مكرر] من قانون الإجراءات الجبائية فـ[يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقييم].⁽⁵⁾

علاوة على ذلك، " لا ينبغي للعون المحقق أن يقتصر فقط على طلب الوثائق التوضيحية العادية من المكلف بالضريبة محل التحقيق، بل عليه طلب الدفاتر المحاسبية من أجل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات

(1) ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013، مرجع سابق، ص13-14.

(2) لجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [20-06 مكرر] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص13.

(3) ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013، مرجع سابق، ص13.

(4) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [20-04 مكرر] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص12.

(5) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة [20-05 مكرر] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص13.

المتعلقة بالحقوق والرسوم موضوع التحقيق المحاسبي المصوب(طبقا للمادة 20-1مكرر من قانون الإجراءات الجبائية).⁽¹⁾

الفرع الثالث: التحقيق المعق في مجمل الوضعية الجبائية:

"بتعدد النشاطات وزيادة المداخل وتنوعها جاءت المراقبة المعقدة لمجمل الوضعية الجبائية التي تتمثل في مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخل المحققة خارج الجزائر - فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبينة... إلخ)."⁽²⁾

حيث "لا تتم هذه العملية إلا من طرف أعوان الإدارة التي لهم رتبة مفتش على الأقل"⁽³⁾، "وكذلك بوجود المكلف بالضريبة وآخرون [المحاسب، المحامي،...]، وكذلك لتسهيل عملية التحقيق في مجمل الوضعية حدد المشرع حدودا للإدارة الجبائية، كما أنه منح للمكلفين بالضريبة حقوق من شأنها أن تساعده في مزاولته نشاطه بصفة عادية وتتمثل في "إعطائه أجل 15 يوما لتحضير نفسه للتحقيق بعد أن يستلم أشعارا بالتحقيق مرفوقا بإشعار بالاستلام وكذا ميثاق المكلفين بالضريبة"⁽⁴⁾.

أولا : إعداد برنامج التحقيق:

يتم التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية بدراسة الوثائق المحصلة لدى إدارة الضرائب حيث يفحص المحقق تصريحات المكلف ومن خلال هذه الدراسة يحدد ما يملكه المكلف فيقوم بـ:

(1) ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013، مرجع سابق، ص13.

(2) نفس المرجع السابق، ص31.

(3) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة[21-2] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص.14.

(4) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة[21-3] من قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص.14.

1 اختيار الملف:

في نهاية كل سنة، يقوم كل رؤساء المفتشيات بإعداد قائمة للأشخاص الطبيعيين الذين تظهر فيهم بعض الشكوك، من خلال الفحص الشكلي لملفاتهم حيث ترسل هذه القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب، وبالتشاور بين هذه الأخيرة والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، تحدد القائمة وترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب لإعداد القائمة النهائية للأشخاص الطبيعيين الذين سوف يخضعون للرقابة ويتم اختيار الملف انطلاقاً من المعايير التالية:

أ - ظهور عدم نزاهة التصريحات.

ب - وجود نية استعمال طرق تدليسة المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

المادة 193 .

ت - وجود أموال غير مبررة بحوزة المكلف.

ث - ملاحظة الفروقات الكبيرة بين المداخل المصرح بها والرخاء والثراء الذي يعيش فيه المكلف وكذلك إنفاقه.

2 فحص الملف:

بعد إعداد القائمة النهائية للأشخاص الطبيعيين الذين سوف يخضعون للرقابة، تقوم كل فرقة مكونة من شخصين، تكون لهم رتبة مفتش كما نصت المادة [21-2] من قانون الإجراءات الجبائية، بالتوجه إلى المفتشيات التي توجد فيها ملفات الأشخاص المحقق في وضعيتهم، حيث يسحب الملف الجبائي الخاص بهم ويؤخذ إلى المكتب للفحص، وتسمح هذه النظرة بالتعرف على طبيعة المداخل والمصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي، وكذلك فحص ملف الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف و مستخدميه.

3 جمع المعلومات من مصادر خارجية:

عند انتهاء المحقق من فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالتمويل، يلجأ إلى أبحاث خارجية باستعمال الحقوق التي منحها له المشرع، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مباشرة مع المكلف لأجل الحصول على معلومات توضيحية يعتمد عليها، كما يقوم بفحص الحسابات البنكية للمكلف ولا يجوز للبنك الاعتراض على طلبات المحقق، وكذا مراقبة الأسهم الموجودة في منشأة المكلف، كذلك مراقبة الأموال المحصلة من بيع العقارات أو الأموال التي يحصل عليها من الميراث.

ثانياً: سير عملية التحقيق:

بعد انتهاء المحقق من الإجراءات القانونية لعملية التحقيق، وجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات المساعدة من خارج منشأة المكلف، وإن لم تكن تلك المعلومات كافية فيحق للمحقق وبقوة القانون من طلب تبريرات وتوضيحات من المكلف وذلك من أجل التأكد من مصداقية التصريحات، ويعتبر هذا الطلب إجراء عادي للتحقق من التصريحات على الدخل الإجمالي.

1 طلب التبريرات:

تلتزمها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات الآتية:

أ - فيما يتعلق بوضعيته الجبائية.

ب - فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها، وعليه تتمتع الإدارة بإمكانية أخذ المبالغ المخصصة

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

2 طلب التوضيحات:

"تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات، وتخص أي نقطة واردة في التصريح".⁽¹⁾

ثالثاً: نتائج عملية التحقيق المعمق:

عندما يتوصل المحقق إلى تشكيل النتائج فإنه يقوم بأحد الإجراءات التاليين:

1 إجراءات التصحيح الحضوري:

"تطبق نفس التدابير العامة الواردة مسبقاً حول التحقيق في المحاسبة السارية المفعول ولاسيما فيما يخص الإشعار بنتائج التحقيق حتى في غياب إعادة التقويمات، تبرير إعادة التقويمات المقترحة ومنح أجل رد إضافي مدته أربعون (40) يوماً للمكلف بالضريبة في حالة إشعار بإعادة التقويم المصحح، المناقشة الشفوية والحضورية وحق طلب التحكيم من المسؤول الأول لمصلحة التحقيق [الماد 21-5 من قانون الإجراءات الجبائية]."

2 إجراءات التصحيح التلقائي:

هو إجراء استثنائي لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة، إذا لم يكتب المكلف بالضريبة التصريح على الدخل الإجمالي في الآجال المحددة قانوناً أو لم يسوي وضعيته الجبائية، وإذا لم يستجيب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة، وعليه فإن هذه الأخيرة تحدد تلقائياً القاعدة المناسبة لفرض الضريبة.

⁽¹⁾ ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013، مرجع سابق، ص32.

إن القواعد المحددة من طرف الإدارة، يجب أن تقترب قدر المستطاع من الحقيقة، وتبقى الضمانات المقدمة للمكلف في حالة التصحيح الحضورى سارية المفعول عند التصحيح التلقائى. ⁽¹⁾

خلاصة الفصل:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها. ولتحقيق هذه الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية، عمل المشرع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة، وكذلك تنظيم هياكل إدارية وأسند لكل من هذه المصالح مهام تقوم بها.

⁽¹⁾ ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013، مرجع سابق، ص32.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

لولاية بسكرة

-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-

المبحث الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب.

" توجد المديرية العامة للضرائب في عشر نواحي (تسمى بالمديريات الجهوية) و هي الجزائر (شرق الجزائر، غرب الجزائر) ، وهران ، قسنطينة ، البليدة ، سطيف ، عنابة ، الشلف ، ورقلة ، بشار. كما توجد أربعة و خمسون مديرية ولائية باستثناء الجزائر العاصمة التي توجد بها ستة مديريات ولائية و كذا وهران بها مديرتان

و هذا راجع إلى حجم نشاط الولايتين .

-حيث أن كل مديرية ولائية تنبثق منها خمس مديريات فرعية بالنسبة للولاية الكبيرة و يوجد هناك من

الولايات التي تتكون من ثلاث مديريات فرعية و هذا نظر لصغر حجم نشاطها .

أما بالنسبة لمديرية الضرائب لولاية بسكرة قبل سنة 1991 كانت بها مديرية التنسيق المالي (DCF) وتندرج

ضمنها ثلاث مديريات فرعية هي :

1 -المديرية الفرعية لأملاك الدولة.

2 -المديرية الفرعية للضريبة.

3 -المديرية الفرعية للضرائب .

و تنقسم هذه الأخيرة بدورها إلى فرعين هما : التحصيل و الوعاء و في تاريخ 27 فيفري 1991 صدر

المرسوم التنفيذي 60/91 حيث نص على تنظيم مهام المصالح الخارجية لإدارة الضرائب و بذلك غدت من

مديرية فرعية للضرائب الي مديرية ولائية علما أنها تابعة للمديرية الجهوية بقسنطينة كما أنها تتكون من

خمس مديريات فرعية.¹

¹-مديرية الضرائب لولاية بسكرة ،سنة 2015.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية.

"يسهر على تسيير المديرية المدير الولائي للضرائب و يعتبر المسؤول الأول على جميع المصالح التابعة لها و ذلك لمتابعته المستخدمين كالترقية و الترسيم و التكوين... 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 و كذا إعداد ميزانيات البلديات و مراقبتها و القيام بجميع المهام المنوطة بالمديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة².

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

1. "المديرية الفرعية للمنازعات: و تحوي بدورها على ثلاث مكاتب و هي:

أ-مكتب الشكايات : حيث يقوم باستقبال الشكاوي المقدمة من قبل المكلفين و السهر على متابعة القضايا المنازعة فيها .

ب-مكتب المنازعات الإدارية و لجان الطعون : يعمل على استقبال الطعون المقدمة من قبل المكلفين و الموجهة للجان الطعون .

ج-مكتب التبليغات و الأمر بالصرف : مهمته تبليغ المكلفين بقرارات المدير الولائي و المراقبة و المصادقة على شهادات التخفيض للضرائب و الرسوم الناتجة عن عمليات المنازعات .

2. المديرية الفرعية للوسائل : و تتكون من أربعة مكاتب هي :

أ-مكتب المستخدمين و التكوين : يسهر على تسيير ملفات المستخدمين (ترسيم ، ترقية ... إلخ) و تحضير و مراقبة تنفيذ برامج التكوين.

² - مديرية الضرائب لولاية بسكرة ، سنة 2015

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

ب-مكتب عمليات الميزانية : يقوم بتنفيذ و مراقبة كل المصاريف المتعلقة بالمديرية و كذا تقويم و إعداد احتياجات المديرية من الاعتمادات المالية .

ج-مكتب الوسائل : يقوم بتوفير كل الوسائل المادية و القيام بعمليات الصيانة .

د-مكتب المطبوعات: وظيفته المساهمة في عمليات ضبط مقاييس المطبوعات و ضمان تسييرها مراقبتها بواسطة مخزن و لائي للمطبوعات وله مهمتين هما كالتالي.

- تسيير مخزن المطبوعات و تموينه و تسييره بالتعاون مع المفتشيات و القباضات و كذا تلبية حاجياتها .

- المسك اليومي لعملية جرد مخزون المطبوعات الموضوع تحت تصرف المفتشيات و القباضات .

3. المديرية الفرعية للتحصيل: و تتكون من ثلاث مكاتب و هي

أ-مكتب مراقبة التحصيل: و تتمثل مهامه فيما يلي:

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

- متابعة تحصيل الضرائب و الرسوم الملقاة على كاهل المكلفين .

ب-مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات و الهيئات العمومية المحلية: مهمته

- مراقبة تنفيذ ميزانيات البلديات و الهيئات العمومية من قبل القباضات المختلفة .

ج-مكتب التصفية: و تتجسد مهامه في:

- المراقبة و التكفل بالأحكام القضائية المتعلقة بغرامات المخالفات .

- المراقبة و المصادقة على الحسابات في حالة استبدال قباضي الضرائب .³

4. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية : و تتكون من أربعة مكاتب .

أ-مكتب الجداول: تتجسد مهامه في مايلي.

³ - مديرية الضرائب لولاية بسكرة ،سنة 2015

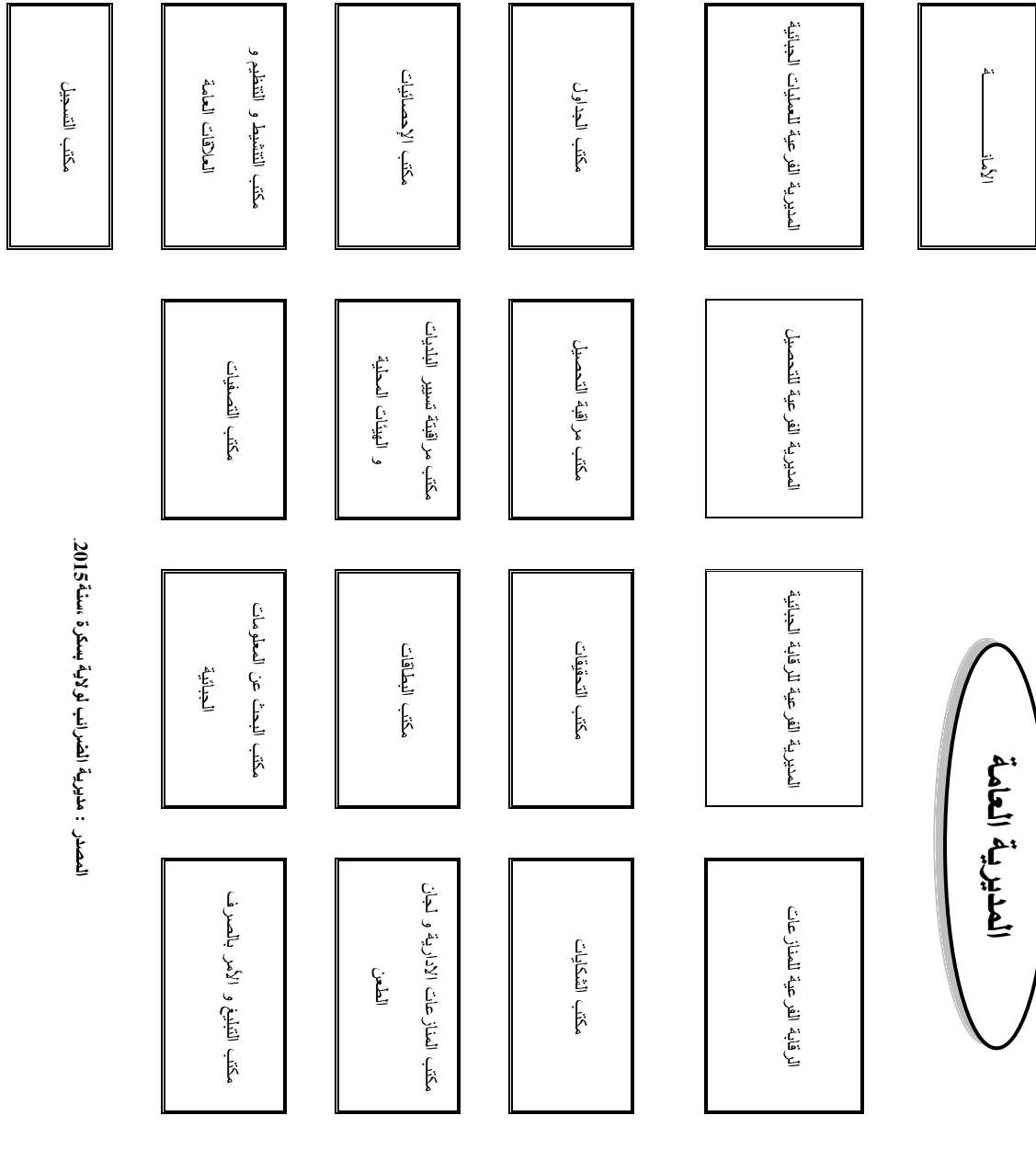
الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

- الاهتمام بتأسيس الضرائب و الرسوم عن طريق الجداول و كذا مصادقتها.
 - حفظ و ترتيب الجداول و توفير و إعطاء كل العناصر للجماعات المحلية لتحصيل الميزانيات التمهيدية.
 - إصدار المستخرجات من الجداول .
 - ب-مكتب الإحصائيات : تتجسد مهامه في مايلي.
 - استلام و مركزة الحالات دورية الإحصائية الصادرة عن جميع هيكل الدولة .
 - إعداد و تبليغ المجموعات و الهيئات المحلية بالبيانات و العناصر الجبائية التي تدخل في إعداد الميزانيات .
 - ج-مكتب التنظيم و التنشيط و العلاقات العامة: و تتجسد مهامه في مايلي.
 - يتكفل بتوزيع المذكرات و القرارات الصادرة عن الإدارة المركزية و الجهوية .
 - التنسيق في عمليات إعداد الضرائب و الرسوم بين المفتشيات في إطار النظام الجرافي و القيام بعمليات مراقبة ميدانية على مستوى المفتشيات للسهر على تطبيق الصارم للقوانين و الإجراءات القانونية.
 - د-مكتب التسجيل و الطابع : يختص بأعمال مفتشيات التسجيل و الطابع و البطاقات و الموارد ، و السهر على مسك بطاقات الأملاك العقارية ، ملخصات العقود و جداول الوفيات و متابعة التصريحات بالوفيات مع المجالس الشعبية البلدية .
5. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية. بحكم أن الأهداف الأساسية المتوخاة من الإصلاح الجبائي هي محاربة الغش الضريبي، في هذا الصدد تم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والتي تتلخص مهامها

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

الأساسية في التحقيق في المحاسبة الجبائية وضمان حسن تبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة.⁴

ويمكن الاستعانة بالشكل رقم (06) الذي يوضح فيه الشكل التخطيطي لهيكل مديرية الضرائب لولاية بسكرة.



⁴ - مديرية الضرائب لولاية بسكرة ،سنة 2015



المبحث الثاني : دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

– المديرية الفرعية للرقابة الجبائية –

وهي خضوع مؤسسة لأشغال البناء والري وكراء عتاد البناء وأشغال الكهرباء للرقابة

الجبائية سنة 2014 .

المطلب الأول : وضعية المؤسسة محل الرقابة الجبائية .

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة .

المؤسسة محل الدراسة هي مؤسسة فردية (شخص طبيعي) يتمثل نشاطها في أشغال البناء والري وكراء معدات البناء وأشغال الكهرباء، وصاحب المؤسسة لديه نشاط آخر مقيد لدا مديرية التجارة تحت سجل ثانوي و يتعلق الأمر بنشاط خدمي وهو كراء السيارات ، وكان تاريخ إنشاء المؤسسة في 2005/12/07 ومقرها بسكرة ، حيث توظف المؤسسة 3 عمال دائمين وعدد غير محدد من العمال المؤقتين ،أما نشاط كراء السيارات فقد تمت الاستفادة منه في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، ويحتوي علي 4 سيارات معدة للكراء ، وتخضع المؤسسة للنظام الحقيقي بالنسبة للضرائب المباشرة وتخضع أيضا للنظام العام بالنسبة للرسم علي القيمة المضافة بمعدل 7% أو 17%، وتستفيد المؤسسة من إعفاءات جبائية بالنسبة لنشاط المستفيد من الدعم وتطوير الاستثمار لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ الدخول في النشاط

الفرع الثاني : أسباب برمجة المؤسسة للرقابة الجبائية .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

تمت برمجة المؤسسة للرقابة الجبائية للأسباب التالية.

1 تكرار الخسارة خلال السنوات المعنية بالرقابة وكانت كتالي

2010 كانت الخسارة 1.523.111 دج

2012 كانت الخسارة 11.728.543 دج

2 ضعف هامش الربح الإجمالي خلال السنوات المعنية بالرقابة وكان كتالي

2011 كان هامش الربح يساوي 1.9

2013 كان هامش الربح يساوي 7.54

3 ضعف رقم الأعمال مقارنة بالاعتاد الذي تملكه المؤسسة الخاضعة للضريبة

4 قطاع النشاط يتوفر على شكوك للتهرب من دفع الضريبة لصعوبة مراقبة هذا النشاط في بعض

الأحيان.

المطلب الثاني : إجراءات سير عملية الرقابة الجبائية .

قام المحقق ببعض الإجراءات التمهيدية و كانت كتالي .

1 - طلب ودراسة الملف الجبائي للمكلف بالضريبة .

2- انجاز بيان مقارن للميزانيات للسنوات المعنية بالمراقبة. (انظر الملاحق رقم01)

3- فحص وثيقة المراقبة للتصريحات الجبائية الشهرية G50.

4- انجاز كشف المحاسبة للسنوات المعنية بالمراقبة .(انظر الملاحق رقم02)

الفرع الأول :أهم الإجراءات التمهيدية التي خضعت لها المؤسسة محل الرقابة .

أولا : إرسال إشعار بالتحقيق ومتابعته.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

وهو عبارة عن وثيقة تعلم بواسطتها الإدارة المكلف بأنه سيخضع لعملية المراقبة و التحقيق الجبائي حيث يشار فيه إلى الضرائب و الرسوم المعنية بالتحقيق و كذا الفترة (أي السنوات) المعنية كما يشار في الإشعار ببعض الحقوق الممنوحة للمكلف كإمكانية الاستعانة بمستشار و منحه مدة 10 أيام لتحضير الوثائق و الدفاتر المحاسبية و من خلال ملف المؤسسة الذي اطلعنا عليه أثناء فترة إجراء التربص التطبيقي لاحظنا أن مصلحة التحقيقات قد أعلمت المكلف الخاضع للتحقيق بواسطة إشعار المسجل تحت رقم // م و ض / م ف ر ج / م ت ج / ف / 2014 المؤرخ في // و المسلم للمكلف بالضريبة بتاريخ 2014/04/01 و الذي من خلاله أبلغته مديرية الضرائب بأن نشاط مؤسستكم سيكون محل تحقيق محاسبي و جبائي للفترة الممتدة من 2010/01/01 إلى 2013/12/31. (انظر الملاحق رقم 3)

الفرع الثاني: الإجراءات الميدانية للتحقيق المحاسبي والجبائي للمؤسسة .

بعد أن انهى المحقق الإجراءات التمهيدية و التحقق من التسجيل المحاسبي للمعلومات المحاسبية ، مع الأخذ بالتفسيرات و التوضيحات من المكلف بالضريبة إن وجدة ، انتقل بعدها إلي المرحلة الثانية و المتمثل في العمل الميداني لعملية الرقابة و التي تمر عبر المراحل التالية :

- 1- إجراء التدخل الأولي بعين المكان .
 - 2- التحقيق المحاسبي من حيث الشكل و المضمون .
 - 3- تحديد الأسس وفق نتائج التحقق المحاسبي .
 - 4- تحديد الحقوق و الغرامات الواجبة الدفع الخاصة بكل الضرائب و الرسوم.
 - 5- التبليغ النهائي بنتائج التحقيق و صدور الورد المحاسبي.
- أولاً: التحقيق المحاسبي من حيث الشكل و المضمون: ويتضمن فحص المحاسبة شكلاً و مضموناً.

1. فحص المحاسبة (المعلومات المحاسبية) : من حيث الشكل.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

أثناء إجراء التدخل الأولي بعين المكان بتاريخ 2014/04/16 تم الاطلاع علي الدفاتر الإجبارية المحاسبية (دفتر اليومية ودفتر الأجور) ،حيث تبين أنها مؤشر ومصادق عليها من طرف محكمة بسكرة بتاريخ بداية نشاط المؤسسة ، وهي تحتوي على كل التسجيلات المحاسبية للعمليات الخاصة بسنوات المعنية بالمراقبة، وكذا التأكد من وجود فواتير الشراء والمصاريف ومختلف الوثائق المتعلقة بالتسجيلات المحاسبية .

2. فحص المحاسبة من حيث المضمون: مراقبة المحاسبة من حيث المضمون .

هي مراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الفحص، من اجل اكتشاف العمليات التي تتضمن السهو الكلي أو الجزئي المتعمد أو غير المتعمد وكذا إثبات شرعية وصدق الحسابات .

و أثناء إجراء التدخل الأولي ، قام المحقق بالتدقيق في الدفاتر الإلزامية والوثائق المحاسبية ومقارنتها بالتصريحات الشهرية والسنوية المودعة من طرف المؤسسة حيث اتضح للمحقق النقائص و الملاحظات التالية

01- الاستفادة من استرجاع الرسم على القيمة المضافة بدون تقديم فواتير الشراء و التي تبرر عملية حسم و هذا ما يخالف نص المادة 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال (سيتم توضيحها في جدول لاحقاً) .

02- القيام بتسجيل محاسبي دون تقديم الوثيقة القانونية و يتعلق الأمر بالقرض الممنوح من طرف السيد

//////////////////// بمبلغ 170.000.00 د ج الظاهر بالكشف البنكي بتاريخ 2013/09/26 .

03- تسجيل مصاريف خاصة بخدمات مقدمة من طرف شركة AGEFAL في الدفاتر المحاسبية ضمن التكاليف القابلة للخصم من الأرباح دون تقديم وثائق تبريرية و قد بلغت هذه التكاليف 188.075.89 د ج

تخص سنة 2013 .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

- 4- عدم تقديم فواتير ووضعيات أشغال (اتفاقيات) تثبت بان رقم الأعمال المصرح به في الإقرار الشهري نموذج G50 المودع لدى مفتشيه الضرائب عزابة ولاية سكيكدة و المحقق مع شركة SICIL SALDO بأنه معفى و الذي سيخضع للتسوية لاحقا .
- 05- استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة الوارد بفاتورة شراء سيارة سياحية نوع طيوطا المقتناة بتاريخ 2010/06/26 و المسترجعة خلال الثلاثي الثاني 2011 ، و كان مبلغ الرسم المسترجع 177.991.45 د ج و هذا ما يخالف أحكام المادة 41 الفقرة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- 06- غياب فاتورة التأمين رقم 2013/04441 الخاصة بالعتاد بمبلغ خارج الرسم قدره 5.976.01 د ج و مبلغ رسم على القيمة المضافة قدره 1.015.92 د ج المسترجع بالثلاثي الرابع لسنة 2013 .
- 07- وجود فرق في المشتريات بين الفواتير المقدمة لشركة نسيم سبخة للاستيراد و التصدير سطيف والمعلومات المتحصل عليها من طرف المصلحة بقيمة 162.363.99 د ج .
- 08- عدم التصريح برقم الأعمال الخاص بكراء السيارات و التي تم اقتناؤها في إطار الوكالة الوطنية لدعم و تطوير الاستثمار (ANDI) و الممنوحة له خلال سنة 2012 بالرغم من دخول نشاطه المذكور أعلاه في الاستغلال و هذا ما يثبت محضر معاينة عدادات السيارات الأربع و الذي قام بتحريره أعوان مفتشيه الضرائب العالية التابع لها نشاطكم إقليميا .
- 09- الاستفادة من حسم مبلغ الرسم على القيمة المضافة الوارد بكشوف الاسترجاع للرسم دون تقديم الفواتير الأصلية و يتعلق الأمر بفاتورة شراء الطابعة بتاريخ 2012/03/13 و فاتورة شراء شاحنة بتاريخ 2010/11/15 و التي ستوضح في جدول إدماج الرسوم على القيمة المضافة لاحقا .
- 10- الاستفادة من تخفيض لأقساط الاهتلاك دون تقديم فواتير الشراء للاستثمارات و الموضحة في الجدول أدناه .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

الجدول رقم (3): يبين أقساط الاهتلاك للاستثمارات المشتراة من قبل المؤسسة دون تقديم فواتير الشراء.

البيانات	السنوات	تاريخ الاقتناء	2010	2011	2012	2013
آلة طباعة		2012/03/13	/	/	20.275.00	24.330.00
شاحنة من نوع FOTON		2010/12/16	/	90.598.29	90.598.29	90.598.29
السيارة السياحية TYOTA YARIS		2010/06/26	7.264.00	14.529.91	14.529.91	14.529.91
المجموع			7.264.00	105.128.20	125.403.20	129.458.20

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2015.

11- عدم تبرير للمبلغ المقبوض بتاريخ 2011/12/20 والمقدر بـ160.000.00 دج و المسدد من طرف

السيد //////////////// و الذي سجل على أساس مسحوبات من الصندوق نحو البنك.

ثانيا : تحديد الأسس الضريبية وفقا لنتائج التحقيق المحاسبي .

حيث انه بالرغم من كل النقائص السالفة الذكر إن محاسبتنا تبقى مقبولة و عليه فان الطريقة المتبعة في تحديد

الأسس هي الطريقة التحاورية و تكون وضعيته الجبائية كما يلي :

1 - تحديد رقم الأعمال :

1-1 رقم الأعمال المفوتر : تم تحديد رقم الأعمال المفوتر بالاعتماد على الكشوف البنكية و الفواتير

المقدمة و كذا استغلال المعلومات الواردة إلى المصلحة و استغلال محضر معاينة عدادات السيارات

المقتناة في إطار الوكالة الوطنية لدعم و تطوير الاستثمار (ANDI) و المحرر من قبل مفتشية الضرائب

بسكرة العالية ،كما تم تطبيق هامش ربح خام قدره 1.20 على الفرق في المشتريات غير المصرحة و

اعتبارها قد تم بيعها على حالها.

1-2 رقم الاعمال المقبوض : تم تحديده بالاعتماد على الكشف البنكي ووضعيات الأشغال والفواتير

المقدمة والمعلومات الواردة إلي مصالحنا من طرف الهيئات العمومية والخاصة .

2- تحديد الأرباح :

تم تحديد الأرباح السنوية بالاعتماد على التصريحات السنوية مع إضافة التكاليف غير القابلة للخصم الآتية

أ -مصاريف غير مبررة و المتعلقة بالخدمات المقدمة من طرف شركة AGEFAL سنة 2013 بمبلغ

580.206.00 د ج ومصاريف التامين.

ب الزيادات في رقم الأعمال غير المصرح بها خلال السنوات 2010-2012 و 2013 .

ت تكاليف غير قابلة للخصم المتمثلة في الضريبة المدفوعة كحد أدنى للتغريم سنة 2012 بمبلغ 5000 د

ج

ث -تكاليف أقساط الاهتلاك غير المبررة خلال السنوات 2010-2011-2012 - 2013 .

و تم تخفيض العناصر الآتية :

ا- مبلغ البضاعة المستهلكة الخاصة بالمشتريات غير المصرحة سنة 2010 بمبلغ 162.363.99 د ج

ب- مبلغ حقوق الرسم على النشاط المهني الناتجة عن الزيادات في رقم الأعمال للسنوات محل التحقيق.

ملاحظة : لتحديد الأرباح المحققة بالنسبة لنشاط كراء السيارات المشتريات في إطار الوكالة الوطنية لدعم و

تطوير الاستثمار (ANDI) فانه تقرر تطبيق معدل ربح صافي قدر بـ 25 % لرقم الأعمال المحدد بعد

التحقيق .

3- الرسم على القيمة المضافة المحسوم :

بعد مراقبة الرسوم المسترجعة من خلال الكشوف المرفقة بالتصريحات الشهرية نموذج G50 و الوثائق

التبريري المقدمة تقرر إعادة إدماج بعض الرسوم غير القابلة للحسم و هذا استنادا إلى المواد 29 و 41 من

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

قانون الرسوم على رقم الأعمال من جهة و عدم تقديم وثائق أصلية والتي تبرز عملية الحسم من جهة أخرى و سيتم توضيح الرسوم المعاد إدماجها في الجدول الآتي في الصفحة الموالية :

الجدول رقم(4):يبين الرسوم الغير قابلة للحسم والواجب إدماجها.

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	الإقرار الشهري	المورد	سبب الإدماج
316848	2009/01/28	48.718.00	8.282.06	الثلاثي الثالث 2010	شركة الاسمنت وحدة بسكرة	عدم تقديم الفاتورة
2292	2010/11/15	452.991.45	77.008.55	الثلاثي الثاني 2011	ش ذ م م كيف	عدم تقديم الفاتورة الأصلية و البطاقة الرمادية .
04441	2013/12/07	5.976.01	1.015.92	الثلاثي الرابع 2013	شركة التامين بسكرة	عدم تقديم الفاتورة .
23163	2010/06/27	1.047.008.55	177.991.45	الثلاثي الثاني 2011	طيوطا الجزائر	سيارة سياحية .
		1.554.694.01	264.297.98			مجموع الرسم على القيمة المضافة الواجب إدماجه

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة ،2015.

و عليه تكون وضعيته الجبائية كما يلي :

1- تحديد رقم الأعمال :

1-1- تحديد رقم الأعمال الناتج عن المشتريات غير المصرحة:

التعيين السنوات	2010	المصدر : مديرية الضرائب
البضاعة المستهلكة	162.363.99	- فرع الرقابة الجبائية -
معدل هامش ربح خام	1.20	ولاية بسكرة ،2015.
رقم الأعمال غير المصرح	194.836.79	

ملاحظة : رقم الأعمال الخاص بالمشتريات غير المصرحة و الذي تم الحصول عليه بتطبيق هامش ربح خام

قدره 1.20 ، هو رقم الأعمال غير المصرح و يتمثل في الفرق بين المشتريات المحقق مع ش ذ م م نسيم

سبحة للاستيراد و التصدير سطيف و المعلومات الواردة للمصلحة، والتي تبين بان مجموع الفواتير المقدمة

خارج الرسم لسنة 2010 هي بقيمة 324.357.10 د ج إلا أن المعلومات الواردة للمصلحة تفيد بان

المشتريات المحققة هي 486.721.09 د ج مما يبين الفرق بقيمة 162.363.99 د ج .

1-2 رقم الأعمال الخاص بكراء السيارات :

من خلال محضر المعاينة المحرر من طرف مفتشية الضرائب العالية بتاريخ 2014/09/11 المسجل تحت

رقم 2014/99 و الذي يبين استغلال السيارات في النشاط و الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لدعم و

تطوير الاستثمار ANDI فان المصلحة اعتمدت رقم أعمال تم تحديده بناء على المسافة المقطوعة لكل سيارة

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

مؤجرة خلال يوم واحد حيث تم اعتماد المسافة المتوسطة التي تقطع في اليوم 500 كلم و هذا استنادا إلى عدد ساعات العمل في اغلب المؤسسات و الشركات الجزائرية (المسموح بها) مع تطبيق سعر متوسط لكراء السيارة لليوم الواحد يقدر بـ 3.000.00 د ج بكل الرسوم .

و لتحديد المسافة السنوية المقطوعة من طرف كل سيارة تم الاعتماد على دفاتر الصيانة المقدمة من طرف لكل سيارة و هذا حسب الجدول الآتي في الصفحة الموالية : و عليه تكون وضعيته الجبائية كما يلي.

مجموع المسافة المقطوعة = (عدد الأيام المؤجرة * متوسط المسافة اليومية)

جدول رقم(5) يبين المسافة المقطوعة لكل سيارة.

نوع السيارة البيان	رقم التسجيل	المسافة المقطوعة سنة 2012	المسافة المقطوعة في سنة 2013
السيارة الأولى	//////////	45.000.00	63.000.00
السيارة الثانية	//////////	30.000.00	54.640.00
السيارة الثالثة	//////////	/	10.000.00
السيارة الرابعة	//////////	/	10.000.00

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2015.

و لحساب عدد الأيام المؤجرة في السنة تم الاعتماد على الطريقة الآتية :

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

مجموع المسافة المقطوعة لكل سيارة في السنة = (عدد الأيام المؤجرة في السنة * متوسط المسافة المقطوعة يوميا)

وهذا من اجل حساب رقم الأعمال المحقق من نشاط الكراء والذي توصل إليه في الجدول التالي في الصفحة الموالية.

الجدول رقم (06): يبين رقم الأعمال المحقق من كراء السيارات خلال سنوات الرقابة.

2013				2012		السنوات
السيارة 4	السيارة 03	السيارة 02	السيارة 01	السيارة 02	السيارة 01	البيان
20 يوم	20 يوم	109 يوم	126 يوم	60 يوم	90 يوم	عدد الأيام المؤجرة سنويا
2.564.00				2.564.00		السعر المتوسط لليوم خارج الرسم
51.280.00	51.280.00	279.476.00	323.064.00	153.840.00	230.760.00	رقم

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

						الأعمال المحقق لكل سيارة
		705.100.00			384.600.00	مجموع رقم الأعمال المحقق

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2015.

3-1 - رقم الأعمال الخاص بالمقاولة :

تم تحديد رقم الأعمال المفوتر الخاص بالمقاولة بناء على وضعيات الأشغال المقدمة و المعلومات المتوفرة لدى المصلحة و مقارنتها بالتصريحات الجبائية و التسجيلات المحاسبية و كذا الكشوف البنكية و هذا حسب الجدول الآتي في الصفحة الموالية :

الجدول رقم (07) : يبين رقم الأعمال الخاص بالمقاولة.

السنوات التعيين	2010	2011	2012	2013
رقم الأعمال المحقق	9.762.049.00	90.886.170.00	11.155.750.00	77.877.494.00
رقم الأعمال المصرح	9.762.049.00	90.886.170.00	11.155.750.00	77.877.494.00
الزيادات	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2015.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

1-4- رقم الأعمال الخاص بكراء العتاد : وهو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(08): يبين رقم الاعمال الخاص بكراء العتاد.

السنوات التعيين	2010	2011	2012	2013
رقم الأعمال المحقق	1.910.526.00	81.680.327.13	8.617.755.00	23.620.841.32
رقم الأعمال المصرح	1.910.526.00	81.543.575.00	8.617.755.00	23.620.841.32
الزيادات	لا شيء	136.752.13	لا شيء	لا شيء

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2015.

1-5- تحديد رقم الأعمال المفوتر الإجمالي :

تم تحديد رقم الأعمال المفوتر بناء على وضعيات الأشغال و الفواتير المقدمة من طرف الممول و بناء على المعلومات الواردة إلى المصلحة ، مع إضافة رقم الأعمال غير المصرح و الخاص بكراء السيارات و كذا المبيعات الخاصة بالمشتريات غير المصرحة و المبالغ الظاهرة في الكشوف البنكية و التي لم يبرر مصدرها، و هذا وفقا للجدول الأتي في الصفحة الموالية.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

جدول رقم (09): يحدد رقم الأعمال المفوتر الإجمالي .

السنوات التعيين	2010	2011	2012	2013
رقم الأعمال المفوتر المحقق مقاولة	9.762.049.00	90.886.170.00	11.155.750.00	77.877.494.10
رقم الأعمال المفوتر المحقق (كراء العتاد)	1.910.526.00	81.680.327.13	8.617.755.00	23.620.841.32
رقم الأعمال الخاص بالمشتريات غير المصرحة	194.836.79	لا شيء	لا شيء	لا شيء
رقم الأعمال المحقق	لا شيء	لا شيء	384.600.00	705.100.00

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

الخاص بكراء السيارات				
مجموع رقم الأعمال المفوتر	102.203.435.42	20.158.105.00	172.566.497.13	11.867.411.79
مجموع رقم الأعمال المصرح	101.498.335.00	19.773.505.00	172.429.745.00	11.672.575.00
الزيادات	705.100.42	384.600.00	136.752.13	194.836.79

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2015.

2- تحديد الربح .

تم تحديد الربح بإضافة العناصر الآتية - دمج الزيادة في رقم الأعمال و كذا دمج التكاليف غير القابلة للخصم و غير المبررة الاهتلاكات و الضرائب غير القابلة للخصم و مشتريات المواد و لوازم غير المصرحة و مصاريف الخدمات مع تخفيض البضاعة المستهلكة و حقوق الرسم على النشاط المهني الناتجة عن الزيادات في رقم الأعمال و الحقوق الناتجة عن التسوية بعد التحقيق وهي وفق الجدول الآتي في الصفحة الموالية.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

جدول رقم (10) : يحدد الربح بعد إضافة العناصر المعاد إدماجه.

السنوات التعيين	2010	2011	2012	2013
النتيجة المصرحة	-1.523.111.00	4.042.494.00	-11. 728.543.00	5.878.375.00
الزيادة في رقم الأعمال	194.836.79	136.752.13	لا شيء	لا شيء
أرباح غير مصرحة (نشاط كراء السيارات)	لا شيء	لا شيء	96.000.00	176.275.00

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

129.458.20	125.403.20	105.128.20	7.264.00	دمج الاهتلاكات
194.052.00	9.200.00	لا شيء	لا شيء	تكاليف غير قابلة للخصم
	/	/	162.363.99	تخفيض البضاعة المستهلكة
284.834.00	337.520.00	2.735.00	32.688.00	تخفيض الرسم على النشاط المهني
6.093.326.20	-11.835.460.80	4.281.639.33	-1.516.062.20	الربح المحقق
5.878.375.00	- 11.733.544.00	4.042.494.00	-1.516.062.20	الربح المصرح
- 11.835.460.80	/	- 1.516.062.20	لا شيء	العجز المرحل
-5.742.134.60	- 11.835.460.80	2.765.577.13	-1.516. 062.20	النتيجة الجبائية المحققة
-5.840.169.00	- 11.733.544.00	2.519.382.00	-1.523.111.00	النتيجة الجبائية المصرحة
خسارة	خسارة	246.195.13	خسارة	الزيادات

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة ، 2015.

ملاحظة 1: تم الحصول على أرباح نشاط كراء السيارات بتطبيق هامش ربح صافي قدره 25 % على رقم الأعمال .

ملاحظة 2: تتمثل التكاليف غير قابلة للخصم في مبلغ الحد الأدنى للتغريم وهو 5000 د ج سنة 2012 و 4200 د ج تتمثل في مواد و لوازم غير مبررة بالفاتورة .

أما التكاليف غير قابلة للخصم سنة 2013 فهي تتمثل في مصاريف الخدمات المقدمة من طرف شركة

AGEFAL+مصاريف التامين.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

2-1- تحديد رقم الأعمال المقبوض : تم تحديد رقم الأعمال المقبوض بناء على الكشف البنكي لحساب

المفتوح لدى القرض الشعبي الجزائري وكالة بسكرة وكذا حساب المفتوح لدى بنك الخليج الجزائر وكالة

بسكرة

أ - رقم الأعمال المقبوض سنة 2010 . كما هو موضح في الجدول التالي .

الجدول رقم (11) : رقم الأعمال المقبوض سنة 2010

التاريخ	المبلغ بكل الرسوم	المعدل المطبق	المبلغ خارج الرسم	طبيعة الأشغال	البنك
2010/01/24	2.719.234.35	% 17	2.324.131.92	أشغال بمركز الأمن بسكرة	CPA بسكرة
2010/04/15	1.684.283.33	% 17	1.439.558.40	أشغال بلدية مشونش	CPA بسكرة
2010/08/26	1.453.550.67	% 17	1.242.351.00	كراء العتاد	CPA بسكرة
2010/08/26	589.680.00	% 17	504.000.00	كراء العتاد	CPA بسكرة
مجموع رقم الأعمال المحقق			5.510.041.32		
مجموع رقم الأعمال المصرح وفق G50			5.510.041.32		
الزيادات			لا شيء		

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة ، 2015.

ب- رقم الأعمال المقبوض سنة 2011 . جدول رقم (12) يبين رقم الأعمال المقبوض سنة 2011.

التاريخ	المبلغ بكل الرسوم	المعدل المطبق	المبلغ خارج الرسم	طبيعة الأشغال	البنك
2011/01/27	325.875.42	% 17	278.526.00	أشغال الإقامة الجامعية بسكرة	CPA بسكرة
2011/02/06	5.564.528.78	% 17	4.756.007.50	مشروع مديرية السكن رأس الميعاد سيدي خالد	CPA بسكرة

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

CPA بسكرة	كراء عتاد البناء بسكرة	820.000.00	% 17	959.400.00	2011/03/01
CPA بسكرة	كراء عتاد الى ش ذ م م عمروش خالد بسكرة	71.794.87	% 17	84.000.00	2011/03/06
CPA بسكرة	أشغال صيانة - بالبريد المركزي بسكرة	122.400.00	% 17	143.208.00	2011/05/03
CPA بسكرة	كراء عتاد البناء اوماش بسكرة	308.000.00	% 17	360.360.00	2011/05/05
CPA بسكرة	خدمات بالبريد المركزي بسكرة	220.305.00	% 17	257.756.85	2011/06/16
AGB بسكرة	كراء شركة SICIL SALDO سكيكدة	854.700.85	% 17	1000.000.00	2011/07/06
CPA بسكرة	شركة SICIL SALDO سكيكدة	4.700.854.70	% 17	5.500.000.00	2011/07/24
AGB بسكرة	كراء عتاد SICIL SALDO سكيكدة	3.418.803.42	% 17	4000.000.00	2011/09/06
CPA بسكرة	اشغال بمركز المطبوعات بسكرة	1.328.772.00	% 17	1.554.663.24	2011/09/14
AGB بسكرة	كراء عتاد شركة قالمة	34.166.000.00	% 17	34.166.000.00	2011/09/27
CPA بسكرة	الجزائرية للمياه بسكرة	81.900.00	% 17	95.823.00	2011/11/16
CPA بسكرة	مزياني بودرسة بسكرة	136.752.13	% 17	160.000.00	2011/12/20
		51.264.816.47	رقم الأعمال المحقق		
		51.128.064.00	رقم الأعمال المصرح وفق التصريح G50		
		136.752.47	الزيادات		

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2015.

ملاحظة: تتمثل الزيادة في رقم الأعمال لسنة 2011 في مبلغ مقبوض ظاهر بالكشف البنكي لحساب

المفتوح لدى وكالة القرض الشعبي الجزائري وكالة بسكرة غير مصرح .

ت-رقم الأعمال المقبوض لسنة 2012: كما هو موضح في الجدول التالي .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

جدول رقم (13) يبين رقم الأعمال المقبوض سنة 2012.

التاريخ	المبلغ بكل الرسوم	المعدل المطبق	المبلغ خارج الرسم	طبيعة الأشغال	البنك
2012/01/08	24.500.000.00	% 17	20.940.170.00	كراء عتاد شركة SICIL سكيدة SALDO	AGB بسكرة
2012/01/08	24.500.000.00	% 17	20.940.170.00	كراء عتاد شركة SICIL SALDO سكيدة	AGB بسكرة
2012/01/17	1.168.562.07	% 17	998.771.00	تجديد شبكة المياه الصالحة للشرب برج بن عزوز بسكرة	CPA بسكرة
2012/01/14	228.384.00	% 17	195.200.00	أشغال بمديرية الخدمات الجامعية بسكرة	CPA بسكرة
2012/01/26	136.886.49	% 17	116.997.00	تصليح الباب بالبريد المركزي بسكرة	CPA بسكرة
2012/01/26	122.826.60	% 17	104.980.00	أشغال بالبريد المركزي بسكرة	CPA بسكرة
2012/01/26	158.622.75	% 17	135.575.00	// // //	CPA بسكرة
2012/02/14	2.122.190.23	% 17	1.813.837.80	تجديد شبكة الصرف الصحي طولقة	CPA بسكرة
2012/02/27	36.294.000.00	% 17	36.294.000.00	أشغال انجاز مع شركة SAIPAM قالمة	AGB بسكرة
2012/03/08	624.546.00	% 17	533.800.00	أشغال بمؤسسة التعليم الابتدائي سيدي عقبة	CPA بسكرة
2012/04/05	1.193.634.00	% 17	1.020.200.00	بلدية غسيرة ولاية باتنة	CPA بسكرة
2012/07/22	501.500.00	% 17	428.632.48	كراء عتاد ش ذ م م نقل بعوشي حاسي مسعود	CPA بسكرة
2012/07/22	600.210.00	% 17	513.000.00	كراء عتاد ش ذ م م نقل بعوشي حاسي مسعود	CPA بسكرة
2012/09/04	1.138.000.00	% 17	972.649.57	كراء عتاد ش ذ م م نقل بعوشي	CPA بسكرة

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

	ف4+ف3 حاسي مسعود				
بكرة CPA	تجديد شبكة المياه الصالحة للشرب برج بن عزوز بكرة	3.065.199.75	% 17	3.586.283.71	2012/09/04
بكرة CPA	اشغال بالاقامة الجامعية بنات جامعة قسنطينة	681.418.00	% 17	797.259.06	2012/10/04
بكرة CPA	كراء عتاد لمؤسسة CSCES بكرة	302.400.00	% 17	353.808.00	2012/10/31
بكرة AGB	كراء عتاد ش ذ م م نقل بعوشي حاسي مسعود	379.487.19	% 17	444.000.00	2012/10/07
بكرة CPA	كراء عتاد لمؤسسة كوسيدار ورقلة	387.000.00	% 17	452.790.00	2012/03/24
CAISSE	تسبيق شركة SICIL SALDO سكيكدة	85.470.00	% 17	100.000.00	2012
		89.908.957.79	رقم الأعمال المحقق		
		384.600.00	رقم الأعمال الخاص بالسيارات		
		90.293.557.79	مجموع رقم الأعمال المحقق		
		89.824.034.00	رقم الأعمال المصرح وفق التصريح G50		
		469.523.79	الزيادات		

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بكرة ، 2015.

ملاحظة : الفرق بالزيادة يمثل المبلغ المقبوض نقدا المحقق مع شركة SICIL SALDO و الذي لم يصرح

ضمن الأسس الخاضعة و لم تسدد عليه الحقوق الواجبة مضافا إليه رقم الأعمال غير المصرح الخاص

بكراء السيارات . و مبلغ 546.21 د ج مصرح بالزيادة في رقم الأعمال و مسددة عليه الحقوق الخاصة

بالرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني .

ج-رقم الأعمال المقبوض لسنة 2013 : كما هو موضح في الجدول التالي .

جدول رقم (14) يبين رقم الأعمال المقبوض سنة 2013.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

التاريخ	المبلغ بكل الرسوم	المعدل المطبق	المبلغ خارج الرسم	طبيعة الأشغال
2013/03/03	1.067.332.50	% 17	912.250.00	أشغال للخدمات الجامعية شتمة بسكرة
2013/03/20	940.354.74	% 17	803.722.00	// // //
2013/03/20	1.947.851.10	% 17	1.664.830.00	// // //
2013/03/24	452.790.00	% 17	387.000.00	كراء عتاد لشركة COSIDER ف18+ف19+ف20+ف21
2013/05/15	200.854.70	% 17	171.670.68	أشغال للسيد برسولي احمد بسكرة
2013/07/10	310.635.00	% 17	265.500.00	كراء العتاد لمؤسسة كوسيدار
2013/07/10	2.844.786.20	% 17	2.431.441.20	تجديد شبكة الصرف الصحي بالتكوين المهني بسكرة
2013/07/30	1.825.296.88	% 17	1.560.082.80	// // //
2013/08/29	233.462.10	% 17	199.540.26	كراء عتاد لشركة AGEFAL حاسي مسعود
2013/08/29	1.782.152.10	% 17	1.523.206.92	تجديد شبكة الصرف الصحي بلدية طولقة
2013/09/17	545.634.93	% 17	466.354.64	كراء عتاد لشركة AGEFAL حاسي مسعود
2013/09/02	484.380.00	% 17	414.000.00	كراء العتاد لمؤسسة كوسيدار
2013/09/17	15.000.000.00	% 17	12.820.512.82	كراء عتاد CICIL SALDO سكيكدة
2013/09/18	439.031.55	% 17	375.240.17	كراء عتاد AGEFAL حاسي مسعود
2013/09/18	3.500.534.70	% 17	2.991.909.40	تهيئة مرشات الجامعة بسكرة
2013/09/22	82.600.78	% 17	70.598.95	كراء عتاد لشركة AGEFAL حاسي مسعود
2013/09/26	170.000.00	% 17	145.299.15	أشغال السيد مزياني توفيق بسكرة
2013/10/06	48.870.677.70	% 17	41.769.810.00	أشغال انجاز مستشفى بعين امناس ايليزي
2013/10/08	2.004.831.27	% 17	1.713.531.00	تهيئة مرشات الجامعة بسكرة
2013/10/13	99.335.27	% 17	84.901.94	كراء عتاد لشركة AGEFAL حاسي مسعود
2013/10/20	3.897.889.75	% 17	3.331.529.7	كراء عتاد لشركة BATISUD ورقلة
2013/11/12	98.899.67	% 17	84.529.63	كراء عتاد لشركة AGEFAL حاسي مسعود
2013/11/13	2.139.345.00	% 17	1.828.500.00	تهيئة مرشات الجامعة بسكرة

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

كراء عتاد لشركة AGEFAL حاسي مسعود	117.816.73	% 17	137.845.00	2013/12/09
أشغال شركة OLA عين امناس	638.400.00	% 17	746.928.00	2013/12/16
كراء عتاد لشركة AGEFAL حاسي مسعود	124.056.94	% 17	145.146.62	2013/12/22
تهيئة مرشات الجامعة بسكرة	832.030.00	% 17	973.475.10	2013/12/30
	77.728.264.93			رقم الأعمال المقبوض المحقق
	705.100.00			رقم الأعمال غير المصرح الخاص بكراء السيارات
	78.433.364.93			مجموع رقم الأعمال المقبوض المحقق
	77.664.670.00			رقم الأعمال المصرح وفق التصريح G50
	768.694.93			الزيادات

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة ، 2015.

ملاحظة : الزيادة في رقم الأعمال لسنة 2013 هي عبارة عن مقبوضات ظاهرة بالكشف البنكي لحساب

المفتوح لدى القرض الشعبي الجزائري و غير المصرحة و المتحصل عليها بطرح مبلغ 145.299.15 دج -

81.704.22 د ج مبررة مع إضافة رقم الأعمال غير المصرح الخاص بتأجير السيارات

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

2 جداول تحديد قواعد و أسس فرض الضرائب و الرسوم :

1-3 جدول تحديد قواعد و أسس فرض الرسم على النشاط المهني :

الجدول رقم (15) :يحتوي علي جداول تحديد قواعد و أسس فرض الرسم على النشاط المهني.

أ -بلدية بسكرة :

السنوات التعيين	2010		2011		2012		2013	
	مغف	خاضع	مغف	خاضع	مغف	خاضع	مغف	خاضع
رقم الأعمال المقبوض المحقق	لا شيء	4.070.481.32	لا شيء	3.368.4 50.13	1.234.170.00	3.453.239.24	13.245.137.08	19.591.980.93
رقم الأعمال المقبوض المصرح	لا شيء	4.070.481.00	لا شيء	3.231.6 98.00	4.217.339.00	لا شيء	26.718.151.00	5.350.273.00
الزيادات	لا شيء	لا شيء	لا شيء	136.752 13.	-2.680.769.00	3.453.239.24	13.473.013.92	14.241.707.93

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة ،2015.

ملاحظة : رقم الأعمال المعفى من حقوق الرسم على النشاط المهني يتمثل في رقم الأعمال الخاص بنشاط

المقاولة و الذي يدخل في إطار الامتيازات الجبائية الممنوحة له من طرف ANDI وفقا لقرار الإعفاء رقم

0/0026/07/2012 بتاريخ 2012/ 02/22 .و بموافقة المديرية الولائية للضرائب بسكرة طبقا للقرار

رقم 2012/19 المؤرخ في 2012/2/28.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

ب بلدية مشونش :

2010		السنوات
خاضع	معفى	التعيين
1.439.560.00	لا شيء	رقم الأعمال المقبوض المحقق
1.439.560.00	لا شيء	رقم الأعمال المقبوض المصرح
لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2015.

ت بلدية سيدي خالد :

المصدر : مديرية الضرائب - فرع

الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة

، 2015.

2011		السنوات
خاضع	معفى	التعيين
4.756.007.50	لا شيء	رقم الأعمال المقبوض المحقق
4.756.007.50	لا شيء	رقم الأعمال المقبوض المصرح
لا شيء	لا شيء	الزيادات

ج - بلدية طولقة :

2013		2012		السنوات
خاضع	معفى	خاضع	معفى	التعيين
لا شيء	1.523.206.92	لا شيء	1.813.837.80	رقم الأعمال المقبوض المحقق
لا شيء	لا شيء	لا شيء	4.879.037.55	رقم الأعمال المقبوض المصرح
لا شيء	1.523.206.92	لا شيء	-3.065.199.75	الزيادات

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2015.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

ملاحظة: الزيادة بالنقصان تتمثل في وضعية الأشغال المنجزة ببلدية برج بن عزوز المصرحة وفقا للتصريح

الشهري نموذج G50 بلدية طولقة و التي تم التصريح هناك .

د - بلدية برج بن عزوز :

2012		التعيين	السنوات
خاضع	معفى		
لا شيء	4.063.970.75	رقم الأعمال المقبوض المحقق	
لا شيء	998.771.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح	
لا شيء	3.065.199.75	الزيادات	

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2015.

و - بلدية غسيرة ولاية باتنة :

2012		التعيين	السنوات
خاضع	معفى		
لا شيء	1.020.200.00	رقم الأعمال المقبوض المحقق	
لا شيء	1.020.200.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح	
لا شيء	لا شيء	الزيادات	

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2015.

هـ - بلدية السبت عزابة (سكيكدة) :

2012		2011		التعيين	السنوات
خاضع	معفى	خاضع	معفى		
13.422.820.00	28.457.520.00	27.174.359.00	لا شيء	رقم الأعمال المحقق	
لا شيء	41.880.340.00	27.174.359.00	لا شيء	رقم الأعمال المقبوض المصرح	
13.422.820.00	-13.422.820.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات	

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

المصدر : مديرية الضرائب – فرع الرقابة الجبائية – ولاية بسكرة ،2015.

ملاحظة : الزيادات في رقم الأعمال في سنة 2012 يخص كراء العتاد و لا يتعلق بأشغال المقاوله و

عليه فهو خاضع للرسم على النشاط المهني عكس ما تم التصريح به بحجة انه معفى و لم يتم تبريره

بوضعيات أشغال أو فواتير الأشغال و هذا ما تم معاينته من خلال الفواتير المقدمة من طرف **المعني**

والمحقة ببلدية عزابة ولاية سكيكدة.

ي - بلدية تاملوكة (قالمة) :

2012		2011		السنوات التعيين
خاضع	معفى	خاضع	معفى	
لا شيء	لا شيء	15.966.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المحقق
لا شيء	36.294.000.00	15.966.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المقبوض المصرح
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر : مديرية الضرائب – فرع الرقابة الجبائية – ولاية بسكرة ،2015.

ز - بلدية شتمة :

ر - بلدية سيدي عقبة :

2013		السنوات التعيين
خاضع	معفى	
لا شيء	1.664.830.00	رقم الأعمال المقبوض المحقق
لا شيء	1.664.830.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح
	لا شيء	الزيادات

2012		السنوات التعيين
خاضع	معفى	
لا شيء	533.800.00	رقم الأعمال المقبوض المحقق
لا شيء	533.800.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح
لا شيء	لا شيء	لا شيء

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2015.

ع - بلدية عين أمناس (ولاية إيليزي) :

المصدر : مديرية الضرائب

- فرع الرقابة الجبائية -

ولاية بسكرة، 2015.

2013		السنوات
خاضع	معفى	
لا شيء	42.408.210.00	رقم الاعمال المقبوض المحقق
لا شيء	42.408.210.00	رقم الاعمال المقبوض المصرح
لا شيء	لا شيء	الزيادات

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

3-2- جدول تحديد قواعد و أسس فرض الرسم على القيمة المضافة : وهو كمايلي .

الجدول رقم (16): تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على القيمة المضافة.

2013		2012		2011		2010		السنوات
خاضع 17 %	معفى	خاضع 17 %	معفى	خاضع 17 %	معفى	خاضع 17 %	معفى	التعيين
78.433.364.93	لا شيء	53.999.557.79	36.294.000.00	17.098.816.47	34.166.000.00	5.510.041.32	لا شيء	رقم الأعمال المقبوض المحقق
77.664.670.00	لا شيء	53.530.034.00	36.294.000.00	16.962.064.00	34.166.000.00	5.510.041.00	لا شيء	رقم الأعمال المقبوض المصرح
768.694.93	لا شيء	469.523.79	لا شيء	136.752.47	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2015.

3-3 جدول تحديد قواعد و أسس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي : وهو كتالي في الصفحة

المالية

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

الجدول رقم (17): تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة علي الدخل الاجمالي .

السنوات التعيين	2010	2011	2012	2013
الربح المحقق	-1.516.062.00	2.765.577.00	-11.835.460.00	-5.742.134.00
تخفيض التأمينات على الشيخوخة	/	/	/	/
الدخل المحقق الخاضع (عجز)	-1.516.062.00	2.765.576.00	-11.835.460.00	-5.742.134.00
الدخل المصرح او المغرم	-1.523.111.00	2.519.382.00	-11.733.544.00	-5.840.169.00
الزيادات	خسارة	246.194.00	خسارة	خسارة

المصدر : مديرية الضرائب – فرع الرقابة الجبائية – ولاية بسكرة ،2015.

ملاحظة : رقم الأعمال المعفى المحقق خلال سنتي 2011 و 2012 مبرر بشهادات الإعفاء من الرسم على

القيمة المضافة المحررة من قبل شركة SAIPAM تعمل في قطاع المحروقات (شركة بترولية) رقم

الشهادات على التوالي رقم الشهادة 71467 المؤرخة في 2011/11/14 محررة من طرف مديرية

المؤسسات الكبرى DGE الجزائر العاصمة، لفائدة شركة SAIPAM CONTRACTING ALGERIE

SPA و الشهادة رقم 0579918 المؤرخة في 2012/10/08 محررة من طرف مديرية المؤسسات الكبرى

DGE الجزائر العاصمة.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

ثالثا: تحديد الحقوق والغرامات الواجبة الدفع الخاصة بكل ضرائب والرسوم.

1 - جداول تحديد الحقوق و الغرامات :

1-1 جداول تحديد حقوق و غرامات الرسم على النشاط المهني. وهي كما يلي

الشكل رقم (18): جداول لتحديد حقوق و غرامات الرسم على النشاط المهني.

أ - بلدية بسكرة :

2013	2012	2011	2010	السنوات التعيين
391.839.00	69.064.00	67.369.00	81.409.00	الحقوق المستحقة
107.005.00	/	64.633.00	81.409.00	الحقوق المصرحة او الصادرة
284.834.00	69.064.00	2.736.00	/	الحقوق المغفلة
71.208.00	10.359.00	273.00	/	غرامات الوعاء
28.483.00	6.906.00	273.00	/	غرامات عدم التسديد
384.525.00	86.329.00	3.282.00	/	الزيادات

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة ،2015.

ب - بلدية سكيكدة :

2012	2011	السنوات التعيين
268.456.00	543.487.00	الحقوق المستحقة
/	543.487.00	الحقوق المصرحة
268.456.00	/	الحقوق المغفلة
67.114.00	/	غرامات الوعاء
26.845.00	/	غرامات عدم التسديد التلقائي
362.415.00	/	الزيادات

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة ،2015.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

ت- بلدية طولقة :

السنوات التعيين	2013
الحقوق المستحقة	30.464.00
الحقوق المصرحة او الصادرة	/
الحقوق المغفلة	30.464.00
غرامات الوعاء	7.616.00
غرامات عدم التسديد التلقائي	3.046.00
الزيادات	41.126.00

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة ،2015.

ج- بلدية برج بن عزوز: تم تسديد حقوق الرسم على النشاط المهني ببلدية طولقة لسنة 2012.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

2-1 جدول تحديد الحقوق و الغرامات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة : وهو كما يلي.

الجدول رقم(19):يحدد الحقوق والغرامات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة.

السنوات التعيين	2010		2011		2012		2013	
	مغف	خاضع 17 %	مغف	خاضع 17 %	مغف	خاضع 17 %	مغف	خاضع 17 %
الحقوق المستحقة	/	936.706.00	/	2.906.798.00	/	9.179.924.00	/	13.333.672.00
الحقوق المصرحة	/	936.706.00	/	2.883.551.00	/	9.100.106.00	/	13.202.993.00
الحقوق المغفلة	/	لاشيء	/	23.247.00	/	79.818.00	/	130.679.00
دمج الرسوم	/	8.282.00	/	255.000.00	/	/	/	1.015.00
مجموع الحقوق المغفلة	/	8.282.00	/	278.247.00	/	79.818.00	/	131.694.00
غرامات الوعاء	/	828.00	/	69.561.00	/	11.972.00	/	19.754.00
مجموع الحقوق و الغرامات	/	9.110.00	/	347.808.00	/	91.790.00	/	151.448.00

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2015.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

1-3 جدول الحقوق و الغرامات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي : وهو كما يلي .

الجدول رقم(20):يحدد الحقوق والغرامات الخاصة بالضريبة علي الدخل الاجمالي.

السنوات التعيين	2010	2011	2012	2013
الحقوق المستحقة	5000.00	835.952.00	5000.00	5000.00
الحقوق المصرحة	5000.00	749.784.00	لا شيء	لا شيء
الحقوق المغفلة	لا شيء	86.168.00	5000.00	5000.00
غرامات الوعاء	لا شيء	12.925.00	لا شيء	لا شيء
الزيادات	لا شيء	99.093.00	5000.00	5000.00

المصدر : مديرية الضرائب – فرع الرقابة الجبائية – ولاية بسكرة ،2015.

2- الجدول العام للحقوق و الغرامات .وهو كما يلي .

الجدول رقم (21) :يحدد الحقوق والغرامات العامة.

التعيين	الحقوق	الغرامات	مجموع الحقوق و الغرامات
الضريبة على الدخل الاجمالي	96.168.00	12.925.00	109.093.00
الرسم على القيمة المضافة	498.041.00	102.115.00	600.156.00
الرسم على النشاط المهني	655.554.00	222.123.00	877.677.00
مجموع الحقوق و الغرامات	1.249.763.00	337.163.00	1.586.926.00

المصدر : مديرية الضرائب – فرع الرقابة الجبائية – ولاية بسكرة ،2015.

ملاحظة هامة : لدي إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب في المسائل المتعلقة بالوقائع أو

بالقانون طبقا لنص المادة 20 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية .

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

و نظرا لعدم إبدائكم أية ملاحظات أو اعتراضات حول نتائج التحقيق المحاسبي و الجبائي في التبليغ الأولي ، وبعد انقضاء الآجال القانونية للرد المقدر بـ 40 يوما ابتداء من تاريخ تسليم التبليغ الأولي ، فان نتائج التحقيق الأولي تكون نهائية في التبليغ النهائي وهي كما تم تحديدها سابقا في التحقيق قبل صدور التبليغ الأولي .

3: إصدار الجدول الضريبي للحقوق و الغرامات الواجبة الدفع (صدور الورد المحاسبي).

بعد الانتهاء من انجاز التبليغ النهائي لنتائج التحقيق يقوم المحققين بإصدار الجداول الضريبية حيث توجه نسخة إلى قباضة الضرائب لمتابعة التحصيل ، و توجه نسخة أصلية إلى الشخص الخاضع للتحقيق و هذا للقيام بتسديد ما عليه من واجبات ضريبية بعد عملية التحقيق و لديه مهلة مدتها 15 يوما للتسديد و بعدها تحسب غرامات التحصيل حسب مدة التأخير وقد تصل إلى 25 % حسب الحالة. (انظر الملاحق رقم 04)

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال ما تم التطرق له في الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة ،وبعد الوقوف علي خطوات الرقابة الجبائية اتضح لنا أن للرقابة الجبائية أهمية جد بالغة في الكشف عن محاولات التهرب الضريبي التي قد تسلكها بعض المؤسسات ، حيث وبعد اخذ شركة كحالة تمت دراستها ومعاينتها ومراقبتها جبائيا من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية اتضح لنا أن هذه الشركة قد تهربت ضريبا مما سبب لها تحمل حقوق وغرامات واجبة الدفع للخزينة العمومية .

الختمة

الخاتمة:

- إن ظاهرة التهرب الضريبي تشهد في الوقت الحالي انتشارا واسعا، وذلك راجع لآثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات والتحويلات الاقتصادية نتيجة زيادة التوجه نحو العولمة وظهور ثورة المعلومات والاتصالات، التي أدت إلى بروز أنواع وطرق جديدة للتهرب الضريبي، كالتهرب الإلكتروني.
- من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك لطبيعته السرية، حتى المناهج المقترحة في عملية التقدير اتضح عجزها نتيجة النقائص التي تعانيها من جهة، ومن جهة أخرى لتطور طرق وأنواع التهرب الضريبي.
- إن للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة، وتحمي المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية من جهة، ومعاقبة المكلفين من جهة أخرى.
- النتائج التي حققتها الرقابة الجبائية تعتبر دليلا على أهمية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية: "الرقابة تساهم في الحد من التهرب الضريبي".
- إن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين، وهذا ما أدى إلى تدعيمها بالتحقيق المعمق في مجل الوضعية الجبائية، والتحقيق المصوب في المحاسبة، بغية التوسيع من صلاحيات أعوان الرقابة الجبائية.
- إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وهذا من شأنه تعزيز استراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة: "محاربة التهرب الضريبي تتطلب تضامنا وتظافرا بين الإدارة الضريبية والإدارات العمومية الأخرى (الجمارك، الهيئات العمومية، البنوك)"

التوصيات والاقتراحات:

أ التوصيات:

انطلاقاً من النتائج المستخلصة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- يجب أن تكون الجهود التي تبذل في عملية مكافحة التهرب الضريبي، في شكل تدخلات دائمة وبدون

انقطاع في إطار منظم، وأن لا تكون في شكل حملات ظرفية ومؤقتة.

- إيجاد إدارة عصرية فعالة ومرنة، لا تتمثل في الهياكل والتجهيزات فقط، بقدر ما يركز على نوعية

الموارد البشرية، وإيجاد الأعوان الجبائين ذوي الكفاءة، وحسن الخلق، والقيم الايجابية العامة.

- تطرقت هذه الدراسة لدور الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي وذلك من خلال محاولة حصر

أهم ما يتعلق بالموضوع من جوانبه النظري والتطبيقي، انطلاقاً من التعرف على أساسيات حول الضريبة

وتقديم النظام الضريبي بالإضافة إلى محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ثم التعرض إلى الرقابة

الجبائية كونها تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية

واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها، حيث

تم التركيز على التحقيق المحاسبي في دراسة الحالة وكيفية سيرانه في المديرية الولائية للضرائب.

نتائج الدراسة واختيار صحة الفرضيات:

على ضوء ما سبق تم الوصول إلى النتائج التالية:

- بإمكانه النظام الضريبي والضريبة ، أن تحدث تغيرات في النشاط الاقتصادي، وذلك من خلال توجيه

الاستثمارات الخاصة المحلية أو الأجنبية لخدم التنمية الاقتصادية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى: "تعتبر

الضرائب من أهم وأقدم مصادر تمويل الخزينة العمومية".

-يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية نظراً لآثاره السلبية المتعددة.

-التنسيق والعمل على نشر الثقافة الضريبية والوعي الضريبي لدى الأفراد وتعريف وتبسيط النظام الضريبي لهم.

-ضرورة التنسيق المحلي والدولي بين ادارة الضرائب ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى، من أجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاطات المكلفين.

ب الاقتراحات:

بالإضافة إلى التوصيات السابقة نقدم أيضاً بعض الاقتراحات، والتي نراها تساعد للوصول إلى نتائج مشجعة في إطار برنامج الرقابة الجبائية وخاصة بالنسبة للمديرية محل الدراسة:

-ضرورة إدراج عدد كاف من القضايا في كل برنامج، واستناد الملفات المراد مراقبتها على معايير موضوعية، بالإضافة إلى عدم الاقتصار على عدد معين منها وأن تصب في كل أوجه الأنشطة الاقتصادية. -تحسين الموارد والإمكانيات البشرية لإدارة الرقابة الجبائية عن طريق رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية والتكوين المستمر بالإضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطورة.

-تحسين الإمكانيات والوسائل المادية من خلال إنشاء مقرات عمل جديدة، وصيانة القديمة منها وتجهيزها بمختلف التجهيزات وتوفير وسائل النقل الضرورية لإنجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة خاصة في المناطق البعيدة، بالإضافة إلى استحداث نظام المعلوماتية لتسهيل عمل الأعوان الجبائيين.

-تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة من خلال الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي لدى الممولين، وتحسين التعامل مع المكلفين من خلال الحد من مشاعر تصغير المكلف أمام الإدارة الجبائية. -وفي الأخير نؤكد على تطهير الإدارة الجبائية من "العراقيل والبيروقراطية والمحسوبية".

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب:

- 1 - حيسى مصطفى حسني، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، معهد العلوم القانونية والإدارية 1998.
- 2 خالد شهادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، 2005، عمان.
- 3 - صالح الزولي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982.
- 4 - محمد جمال ذنبيان، المالية العامة والتشريع المالي، دار الثقافة، عمان، 2003.
- 5 محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، ط4، 2008.
- 6 عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، 1992.
- 7 محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة 2003.
- 8 منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، 1994.
- 9 عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، 1999.
- 10 - حامد عبد المجيد نزار، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، دون تاريخ.
- 11 - فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، 2003.
- 12 - مهدي محمد محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، لبنان، 2005.
- 13 - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 14 - محمد البناء، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2009.
- 15 - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- 16 - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 17 - جميلة يحي، التهرب والغش الضريبي، مذكرة شهادة ليسانس، المركز الجامعي بالمدينة، 2005.
- 18 - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، قرطبة للنشر والتوزيع، 2004.

- 19 - غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 2006.
- 20 - عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، طبعة 2011، مطبعة سخري، حي المنظمة الجميل.
- 21 - سعيد شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 22 - غازي عناية، المالية والتشريع الضريبي، دار الأفاق، عمان، الأردن، بدون سنة نشر.
- 23 - ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص.
- 24 - سوري عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولية وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الإسكندرية، 1999.
- 25 - خالد الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2005، ص 165.
- 26 - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية 2003 .
- 27 - محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2010.
- 28 - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الأردن، وائل للنشر والتوزيع، ط2، 2005.
- 29 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، طبعة 2003.
- 30 - احمد زهير شامية وخالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران، ط2، 1997.
- 31 - مصطفى الكثيري، النظام الضريبي الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، 1985.
- عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي، مطبعة الإشعاع، مصر 2001.
- 32 - بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2003 - 2004.
- 33 - حمدي سليمان، سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 2010.

- 34 - خالد الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2005.
- 35 - سعيد شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 36 - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2010.
- 37 - سوري عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولية وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الإسكندرية، 1999.
- 38 - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002.
- 39 - عوادي مصطفى: الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، تحديث قانون المالية، ط1، 2009.
- 40 - عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، طبعة 2011- مطبعة سخري، حي المنظمة الجميل، 2009.
- 41 - عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مؤسسة الثقافة الجامعية، ط 2، جامعة الإسكندرية، مصر، 2004.
- 42 - غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 2006.
- 43 - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، قرطبة للنشر والتوزيع، 2004.
- 44 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، طبعة 2003.

المذكرات والأطروحات:

- 1 - معجم الطلاب، دار المشرق، توزيع المكتبة الشرقية ساحة النجمة_ص_ب 1986، بيروت لبنان، المطبعة الكاثوليكية بيروت، 1981، طبعة 11، ص256.
- 2 - السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة منتوري قسنطينة 2007/2008.

- 3 جهاد محمد شرف، أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية، مذكرة ماجستير في المحاسبة كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2005.
- 4 لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2011 .
- 5 قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة. 2011/2012.
- 6 محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل دكتورا دولة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.
- 7 العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في التسيير معهد العلوم الاقتصادية. التسيير والتجارة المركز الجامعي الدكتور يحي فارس المدية، أكتوبر 2008.
- 8 جميلة يحي، التهرب والغش الضريبي، مذكرة شهادة ليسانس، المركز الجامعي بالمدية، 2005.
- 9 حميدي نسبية، فعالية الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في كلية العلوم الاقتصادية قسم علو التسيير، جامعة الجزائر 03، 2008/2009.
- 10 - عبد الحفيظ لواتي، التدقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، بسكرة، 2011-2012.
- 11 - عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، فرع اقتصاد التنمية، 2003 - 2004.
- 12 - كوثر بدوي، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 - 2012.

- 13 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دجولة في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2001-2002.
- 14 - نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، 1999، 2003، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الإسكندرية، 2003 - 2004.

المراجع باللغة الفرنسية:

Livres:

1- REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE , MINISTAIRE DES FINANCES, GUIDE DU VERIFICATEUR, EDITION 1994.

القوانين والمراسيم:

- 1 -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب والرسوم المماتلة لسنة 2013.
- 2 -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2012.
- 3 -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، القانون التجاري 2007.
- 4 -القانون رقم 21/01: المتضمن لقانون المالية 2002، الجريدة الرسمية العدد 75، في 22/12/2002.
- 5 -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة، منشورات 2013.
- 6 -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 59، الصادرة في 18 سبتمبر 2006.
- 7 -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 43 المؤرخة في 22/06/2005، الجزائر.
- 8 -
- 1 - المواقع الإلكترونية.

1- Sit <http://www.oecd.org/dataoecd/46/16/37590009.pdf> date: 20/04/2015

2- المديرية العامة للضرائب: [www.MFDGI.GOV.DZ]

أو، www.SGG.DZ

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية: [

.www.joradp.dz]

الملاحق

BILANS

	Au 2009	Au 2010	Au 2011	Au 2012	Au 2013	Observations
تشييكات عينية أخرى		42.484.332	42.484.332	45.935.384	119.877.754	
الإهلاك		- 7.558.908	16.055.775	24.983.153	34.177.555	
الصافي الإهلاك		34.925.424	26.428.558	20.952.231	85.700.200	
معدات و أدوات	11.022.051					
الإهلاك	- 324.666					
القيمة الصافية	10.697.384					
معدات النقل	9.818.640					
الإهلاك	- 2.291.016					
الصافي	7.527.624					
قروض و أصول أخرى غير جارية	/	281.030	892.688	892.688	13.672.828	
المخزون	7.097.702					
مخزونات قيد التنفيذ		1.819.095	290.977	3.103.821	393.920	
حقوق (مدينو الاستعمال)	1.471.867					
الزبائن	/	7.210.164	142.963.151	57.620.485	82.543.642	
مدينون آخرون	/	96.796	9.028	42.467.188	2.810.065	
الضرائب و مشايخها	/	520.632	24.260.604	17.761.827	18.494.443	
السيولة	2.533.177	1.237.748	1.409.134	24.918.849	24.637.463	
Totaux	29.826.752	46.090.891	196.254.140	167.717.089	228.062.561	

PASSIF

	Au 2009	Au 2010	Au 2011	Au 2012	Au 2013
رأس المال	1.903.156	1.668.894	- 716.599	2.547.114	- 9.831.430
رؤوس أموال خاصة أخرى (تحويل من جديد)	/	203.787			
مردون	14.903.998				
قروض و ديون مالية	/	28.000.000	28.000.000	43.000.000	76.800.000
ضرائب و رسوم	241.083	1.120.352	16.570.409	9.262.780	12.449.796
ديون أخرى	314.727	349.248	452.097	294.984	453.328
مردون و حسابات ملحقه	/	16.271.721	148.655.524	124.340.755	134.926.497
النتيجة	203.786	- 1.523.111	3.292.709	- 11.728.544	5.878.375
المسئولة					7.385.995
Totaux	29.826.752	46.090.891	196.254.140	167.717.089	228.062.561

Observations

BILANS

	Au 2009	Au 2010	Au 2011	Au 2012	Au2013	Observations
تشييكات عينية أخرى		42.484.332	42.484.332	45.935.384	119.877.754	
الإحتلاك		- 7.558.908	16.055.775	24.983.153	34.177.555	
الصالفي الإحتلاك		34.925.424	26.428.558	20.952.231	85.700.200	
معدات و أدوات	11.022.051					
الإحتلاك	- 324.666					
القيمة الصافية	10.697.384					
معدات النقل	9.818.640					
الإحتلاك	- 2.291.016					
الصالفي	7.527.624					
قروض و أصول أخرى غير جارية	/	281.030	892.688	892.688	13.672.828	
المخزون	7.097.702	1.819.095	290.977	3.103.821	393.920	
مخزونات قيد التنفيذ						
حقوق (مدينو الإستهلاك)	1.471.867	7.210.164	142.963.151	57.620.485	82.543.642	
الزبابن	/	96.796	9.028	42.467.188	2.810.065	
مدينون آخرون	/	520.632	24.260.604	17.761.827	18.494.443	
الضرائب و مشايخها	/	1.237.748	1.409.134	24.918.849	24.637.463	
السيولة	2.533.177					
Totaux	29.826.752	46.090.891	196.254.140	167.717.089	228.062.561	

الملاحق رقم (02): كشف المحاسبة

أشغال الكهرباء كراء السيارات نقل البضائع على كل المسافات

للسنوات المعنية بالمراقبة

RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

بسكرة

CONCERNANT

ية - بسكرة

05 التعاون

DESIGNATION DES COMPTES	01/01/2010	01/01/2011	01/01/2012	01/01/2013	OBS
	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	
	2	3	4	5	
TE					
CREDIT { Vente de marchandises-----					
DEBIT { Marchandises consommées-----					
BENEFICE BRUT(crédit -débit)(1)-----					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{bénéfices brutes}}{\text{ventes}} \times 100$					
AJO					
CREDIT { Production vendue -----	9.762.049	172.429.745	11.155.750	77.877.494	
{ Production stockée -----		/	765.420	(471.420)	
{ Production de l'Entrep, pour elle-même		/			
CREDIT { Prestation fournies -----	1.910.526	/	8.617.755	23.620.841	
{ Transfert de change de production -----		/			
TOTAL DU CREDIT -----	11.672.574	172.429.745	20.538.925	101.026.915	
DEBIT { Matières et fournitures consommés	6.586.828	54.772.668	8.610.237	10.111.702	
{ Services -----	194.525	103.108.200	4.207.754	74.106.643	
TOTAL DU DEBIT-----	6.781.353	157.880.868	12.817.991	84.218.345	
BENEFICE BRUT(crédit -débit)(2)-----	4.891.221	14.548.877	7.720.934	16.808.570	
POURCENTAGE BRUT = $\frac{V.A}{\text{production vendue}} \times 100$	% 41.90	% 8.43	% 37.60	% 16.64	
D'EX					
CREDIT { Bénéfices brut total (1) +(2) -----	4.891.221	14.548.877	7.720.934	16.808.570	
{ Produits divers -----	/	/	/	/	
{ Transfert de charge d'exploitation	/	/	/	/	
TOTAL DU CREDIT -----	4.891.221	14.548.877	7.720.934	16.808.570	
DEBIT { Frais personnel -----	525.934	964.073	2.092.953	1.450.784	
{ Impôts et taxe -----	975.173	1.045.386	1.145	108.397	
{ Frais divers financier		79	8.423.001		
{ Amortissements-----	4.943.225	8.496.866	8.927.378	9.194.402	
{ Frais Financières FF مصاريف مالية					
TOTAL DU DEBIT -----	6.444.332	10.506.404	19.444.477	10.753.583	
CREDIT { Solde du résultat d'exploitation ----	/	4.042.473		6.054.987	
{ Autres produits -----	30.000				
TOTAL DU CREDIT -----	30.000	4.042.473			
DEBIT { Solde du résultat d'exploitation ----	1.553.111	/	11.723.543		
{ Autres charge -----		74.970	5.000	176.613	
TOTAL DU DEBIT -----	1.553.111				
BENEFICE NET (crédit - débit)-----	(1.523.111)	3.292.710	(11.728.543)	5.878.374	
POURCENTAGE NET = $\frac{\text{bénéfice net}}{\text{C,A}} \times 100$	/	1.90	/	7.54	

MODIFICATIONS A FAIRE SUBIR AU BENEFICE NET RESULTANT DE LA COMPTABILITE

NATURE DES MODIFICATIONS		EXERCICE vérifié le 2010	EXERCICE vérifié le 2011	EXERCICE vérifié le 2012	EXERCICE vérifié le 2013	OBSERVATIO
MEN TATI	Rehaussement du bénéfices brut ...					
	Prélèvement et dépense personnelle					
	الزيادات في رقم الأعمال	194.836	136.752			
	Intérêts et fonds propres -----					
	Intérêts des comptes courants --					
	Réserves -----					
	أرباح غير مصرحة	/	/	96.000	176.275	
	دمج الاهتلاكات	7.264	105.128	125.403	129.458	
	تكاليف غير قابلة للخصم	/	/	9.200	194.052	
	Fonds de commerce					
Brevets , concessions						
Terrains						
Bâtiments						
Matériel						
TOTAL DES AUGMENTATIONS		202.100	241.880	230.603	499.785	
تخفيض البضاعة المستهلكة		162.363				
تخفيض الرسم على النشاط المهني		32.688	2.735	337.520	284.834	
.....						
.....						
TOTAL DES DIMINUTIONS		195.051	2.735	337.520	284.834	
DIFFERENCE ENTRE		7.049	239.145		214.951	
LES AUGMENTATIONS				(106.917)		
ET LES DIMINUTIONS		/	4.281.639	/	6.093.326	
BENEFICE NET REEL		/	2.48	/	7.82	
POURCENTAGE NET = (bénéfices netx 100 C,A Total reconstitué						
Application de l'article 18		EX20.....	EX20.....	EX20.....	EX20.....	
du code des Impôts Directes		EX20.....	EX20.....	EX20.....	EX20.....	
et Taxes assimilées		EX20.....	EX20.....	EX20.....	EX20.....	
Report déficitaire		EX20.....	EX20.....	EX20.....	EX20.....	
TOTAL à retrancher du bénéfice net ci -dessus						
BENEFICE IMPOSABLE						

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
Direction des Impôts de la Wilaya de BISKRA.
Sous Direction du Contrôle Fiscal

Avis de Vérification de Comptabilité

الملاحق رقم (03): اشعار بالتحقيق

الى السيد :

N.I.F

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

رقم **Le :**

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre **مقر** **مؤسستكم** le à Heures, à l'effet de vérifier au titre des **2012/2011-2013/2012-2014/2013-2015/2014** L'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droit et taxes ci après désignés

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du code des procédures fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44/1 du CPF à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

(1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procéder dès la remises du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du C.P.F).

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

Veuillez agréer, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des
Vérificateurs

Dispositions fiscales

Article 20- 4 du Code des Procédures Fiscales : Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20- 5 du C.P.Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (03) mois, en ce qui concerne :

- Les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA , pour chacun des exercices vérifiés ;
- Toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (06) mois pour les entreprises ci-dessus , lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

- Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (09) mois.

Important !

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le (s) vérificateur(s), vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr **DEBABECHE Abdallah** Sous-directeur du Contrôle Fiscal à la Direction des Impôts de Wilaya de BISKRA (Tel N° **033 53 63 37**)

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Mr **BOUNABI YAKOUB** le Directeur des Impôts de la Wilaya de BISKRA (Tel N° **033 53 08 36**).

الملاحق رقم (04): الورد المحاسبي الفردي

مدیرية الضرائب لولاية
مفتشية الضرائب
(Cachet d'identification)

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : Année :

M. السيد (s)
(nom et prénom - Raison sociale) (اللقب، الاسم، التری)

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

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

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE à 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.												
Majorations et Amendes (VF+IRG) à I.B.S.												
Versement Forfaitaire												
Taxe sur l'Activité Professionnelle												
Taxe sur la Valeur Ajoutée à												
Réintégration TVA/achats												
Pénalités d'assiette/TVA												
Taxe sur achats												
E 2700 - Enregistrement												
E 2 - C 200 - Timbre												
C 1 - B - 00 - TF et TA												
C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												

Série D - n° 37

CODE
ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECouvreMENT

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

D.
(Cachet d'identification)

CODE
ACTIVITEDATE DE MISE EN
RECOURS

DATE D'EXIGIBILITE

ROLE INDIVIDUEL N° : Année :

M. السيد (ة)
(nom et prénom - Raison sociale) (اللقب، الاسم، إسم 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

RECETTE DES IMPOTS

D

(Cachet d'identification)

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

Série D. 37 A - Imp. Officielle, Algérie (2013)

NUMERO Compte et ligne d'imputation	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	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 (Déclarée)	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
201 001 L1		I.R.G.											
M1		Majorations et Amendes (VF+IRG) I.B.S.											
500 026 C		Versement Forfaitaire											
500 026 A		Taxe sur l'Activité Professionnelle											
500 020		Taxe sur la Valeur Ajoutée											
201 004 IE		Réintégration TVA/achats Pénalités d'assiette/TVA											
		Taxe sur achats											
		E 2700 - Enregistrement											
		E 2 - C 200 - Timbre											
		C 1 - B - 00 - TF et TA											
		C 1 - F - 00 - impôt sur le Patrimoine											

مفتشية الضرائب

(Cachet d'identification)

