



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

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

الموضوع

فعالية الرقابة الجبائية كاداة للحد في التهرب الضريبي
دراسة حالة لمديرية الضرائب
- بسكرة -

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

الأستاذ المشرف:

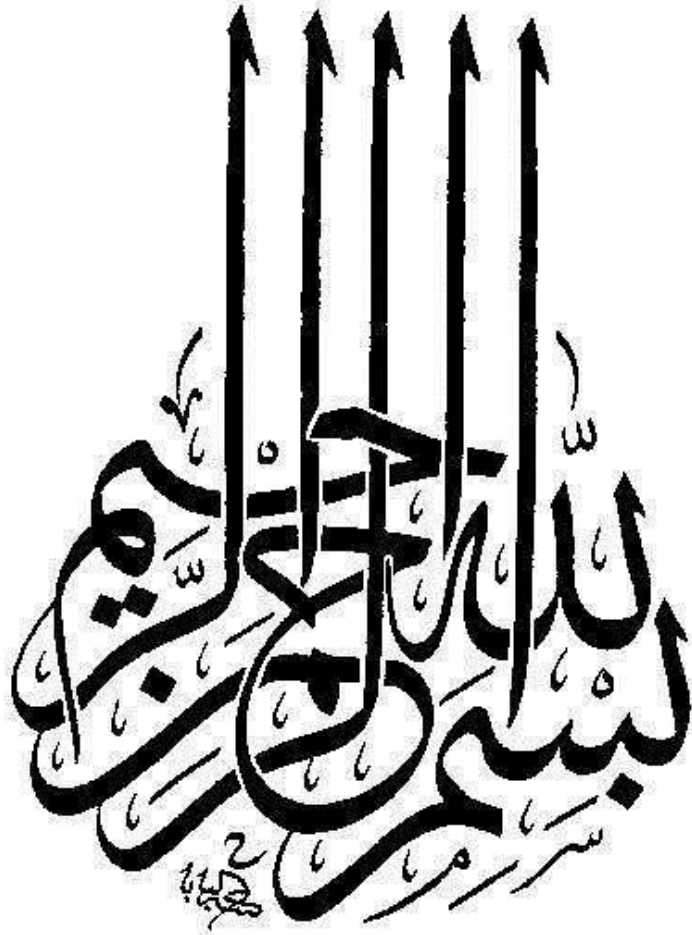
د. بلوفي عبد الحكيم

اعداد الطالب:

غزة مبروك

رقم التسجيل:	. MASTER--GE/GO-AUDIT/2016
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2015-2016



[وقل اعملوا فسيري الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون إلى
عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون].

سورة التوبة الآية: 104

شكر و عرفان

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل ، فهو القائل " لئن شكرتم لأزيدنكم " .

ولقول رسول الله صلى الله عليه وسلم " ومن لم يشكر الناس لم يشكر الله " .

نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير والاحترام إلى الأستاذ المشرف " بلوفي عبد الحكيم " لقبوله

الإشراف على هذا العمل وعلى نصائحه وتوجيهاته التي لم يخل علينا بها

دون أن ننسى عمال المكتبة وإلى الذي ساعدنا في طباعة المذكرة.

إلى كل الأساتذة الذين أشرفوا على تعليمنا من بداية مشوارنا الدراسي إلى غاية هذه المرحلة.

إلى كل من ساعدنا ولو بابتسامة صادقة. إلى كل هؤلاء جزاهم الله كل خيرا.

يارب ... لا تدعنا نصاب بالغرور إذا نجحنا. ولا نصاب باليأس إذا فشلنا.

بل ذكرنا دائما بأن الفشل هو بداية النجاح.

يارب ... علمنا أن التسامح هو أكبر مراتب القوة . وأن حب الانتقام هو أول مظاهر الضعف.

يارب ... إذا جردتنا من المال أترك لنا نعمة الأمل... و إذا جردتنا من الأمل أترك لنا قوة الصبر كي نتغلب

على الفشل.....وإذا جردتنا من نعمة الصحة أترك لنا نعمة الإيمان.

يارب ... إذا أسأنا إلى الناس أعطينا شجاعة الاعتذار. وإذا أسأ إلينا الناس أعطينا شجاعة العفو.

"وشكرا"

.. إهداء ..

قال تعالى: "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا" ووصى بهما الحبيب و خير الانام محمد رسول الله صلى الله عليه و سلم .

أهديكم سلاما لو رفع إلى السماء لكان قمرا منيرا ولو نزل إلى الأرض لكساه سندسا وحريرا ولو مزج بماء البحر لجعل الملح الأجاج عذبا فراتا سلسبيلا

إلى مثلي الأعلى وأعز وأعلى ماأملك في الدنيا فبدونه الحياة ليس لها معنى والدي الغالي أطال الله في عمره
أبي.....أبي.....أبي

إلى التي زادتني عزما وإرادة في النجاح إلى أعلى وأعز ماأملك في الوجود أمني حفظها الله وأطال في عمرها
أمي.....أمي.....أمي

واهدي بأسمى إلى الأستاذ المشرف " بلوفي عبد الحكيم " لقبوله الإشراف على هذا العمل وعلى نصائحه
وتوجيهاته التي لم يبخل علينا بها

إلى جميع اخوتي و اخواتي خاصة اخي المدلل يوسف اطال الله في عمره اهدي تحياتي الى صلة الرحم التي يسألني عليها ربي
يوم القيامة صغيرا و كبيرا

إلى اصدقائي الي عشت معهم أحلى أيام حياتي

إلى جميع أساتذتي الأفاضل و معلمي الأوائل طيلة مشواري الدراسي

إلى كل خريجي دفعة العلوم الإقتصادية 2015-2016 خاصة تخصص فحص محاسبي

إلى كل زملائي من الابتدائي إلى الجامعي.

إلى كل من لم يذكر اسمه في السطور فهو في القلب محفور و الله الموفق.

الملخص :

تعالج هذه المذكرة اشكالية التهرب الضريبي و الغش الضريبيين ، حيث تطرقنا الى تحليل الظاهرة مع طرق و اساليب معالجتها ، و علاقتها مع المتغيرات الخارجية ، فمعظم الدول يضعن الرقابة الجبائية كاسلوب للمكافحة ، و ذلك باستخدام ادواتها و اجهزتها للحد منها، الا ان الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على التهرب و الغش الضريبيين لوحدها، انما يجب الاستعانة بطرق اخرى مثل استخدام طرق الوقائية قبل حدوث تهرب و غش ، و التنسيق بين الادارات للحصول على المعلومات اللازمة ، و في الاخير تقييم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من حيث تطور عدد الملفات المدروسة و من حيث النتائج المقدمة ، وعلى هذا استنتج مدى فعالية الرقابة في الجزائر، مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها، و اعطاء التحسينات اللازمة لزيادة تفعيل الرقابة الجبائية .

الكلمات المفتاحية :

التهرب الضريبي ، التحصيل الجبائي ، الرقابة الجبائية .

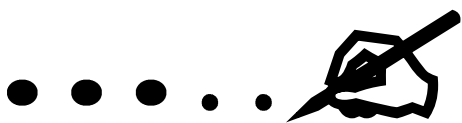
Résumé:

Cette memoire se traite le probleme de l'evasion et la fraude fiscale, où on a Analysé ce phénomène avec des méthodes et des techniques de leur traitement et de leur relation avec les changements externes, où tous les pays déposent le contrôle fiscal comme une méthode de contrôle, en utilisant ses outils et ses matériels pour reduiser ce probleme. Toutefois, le controle fiscal ne peut pas d'eliminer de l'evasion et la fraude fiscale seul, mais doit être utilisé d'autres moyens comme d'utiliser les methodes de prévention avant qu'une évasion ou une fraude se produise. et la coordination entre les administrations pour obtenir des informations nécessaires, finalement le contrôle fiscal en Algérie s'estimé en termes d'évolution du nombre de fichiers étudiés et des résultats présentés, à la conclusion de l'efficacité de ce contrôle en Algérie avec de presenter quelque problemes qui souffre le contrôle fiscal.

Mots clés :

L'évasion fiscale, la collecte fiscale, contrôle fiscal.

فهرس المحتويات



الصفحة	المحتويات
I	البسملة
II	الاهداء
III	شكر و تقدير
IV	ملخص الدراسة
VI	فهرس المحتويات
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الاشكال
XI	قائمة الملاحق
ب-م	مقدمة
الفصل الأول: الضريبة و اشكالية النظام الضريبي	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: مفاهيم اساسية حول الضريبة
8	المطلب الاول: تعريف الضريبة
9	المطلب الثاني: خصائص الضريبة
10	المطلب الثالث: قواعد عامة للضريبة
12	المطلب الرابع: انواع الضريبة
15	المبحث الثاني: التهرب الضريبي
15	المطلب الاول: تعريف التهرب الضريبي و الغش الضريبي
15	الفرع الاول : تعريف التهرب الضريبي و اسبابه
17	الفرع الثاني : الغش الضريبي
18	المطلب الثاني: انواع التهرب الضريبي و الغش الضريبي
18	الفرع الاول: انواع التهرب الضريبي
19	الفرع الثاني: انواع الغس الضريبي
20	المطلب الثالث: العلاقة بين التهرب و الغش الضريبي

21	المطلب الرابع: الازدواج التهرب الضريبي
23	المبحث الثالث: طرق التهرب الضريبي و وسائل مكافحته
24	المطلب الاول: اثار التهرب الضريبي
25	المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي
28	المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي
30	المطلب الرابع : طرق قياس التهرب و الغش الضريبي
32	خلاصة الفصل الاول
الفصل الثاني : مدخل الرقابة الجبائية و آلياتها	
34	تمهيد
35	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
35	المطلب الاول:تعريف الرقابة الجبائية
36	المطلب الثاني:اشكال الرقابة الجبائية في الجزائر
39	المطلب الثالث: اسباب و مبادئ الرقابة الجبائية
39	الفرع الاول : اسباب الرقابة الجبائية
40	الفرع الثاني : مبادئ الرقابة الجبائية
41	المبحث الثاني: الاطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية
42	المطلب الاول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
49	المطلب الثاني: الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية
53	المبحث الثالث: اجراءات و عقوبات الرقابة الجبائية
53	المطلب الاول: التنسيق بين الإدارات
55	المطلب الثاني: الغرامات و العقوبات الجبائية
57	المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
68	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث : تقييم فعالية الرقابة الجبائية ودراسة ميدانية لمديرية الضرائب بسكرة	
70	تمهيد
71	المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة
71	المطلب الأول: النشأة
72	المطلب الثاني : الإطار التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

قائمة المحتويات

77	المبحث الثاني : حالات التهرب الضريبي لمديرية الضرائب بسكرة
77	المطلب الاول : نماذج التهرب الضريبي في مديرية الضرائب بسكرة
80	المطلب الثاني : عدد الملفات المدروسة على مستوى المديرية الولائية للضرائب
81	المطلب الثالث : الحصيلة الضريبية
84	المطلب الرابع : الأهمية النسبية
87	المبحث الثالث : دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بولاية بسكرة
87	المطلب الاول : التحضير لخطوات وإجراءات عملية التحقيق المحاسبي
90	المطلب الثاني : نتائج التحقيق
96	خلاصة الفصل
100-98	الخاتمة
104-102	قائمة المراجع

قائمة الاشكال

الصفحة	اسم الشكل	الرقم
36	أشكال الرقابة الجبائية	1
38	خطوات إجراء الرقابة على الوثائق	2
50	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث و المراجعات	3
76	هيكل مديرية الضرائب لولاية بسكرة	4
78	حالات التهرب الضريبي في مادة الوعاء	5
79	حالات التهرب الضريبي في مادة التحصيل	6
80	عدد الملفات الخاضعة للرقابة	7
82	تطور الحصيلة الضريبية للفترة 2009-2012	8
86	التطور النسبي للحصيلة الضريبية للفترة 2009-2012	9

مصطلحات

Etat comparatif des bilans" E-31

بيان مقارنة الحسابات الختامية

Relevé de comptabilité k-37

كشف المحاسبة

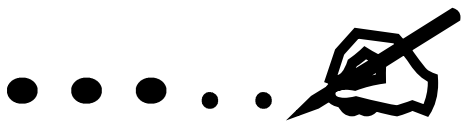
قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	الرقم
77	حالات و المبالغ المتهرب منها في مادة الوعاء في ولاية بسكرة	1
79	حالات و المبالغ المتهرب منها في مادة التحصيل في ولاية بسكرة	2
80	تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية	3
82	الحصيلة الضريبية	4
84	الأهمية النسبية لأنواع الضرائب والرسوم	5
85	التطور النسبي للحصيلة	6
90	رقم الاعمال من خلال جدول حسابات النتائج	7
91	G50 رقم الاعمال من خلال تصريحات	8
91	رقم الاعمال المقبوض في 2012	9
92	رقم الاعمال المقبوض في 2013	10
93	رقم الاعمال المقبوض في 2014	11
93	رقم الاعمال المقبوض في 2015	12
94	الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2012-2013	13
94	الرسم على القيمة المضافة المطالب بارجاعه	14
95	الملخص العام للحقوق و الغرامات	15

قائمة الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
106	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة	1
107	اشعار بالتحقيق المحاسبي	2
108	تصريح بين ادارات الضرائب	3
109	تصريح بين مديرية وادارة البنوك	4
110	تصريح داخلي للادارة الضريبية تراقب به التصريحات الشهرية للمؤسسات	5
111	تصريح ترسله ادارة الضرائب الى المؤسسة المعنية	6

مقدمة عامة



مقدمة:

الواقع أثبت ان معظم الدول النامية كما هو في الجزائر واعتماداتها على الثروة البترولية وجدت نفسها امام عائق كبير تمثل في انخفاض اسعار البترول و تذبذب ايراداتها.

تعتبر الضريبة من اهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية ، إلا أن هناك معوقات تقلص وتقلل من هذه المصادر والموارد و نذكر منها ظاهرة التهرب الضريبي و الغش الضريبي والتي تفقد النظام الضريبي أهمية وفعالية على المستوى الاقتصادي والمالي وتهدد وجوده.

والواقع إن عبء الضريبة يتحمله المكلفين أفراد (أشخاص طبيعيين) كانوا أو مؤسسات (أشخاص معنويين) ، والمؤسسة بدورها تعتبر النواة الأساسية في دفع عجلة التنمية وتحقيق جزء من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع، وقد تؤول حالة المكلف بالضريبة أحيانا إلى عدم القدرة على الدفع ، وهنا يمكن للدولة أن تقدم له بعض التسهيلات أو الإعفاءات ، ولكن هناك حالات أخرى لعدم دفع الضريبة سببها التملص "التهرب" من عبء الضريبة وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي و الغش الضريبي الذي بدوه ينقسم إلى نوعان: احدهما لا يخالف النصوص القانونية ويدعى التجنب الضريبي والآخر يتم بطرق مخالفة للنصوص القانونية ويدعى التهرب الضريبي وكلا النوعان يؤثران على الحصيلة الضريبية ، لذا فعلى الإدارة الجبائية العمل على الحد من هذه الظاهرة أو محاولة تجنبها وذلك من خلال وضع أسس وقواعد وإجراءات فعالة ، كما قد تلجأ الإدارة الجبائية إلى أهم وظائفها المتمثلة في الرقابة الجبائية ، للرقابة الجبائية من أهداف وغايات سامية ، وبالمقابل لها من نتائج جد ايجابية في الواقع.

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة ، والاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها في ما يحقق المنفعة العامة.

مما سبق نطرح الإشكالية التالية:

ما أهمية و فعالية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟
للاجابة لهذه الإشكالية سنقوم بطرح بعض التساؤلات الفرعية:

- ماهي الضريبة وما دورها في النشاط الاقتصادي ؟
- ماهو مفهوم التهرب الضريبي وانواعه؟
- ماهي أهم آليات الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي؟
- ما العلاقة بين التهرب الضريبي والرقابة الجبائية ؟
- ما تأثير التهرب الضريبي على الرقابة الجبائية؟

- ماهو دور الرقابة الجبائية في ذلك ؟

الفرضيات

- الضريبة اداة لتحقيق العدالة في توزيع الثروات بين الافراد ووسيلة لتوجيه النشاط الاقتصادي.
- التهرب الضريبي هو الوسيلة التي يلجاء اليها المكلف لتجنب اداء التزاماته الضريبية.
- التحقيق الجبائي والتحقيق المحاسبي من أهم و أكبر آليات مكافحة التهرب الضريبي.
- حجم التهرب الضريبي متوقف على مدى فعالية الرقابة الجبائية .
- التهرب الضريبي آفة تؤثر سلبا على الرقابة الجبائية.
- الرقابة الجبائية من اهم الحلول و الاليات التي تعتمد عليها الادارة الجبائية لمحاربة هذه الظاهرة.

أهمية البحث:

تتجلى أهمية هذا البحث في أهمية الضرائب كاحد الادوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة من اجل تغطية نفقاتها ، في بلادنا الضرائب هي الممول الثاني لخزينة الدولة بعد الثروة البترولية.

تبرز أهمية هذا البحث من خلال الآثار السیئة لظاهرة التهرب الضريبي ، والتي ساهمت في استنزاف أموال طائلة تتداول بكل حرية دون مراقبة من الدولة ، ولها مردودية إيجابية على خزينة الدولة.

بروز الرقابة الجبائية وسيلة اساسية في مكافحة التهرب الضريبي والتقليل من نزع الاموال.

أهداف الدراسة:

يمكن تلخيص الأهداف المرجوة من هذا البحث فيمايلي:

- ترك ثقافة ضريبية لدي المكلفين من اجل التقليل من عمليات التهرب الضريبي التي تآثر على الاقتصاد الوطني.
- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.
- طرق مكافحة التهرب الضريبي.
- الوقوف على فعالية الأجهزة المختصة في مكافحة التهرب الضريبي.

أسباب اختيار الموضوع:

- وجود انتشار كبير لظواهر الانحرافات الضريبية في ظل الانفتاح في الجزائر و الذي يمثل خطر على موارد الدولة.
- أسباب لجوء المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي من دفعه وتجنب الإلتزامات الضريبية .
- محاولة الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي ومحاولة الحد منه.

منهجية البحث:

سوف نقوم في بحثنا هذا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتصنيفها وتحليلها، ووصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري وكذلك فهم منهج دراسة حالة من خلال الملاحظات والمعطيات والمعلومات الميدانية وكذلك فهم السير والعمل الميداني من الجهات المعنية المختصة في هذا المجال.

الدراسات السابقة:

1 / كردودي سهام ، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة محمد خيضر، 2009 ، بسكرة، وكانت الدراسة قد تناولت اهمية مساهمة المعلومات المحاسبية في اجراء الرقابة الجبائية.

2/ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير.تخصص:محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، 2012 ، بسكرة، الرقابة الجبائية اداة مفروضة على الاشخاص المكلفين بالضريبة ، والتحقق من مدي صحة المعلومات عامة والمحاسبة خاصة المصرح بها من طرف الخاضعين بها.

3/ رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير 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.

4/ 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.

5/ 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 .

6/ لخوحي عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص مالية و نقود ، جامعة باتنة ، كلية العلوم الاقتصادية التسيير و العلوم التجارية ، 2004.

7/ بوشري عبد الغني ، فعالية الجبائية و اثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999- 2009) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص : نقود مالية وبنوك ،جامعة تلمسان ، 2011 .

هيكل البحث:

الإجابة على أهم الأسئلة المطروحة في إشكالية بحثنا هذا سوف نقوم بتقسيمه إلى ثلاثة فصول، الفصل الأول تحت عنوان عموميات حول التهرب الضريبي و وسائل مكافحته، تناولنا فيه مفاهيم عامة حول الضريبة ، قواعدها واهم الوسائل المرتبطة بتطبيق الضريبة اضافة الى مفهوم التهرب الضريبي و انواعه .

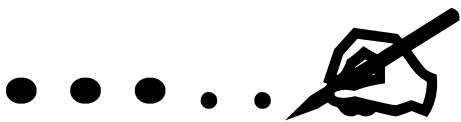
أما الفصل الثاني فحاج بعنوان: مدخل الرقابة الجبائية والياتها ، والذي تم فيه تعريف الرقابة الجبائية ، اشكالها وانواع الرقابة الجبائية ، المشاكل التي تواجه الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية ، و اهم اليات تفعيل الرقابة الجبائية .

الفصل الثالث كان تحت عنوان: تقييم الرقابة الجبائية دراسة ميدانية لمديرية الضرائب (بسكرة) والذي قمنا فيه باعطاء بطاقة تقنية لمفتشية الضرائب لولاية بسكرة ، واهم الاحصائيات وحدثها المتعلقة بالفترة الاخيرة ، و ابرز الصوبات التي تواجهها في القيام بعملها في تحصيل الضرائب و ابرز تطلعاتها المستقبلية للتخفيف من حدة هذه الصعوبات .

الفصل الأول :

الضريبة و إشكالية التهرب

الضريبي



تمهيد

تعتبر الادارة الضريبية من بين الادرات الهامة، ولذلك أوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة وتامة، بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين إلا أن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد من نفوذهم المالي وحریتهم الاقتصادية مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة.

و في ظل التغيرات و التحولات الجذرية الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية التي اجتاحت العالم في الاونة الاخيرة، و التي تهدف في مجملها الى تحقيق جملة من الاهداف و المتمثلة اهمها في تحقيق التنمية الاقتصادية، و الجزائر كغيرها من الدول قامت بعدد من الاصلاحات الضريبية، و خاصة منها تلك التي تجسدت في مطلع التسعينيات بغية تكييف نظامها الضريبي مع النظرة الاقتصادية الجديدة، وذلك بادخال تعديلات على نظامها الضريبي و ترشيده من خلال انشاء ضرائب جديدة أكثر استجابة لمتطلبات التنمية و تحقيقا للاهداف الاخرى.

بوضع مبادئ لفرضها وتحصيلها ومهما كان نوع الضريبة المفروضة على المكلف فانه يجب أن يقدر الوعاء الضريبي ثم تحصل من طرف المصالح الجبائية من جهة، ومن جهة أخرى يتطلب منها اجتياز العراقيل التي تواجهها والمتمثلة في نقل العبء الضريبي و الغش الضريبي، قصمنا فصلنا هذا الى ثلاث مباحث.

المبحث الاول: مفاهيم اساسية حول الضريبة.

المبحث الثاني: التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: طرق التهرب الضريبي و وسائل مكافحته.

المبحث الأول: مفاهيم اساسية حول الضريبة .

تعتبر الضريبة من اقدم و اهم مصادر الايرادات العامة للدولة لتغطية نفقاتها و تحقيق النمو الاقتصادي، ولقد تطور مفهوم الضريبة تبعا لتطور مفهوم الدولة و وظائفها حيث اصبحت لها اهمية بالغة في تمويل ايرادات ميزانية الدولة و توجيه نشاطها الاقتصادي بالاضافة الى استخدامها كاداة فعالة في تنفيذ السياسات المالية و الاقتصادية .

المطلب الأول: تعريف الضريبة.

للضريبة دور أساسي في مجال تنفيذ أهداف السياسة المالية للدولة، و كما لاحظنا مرور الضريبة بعدة تطورات عبر الأفكار الإقتصادية، وتغيرت أهدافها ومنافعها حسب السياسة المالية المرسومة من طرف السلطة وذلك توفيقا مع المصلحة الإقتصادية للدولة والمنفعة العامة للمجتمع.

التعريف الاول:

الضريبة بانها مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجببه من المكلفين بصورة جبرية ونهائية، ودون مقابل وذلك من اجل القيام بتغطية النفقات العمومية .¹

التعريف الثاني :

تجبي الضريبة لتحقيق منفعة عامة، فهي لا تحصل لغرض الانفاق علي شيء معين بذاته، بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين و الدولة ، فمنفعتها عامة .²

التعريف الثالث :

انها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بما حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم ، عن طريق السلطة ، بتحويل الاموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد ، نحو تحقيق الاهداف المحدد من طرف السلطة العمومية .³

التعريف الرابع : وتعرف كذلك بأنها اقتطاع نقدي ذو سلطة ، نهائي ، دون مقابل ، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (للدولة و جماعاتها المحلية) ، أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية .⁴

من خلال التعريفات المذكورة نستخلص ان الضريبة عبارة عن اقتطاع نقدي اجباري و نهائي دون مقابل ، يتم وفقا لقواعد قانونية ، في القديم كانت تاتر بالاقتصاد اما في الوقت الحالي العكس ، تقتطعها الدولة او الهيئات المختصة من اموال الاشخاص بحسب مقدار التكلفة ، وتتميز الضريبة بالخصائص التالية .

¹ علي زغدود ، المالية العامة ، الساحة المركزية ، بن عكنون الجزائر، 2005 ، ص176.

² حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، الساحة المركزية ، بن عكنون الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2007 ، ص8.

³ محرز محمد عباس ، اقتصاديات المالية العامة ، الساحة المركزية ، بن عكنون الجزائر ، الطبعة الخامسة ، 2012 ، ص145.

⁴ محمد عباس محزري ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 ص 13.

المطلب الثاني: خصائص الضريبة.

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

اولا : الضريبة فريضة نقدية .

في الغالب تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشياً 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.¹

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.

ثانيا : الضريبة فريضة إلزامية .

أي أنها ليست تبرعاً اختيارياً يترك أمر المساهمة فيه إلى اختيار الأفراد أو الأشخاص المفروضة عليهم بل تدفع جبراً باعتبارها عملاً من السيادة التي تتمتع بها الدولة وباعتبارها تعبيراً عن سيادة الدولة فإن هذه الأخيرة تستعمل بوضع نظامها القانوني دون أن يكون ذلك محلاً للإنتفاق 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

ثالثا : 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 المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه.³

رابعا : الضريبة تدفع بدون مقابل .

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص من جانب الدولة وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فرداً في الجماعة وليس باعتباره ممولاً 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

¹ عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، بيروت لبنان ، 1992 ، ص151.

² منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة ، منشورات الجامعة المفتوحة ، 1994 ، ص105.

³ محمد عباس محرز ، مرجع سابق ، ص17.

باعتباره عضواً 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

خامساً : 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

فالاقتصاديون 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.

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.³

المطلب الثالث : قواعد عامة للضريبة.

لابد من قواعد أساسية عامة يجب إتباعها أو اعتماد عندها في فرض الضريبة و هذه القواعد أو ما تسمى بقانون الضريبة هي التي تقاس بها سلامة الضريبة في توفيق بين الحصيلة و عدالة و هي قاعدة عدالة واليقين و ملائمة و الاقتصاد و يعد ادم سميث أول من حدد هذه القواعد.

أولاً: قاعدة العدالة.

كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة يقصد بقاعدة العدالة شقين الشق الأول أن يساهم في نفقات الدولة حسب مقدرته نسبة كما قال ادم سميث ، أما ساي قال إن ضريبة التصاعدية هي أكثر عدلا من الضريبة النسبية لأنها تكون أكثر عبئا على الفقير و هذا ما قام عليه فكر المالي الحديث ، لو الشق الثاني أن تكون هذه المساهمة من جميع أشخاص و على

جميع الأموال مع استثناءات وإعفاءات المناسبة لتحقيق العدالة في فرض الضريبة ، و خلاصة القول لكي نقول أن هناك عدالة في فرض ضريبة يجب توفر هذان شقين.⁴

ثانياً: قاعدة اليقين. يرى ادم سميث أن الضريبة الجيدة هي التي تكون محددة و بلا تحكم أي أن تكون الضريبة معينة و صريحة و غير مفروضة بصورة كيفية فسعرها معروف و وعائها معلوم و أساليب و مواعيد جبايتها محددة بوضوح ، وتعد

¹ عادل أحمد حشيش ، أصول الفن المالي للاقتصاد العام ، دار النهضة العربية ، بيروت لبنان ، 1999 ، ص 119.

² حامد عبد المجيد نزار، مبادئ المالية العامة ، مركز الإسكندرية للكتاب ، مصر، دون تاريخ ، ص 121 .

³ عادل احمد حشيش ، المرجع السابق ، ص 119.

⁴ أمين السيد لطفى ، الفلسفة المحاسبية عن الضريبة على الدخل ، الجامعة الإسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص 11.

هذه القاعدة في أن الممول أو المكلف بالضريبة يكون على علم مسبق بالتزامه قبل دولة و دفاع عن حقوقه ضد تعسف في التقدير، و لتوفر عصر اليقين يجب توفر :

- وضوح في تشريع : بمعنى أن تكون النصوص واضحة جيدة و سهلة الأسلوب دون تعقيد و إلا يحتمل اللغة الواحد أكثر من معنى.

- أن تقوم سلطة موكلة إليها فرض الضريبة و تحصيلها نماذج سهلة و البسيطة و التي يفهمها عامة ممولين و أن تساعدهم على تفهم القانون عن طريق منشورات و مقالات و وسائل الإعلام .

- أن تكون مذكرات إيضاحية : للقوانين الضريبية و الأعمال التحضيرية لهذه القوانين¹

ثالثا : قاعدة ملائمة في الدفع.

و تعني هذه القاعدة إن كل ضريبة يجب إن في انسب الأوقات و بأسلوب انسب للمكلف حتى تتجنب إزعاجه و يكون التكليف سهلا عليه فانسب الأوقات لدفع الضريبة هي وقت حصول مكلف بما على دخله و من هذا قبيل أن الضريبة على حاملات الأرض بعد جني محاصيل و الضريبة على الإرباح بعد الحصول عليه و بالطريقة التي تتناسب مع طبيعة المادة الخاضعة للضريبة كطريقة الحجز عنه بالنسبة للمرتبات و الأجور و دفع الأوراق مالية و التحصيل المباشر بالنسبة للأرباح ، لتحقيق هذه القاعدة يجب اعتبار.

- بالنسبة للضرائب غير مباشرة ، فالممول لا يشعر بوقوعها حيث في اغلب تكون مع مبلغ في غالب .

- إتباع مبدأ تقسيط على فترات تتماشى مع فترات سيولة نقدية متوفرة للممول .

- أن ينظر إلى مديني الضرائب و لا سيما بعين الاهتمام و بحيث أسباب في تراكم ديون.²

رابعا : قاعدة الاقتصاد في النفقة.

ويقصد بهذه القاعدة ان يتم تحصيل الضريبة باسهل الطرق التي لا تكلف ادارة الضرائب مبالغ كبيرة ، خاصة اذا

سادت اجراءات و تدابير ادارية في غاية التعقيد ، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها .³

و عليه فقاعدة الاقتصاد : تعني أن أفضل ضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض كلفة تحصيلها و ارتفاع و غزارة

حصيلتها إذا الحيز في ضريبة تكلف جزءا كبيرا من حصيلتها .⁴

بالاضافة الى القواعد الاساسية التقليدية للضرائب هناك قواعد ترتبط بالرقابة الجبائية نختصرها فيما يلي :

¹ عادل فليح العلي ، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2007 ، ص 100 .

² علي زغدود ، مالية العامة ، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2005 ، ص 192 .

³ محمد عباس محرز ، اقتصاديات الجبائية و الضرائب ، دار هومة ، بوزريعة ، الجزائر ، 2004 ، ص 30 .

⁴ عادل فليح العلي ، نفس المرجع ص ، 103 - 106 .

- يجب ان يكون النظام الضريبي مكيفا مع المجتمع الذي يطبق عليه ، كما ان الفن الضريبي يجب ان يعد بطريقة تحقق الهدف الذي تسعى اليه الدولة مع تجنب الاثار المالية و الاقتصادية السيئة التي تترتب عنها .¹
- تفرض العدالة الضريبية ان كل الخاضعة للضريبة المحددة قانونيا يجب ان تدركها الضريبة ، وهو ما يتطلب وجود اليات رقابية تسهر على التأكد من شمولية الضريبة لمجمل الوعاء الضريبي و هو ما يضعها امام مشكلة التهرب الضريبي
- ان السلطات التابعة للادارة الجبائية المختصة بفرض و تحصيل الضريبة بما لها من صلاحيات قانونية تمكنها من اداء المهام المخولة لها يجب ان يقابلها قواعد و ضمانات تحمي حقوق المكلفين بالضريبة ضد التعسف و تضمن احترام التطبيق العادل للقوانين.

المطلب الرابع: انواع الضريبة .

تتعدد انواع الضرائب و تختلف صورها الفنية باختلاف الزمان و المكان ، اذ ان الانظمة الضريبية الحديثة لا تقتصر على نوع واحد من انواع الضرائب ، و انما تختار مزيجا متكاملا من الضرائب المتنوعة تصاغ في شكل صور تنظيمية و فنية تتلاءم مع الاهداف التي تسعى السياسة الضريبية الى تحقيقها ، وقد صنف علماء المالية الضرائب الى عدة تصنيفات اهمها .

اولا: من حيث المادة الخاضعة لضريبة.

I. **الضريبة على الاشخاص:** تفرض على الافراد اعتبارا لوجودهم في الدولة و تحت حمايتهم ، وقد عرفت قديما بضريبة "الرؤوس" في جل الدول القديمة (فرنسا ، روسيا القيصرية.....).

ويذهب البعض الى الاشارة اليها الى "الجزية" التي عرفت في الدول الاسلامية والمفروضة على اهل الذمة ، وان كان اسسها ومبرراتها مغايرة لنظام الضريبة.²

II. **الضريبة على الاموال:** نتيجة للعيوب و الانتقادات الموجهة لنظام الضريبة على الاشخاص اتجهت كافة الدول

الحديثة الى فرض ضريبة على الاموال ، سواء عاملا من عوامل الانتاج او عائدا من عوائد عقار ، او سلعة استثمارية او سلعة استهلاكية ، من اهم مزايا الضرائب على الاموال انها تحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي.³

ثانيا: من حيث تحمل العبء.

I. **الضرائب المباشرة:** هي تلك الضريبة التي لا يستطيع المكلف نقل عبئها وبالتالي فإن الممول القانوني هو نفسه الممول الفعلي للضريبة .

¹ اعمر يجاوي ، مساهمة في دراسة المالية العامة ، النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة ، دار هومة ، الجزائر ، 2005 ، ص 99ص 100 .

² محمد الصغير بعلي ، يسري ابو العلا ، المالية العامة ، دار العلوم الحجار ، عنابة ، 2003 ، ص 65 .

³ علي زغدود ، مرجع سابق ، ص 194 .

ومن أمثلة الضرائب المباشرة ضريبة الدخل ، ضريبة كسب العمل ، ضرائب العقارية ، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .
ومن مزاياها نجد ¹ :

- ثابتة ومستقرة ومنظمة نسبيا . واضحة المعالم . تحقق قاعدة الملائمة والمشار إليها سابقا . تحقيق العدالة .
أما العيوب فنجد :

- أقل مرونة من الضرائب غير المباشرة حيث لا تتأثر بالإنعاش والركود الإقتصادي، لا تتصف بصفة العمومية مما يترتب عنها إنخفاض حصيلتها ، نظرا لأن الممول يدفعها عادة سنويا فهي قد تكون مرهقة له مما يفتح المجال للتهرب الضريبي .

II. الضرب غير مباشرة : هي من الضرائب التي تتوجه إلى المالي بصورة غير مباشرة فيتبع عمليات تداول وإستعمال الدخل كمؤشر لمقدار المال المتداول ، ويفرض عليه ليحقق إقطاعا ضريبيا غير مباشر منه وهي تفرض على المال بمناسبة تداول من يد إلى يد أو بمناسبة إنفاقه أو إستهلاكه .

ومن أمثلة الضرائب غير مباشرة : الضرائب الجمركية ، الضرائب على الإنفاق ورسوم التسجيل..... إلخ
ومن مزاياها نجد :

- سهولة دفعها من طرف الشخص لأنه تحتفي في سعر السلعة ، على خلاف الضريبة فإن الضريبة غير مباشرة تتسم بالمرونة فميزتها أن حصيلتها وفيرة في فترة الإنعاش الإقتصادي .

أما العيوب نجد :

- ضالة وقلة حصيلتها في وقت الركود الإقتصادي ²

- عدم التناسب مع المقدرة التكلفة للمول فهي عادة ما تفرض على السلع الضرورية ولهذا تكون أكثر ثقلا على الطبقة الفقيرة ، مكلفة من حيث مراقبتها وتحصيلها وخاصة بالنسبة للضريبة على الأرباح مثلا . ³

ثالثا: التصنيف الاقتصادي للضريبة .

I. ضرائب الدخل: ⁴

تعد ضرائب الدخل من اهم الضرائب في النظم الضريبية الحديثة، وذلك لان الدخل يعتبر المعيار الامثل المعبر عن مقدرة المكلف ، خلال مدة زمنية معينة ، ويعد دخل ما يحصل عليه المكلف من مبالغ نقدية او سلع وخدمات لها قيمة نقدية في السوق، ومنه ضريبة الدخل تفرض على الدخل الصافي اي تخصم من الدخل الاجمالي تكاليف انتاجية و التي تتمثل بتكاليف المعيشة للدخل العامل ، وتكون موحدة او متعددة .

¹ سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي ، إقتصاديات الضرائب ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007 ، ص 75.

² مهدي محفوظ ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، لبنان ، الطبعة الرابعة ، 2004 ، ص 366 .

³ محمد الصغير بعلي ، يسري ابو العلا مرجع سابق ، ص 68 .

⁴ سعيد علي العبيدي ، إقتصاديات المالية العامة ، دارجلة ، عمان ، 2011 ، ص154

1/ الضريبة على مجموع الدخل:

يجمع دخل المكلف الذي حصل عليه خلال السنة في وعاء واحد وتفرض عليه الضريبة ، ومن مزايه نذكر مايلي :

- غزارة الحصيلة لان الوعاء سيكون اكبر وهذا يسمح بتطبيق الضريبة التصاعدية.

- انها اكثر تحقيقا لمبدأ العدالة الضريبية.

اما عيوبه فانه يسمح بالتميز في المعاملة الضريبية حسب مصدر الدخل اذ يجب تخفيف الضريبة على الدخل الذي مصدره العمل اكثر من الدخل الذي مصدره راس المال.

2/ الضريبة النوعية على الدخل:

يصنف دخل المكلف الى اوعية متعددة حسب مصدره وتفرض ضريبة مستقلة على كل وعاء, ومن مزايه نذكر مايلي:

- يسمح بالتميز في المعاملة الضريبية حسب مصدر الدخل.

- ملائم لاستخدام الضريبة كأداة لتحقيق بعض الاهداف الاقتصادية والاجتماعية.

- يكون واقع الضريبة قليلا لان المكلف يدفعها على شكل مبالغ متفرقة.

اما عيوبه فانه قد يقود الى ازدواج ضريبي ، يحتاج الى جهاز اداري كبير مما يزيد من تكاليف الجباية ، بعيد نوعا ما عن العدالة لانه لا ينظر الى المكلف على انه وحدة واحدة.

II. الضريبة على راس المال:

تفرض على تملك راس المال وتدفع من الدخل وتتميز هذه الضريبة بانها تتخذ راس المال نفسه من وعاء الضريبة الا ان سعرها يكون منخفضا ، بحيث يكفي الدخل الناتج عن راس المال للوفاء بدين الضريبة دون حاجة للتصرف في جزء منه وقد تفرض ضريبة استثنائية على راس المال ، وغير دورية وتفرض في اوقات استثنائية ، الضريبة على زيادة راس المال و الضريبة على التركات ، و يتم تقسيمها الى ثلاث انواع وهي ¹.

1/ **الضرائب على تملك راس المال** :تفرض هذه الضريبة على راس المال الذي يملكه الفرد بغض النظر عن شكله او مصدره و كيفية استخدامه ، و تصيب راس المال حتي و لو كان مدخرا .

2/ **الضرائب على نمو راس المال** : و تفرض على الزيادات التي تطرا على قيمة راس المال مثل : زيادة ثمن عقار اذا فتحت اشغال العامة شارعا رئيسيا ادى الى ارتفاع اسعار العقارات المجاورة له ، و بذلك يترتب عليه فرض ضريبة ².

- **الضرائب على الاموال المكتسبة** : وهي الضرائب التي تفرض على جميع الحقوق و الاموال المنقولة و غير المنقولة التي تؤول الى الغير عن طريق الاراث او الوصية او الهبة او اي طريقة اخرى بدون مقابل .

¹ علي زغدود ، مرجع سابق ، ص202.

² نفس المرجع ، ص 202.

المبحث الثاني : التهرب الضريبي .

توجد عدة عوامل مساهمة في انتشار الغش الضريبي ومن بين أسباب هذه العوامل عدم وجود ثقافة اقتصادية لدى طبقات المجتمع ونقص الوعي بأهمية الضريبة أضف الى ذلك وجود عدة تغيرات في التشريع الجبائي أدت الى انتشار الرشوة والغش والتهرب الضريبي.

المطلب الاول: تعريف التهرب الضريبي والغش الضريبي.

لكي تحقق الضريبة الاهداف المسطرة لها كان من الضروري على الدولة توفير مجموعة من القواعد القانونية و الصور الفنية التي تحددها في شكل نظام ضريبي يضمن تطبيقها بشكل عادل وفقا لمقتضيات الواقع الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي .

الفرع الاول : تعريف التهرب الضريبي واسبابه.

يتطلب التطبيق العادي لاغلب التشريعات الجبائية وجود تضامن بين المكلف بالضريبة و الادارة الجبائية من خلال الوفاء بالتزاماته الضريبية اعتمادا على طريقة تقديم التصريحات الجبائية ، و يبقى افتراض صحة هذه التصريحات قائما على مدى وعي المكلف بالضريبة وقناعته بالنظام الجبائي و مجمل الضرائب المطبقة عليه و اللذان غالبا ما يؤديان به الى التهرب من دفع الضريبة .

اولا : تعريف التهرب الضريبي و اسبابه.

إن تحديد مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية عن طريق ما يصطلح عليه بالتهرب و الغش الضريبي والذي يعتبر تحايل ملموس وتحدي يواجه الخزينة العامة وذلك باستعمال فجوات و ثغرات قد تكون مشروعة لا تنطوي على مخالفة قانونية وقد تسلك سبل غير مشروعة تنطوي على التحايل والتدليس ومخالفة القوانين الضريبية .

لتهرب الضريبي عدة تعاريف.

التعريف الأول: هو محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا، متبعا في ذلك طرق إحتيالية و أساليب مخالفة للقانون ، أو هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه ، سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية أو إستخدام وسائل أخرى للإفلات من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو جزئي.¹

التعريف الثاني:

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

¹ ياسر صالح الفريجات ، المحاسبة في علم الضرائب ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الاول ، 2009 ، ص25

كله ، الواجب الدفع لحزينة الدولة والتي تستعمله من أجل تغطية نفقاتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية وذلك بهدف الوصول بالمجتمع والاقتصاد الوطني إلى التنمية الاقتصادية والاجتماعية.¹

التعريف الثالث:

التهرب الضريبي هو تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي ، او التغيرات الموجودة في القانون من اجل التخلص من اداء الضريبة بجميع اشكالها سواء تعلق الامر بالعمليات المحاسبية ، او الحركات المادية وذلك بكل اوجزه من المبلغ الواجب الدفع للحزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق اهدافها الاقتصادية والاجتماعية.²

التعريف الرابع:

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.³

من التعريفات التي تطرقنا لها يمكن استخلاص العناصر المكونة للتهرب الضريبي و هي:

- محاولة المكلف بالضريبة عدم الدفع الكلي او الدفع الجزئي.

- اتباع طرق مشروعة او غير مشروعة.

- العبء الضريبي لا ينقل الى طرف اخر.

- حرمان الخزينة العمومية من حصيلة الضرائب.

من خلال تحليل مكونات النظام الضريبي تتضح لنا عدة من ملاحظات اهمها :

- ضرورة اختيار الصور الفنية للضريبة بما يتلاءم مع ظروف و خصائص المجتمع التي تعمل في نطاقه , اضافة الى

تحديد الوزن النسبي لكل ضريبة وفقا لمقدرتها على تحقيق الاهداف .

- ضرورة التنسيق بين الصور الفنية التي يتم اختيارها وهو ما يعني امكانية اختلاف النظام الضريبي باختلاف

الظروف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية التي يمر بها المجتمع .

و أخيرا يمكننا اقتراح تعريف موحد للتهرب الضريبي وهو: أن يقوم المكلف بالضريبة من التخلص من عبئها

كلية أو جزئيا ، و ذلك دون نقل عبئها على الغير ، باستعمال ثغرات قانونية تؤدي في النهاية إلى حرمان الخزينة

العمومية من إيراداتها، و التي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون ان يكون هناك مخالفة للنصوص القانونية .

¹ عيسى بولوخ ، الرقابة الجبائية كاداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ، مذكرة المحاسير في العلوم الاقتصادية ، جامعة باتنة ، 2004، ص 26.

² حميدة بوزيدة ، مرجع سابق ، ص 39 .

³ سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي ، مرجع سابق ، ص 153.

2/ اسباب التهرب الضريبي.

- انعدام الاتصال بين الادارة الجبائية و المكلف بالضريبة مما يجعلهم بعيدين كل البعد عن التعديلات التي قد تطرا على وضعيتهم الجبائية و ربما يقومون بمخالفات دون العلم بذلك .
- كثرة الاجراءات الادارية و تعقدها مما يعرقل اجراءاتها بالنسبة للمكلفين و الادارة في حد ذاتها و هو ما يؤدي الى خلق شعور بالكراهية للادارة الجبائية من طرف المكلفين .¹
- انعدام وسائل الاتصال الحديثة التي يتم من خلالها الربط بين الهيئات الادارية ، و انعدام وسائل النقل التي يتم من خلالها الوصول الى المكلفين اضافة الى ضعف الرواتب و الاجور و قلة الحوافز الممنوحة للمراقبين .
- ضعف الرقابة المستخدمة من طرف الادارة الجبائية نظرا لقلة اليد العاملة المخصصة لذلك مقارنة بالعدد الهائل و المتزايد من الملفات التي هي في حاجة للمراقبة الجبائية .

الفرع الثاني: الغش الضريبي.

له عدة تعاريف نذكر منها.

التعريف الاول:

- هو عدم دفع الضرائب أو التخلص منها عن طريق التزوير أو التدليس أو إخلال بواجب الصدق أو المصارحة التي يفرضها القانون الجبائي كالتالي:²
- العمل على عدم الالتزام بدفع الضريبة ويكون ذلك بعدم تصريح المكلف بنشاطه التجاري أي إخفائه.
- استيراد السلع دون المرور بالمراكز الحدودية أي التهرب.
- تقديم تصريجات خاطئة وغير صحيحة وذلك بإعداد سجلات و عقود ميزانية أو تسجيل عقود إيجار أو بيع.³

التعريف الثاني:

- هو تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام للقانون ، و هو عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون و إرادة المشرع ، فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة ، و بإرادة المكلف ، للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية عن طريق استخدام طرق غير مشروعة ، فالانتهاك لا بد أن يكون إراديا وعمديا.⁴

¹ سعيد علي العبيدي ، مرجع سابق ، ص 149 .

² عتاب أحمد الناصر، فعالية النظام الضريبي الجزائري ، دار المحمدية للنشر ، الجزائر ، 2005 ، ص 134.

³ نادي سليم ، المراجعة الجبائية ، مذكرة الماجستير ، جامعة ، الجزائر ، 2004 ، ص 59.

⁴ سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، الطبعة الأولى ، 2008 ، ص 13.

ومنه فان الغش الضريبي هو تهرب ضريبي يتم بمخالفة صريحة للقوانين و التشريعات الجبائية ، او الامتناع او التخفيض بطريقة غير شرعية قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة وله نماذج متعددة و متنوعة كالامتناع عن تقديم التصريحات بمداخيله ، او تقديم تصريح ناقص او كاذب ، اعداد قيود و تسجيلات مزيفة .

المطلب الثاني: انواع التهرب الضريبي والغش الضريبي.

قيام المكلف باستعمال الثغرات الموجودة في القوانين الضريبية للتخلص من دفع الضريبة او استخدام طرق احتيالية او تصريحات كاذبة او عن طريق التدليس.

الفرع الاول: انواع التهرب الضريبي.

التهرب الضريبي وفقا لحجمه يمكن تقسيم التهرب الضريبي وفقا لحجم الضريبة التي يتهرب الممول من أدائها إلى نوعين تهرب ضريبي كلي و تهرب ضريبي جزئي.¹

اولا / التهرب الضريبي الكلي:

فالتهرب يكون كليا إذا استطاع الممول الإفلات من سداد الضريبة المستحقة عليه كليا و ذلك باستعماله إحدى الطرق الاحتيالية المنصوص عليها في القانون كأن يخفي نشاطه كليا عن علم مصلحة الضرائب ، و يمتنع عن التسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات .

ثانيا / التهرب الضريبي الجزئي:

و يكون التهرب جزئيا إذا استطاع الممول الإفلات من سداد جزء من الضريبة المستحقة عليه باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية المنصوص عليها في القانون و ذلك كأن يقدم إقرارات ضريبية مخالفة لحجم ايراداته و أرباحه الحقيقية و بأقل من الحقيقية أو يضمن إقراراته الضريبية المقدمة لمصلحة الضرائب على المبيعات حجم مبيعات اقل من حجم مبيعاته الحقيقية.

ثالثا / التهرب الضريبي المشروع (التجنب): و يقصد به تخلص المكلف من اداء الضريبة ، نتيجة استفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون ان تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية ، او التهرب من ضريبة التركات عن طريق توزيع هذه الاخيرة في شكل هبات .²

رابعا / التهرب الضريبي غير المشروع (الغش): هو تهرب من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لاحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه ، او تقديم تصاريح ناقصة او كاذبة او اعداد قيود وتسجيلات مزيفة.

¹ عبد الفتاح مراد ، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب الازدواج الضريبي ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر، ص 26.

² حميد بوزيدة ، مرجع سابق ، ص 39 ص 40.

الفرع الثاني: انواع الغش الضريبي.

يعبر عن الغش الضريبي أحيانا بالتهرب الضريبي غير المشروع ، وتوجد عدة انواع للغش الضريبي نذكر منها ما يلي :

اولا/ الغش الضريبي البسيط و الغش الضريبي المعقد.

I. الغش الضريبي البسيط : يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل هذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة ، تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية ، أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائيا.¹ و تكون محاولة التظليل هذه دون اللجوء إلى أسلوب الاحتيال و التدليس ، حيث ورد ذكر هذا النوع من الغش في المواد 192-193. من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و يمكن تلخيصها في :²

النقص في التصريح ، أو التأخر في تقديمه ، أو عدم تقديم التصريح نهائيا .

II. الغش الضريبي المعقد : يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية ، أي أن المكلف يستعمل أساليب مهارات يمكنه من التخلص من الضريبة ، و كذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته .³ و يتميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع عناصر الجريمة ، أي أن الغش المعقد يتوفر على العناصر التالية :

عنصر النية : أي أن المكلف على دراية بان الفعل غير مشروع .

العنصر المادي : و المتمثل في تخفيض أساس الضريبة .

عنصر التدليس : و يعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة تقربا لاي مراقبة محتملة.

ثانيا/ الغش الضريبي الدولي و المحلي.

I. الغش الضريبي الوطني : بانه كل استعمال لطرق وممارسات غش من قبل المكلف ومحاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من التزامات الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية ، هو كل غش يتم داخل الدولة ، اي يكون المكلف في مواجهة لسلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائية وحيدة .⁴

II. الغش الضريبي الدولي : يتمثل هذا النوع من التهرب في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد و تحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير و هذا بغية التقليل المبالغ المقتطعة ، و هذا النوع من التهرب يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية و النشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.⁵

¹ عوادى مصطفى ، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة سخري ، حي المنظمة الجميل ، الجزائر، 2011 ص43.

² المواد 192-193 قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2013 ، ص96، ص97.

³ عوادى مصطفى ، رجال نصر ، نفس المرجع ، ص 43.

⁴ ناصر مراد ، التهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة المحمدية ، الجزائر، 2004 ، ص7

⁵ سوزي علي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولية و أثرها على اقتصاديات الدول النامية ، جامعة الإسكندرية ، 1999 ، ص 19.

يعتبر هذا النوع من اخطر أشكال التهرب ، إذ انه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل و الأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم (المنخفض) ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية.¹

- التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية.

- المبالغة في تقسيم التكاليف (تضخيم التكاليف).

المطلب الثالث: العلاقة بين التهرب والغش الضريبي.

يعرف العديد من الاقتصاديين الغش الضريبي والتهرب الضريبي باعتبار الأول مرادف للتهرب الضريبي غير المشروع أي التهرب منظور إليه بمفهومه القانوني بينما ينصرف الثاني إلى التهرب الضريبي المشروع أي التهرب منظور إليه بمفهومه الاقتصادي ، فالغش هو إذا تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام إرادتي لأنه انتهاك لروح القانون وإدارة المشروع ، فالغش يفترض مخالفة مباشرة وإرادة المكلف للقواعد الصادرة عن الإدارة الضريبية عن طريق استخدام غير مباشرة مشروعة فالانتهاك لا بد أن يكون إراديا وعمديا.

غير أن البعض يوسع نطاق الغش الضريبي فيصرفه إلى كل انتهاك مباشر للقانون إراديا كان هذا الانتهاك أم غير إراديا وينصرف هذا الغش إلى التصرف الذي تتجه فيه إرادة المكلف عن قصد للتخفيف من العبء الضريبي باستخدام طرق غير مشروعة أو احتيالية بهدف إخفاء دخله الحقيقي الذي يمثل وعاء الضريبة الحقيقي.

وبمقارنة سريعة يتبين كل من التهرب الضريبي على المستوى الدولي ، ويتضح أن التهرب الضريبي الدولي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي يملك من اجل تحقيق هذا الهدف بسبل مشروعة ، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء وبعبارة موجزة ينطوي التهرب الضريبي الدول على احد عناصر الغش الضريبي وهو العنصر المعنوي دون العنصر المادي.²

أما بالنسبة للغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي ولكنه يسلك في تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتيال فالمكلف هنا سيء النية ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذته قانونيا ، وقد اختلف الاقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوءه تمييز التهرب عن الغش الضريبي ، ويمكن رد هذا الاختلاف إلى ثلاثة اتجاهات رئيسية:

¹ حميدة بوزيدة ، مرجع سابق ، ص41ص 42 .

² سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولية واثاره علي اقتصاديات الدول النامية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2008 ، ص13.

الاتجاه الأول: مفاده أن التهرب الضريبي فكرة اعم واشمل من فكرة الغش الضريبي فالتهرب الضريبي هو الجنس أما الغش الضريبي هو النوع ، فالغش وفقا لهذه الاتجاهات يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.¹

الاتجاه الثاني: مفاده أن التهرب الضريبي ما هو إلا الشكل للغش الضريبي ، فالغش وفقا لهذا الاتجاه وعلى عكس الاتجاه الأول هو الجنس بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع ، فأصحاب هذا الاتجاه يرون أن هناك نوعين من الغش غش على الصعيد الداخلي وغش على الصعيد الدولي وهذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي ، وبذلك وفقا لهذا الاتجاه لا يوجد تهرب ضريبي داخلي ولا يوجد غش ضريبي دولي ، التهرب الضريبي وفقا لهذا الاتجاه دائما ما يحتوي على عنصر دولي أما الغش فلا يتعدى الحدود الوطنية للدول ويخضع للسيادة الضريبية والإدارة للدولة.

الاتجاه الثالث: مضمونه أن التهرب والغش الضريبي يقوم على أساس فكرة الشرعية فالتهرب يكون شرعيا أو قانونيا أما الغش فغير شرعي أو قانوني ، وبصورة أوضح فان المكلف في التهرب الضريبي يتجنب الخاضع للضريبة دون أن يقوم بأي سلوك أو تصرف يمثل انتهاكا للقانون ويأخذ هذا السلوك صورا مختلفة فقد يكون امتناعا بمعنى أن المكلف لا يقوم بأي عمل أو تصرف يجعله خاضعا للضريبة ، فتصرفه ينطوي على سلوك سلمي يتجنبه الخضوع لأي ضريبة أو قد يتخذ صورة حرية الإدارة حيث يكون للفرد الحق في اختيار التصرف الذي يمثل خضوعا اقل للضريبة ، ويعترف القانون والقضاء بهذا الحق للفرد كونه حقا مشروعاً ، وقد يتخذ صورة التحايل الشرعي حيث يلجأ إلى إتباع إجراءات شرعية لتحقيق عبء الضريبة أو إسقاطه كالاتفاضة من ثغرات التشريع أو النقص الذي يعتري نصوصه ، وهذا ما يسمى التهرب الضريبي الشرعي ، في حين إذا استخدم المكلف حيلة تديسية لتجنب الضريبة انطوى ذلك على سلوك غير مشروع وهذا ما يسمى التهرب الضريبي غير الشرعي وهذا ما يعني الغش الضريبي.²

المطلب الرابع: الازدواج الضريبي.

يقصد بالازدواج الضريبي دفع المكلف ضريبة أكثر من مرة سواء تعدد دفعها مرتين أو ثلاث أو أربع.

أولاً: مفهوم الازدواج الضريبي.

وان الظاهرة لا تتحقق إلا إذا توافرت الشروط التالية:³

I. يجب لوقوع الازدواج الضريبي أن يكون المكلف القانوني واحدا ، ولا يثير هذا الشرط صعوبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين بخلاف الحال بالنسبة للأشخاص الاعتباريين.

¹ سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 14.

² سوزي عدلي ناشد ، نفس المرجع ، ص 15 .

³ عاشوري نعيم ، اشكالية الازدواج الضريبي و اثاره على ارباح الشركات ، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص : بنوك و تامينات ، جامعة قسنطينة ، 2008، ص 32.

- II. يجب أن تفرض الضريبة على نفس المادة أكثر من مرة حتى يتحقق الازدواج ، فإذا فرضت الضريبة على دخل نفس الشخص أو رأسماله مرتين أو أكثر تحقق الازدواج وإذا لم تكن المادة الخاضعة للضريبة واحدة انتفى الازدواج.
- III. يجب أن تكون الضريبتان أو الضرائب من نوع واحد أو متشابه وان اختلفت التسمية ، ونظرا لصعوبة تحديد الضرائب المتشابهة فإن اتفاقات منع الازدواج الضريبي المبرمة بين الدول تحدد الضرائب التي تعتبر متشابهة في الدول الموقعة عليها.
- IV. يشترط لتحقيق الازدواج أن يكون فرض الضريبة مرتين أو أكثر عن فترة زمنية واحدة ، فإذا فرضت الضريبة على دخل المكلف لسنة 2015 م ، ثم فرضت نفس الضريبة على دخله لسنة 2016 م فلا يكون ازدواجا لاختلاف المدة ، بل إن شرط المدة لا يعدو أن يكون تطبيقا لشرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة في صورة أخرى لأن دخل 2015 م غير دخل سنة 2016 م.

ثانيا / أشكال الازدواج الضريبي: يأخذ الازدواج الضريبي في الواقع الصورتين التاليتين:

- I. الازدواج الضريبي الداخلي: ويتحقق إذا ما تحققت شروطه السابقة داخل دولة واحدة ، ويحدث في الدولة نتيجة ممارسة هيئات إدارية عامة متعددة لسلطاتها في فرض الضرائب على نفس الإقليم (ولاية ، بلدية) أو حينما تفرض الإدارة المركزية أو المحلية ضريبة على نفس المال.
- II. الازدواج الضريبي الدولي: نكون أمام هذا النوع من الازدواج أو التعدد الضريبي حينما تفرض أكثر من دولة ضريبة على نفس المادة أو الموضوع ، حيث تستند بعضها إلى جنسية المكلف وبعضها إلى فكرة الموطن وثالث إلى موقع ومكان المال (العقار مثلا).

وفي كلا صورتين الازدواج الضريبي قد تكون مقصودة أو غير مقصودة.¹

ثالثا / أسباب الازدواج الضريبي.

- زيادة التدفقات العامة نتيجة لازدياد الخدمات التي تقدمها الدولة.
- تغطية عجز الميزانية: هو تلك الحالة التي يكون فيها الإنفاق العام أكبر من الإيرادات العامة حيث تعجز الإيرادات عن تغطية النفقات .
- اتساع امتداد الشركات والبنوك على مستوى عدد كبير من الدول ، بحيث تزاوّل أعمالها في بلدان مختلفة ، وتتداول أوراقها المالية في عدة بورصات في دول مختلفة.

¹ محمد الصغير بعلي ، يسرى أبو العلا ، مرجع سابق ، ص 71 - 72.

رابعا / كيفية معالجة الازدواج الضريبي: يحقق الازدواج الضريبي على المستويين الداخلي والخارجي أثارا ضارة على الاقتصاد القومي بصورة عامة ، إذ يمثل عبئا للمكلف إلى جانب العبء الأصلي مما يخالف مبدأ العدالة الضريبية وهذا قد يدفع المكلف إلى استخدام كافة السبل للتهرب من أداء الضريبة ، إضافة إلى ذلك أن الازدواج الضريبي الدولي يشكل عقبة خطيرة أمام انتقال رؤوس الأموال من دولة لأخرى مما يسبب عائقا أمام العلاقات الاقتصادية الدولية ، وإزاء هذه الآثار يجب مكافحة هذه المشكلة على مستويين:

I. **المستوى الداخلي:** وذلك بتنظيم التشريعات الداخلية لكل دولة وأحكام الرقابة عند سنها ووضع قواعد خاصة تهدف إلى منع حدوث هذه الظاهرة.

II. **المستوى الدولي:** وذلك يتم بالمعاهدات الثنائية أو الجماعية لمنع حدوث الازدواج الضريبي الدولي بشرط المعاملة بالمثل، وقد اتسع نطاق هذه المعاهدات مع اتساع نطاق المعاملات الدولية خصوصا بعد الحرب العالمية الأولى وعادة ما تأخذ المعاهدات الدولية بعدة مبادئ تهدف إلى توزيع الاختصاص بين الدول المتعاقدة وتتلخص فيمايلي:

- أن يكون فرض الضريبة على الدخل العقارية.
- أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها أي للدولة المدينة، وان كانت بعض المعاهدات قررت هذا الحق للدولة الدائنة التي يقيم فيها أحب هذه الأسهم والسندات.
- أن يكون فرض الضرائب على التركات في الدولة الكائن بها المال مع إعفائه من الدفع في البلد الآخر.

المبحث الثالث: طرق التهرب الضريبي و وسائل مكافحته.

ان عدم تحقق سياسة اقتصادية فعالة ناتجة عن الآثار الضارة الناتجة عن التهرب الضريبي ، و التي تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني ، من اجل هذا اوجب على السلطات المختصة ان تواجه هذه الظاهرة باتخاذ اجراءات صارمة في مكافحتها ، وكذا ايجاد طرق و وسائل منظمة تحت اطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها .

المطلب الاول: الآثار التهرب الضريبي.

للتهرب الضريبي اثار سلبية، وذلك على كل المستويات وفي كل الميادين.

اولا/ الآثار المالية لتهرب الضريبي:

تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في انه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الاموال الطائلة التي تضيع منها وتكدس من طرف المكلفين المتلمصين من دفع الضرائب ، كما انه يؤدي الى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفف ذلك من مستوى الدخل الفردي ، بالاضافة الى ذلك فان التهرب الضريبي يؤدي الى انخفاض قيمة العملة

الظنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الاموال غير المصرح بها، و التي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.¹

ثانيا/ الاثار الاقتصادية لتهرب الضريبي :

لتهرب الضريبي آثارا اقتصادية كثيرة أهمها:

1/ **أثر التهرب على تمويل التنمية:** تعد التنمية الاقتصادية والاجتماعية إحدى الأهداف الرئيسية للحكومات في الدول مهما اختلفت اتجاهاتها السياسية، ويعتبر التهرب الضريبي أحد المعوقات في سبيل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف من خلال ما يؤدي إليه من الخسارة التي تلحق بالخزينة العمومية لبعض الحقوق التي حددتها التشريعات الضريبية المنظمة لها، لكون الضريبة ذات دور رئيسي في تحقيق التنمية فيعمل التهرب الضريبي على إضعاف فعاليتها في إمكانية استخدامها كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم بما سيخدم أغراض التنمية ويحقق العدالة ويحسن توزيع الدخل.

2/ **أثر التهرب الضريبي على إدارة المشروعات:** يؤدي التهرب الضريبي وشيوعه في نوع معين من الأنشطة الاقتصادية إلى اجتذاب الأفراد وأموالهم إلى حيث تتوفر فرص التخلص من الضريبة وبالتالي تنخفض نفقة الإنتاج في هذا النشاط بمقدار الضريبة، أو تمثل زيادة في الإيراد مما يشكل ميزة للاستثمار فيه وقد لا يكون ذلك النشاط مفيدا بالنسبة للمجتمع أو مشجع من طرف الدولة ومع ذلك يتجه الأفراد إليه لما يتميز به من إمكانية التهرب والتخلص من الضريبة في مجاله.

3/ **أثر التهرب الضريبي على المنافسة بين المشروعات:** يؤدي التهرب الضريبي إلى إهدار روح المنافسة بين المشروعات، بحيث تكون الفرصة أكبر للمشروعات الأكثر مقدرة على التهرب الضريبي في أن يتحقق لها التفوق على غيرها من المشروعات التي تتفوق عليها إنتاجا أو تنظيما أو فائدة للمجتمع، حيث تنخفض بالنسبة لها نفقة الإنتاج بمقدار قيمة ما احتفظت نتيجة تحركها من الضريبة وهو ما يجعل لها ميزة تستطيع أن تسيطر على السوق بمنافسة غيرها من المشروعات التي تعمل بحكم القانون بامتثالها للضريبة.

ثالثا/ الاثار الاجتماعية لتهرب 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.

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص52

كما يساهم التهرب الضريبي في تدهور الجانب المدني بصفة عامة و الجانب الجبائي بصفة خاصة فلا يمكن طبعاً تفضيل النفع العام على النفع الخاص وينمي ذلك روح الأنانية وذلك راجع إلى الإحساس بعدم المساواة وحصر دفع الضرائب على فئة معينة دون الأخرى.¹

رابعاً/ الاثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية هذا النظام, فإن انتشار الظاهرة دليل على عدم فعالية النظام الضريبي، في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويتعد على التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية، الاقتصادية والاجتماعية، كما يقلص من أهمية الضريبة.²

المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي:

ونذكر بعض الطرق لتهرب الضريبي .

أولاً/ عن طريق المعاملات المحاسبية :

ما دام عمل مصلحة الضرائب يقوم على إقرارات الربح الذي يحققه المشروع فمن البديهي أن النظام المحاسبي هو الذي يوفر هذه البيانات نظراً لكونه نظام قياس واتصال يقوم على تسجيل ومسك وتقييد حركة الأموال في المؤسسة، فالمحاسبة تعتبر قاعدة رقابية تستخدم من طرف الإدارة الجبائية، التي تقوم بمقارنة التصاريح والوثائق المحاسبية المقدمة قصد التأكد من صحتها، فالمكلف البارح يبحث دوماً عن وضع يتم فيه مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية، وكذا بينها وبين المستندات الثبوتية المظلمة من ناحية أخرى، أي أن الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين يمكن استعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها الممول كما أنه يمكن استعمالها للتحايل ومغالطة الجهاز الجبائي، وحسب الكاتب (J.C. Martinez) : إن ممارسة الغش تمتد إلى التخفيضات التافهة لمبلغ المبيعات أو الاستيراد بدون تصريح إلى إهمال تسجيل كل الإيرادات مروراً بتضخيم أرقام التكاليف.³

1 /تضخيم الأعباء (التكاليف): إن من أبرز مظاهر الغش تلك المتجسدة في التقليل من قاعدة الاقتطاع الضريبي من الأرباح ومن رقم الأعمال أو في رفع النفقات والتكاليف وكون أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، فقد رخص المشرع الجبائي للمكلفين حق خصم بعض الأعباء من الربح الخاضع للضريبة وفقاً لشروط محددة وهي:

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي، في الجزائر، 2004، ص 30.

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

³ سهام كردودي، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة بسكرة، 2009/2008، ص 81.

- أن يكون توظيف هذه الأعباء في صالح نشاط مؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء ذات علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة مثل السلع المشتراة ، مصاريف المحل مثل الهاتف ، الكهرباء كراء ، التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي ، أجورهم...إلخ.
- أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق رسمية (بفواتير).
- أن تكون هذه الأعباء في حدود السقف المحدد قانونا.

2 / تخفيض الإيرادات: من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كلياً يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقداً ولا يترك أثر العملية ، هذه السلوك يمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله كأن يسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون ، ويتبع المكلفون بالضريبة الطرق التالية لتخفيض الإيرادات:¹

- التناسي أعمدي لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون فواتير ، ويتم الدفع نقداً .
- التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبياً، حيث يقوم المكلف بتسجيل بضائع مسترجعة وهمية، أو خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ ، مع أنه لم يكن هناك استيراد للبضاعة ولا خصم تجاري.
- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.
- يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطؤ مع الزبون .
- يقوم المكلف بتخفيض الواردات مما يجنبه أداء الرسم على رقم الأعمال وكذا ضريبة الربح المحقق من المبيعات من جهة أخرى.
- ومن جملة المفارقات المعتمدة من قبل المكلف والتي تبرز الغش جلياً ، عندما تخفض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي إلى التباين في الربح الإجمالي، الشيء الذي يلفت الانتباه المحقق الجبائي .

ثانياً/ التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية:

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير أو لفواتير دون شراء أو بيع ، وذلك باستعمال قيود محاسبية جد متكاملة لا تترك مجالاً للشك أو الريبة من طرف الإدارة الجبائية ، كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية وهذا بإخفاء جزء من البضاعة هذا ليتم بيعها في السوق أو ما يعرف بالسوق الموازية (الاقتصاد غير الرسمي).

¹ حميد بوزيدة ، مرجع سابق ، ص 55 .

1/التهرب عن طريق عمليات مادية: يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هنا الإخفاء جزئي أو كلي. وبصفة عامة فإن الإخفاء المادي أو التهرب عن طريق العمليات المادية يمكنه أن يأخذ شكلين هما:

1-1 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 ، ومثال ذلك إخفاء جزء من التركة ، بالنسبة للواردات من الخارج استخدام فواتير غير حقيقية بالاتفاق مع المصدر الأجنبي

1-2 الإخفاء الكلي: يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها وبالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير ويسمى الاقتصاد السري على الشرعي بعيد عن كل مراقبة .

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

1-2 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.

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

قد تعد طرق التحايل هذه من أبرزها لأنها تبقى على سبيل المثال لا الحصر ، ويبقى المكلف واسع الخيال في ابتكار منافذ جديدة للتهرب فالمسلم به أن خيال المتهرب خصب وطرق التهرب لا تحصى.¹

¹ سهام كردودي ، مرجع سابق، ص 86 .

المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي.

التهرب الضريبي ظاهرة سائدة في كل الدول و تختلف طرق مكافحته من نظام مالي الى اخر ومن ضريبة الى اخرى و تجري مكافحة التهرب الضريبي داخل الدولة بطرق وقائية او جزائية ، ويرجع التهرب الضريبي في الجزائر الى عدم تناسق واحكام التشريع المالي وضعف الوعي الضريبي للمواطنين وطغيان عنصر المحسوبة وعدم اللامبالاة كالتى ظهرت في بعض الجهات الرافضة للوضع ولاعتماد على الوسائل التقليدية في عملية الاحصاء و التحصيل و الربط.¹

اولا/ تحسين الرقابة الجبائية:

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 (المتشعبة، المديرية الولائية). فالرقابة تهدف إلى المحافظة على حق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي من جهة والسهر على حسن تطبيق القوانين من جهة أخرى.²

وإذا كان التهرب الضريبي يرجع لعوامل اخلاقية وسياسية و اقتصادية وفنية فينبغي معالجة هذه العوامل على نحو يكفل مكافحة التهرب الضريبي وذلك على النحو التالي.³

ثانيا/ تنمية الوعي الاخلاقي:

فاذا كان ضعف المستوى الاخلاقي للافراد تجاه الالتزام الضريبي هو احد اسباب التهرب الضريبي ، فينبغي ان يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والاحساس لدى الافراد بان دفع الضرائب هو التزام اخلاقي قبل ان يكون التزام قانوني، لان فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين افراد المجتمع.

ثالثا / ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المنافسة على التهرب الضريبي:

من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة ، او توجد عقوبات و لكنها غير رادعة ، لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية و الرادعة على التهرب الضريبي.

رابعا / من الناحية الفنية : ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم و بطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب امام التهرب الضريبي ، كذلك ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الاطلاع على مايريدون الاطلاع عليه من الوثائق و الاوراق التي تساعد علي ربط الضريبة على الوجه الصحيح.

¹ علي زغدود ، مرجع سابق ، ص 213 .

² سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق ، دار المفيد ، للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2011، ص31.

³ عطية عبد الواحد ، مرجع سابق ، ص817ص817 .

خامسا/ من الناحية السياسية :

ينبغي ان تحرص الحكومات علي تطبيق النظام الضريبي على نحو عادل، بحيث لا يكون شديدة الوطاة على بعض الطبقات وسهلا ميسورا على طبقات اخرى.

سادسا/ من الناحية الاقتصادية :

ينبغي ان تعمل الحكومات جاهدة على توجيه الحصيلة الضريبة الى الواجهة المفيدة للمجتمع ، وعليه كذلك ان تشعر افراد المجتمع بان قيامهم بدفع الضريبة له فوائده المحسوسة لكل منهم ، وعلى الحكومات ان تراعي كافة الاعتبارات الاقتصادية التي تؤدي الى ثقل العبء الضريبي عليهم ، وذلك حتي يستقر العبء الضريبي بالفعل علي عاتق من اراد المشرع ان يتحمل به.

سابعا/ الإجراءات العقابية:¹

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 باتباع طرق احتيالية قصد إخفاء المبلغ الذي يخضع للضريبة وتمثل أهم هذه الإجراءات العقابية في:

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% الغرامة بسبب التأخير في تقديم التصريح السنوي بالنسبة ل IRG ، و IBS إذا لم تتعد مدة التأخر شهر واحد ب10% ، ونسبة 20% إذا لم تتعد مدة التأخير الشهرين، أما إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة الجبائية ضمن أجل 30 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ فالنسبة تكون 25% ، 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 بإعدادار 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 دج.

تخفيف الضرائب عددا ، وتنوعا وسعرا وبالشكل الذي يقلل من شدة الضغط الضريبي ، ولا يدفع نحو التهرب الضريبي والذي يمكن ان يتحقق من خلال تقليص النفقات العامة للدولة عن طريق ترشيد الانفاق العام والعمل على

¹ كركودي سهام ، مرجع سابق ، ص 32.

الدقة و الوضوح في التشريع الضريبي ، و تبسيط اجراءات تحصيل الضريبة ، و تطوير الادارة المالية بتوفير الامانة والكفاءة و الحرص والشعور بالمسؤولية التي تؤدي الى تقليص التهرب الضريبي و الحد منه.¹

وأخيرا فان انتشار التهرب من الضريبة يوهن من روح التضامن بين مواطني الدولة ويورث الحقد في نفوسهم مما لا بد إن ينعكس بصورة سيئة على العلاقات التي تربطهم ببعض البعض كل هذا يوضح لنا خطورة التهرب من الضرائب ويدفعنا للتساؤل عن وسائل مكافحته.²

المطلب الرابع : طرق قياس التهرب و الغش الضريبي .

لتعدد اشكال التهرب و الغش الضريبيين و اختلاف الطرق التي يستعملها المكلف في التهرب من دفع الضريبة فانه من الصعب تقدير حجم هذه الظاهرة ، انه من الصعب قياس التهرب الضريبي وذلك لامكانية اخفاء الثروة او لان اغلب المعاملات الاقتصادية و التجارية تاخذ الطابع السري .

اولا / طريقة الاقتصاد السري .

يشمل الاقتصاد السري مجمل النشاطات و المداخل غير المصرح بها للادارة الجبائية من طرف المكلفين ، وغير المدرجة ضمن الحسابات الوطنية ، ويعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الاقتصاد السري و من خلاله يتم حساب حجم التهرب الضريبي كون جميع المداخل و النشاطات الخفية لا يتم اخضاعها للضريبة و بالتالي فهي لا تدخل في الحسابات الوطنية ، و يستند تقدير الاقتصاد السري على معطيات كل من الناتج الوطني الخام و العمليات النقدية و سوق العمل و عوامل الانتاج.³

من اهم مظاهر الاقتصاد السري .

- تنفيذ اللوائح الحكومية (القرارات) مثل إصدار الرخص (التراخيص) و تقسم الأراضي إلى مناطق و غير ذلك من اللوائح التي قد تنطوي قيمة اقتصادية كبرى.
- لإشراف على عقود الاستثمارات الحكومية التي قد تنطوي على محاباة لبعض المناطق دون غيرها.
- اتخاذ قرارات تتعلق بإدارة الضرائب (المراجعة المحاسبية و تحديد الجداول) .
- الإشراف على عقود المشتريات الحكومية .
- الإشراف على وسائل الحصول على الخدمات العامة المنخفضة الثمن .

¹ فليح حسن خلف ، المالية العامة ، جدارا للكتاب العالمي ، العبدلي عمان، 2008، ص196.

² مجدى شهاب ، أصول الاقتصاد العام ، دار الجامعة الجديدة ، مصر 2004 ، ص 391-393.

³ بوشري عبد الغني ، فعالية الجبائية و اثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999- 2009) ، مذكره الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص : نقود مالية وبنوك ، جامعة تلمسان ، 2011 ، ص 65 .

- الإشراف على إرساء الأشغال العامة أو عقود المشتريات على المؤسسات التي تحوز العطاءات و الهدايا .
- ولذلك فإن الفساد في القطاع الضريبي له آثار عديدة من أهمها :
- شعور المكلف النزيه بالعبء الضريبي مما يقلص الأداء التنافسي له.
- انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى كثير من المؤسسات و الأفراد مما يصعب من اتحاد السياسات الضريبية الملائمة في المدى المنظور على الأقل.
- يترتب على الممارسات الفسادية في القطاع الضريبي مقدرة زائغة على الدفع للمكلفين المتهربين .¹
- ثانيا / طريقة الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي : بحيث لا يصل عنه اية معلومات وزارة المالية ، و بالتالي لا يتم دفع اية ضرائب على الاطلاق ، و يعتبر الكتمان أكثر الوسائل امانا و يساعد على وجود القطاع غير المنظم (اقتصاد الظل) المتمثل في وجود عدد كبير من الانشطة الاقتصادية التي تعمل بدون ترخيص و بالتالي هي لا تسدد الضريبة و قد تشمل أنشطة صناعية ، حرفية، وبشكل عام يشمل التهرب كل من يمارس نشاط يحقق له دخل دون ان يعلم عنه في الدوائر المالية و لا يدفع عنه اية ضرائب .²
- من اهم مظاهر الاقتصاد الموازي .³
- البيع و الشراء بدون فواتير .
- تحويل الاعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي .
- تصريحات خاطئة لارقام الاعمال .
- تخصيص الثمن المصرح به لدى الجمارك .
- استخدام التسديد النقدي بدل التعامل بالشيكات .

¹ وهي بوعلام ، نمو اطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من اثار الازمة ، ملتقى العلمي الدولي ، الازمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، ايام 20 -21 اكتوبر 2009 ، ص 16 .

² محمد حباش ، التهرب الضريبي ، بحث منشور على الموقع الالكتروني ، www.aleppoecnomics.com،

³ وهي بوعلام ، نمو اطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من اثار الازمة ، مرجع سابق ، ص 15 .

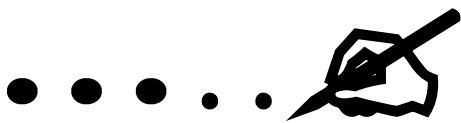
خلاصة الفصل:

يعتبر التهرب الضريبي و هو عدم دفع الضرائب التي على ذمة المكلفين ،سواء بطريقة مشروعية او غير مشروعة ، وذلك باساليب مختلفة منها محاسبية وقانونية او الانفاق مع المكلفين بجمعها فهي تصب في مصب واحد ، وهو نهب اموال الخزينة ، ويعود التهرب الضريبي الى عدة اسباب مختلفة منها التشريعية ، و الشخصية و الادارية الخ ، بحسب ما تعرض اليه الباحثون ، وهذا مما يؤدي الى اثار وخيمة على اقتصاد الدولة عامة ، وعلى خزينة الدولة خاصة .

وهذا ما يفرض على الدولة ضرورة الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، ولكي تقوم بذلك بكفاءة فمن الضروري على الاقل لها صورة عن الحجم و المستوى الذي تبلغه ، معتمدة في ذلك على بعض الاساليب القياسية كاسلوب عدم الالتزام الضريبي و اسلوب التقدير الاقصاد السري ، الا ان المشكل هو عدم وجود اسلوب متكامل يقوم بحساب الظاهرة بصفة دقيقة ، و قد اخذت بعض الدول طرق عديدة و كثيرة لمواجهة هذه الظاهرة كادخال اصلاحات على اجهزة الضرائب و تكون على المستوى المحلي ، و اما على المستوى الدولي كعقد اتفاقية بين الدول .

الفصل الثاني :

مدخل الرقابة الجبائية و ألياتها



تمهيد

نظم المشرع الجبائي جملة من الإجراءات وذلك لتنظيم العلاقة الرابطة بين الإدارة والمكلف بالضريبة و على هذا الأساس منحت الإدارة الجبائية صلاحيات وحقوق تجعلها تقوم بدورها دون عائق.

وتبقى الرقابة و التحقيق الجبائي من أهم المهام التي خولت للإدارة الجبائية من أجل القيام بدورها الاساسي المتمثل في وظيفة الرقابة ، بدا من التأكد من صحة التصريحات ومدى تطابقها مع القوانين والتشريعات الجبائية . و بالتالي تصحيح الأخطاء والمخلفات والتجاوزات التي حددت من المكلفين من خلال التحقيق الجبائي ، وللإدارة الجبائية إطار واسع يسمح لها من خلال أعوانها حق التدخل وفحص المستندات المحاسبية والتحقق في صحة المعلومات الواردة فيها ، و ذلك من خلال ممارسة حق الاطلاع ، وسيتم التطرق في هذا الفصل الى المباحث التالية :

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية .

المبحث الثاني : الاطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية .

المبحث الثالث : اجراءات و عقوبات الرقابة الجبائية.

المبحث الاول: الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.

أن النظام الضريبي الجزائري كباقي الأنظمة المطبقة في معظم الدول المتقدمة يقوم على أساس التصريح ، وللتأكد من مصداقية التصريحات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة ، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يمنح للمكلف الرية التامة في التصريح بمدخلته ، ويتم ذلك وفقا لاسس و تشريعات جبائية تنظمها الادارة الجبائية وتسهر على تطبيقها .

المطلب الاول: تعريف الرقابة الجبائية . تعتبر الرقابة الوظيفية الاساسية لقياس الاداء للتأكد من ان الاهداف قد تحققت و ان الخطط وضعت ، موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة ، فالرقابة الحقيقية تلك الرقابة التي تستطيع ان تسبق الاحداث فتعمل على التنبيه الى الانحرافات قبل وقوعها ، وليتم التنفيذ وفقا لمقاييس مقررّة .

لرقابة الجبائية عدة تعاريف نذكر منها.

التعريف الاول: هي فحص التصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أصحاب شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للإستعلام و الاستفسار ، الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها و لا يكفي فقط بدراسة و مراجعة التصريحات ، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به و المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى و بالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما و كذلك النظر في الوضعية المالية للممول ¹.

التعريف الثاني: الرقابة الجبائية هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتبة من طرف المكلفين ، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة و تقويمها ، و هي عبارة عن خطوات منتظمة و منطقية ذات هدف واضح و هو الوصول إلى كشف الغش و التدليس في الوثائق و الفواتير في المؤسسة ².

التعريف الثالث: من 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.

¹ لخوخي عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، تخصص مالية و نقود ، جامعة باتنة ، كلية العلوم الإقتصادية التسيير و العلوم التجارية ، 2004 ، ص 14.

² حمدي سليمان و سحيمات القبيلات ، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية ، مكتب دار الثقافة ، الأردن ، 1988 ، ص 13.

³ 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 ، ص 81.

التعريف الرابع: هي السلطة المخولة للادارة الجبائية بمراقبة التصريحات و الوثائق المستعملة لتجديد كل ضريبة او رسم او حق او اتاوة ، من اجل اكتشاف النقائص و تصحيح الاخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة.¹

من خلال التعاريف السابقة يمكن ان نستخلص بان الرقابة الجبائية عبارة عن مجموعة من العمليات و الاجراءات التي تهدف الي مراجعة و متابعة التصريحات الجبائية للمكلف الضريبة ، و التحرك السريع للقضاء عليها بفاعلية تضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي و تحقيق العدالة الضريبية .
ومن التعاريف السابقة انه يوجد سببان رئيسيان لاجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين .

- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية من اجل تحديد الوعاء الضريبي .
- الرقابة الجبائية كوسيلة لاكتشاف العمليات التدليسية .

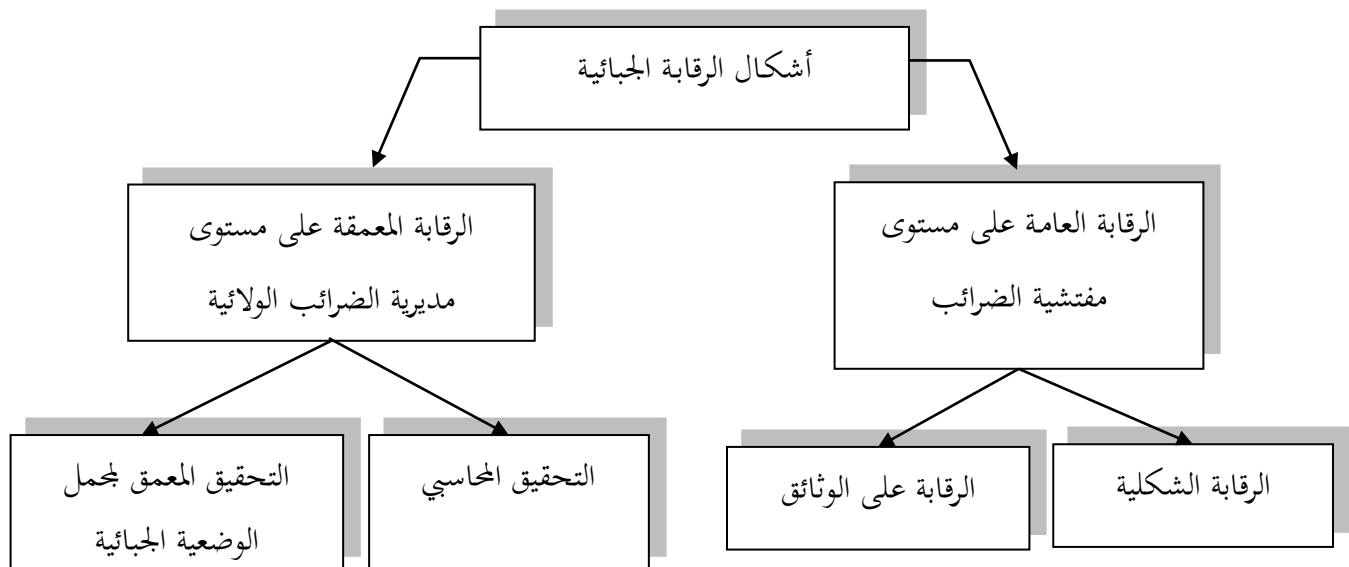
المطلب الثاني: اشكال الرقابة الجبائية في الجزائر .

لرقابة الجبائية شكلان وعلى الادارة الجبائية مراعاتهم و هما:

الرقابة الداخلية (العامة).

الرقابة الخارجية(المعمقة).

شكل رقم (2- 1): أشكال الرقابة الجبائية .



المصدر : من اعداد الطالب.

¹ مصطفى عوادي ، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري ، الطبعة الثانية ، الجزائر، 2010/2011 ، ص 11 .

اولا: الرقابة الداخلية (العامة): يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف اعوان الادارة الجبائية في المكتب ، بناء على الوثائق التي في حوزتهم ، ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا و لاهداف مسطرة مسبقا ، و تكون رقابة شكلية او رقابة على الوثائق .¹

1/ الرقابة الشكلية:

تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين ، وتتم مرقتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها و تسوية الاخطاء ان وجدت و تتم ايضا عن طريق اجراء مقارنة بين المعلومات المدونة في التصريحات "G50A" و "G50" و تلك المذكورة في التصريح السنوي ، و مع المعلومات التي تحصلت عليها الادارة الجبائية من كشوفات الربط و بطاقات المعلومات و قائمة الزبائن التي تمتلكها ، و تهدف الى تصحيح الاخطاء الملحوظة في التصريحات ، وذلك وفقا للاجراءات التالية:

المكلف: يجب ان يحتوي كل مكلف جبائي علي نسخة من الوثائق و المستندات التالية السجل التجاري ، بطاقة اثبات الهوية ، شهادة الإقامة ، شهادة التصريح بالوجود ، البطاقة الاحصائية .

النشاط: يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي ، و التصريحات الشهرية و الثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب و ملخصات ارقام الاعمال لكل سنة.

الاجراء المادية: التأكد من ان التصريحات الشهرية و الثلاثية في اجالها المحددة ، كما يتم ايضا التأكد من ان العمليات الحسابية المدونة في التصريحات لا يوجد فيها اخطاء .²

2/ الرقابة على الوثائق:

هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية ، بعكس الرقابة الشكلية فان الرقابة على الوثائق يجب أن تكون شاملة و هذا ما يتطلب الفحص لجميع عناصر التصريح الجبائي ، فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات و الفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب ، فتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح و كذا جميع المعلومات و البيانات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية ، و يمكن للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف إذا لزم الأمر و تتركز اهداف الرقابة على الوثائق .³

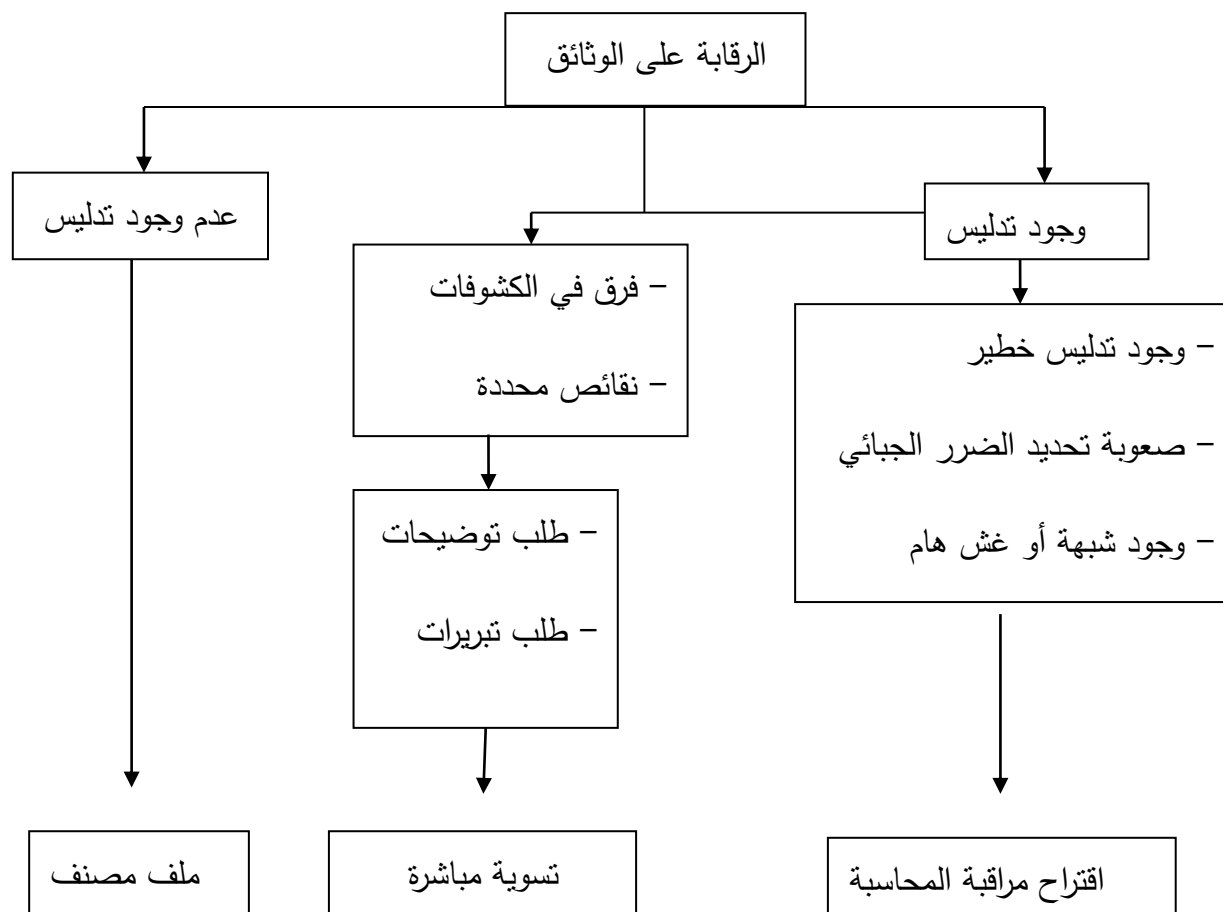
¹ سهام كردودي ، مرجع سابق ، ص 47 .

² عبد الجليل لخداري ، الرقابة الجبائية كاداة لمكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة الماستر في العلوم التجارية ، تخصص فحص محاسبي ، جامعة بسكرة، 2014، ص55-56 .

³ سهام كردودي ، نفس المرجع ، ص 51 .

- قيام مصلحة التحقيق باجراء فحص دقيق و شامل لجميع التصريحات المكتتبه و المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
- طلب معلومات اضافية من المكلف بالضريبة.
- التأكد من المعدلات الضريبة في كل نشاط .

الشكل رقم (2-2): خطوات إجراء الرقابة على الوثائق .



المصدر : من اعداد الطالب .

ثانياً : الرقابة الخارجية (المعمقة). تتمثل هذه الرقابة في جملة الاجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال التدخلات المباشرة للاماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من اجل التأكد من صحة و مطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على ارض الواقع ، وذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية و جميع الوثائق الملحقة ، و محاولة الكشف عن احتمالات التهرب وتتم من خلال وسيلتين هما :¹

¹ عوادي مصطفى و رحال نصر ، الغش و التهرب الضريبي الجزائري ، مطبعة صخري ، حي المنظمة الجميل ، الجزائر ، 2011 ، ص 13.

1-التحقيق المحاسبي :

نصت المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية ,يمكن لاعوان الادارة الجبائية اجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة واجراء كل التحريات الضرورية لتاسيس وعاء الضريبة و مرقبتها.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف الضريبة يواجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.¹

2- التحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

نصت عليه المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن لاعوان الادارة الجبائية ان يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للاشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي ، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر ام لا ، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة .

و في هذا التحقيق ، يتأكد الاعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة ، و الذمة او الحالة المالية و العناصر المكونة انمط معيشة اعضاء المقر الجبائي ، من جهة اخرى ، و هذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .²

المطلب الثالث: اسباب و مبادئ الرقابة الجبائية.

اشتددت الحاجة الى الرقابة الجبائية نتيجة التطورات الاقتصادية وما صاحبها من تطور في مجال التهرب الضريبي و خاصة في ظل الانظمة الجبائية التصريحية و التي تسعى الى ترقية الرقابة الجبائية على مصالح المكلفين بالضريبة و الادارة الجبائية من خلال صحة القواعد الضريبة و تحقيق العدالة الضريبية.

الفرع الاول : اسباب الرقابة الجبائية.

هناك عدة اسباب ضرورية ايجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة التصريحات الجبائية.

1/حرية المكف بالضريبة في التصريح بمداخيله:

بما أن النظام الجبائي الجزائري كغيره من الانظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه و مداخيله على شكل تصريحات للادارة الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي و يفترض انها صحيحة ما لم يثبت العكس ، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية .

¹ المادة 20-1 ، من قانون الاجراءات الجبائية ، ص10.

² المادة 21-1، قانون الاجراءات الجبائية ، ص13 .

تنص المادة 18-1 من قانون الاجراءات الجبائية تراقب الادارة الجبائية التصريجات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة او حق او رسم او اتاوة.¹

أي ان السبب الاساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الضريبي نظام تصريحي ، و لذلك اوجب المشرع ايجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريجات و التأكد من صحتها و مطابقتها لما هو موجود في الحقيقة .
تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي ، لأن المكلف هو من حدد بنفسه أسس فرض الضريبة و يصرح بها الإدارة الجبائية و عن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريجات ، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة .²

2/ محاربة التهرب الضريبي :

ان عملية مراقبة التصريجات يتم عنها نقص في الوعاء الضريبي و اسباب ذلك قد يكون بغير قصد من المكلف بقصد من المكلف ، و هذه الاخيرة تسعى على انها تهرب ضريبي من خلال اكتشاف للتدليس و تحايل على القانون ، و ان ظاهرة التهرب الضريبي تنتج عنها اثار وخيمة على المجتمع ، مالي ، اقتصادي ، اجتماعي ، سياسي و عليه فان محاربه تهربته تستلزم استعمال الية الرقابة الجبائية كنظام لرد عنها او الحد منها على الاقل .

الفرع الثاني : مبادئ الرقابة الجبائية.

تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الاموال العامة بمختلف اشكالها و خاصة من التهرب الضريبي بهدف زيادة ايرادات الخزينة العمومية و توجيهها لتحقيق اهداف الدولة ، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية بمهامها لا بد من توفر المبادي الاساسية لها و المتمثلة في اقامة نظام جبائي محكم و تحسين العلاقة بين الادارة الجبائية و المكلفين.

1/ اقامة نظام ضريبي محكم :

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الاساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي ، فبقدر ما يتوفر لديهم خبرات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية ، بقدر ما يتاثر بالعوامل السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية ، كما ان التهرب الضريبي يعود الى عدم احكام القوانين و التشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي و عدم استقراره ، و لذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال مايلي.³

¹ المادة 18-1 ، قانون الاجراءات الجبائية ، ص 10.

² كردودي سهام ، مرجع سابق ، ص 49.

³ حامد عبد المجيد دراز ، مرجع سابق الذكر ، ص 237 .

-تبسيط و تحسين التشريع الضريبي: يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتي يتسني للمكلفين فهمه و يجب ان تكون القوانين و النصوص التشريعية واضحة و سهلة .

- تحقيق العدالة الضريبية : يمكن القول ان 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 الاولي للدخل ، باضافة الى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.

العدالة الافقية ويقصد بها ان تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل و الحالة الاجتماعية معاملة ضريبية متساوية.

العدالة العمومية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية و اجتماعية مختلفة.

2/ ترقية وتطوير الرقابة الجبائية :

ان التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بادارة جبائية فعالة ، حيث ان تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي و المكلف و حدهما و انما تقع كذلك على الادارة الجبائية ، التي يجب توفرها على مستوى من التطور و الكفاءة إضافة إلى توفرها على امكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من اداء وظيفتها على احسن وجه ، الا ان اليد العاملة لا تفي بالغرض اذا لم تكن ذات خبرة و كفاءة في الميدان و لذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين و تكوين اطارات متخصصة في مجال الجبائية و الضرائب و المراقبة الجبائية ، اضافة الى اجراء تربصات لموظفي و اعوان الادارة الجبائية و وضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي ، كما ينبغي تحفيز موظفي الادارة الجبائية من خلال رفع اجورهم و توفير الخدمات اللازمة لهم.

تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة و النظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية و الوصول الى تحقيق الاهداف المرجوة منها ، حيث يؤدي تعقد و عدم استقرار النظام الضريبي اضافة الى ضعف الادارة الجبائية و قلة امكانياتها البشرية و المادية الى الاعتماد على نظام ضريبي غير فعال و يلقي بعبئه على المكلفين بالضريبة، كما يمتد الى موظفي الادارة الجبائية مما يؤدي بهم الى عدم القدرة على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية ، و بذلك تترك الحرية للمتهرين من دفع الضريبة في سلوك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب او رادع وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الاطار القانوني و التنظيمي لرقابة الجبائية .

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان إمتيازات الخزينة العمومية ، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية ، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروط قانونية محددة ، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة إلتزامات وفي المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسفات الإدارة و التجاوزات المحتملة.

المطلب الاول : الإطار القانوني للرقابة الجبائية .

لقد وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا أوجب من خلاله كل المراقبين الجبائيين بإتباع إجراءات معينة ، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات والاختلاسات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة كما حدد القانون الجبائي مختلف الإلتزامات التي يجب على المكلف التقيد بها، وكذا الضمانات الممنوحة له حتى يتسنى له معرفة جميع حقوقه وواجباته تجاه الإدارة الجبائية.

أولا/ سلطات الادارة الجبائية : تتمتع الإدارة الجبائية بوسائل قانونية في حقوق تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها فهي تسمح برقابة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد الضريبة مع ضمان تحصيلها وتمثل فيما يلي :

1/ حق الإطلاع : هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف ، الذي هو بصدد التحقيق معه ، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق.

طبقا للمادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها.¹

وفي إطار البحث عن المعلومة الجبائية ، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة الخاصة بالمكلف ، كما يمكن لهؤلاء الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أن تفيدهم وتساعدهم في الحصول على المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهامهم ، ومن بينهم :

ا/حق الاطلاع لدى الإدارات و الهيئات العمومية و المؤسسات الخاصة: طبقا للمادة 46 من قانون الإجراءات

الجبائية الجزائري لا يمكن بأي حال من الأحوال ، لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات

¹ المادة 45، قانون الإجراءات الجبائية ، ص 22 .

الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية ، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.¹

يجب ان تصل الكشوف التي تعد على نفقة الهيئات المذكورة اعلاه ، قبل 31 ديسمبر من كل سنة ، الى مدير الضرائب بالولاية ، تقبل اول افريل من السنة الموالية.

ب/ حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين.

طبقا للمادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العمولات ، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة ، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية ، بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر . كما يمس هذا الإلزام خصوصاً، البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات.

يعاقب على كل مخالفة لاحكام المقاطع السابقة بغرامة جبائية منصوص عليها في المادة 192-2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، تطبق بعدد المرات التي لا يتم فيها التصريح باشعارات الفتح او الاقفال.²

2/ حق الرقابة : يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين ، فهو يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر ومعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها.

كما تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمسندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة وكذلك يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة ، حيث للإدارة الجبائية سلطة شرعية تسمح لها بمراقبة المكلفين بالضريبة في إطار قواعد منظمة من خلال التحقيق في الوثائق والنتائج المصرح بها عن طريق الرقابة المحاسبية أو الرقابة على مجمل الوضعية الجبائية.³

¹ المادة 46 ، قانون الإجراءات الجبائية ، ص22 .

² المادة 51 ، قانون الإجراءات الجبائية ص23.

³ بن عكشة مصطفى ، التحقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماستير، تخصص تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة ، 2010/2009، ص 51.

ويمكن التمييز بين شكلين للرقابة:

- الرقابة في المحاسبية ومعاينة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة.
- الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية قصد التأكد على مدى صحة المداخيل المصرحة ، وذلك ومقارنتها بالوضعية الجبائية للمكلف.¹

3/ حق استدراك الأخطاء الادارية : حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس

المدة ونفس الضرائب ، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة ، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد.

نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يجوز إستدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها ، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول ، وذلك إلى غاية إنتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى.²

4/ حق المعاينة : يمكن للإدارة الجبائية الذي أقرته المادة 74 من قانون المالية لسنة 2001 ويكون ذلك بعد أمر من رئيس

المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض مفوض عنه ، حيث تعطي الإدارة الجبائية ترخيص لأعوانها الذين لهم رتبة مراقب على الأقل القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التخلص من الوعاء والمراقبة والدفع ، ويجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المجالات المهنية للمكلفين بالضريبة ، وعملية المعاينة يجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله الذي يكون قد أعلم مسبقاً بهذه العملية ، وبعد انتهاء عملية المعاينة يحضر محضر يسرد فيه مجريات العمليات وندون فيه المعاينات المسجلة وهذا حسب نص المادة 78 من قانون المالية لسنة 2001 ، ثم تسلم نسخة من محضر الجرد على المعني وترسل النسخة الأصلية للقاضي الذي رخص المعين.³

وهذا طبقاً للمادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه ، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.⁴

¹ محمد عناب ، مقومات النظام الجبائي الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر، الجزائر، 2004، ص 86 .

² المادة 327 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر، 2012.

³ سعدي عبد الحليم ، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، رسالة الماجستير ، تخصص تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر ، 2010/2009 ، ص 40.

⁴ المادة 34 ، قانون الإجراءات الجبائية.

5/ **حق التقادم** : نصت عليه المادة 39 من قانون الاجراءات الجبائية التي حددت الاجل الذي يتقادم فيه عمل الادارة الجبائية و المحدودة (04) سنوات الا في وجود مناورات تدليسية.¹

- تاسيس الضرائب و الرسوم و تحصيلها ، القيام باعمال الرقابة ، قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات الطابع الجبائي.

6/ **حق اجراء البحث** : نصت عليه المادة 33 من قانون الاجراءات الجبائية على حق اجراء البحث و يقصد به اجراء التحقيق من طرف اعوان الادارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات ، و المكلف مطالب بتزويد اعوان الادارة الجبائية بكل الوثائق و المستندات الضريبية لتحديد رقم الاعمال و اسس فرض الضريبة ، و هذا الحق يمكن ان يمارس ابتداء من الساعة 08 صباحا الى 20 مساء في المحلات ذات الاستعمال المهني ، و يتماثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت و تفصل المخالفات الملاحظة و يسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.

ثانيا/ الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة : يحتاج المكلف بالضريبة إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبة عند قيامها بمهمة التحقيق وبالتالي يجب خلق توازن بين الالتزامات المفروضة على المكلف والحقوق التي منحت للإدارة الضريبية كما يجب على الأعوان المحققين احترام هذه الضمانات، وفي حالة الإخلال بها فانه يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق، ومن أهم هذه الإجراءات:²

1-الإعلام المسبق: طبقا للمادة 20-04 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن الشروع في إجراء أي 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 محاسباته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، إبتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.³

2- الإستعانة بمستشار: لقد منح المشرع الجبائي للمكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، سواء كان محاسباً أو مستشاراً جبائياً ، محامياً وهذا قصد متابعة سير عمليات المراقبة ، ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية .⁴

3-تحديد مدة الرقابة : ان مدة التحقيق الجبائي محددة قانونيا.

¹ المادة 39، قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

² محمد عناب ، مقومات النظام الجبائي الجزائري ، مرجع سابق ، ص 97 .

³ المادة 20 ، قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

⁴ المرجع نفسه ، المادة 20.

ا/ في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن ان تتجاوز هذه المدة سنة واحدة من تاريخ استلام او تسليم الاشعار بالتحقيق.

ب/ اما في التحقيق المحاسبي فانه لا يمكن ان تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان اكثر من (04) اشهر فيما يخص.

- مؤسسات تأدية الخدمات ، اذا كان رقم الأعمال السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

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

و يمدد هذا الأجل إلى 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على

التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج ، عن كل سنة مالية يحقق فيها ، ويجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى 09 أشهر.

إلا أن الإدارة الجبائية غير مقيدة بمدد الرقابة بعين المكان المذكورة أعلاه في حالة ¹:

- استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً.

- تقديم المكلف بالضريبة معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق.

- عدم الرد أو الرد المتأخر على طلبات التوضيحات والتبريرات.

4- عدم امكانية تجديد عملية التحقيق في المحاسبة : بموجب المادة 20-08 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص

بعد انتهاء التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم وباستثناء حالة ما اذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق ، لا يمكن للادارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات المحاسبية لنفس الضرائب والرسوم ، وللفترة نفسها.²

5- السر المهني : تبعا لأحكام المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على الإلزام بالسر المهني أن يلزم بالسر

المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.³

¹ وزارة المالية ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، المديرية العامة للضرائب ، 2010 ، ص 80.

² وزارة المالية ، قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 20.

³ المادة 65 ، قانون الإجراءات الجبائية.

6- الإشعار بالتقويم : يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التحقيق ، سواء كان هذا التحقيق محاسبي أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج ، وذلك حتى في غياب التقويمات ، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصلاً ومعللاً بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة ، ومبيناً فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة ، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوماً وقبل انقضاء أجل الرد على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك.

7- حق الطعن : لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقاً من حقوق المكلف بالضريبة ، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبة والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، وتلك النتائج يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية ، وهذا ما تناولته المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.¹

ثالثاً: واجبات المكلفين بالضريبة :

يخضع المكلف بالضريبة الى نوعين من الواجبات احدهما جبائية و الاخرى محاسبية.

اولاً/ الواجبات الجبائية.

يلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية :

التصريحات الجبائية: هي عبارة عن وثيقة يستعملها المكلف من ادارة الضرائب من اجل التصريح فيها برقم اعماله او ارباحه او تكاليفه.... الخ، ثم يقوم بارجاعها لمصلحة الضرائب لتكون كدليل اثبات تستعين به هذه الاخيرة ، لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف ، و هناك عدة انواع من التصريحات الجبائية.²

التصريح بالوجود:

يخضع لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد، و الذين يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة و الضريبة علي الدخل الاجمالي، او الضريبة علي ارباح الشركات .

¹ المادة 80 ، قانون الإجراءات الجبائية.

² قميدة اسيا، تقنيات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية ، مذكرة الماستر في العلوم التجارية ، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2014، ص54.

يتم اکتتاب التصريح بالوجود في اجل اقصاه 30 يوما من بدء النشاط حيث يتم التصريح ادي مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط ويجب ان يتضمن المعلومات التالية: الاسم و اللقب ، العنوان سواء من نفس الوطن او خارجه.

التصريح الشهري:

على كل شخص خاضع للضريبة سواء معنوي أو طبيعي أن يقدم تصريحاً شهرياً وقبل 20 يوم الأولى من كل شهر، إلى قابض الضرائب ، فمثلاً يجب اکتتاب التصريح الشهري (سلسلة G50) ، يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة خلال الشهر السابق ، ومن جهة أخرى تفصيل بالعمليات الخاصة بالرسم النشاط المهني و التي تسديد في نفس الوقت مع تقديم هذا الكشف، وفي حالة التوقف على النشاط نهائياً أو مؤقتاً فإن الشركة ملزمة بتقديم تصريح في العشر الأيام الأولى التي تلي التوقف إلى مكتب المفتش الذي يتلقى التصريح.

التصريح السنوي:

على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اکتتاب تصريح بمداخيله 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 يكتبوا قبل 30 أبريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها ، تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة ، إذا سجلت المؤسسة عجزاً ، يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط....الخ.¹

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 أيضاً بملاً تصريح قبل 01 أبريل من كل سنة مالية حيث يتضمن التصريح إجمالي الأرباح والمداخيل 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.

التصريح بالتنازل او التوقف عن النشاط او الوفاة:

في حالة التنازل او التوقف الكلي او الجزئي عن النشاط المكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه ان يكتب في اجل 10 ايام

مايلي:

¹ المادة 151 ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ص 77.

- تصريح اجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها ضريبة.

- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

ملاحظة : هذه التصريحات يجب ان تودع في اجل **10** ايام ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط ، و في حالة الوفاة لمستغل خاضع للنظام الحقيقي فان المعلومات الضرورية لتاسيس الضريبة تودع من قبل اهل المتوفي خلال 6 اشهر التي تلي تاريخ الوفاة.¹

ثانيا/ الوجبات المحاسبية :

يجب على المكلفين احترام المبادئ المحاسبية و التقيد بها من خلال مسك محاسبة صحيحة ودقيقة طبقا لنظام المحاسبة المالية (SCF) .

- محاسبة تماشى و محتوى النظام المحاسبي المالي الساري العمل به.

- مسك الدفاتر المحاسبية التي امر القانون التجاري بمسكها ، و على راسها دفتر اليومية العامة و دفتر الجرد ، و يجب ان يمسك بالكمية المنصوص عنها قانونا.²

- يمسك دفتر الجرد و دفتر اليومية بحسب التاريخ و بدون ترك بياض او تغير من اي نوع كان او نقل الى الهامش ، و ترقيم الصفحات و يوقع عليهم من قاضي المحكمة ، كما يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية و السندات المرسله و الصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات.

المطلب الثاني: الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية: ان الاجراءات و القوانين الرقابة الجبائية تعتمد علي مجموعة من الهياكل و الاجهزة الخول لها قانونيا، و تمارس بطريقة منظمة و فعالة للوصول الى تحقيق اهدافها المنشورة و المرتكزة اساسا علي مكافحة التهرب الضريبي ، فقد حول المشرع الجزائري لاعوان هذه الاجهزة في مجموعة من الواجبات و الحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لاداء مهمتهم الرقابية.

اولا / اجهزة الرقابة الجبائية:

وتمثل اجهزة الرقابة الجبائية فيمايلي :

1/مديرية البحث المراجعات (المركزية):

انشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-228 الصادر في جويلية 1995 و المتضمن التنظيم الاداري و المركزي لوزارة

المالية وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الاخرى في الرقابة الجبائية على مستوى الولائي ، و التي هي تحت

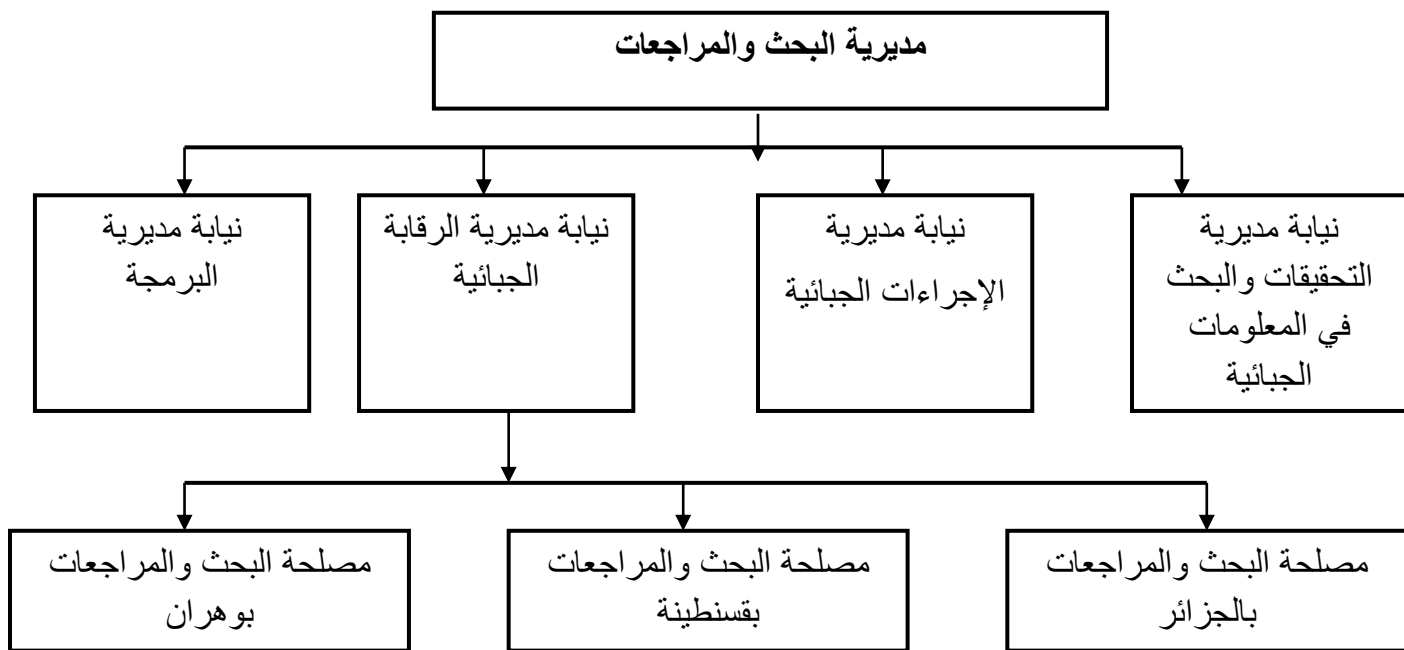
¹ المادة 195، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

² سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة ، الجزائر 2011-2012، ص 115.

غطائها يمتد على مستوى التراب الوطني ، و قد كان الانطلاق الفعلي لنشأة مديرية الابحاث و المراجعات في سبتمبر 1998.¹

وهي بمكلف بالقيام بنفس الاعمال التي تقوم بها مديرية الرقابة الجبائية و المصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي، تستند المهام الى اربعة مديريات فرعية "نيابة مديرية البرمجة - نيابة مديرية الرقابة الجبائية - نيابة مديرية الاجراءات الجبائية - نيابة مديرية التحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية".

الشكل رقم(2 - 3): الهيكل التنظيمي لمديرية البحث و المراجعات.



المصدر : الجريدة الرسمية العدد 75 الصادرة في 22 ذو القعدة 1428 الموافق ل 02 ديسمبر 2007 .

يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق ، حيث يكون انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك ، و هذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها و التحقيق فيها من طرف مفتشيات الضرائب اولا ، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية ، ثم يصادق على البرنامج أو يغير من طرف مديرية البحث و المراجعات و اعتمادا على صلاحيات مديرية الابحاث و المراجعات في إطار البحث و التحقيق فهي مكلفة ب:

- أ/ الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي .
- ب/ جعل الرقابة الجبائية أكثر شفافية مع الاخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الاطار .
- ج/ إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب و تحسين المردودية الجبائية العامة.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 98-228 ، المتضمن انشاء مديرية الابحاث و المراجعات ، الصادر في جويلية 1995.

2/ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

تعتبر هذه المديرية ايضا مختصة في عملية الرقابة الجبائية بالاضافة الى مديرية البحث و التحقيقات ، حيث انها تسند لها مهمة تنفيذ برامج التحقيق .

في هذه المديرية ثلاث مصالح المختصة في رزمة و تنفيذ برامج التحقيق الجبائي. وتتمثل هذه المصالح في:

ا/ مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.

ب/ مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات .

ج/ مكتب المراقبة الجبائية .

ولقيام هذه المصالح بهذه المهام ، فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الاعوان المحققين ، الذين يتألفون من:

ا/نائب المدير : هو المسؤول عن الاعداد و في احسن الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة و في هذا المجال

يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي ، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس

بصفته الممثل للادارة أمام المكلفين ، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق و فقا للقانون ، و يرى مدى تطبيق

الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالاضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء و فرق التحقيق للقيام بدراسة حول الاعمال المنجزة و تقديم

الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة ، و وضع و تقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات ، كما يعمل على نقل تقارير

التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

ب/ رئيس فرقة البحث و التحقيق : إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش ، و خبرة لا تقل عن

سته 06 سنوات كمحقق جبائي.

و يكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته و يسهر على حضور الاعوان المحققين في أماكن عملهم ، و

هو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرجة لصالح فرقته و يتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق،

و بصفة عامة كلما كان برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

ج/المحققين : حتى تسند مهمة التحقيق لاعوان الادارة الجبائية يجب على الاقل ان يكونوا حاملين :

- على الاقل له رتبة مراقب و هذا التزاما بالتشريع .

- الكفاءة على اجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية .

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

- مراقبة المكلفين بالضريبة في مختلف برامج الرقابة .

و يقوم المراقب بمعالجة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة المحقق معه ، و افعال التحقيق تحت ادارة و حضور رئيس فرقة التحقيقات مع الاشارة الى انه يجب ان تتم عملية التحقيق في مقرات المكلفين باستثناء حالات خاصة و مرخصة من طرف رانس الفرقة تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب ادارة الرقابة الجبائية .

3/ مديرية كبريات المؤسسات :

تدعيما لمديرية الابحاث و المراجعات في مكافحة التهرب الضريبي و التسيير الفعال للرقابة الجبائية و خاصة فيما يخص الشركات الكبرى ، تم انشاء مديرية كبريات المؤسسات ، وهذا بموجب المرسوم التنفيذي في رقم 02-303 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق ل 28 سبتمبر 2002 و المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 494-2005 المؤرخ في 26/12/2005 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية و صلاحياتها , ولكن الملاحظ هو أنه حتى وقتنا الحالي لم تدخل هذه المديرية الميدان العملي.¹

- الاشخاص المعنويين او تجمعات الاشخاص المعنويين العاملين في ميدان المحروقات و كذا الشركات التابعة لها .
- شركات رؤوس الاموال و شركات الاشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الاموال و التي يساوي او يفوق ب: 100.000.000 دج .
- الشركات المقيمة في الجزائر العضوية في التجمعات الاجنبية و كذا الشركات التي ليست لها اقامة في الجزائر .
- تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات منبثقة منها تتمثل في :
- المديرية الفرعية لجمالية المحروقات .
- المديرية الفرعية للتحصيل .
- المديرية الفرعية للتسيير .
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .
- المديرية الفرعية للمنازعات .
- تكلف مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء ، التحصيل ، المراقبة ، ومنازعات الضرائب والرسوم على عاتق الاشخاص المعنويين والتجمعات المشكلة بقوة القانون ، مهما كانت صفاتها القانونية و الاجتماعية و الاقتصادية الخ .

¹ المرسوم التنفيذي ، رقم 02-303 المتضمن لانشاء مديرية كبريات المؤسسات ، المؤرخ في 21 رجب 1423 هـ الموافق ل 28 سبتمبر 2002.

المبحث الثالث : اجراءات و عقوبات الرقابة الجبائية

في اطار تدعيم الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي تسعى الدولة الجزائرية الى اتخاذ عدة اجراءات تشريعية و تنظيمية ، و تحسين العلاقة بين الادارة الجبائية و المكلفين بالضريبة و مختلف الهيئات و الادارات الاخرى .

المطلب الاول : التنسيق بين الإدارات .

إن مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل وجه إذ أن مراجعة و تتبع أوجه أنشطتهم المختلفة ، يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية و غيرها من الإدارات كالجمارك و مديرية التجارة و هذا من اجل تحقيق مردود أفضل ، وذلك من خلال اطلاعها على المعاملات التجارية مع باقي العالم في كل ما يتعلق بالتصدير و الاستيراد التي يقوم بها المكلفون ، و مراقبة حركة رؤوس اموالهم ، و كذا بالنسبة إلى مديرية المنافسة و الأسعار عن طريق أعوانهم بتدخلاتهم العديدة على التجار و التي تخدم بطريقة أو بأخرى المصالح الجبائية في الكشف عن ظاهرة التهرب و محاولة القضاء عليها و قد تأكد هذا المبدأ بصفة واضحة في قانون المالية لسنة 1997 و ما بعده من قوانين فيما يتعلق بالتنسيق بين الإدارات .¹

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

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

أولا : تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية ، تجارية ، جمركية): نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي ما ينتج عنه خسائر كبيرة للخزينة العامة ، الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني ، لا سيما وأن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين ، وقصد زيادة مردودية الإدارة الجبائية وإعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية ، والدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية وفي إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (تجارة، جمارك، ضرائب). لأن الكثير من الاقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للتهرب الضريبي إلى عدم وجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي ، الجهوي ، وكذا الولائي.

¹ قانون المالية 1997 ، ص 54 .

ثانيا : أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية والإدارات الأخرى: إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها على أحسن ما يرام وعلى أحسن وجه ولوضع حد أمام كل هذه الصعوبات ومن أجل توجيه البحث والمراقبة أصبح توطيد العلاقة بين الإدارات أو الهيئات الأخرى أمرا حتميا ذلك يرجع إلى أن هذه الإدارات أو الهيئات يمكن أن تساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزتهم ووضعها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة.

إن وضع سياسة لمحاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعنية التي يمكن أن يتركز على النقاط الآتية:

- التنسيق في برامج التدخل بعين المكان ، خاصة في إطار تدخل الفرق الموحدة ضرائب ، جمارك ، تجارة ومصالح الأمن.

هذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخففة " اقتصاد سري" والأشخاص الذين يمارسونها.

هذا التدخل المشترك يمكن أن يسفر عن نتائج إيجابية انطلاقا من المعلومات المجمعة لدى كل هيئة أو إدارة يمكن استغلالها بنتيجة مشتركة و مقنعة ، التي تلعب دور هام في تشخيص المتهربين الموجودين.

التنسيق الثنائي ، دائما وفي مجال التنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى وفي إطار تبادل المعلومات عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين يمكن ذكر الأمثلة الآتية:

1-التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك : من واجب الإدارة الجبائية في أغلب الأحيان اللجوء إلى مصادر لمدها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج ونظرا لما لها من إمكانيات استقصاء المعلومات قيمة بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات ، كل ذلك من أجل كشف حالات التهرب الضريبي ، زيادة على ذلك يجب على مصالح الجمارك التبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الإستيرادات الخاصة بالمكلف.

2-التنسيق مع مصالح التجارة : قصد إيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب، أصبح من الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة والأسعار ومديرية الإحصاءات التي تساعد في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين بالضريبة ، التي تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى التبليغ عن أسعار السلع والخدمات.¹

¹ رحال نصر ، محاربة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص : تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، جامعة ورقلة، 2007، ص71- 73 .

المطلب الثاني : الغرامات والعقوبات الجبائية

تتوقف فعالية الرقابة الضريبية على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة . إلى ان المبالغة في تلك العقوبات قد يكون له أثر عكسي في هذا المجال فرض المشرع الضريبي الجزائري عدة إجراءات عقابية كل من يخالف قانون الأعمال الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة ، و زيادة مردوديتها ، يوجد نوعين من العقوبات هما: الغرامات الجبائية، الغرامات الجنائية.

أولا/ الغرامات الجبائية

تتمثل هذه الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني ، و يختلف حجم هذه الزيادات على المكلف المعني، و يختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة و يتضح ذلك كمايلي:¹

1/ الغرامات المتعلقة بالتصريح السنوي:

حسب المادة 192 " من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم صاحب التصريح السنوي، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل و إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، و يضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 40% .

2/ الغرامات التأخير في عدم التصريح:

يترتب التأخير في إيداع التصريح الضريبي عن المواعيد المحددة قانونا، دفع غرامة مالية قيمتها تتغير حسب مدة التأخير و طبيعة الضريبة المستحقة فبالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات حددت الغرامة المالية كمايلي:

10% إذا لم تتعدد مدة التأخير شهر واحد.

20% إذا لم تتعدد مدة التأخير شهرين.

40% إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن أجل 30 يوما إبتداء من تاريخ التبليغ.

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، و حسب المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة المعدل حسب قانون المالية لسنة 2000، فإنه يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10%، وترفع هذه الغرامة إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعدادار المدين بالضريبة، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل إستلام، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد.²

¹ ناصر مراد ، مرجع سابق ، ص56-55.

² المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

3/ الغرامة بسبب النقص في التصريح: حسب الفقرة الأولى للمادة 193 " من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فإن التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي إلى غرامة مالية قيمتها تختلف حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يتضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة كمايلي¹:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج، ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.
- 40% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

ثانيا/ العقوبات الجنائية:

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات، نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه كل من حاول التخلص أو التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة التي يخضع لها أو تصفيتها سواء كان كليا أو جزئيا، فإنه يعاقب بغرامة مالية يتراوح مبلغها بين 5.000 دج و 20.000 دج، وبجس لمدة سنة إلى خمسة سنوات أو بإحدى العقوبات، و تشمل الأعمال التدليسية على وجه الخصوص ما يلي:²

- الإغفال عن قصد تسجيل حسابات أو تسجيلات أخرى غير صحيحة أو صورية في كل من السجل اليومي و سجل الجرد.
- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال.
- إستعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.
- كما تطبق العقوبات السابقة على الشركاء مرتكبي هذه المخالفات كالمحاسبين المعتمدين أو من لهم دراية بأمور الجبائية كالمستشارين الجبائيين أو حتى الوكلاء.
- أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، فبالإضافة إلى الغرامات الجبائية، قد يتعرض المكلف إلى عقوبات جنائية، كما جاء في المادة 117 التي تنص على أنه من تملص أو حاول التملص بصفة جزئية أو كلية عن طريق إستعماله لطرق تدليسية يعاقب بغرامة مالية مبلغها يتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج و بعقوبة الحبس من سنة إلى خمسة سنوات، أو بإحدى العقوبات و تعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة هي:
- إخفاء المبالغ أو الحواصل التي يطبق عليها الرسم و من بينها عمليات البيع بدون فواتير.

¹ المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

² ناصر مراد ، مرجع سابق، ص 57-58.

- سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل الضريبة المستحقة. كما يمكن للإدارة الضريبية اللجوء إلى بعض الطرق الأخرى كأسلوب عقابي أهمها: منع المكلف من مواصلة نشاطه المهني، غلق بعض مقراته، توقيف الحساب البنكي و حجز ممتلكاته.

المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

تختلف صورة الرقابة الجبائية باختلاف الطريقة المتبعة في التحقيق ، والغرض المراد بلوغه حيث خول المشرع الضريبي للإدارة حق ممارسة التحقيق المعمق والتحقيق المحاسبي ، بهدف التأكد من التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ، 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.

وستتطرق لهم بشيء من التفصيل في ما يلي.

الفرع الاول: التحقيق المحاسبي و الجبائي : 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 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية.¹

أثناء التحقيق المحاسبي ، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع في هذه الحالة ، يمكنه أن يطلب لاحقاً تخفيض الزيارات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

يجب ان يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ، ما عدا في حالة طلب معاكس من المكلف بالضريبة يوجهه كتابياً وتقبله المصلحة او في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها قانوناً من طرف المصلحة .²

اولاً: انجاز عملية التحقيق:

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

¹ المادة 20-01 من قانون الاجراءات الجبائية.

² المادة 1-20 من قانون الاجراءات الجبائية .

1/ 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 لها ملف 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 وإهتلاكاتها حيث يخصص لمعالجة أهم حسابات الميزانية ، أصول وخصوم والتصريحات السنوية.

يسمح هذا البيان للمحقق بمتابعة التغيرات في حساب الاستثمارات ، الإهتلاكات المطبقة عند توقف الاستثمار كما يسمح بإعطاء لمحة عن الحالة المالية للمؤسسة.

كشف المحاسبة "Relevé de comptabilité k-37"

k-37 هو طبعة يعرض فيها كيفية فحص حسابات النتائج ويسمح بمتابعة تحركات رقم الأعمال والأعباء ، معدلات الربح الإجمالي ، القيمة المضافة والربح الصافي لكل نشاط ، 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 مرفق بميثاق المكلف بالضريبة مع إعطاء المكلف مهلة 10 أيام لتحضير وثائق المحاسبة للتحقيق، حيث يجب أن يحتوي الإشعار على:

- الأجل الأدنى وهو 10 أيام لتحضير المكلف للوثائق المحاسبية لعملية التحقيق ابتداء من تاريخ استلامه الإشعار.

- إسم وعنوان المكلف واسم المؤسسة.

- تاريخ وساعة بداية عملية التحقيق في عين المكان، وكذلك تاريخ إرسال الإشعار.

- الوثائق التي يجب مراجعتها ، وكذلك الضرائب والرسوم التي سيتم التحقيق فيها.

- السنوات المعنية بالمراقبة وغالبا ما تكون أربع 04 سنوات

- 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- سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف:

يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف قبل إجراء التحقيق المحاسبي ، سواء من حيث كونه ملف ضريبي مفتوح بإسم شخص طبيعي (بإسم الشركة) أو مفتوح بإسم شخص طبيعي (ملف شخصي) بالنسبة لصاحب المؤسسة أو الشركاء. كما يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية السنوية لهذا الأخير من حيث مدى ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات ، سواء كونها تصريحات مودعة قانوناً وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد ، أو مؤجلة قانوناً وبطريقة غير منتظمة ، أو حتى لم تودع أصلاً.

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 حوار مع المكلف على مختلف النقاط والملاحظة خلال دراسته للملف الجبائي ، ومن هذا الحوار يجمع المحقق بعض المعلومات التي تلزمه لبداية عملية التحقيق.

ث- عملية جمع المعلومات:

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

- نشاط المؤسسة والهدف منه وعدد فروعها.
- الزبائن والعملاء عددهم، مخططهم الجغرافي وطرق الدفع، ومخطط النظام التجاري من توزيع وشراء.
- أسعار الشراء والبيع المستعملة حالياً وكذلك دوران المخزون، والأسعار التي يقيد بها في الدفاتر.
- المستخدمين عددهم إدارات، موظفين ، عمال ، مسؤولين وممثلين.
- العلاقات مع المؤسسات الأخرى.
- الوضعية الجبائية للمكلف.
- محاسبة المكلف وطرق تسجيل العمليات ونظام الاتصالات داخل المنشأة.

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

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 والمتمثلة في دفتر اليومية ، دفتر الجرد ، حيث تقوم الفرقة بإجراء

فحص في شكل المحاسبة ، ومن أهم الشروط التي يجب توفرها في هذه المحاسبة لكي تكون مقبولة :

1-1 محاسبة كاملة ونظامية: تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إذا تضمنت مجموعة من الوثائق والدفاتر الإجبارية والمنصوص عليها طبقا لمواد القانون التجاري (09,10,11,12).

1-2 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 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.

1-3 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:

1/ المشتريات: يظهر هذا الحساب مجموعة من المخالفات يمكن تصنيفها إلى مجموعتين:

التضخيم في المشتريات: هدفه تخفيض الربح الإجمالي وبالتالي تخفيض الربح الصافي.(التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين - التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير مبررة محاسبيا بفاتورة الشراء.....الخ)

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

التخفيض في المشتريات: هدفه إخفاء الإيرادات الناتجة عن المبيعات. (مشتريات دون فواتير- اخطاء مادية عمدنا- مشتريات تمت بالتجزئة - نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.....الخ)

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.

ج/ **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 المورد.

د/ **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.

3- نتائج عملية التحقيق المحاسبي:

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

أولا: 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 وارتباب 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

¹ المادة 42 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، ص 22.

والمحقق للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف حول هذه الانحرافات ، ثم يقوم المحقق 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.

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 ، لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة إلا في الحالات التالية:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد 09 إلى 11 من القانون التجاري وشروط و كيفيات تطبيق "النظام المالي المحاسبي" وغيرها من التشريعات و التنظيمات المعمول بها .¹
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة ، بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية .
- تبغ 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-إجراء التقويم الشائي: 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.

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 يجيب المكلف على الإشعار الموجهة له قبل الفترة المحددة وهي 40 يوم.

¹ المادة 43 من قانون الاجراءات الجبائية ، ص 21 .

² المادة 43 ، من قانون الإجراءات الجبائية.

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 المتقادمة 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.¹

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 قانون الإجراءات الجبائية.²

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.³

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 ادناه ، غير ان طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الاعوان المحققين توضيحه على اشعار بالتحقيق بالاضافة إلى العناصر التي ينبغي ان يحملها هذا الاخير طبقا للمادة 20-3 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.⁴

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 02.⁵

بالإضافة إلى ذلك و بموجب أحكام المادة 20-5 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فيتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين 30 يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ، ابتداء من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقييم.⁶

¹ المادة 20 ، قانون الاجراءات الجبائية.

² المادة 20-6 ، قانون الاجراءات الجبائية.

³ المادة 20-06 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية ، 2012، ص 13.

⁴ ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013 ، مرجع سابق ، ص 13.

⁵ المادة 20-04 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية ، ص 12.

⁶ المادة 20-05 مكرر ، من قانون الإجراءات الجبائية ، ص 13.

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

الفرع الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

بتعدد النشاطات وزيادة المداخل وتنوعها جاءت المراقبة المعمقة 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 الأقل³ ، وكذلك بوجود المكلف بالضريبة وآخرون (المحاسب ، المحامي ...) ، وكذلك لتسهيل عملية التحقيق في مجمل الوضعية حدد المشرع حدوداً للإدارة الجبائية، كما أنه منح للمكلفين بالضريبة حقوق من شأنها أن تساعده في مواصلة نشاطه بصفة عادية وتتمثل في إعطائه أجل 15 يوماً لتحضير نفسه للتحقيق بعد أن يستلم أشعاراً بالتحقيق مرفوقاً بإشعار بالاستلام وكذا ميثاق المكلفين بالضريبة.

أولاً : 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- اختيار الملف:

في نهاية كل سنة ، يقوم كل رؤساء المفتشيات بإعداد قائمة للأشخاص الطبيعيين الذين تظهر فيهم بعض الشكوك ، من خلال الفحص الشكلي للمفاتيح 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:

- ظهور عدم نزاهة التصريحات.

- وجود نية استعمال طرق تدليسة المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 193 .

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013 ، مرجع سابق ، ص 13.

² ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013 ، مرجع سابق ، ص 31.

³ المادة 21-2 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، ص 14.

- وجود أموال غير مبررة بحوزة المكلف.

- ملاحظة الفروقات الكبيرة بين المداخيل 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 المداخيل والمصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي ، وكذلك فحص ملف الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف و مستخدميه.¹

3-جمع المعلومات من مصادر خارجية:

عند انتهاء المحقق من فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالمول ، 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.

ثانيا: 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:تلمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات الآتية:

ا/ فيما يتعلق بوضعيته الجبائية.

ب/ فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي ، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخيل 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.

¹ المادة 21-2 ، من قانون الاجراءات الجبائية.

2- طلب التوضيحات: تلتزمها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات, وتخص أي نقطة واردة في التصريح.¹
ثالثا: نتائج عملية التحقيق المعمق:

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

1- إجراءات التصحيح الحضوري: تطبق نفس التدابير العامة الواردة مسبقا حول التحقيق في المحاسبة السارية المفعول ولاسيما فيما يخص الإشعار بنتائج التحقيق حتى في غياب إعادة التقييمات ، تبرير إعادة التقييمات المقترحة ومنح أجل رد إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة في حالة إشعار بإعادة التقييم المصحح، المناقشة الشفوية والحضورية وحق طلب التحكيم من المسؤول الأول لمصلحة التحقيق المادة 21-5 من قانون الإجراءات الجبائية.²

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 قانونا أو لم يسوي وضعيته الجبائية، وإذا لم يستجيب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة، وعليه فإن هذه الأخيرة تحدد تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة، إن القواعد المحدد من طرف الإدارة, يجب أن تقترب قدر المستطاع من الحقيقة ، وتبقى الضمانات المقدمة للمكلف في حالة التصحيح الحضوري سارية المفعول عند التصحيح التلقائي.³

الفرع الرابع: الرقابة المفاجئة

إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية وبالتالي الهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت والمتمثلة في:

- معاينة وسائل الإنتاج الجرد المادي للوسائل المنقولة، وغير المنقولة وكذا الوسائل البشرية.
 - معاينة وجود الوثائق المحاسبية ولكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها.
 - جرد قيم المخزون.
 - كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.
- وهذا كله من أجل جمع المحقق أكبر قدر من المعلومات حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس ومقارنته بما هو مصرح به. وفي الأخير يقوم المكلف بتحرير محضر المعاينة ويسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي ويطلب من المكلف التوقيع عليه إن رفض هذا الأخير التوقيع يتم تبيان ذلك في محضر المعاينة.

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

² المادة 21-5 ، من قانون الاجراءات الجبائية.

³ ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013، مرجع سابق، ص32.

حيث تنص أحكام المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية على: "في حالة مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر المادية للاستغلال أو لوجود الوثائق المحاسبية أو لوصفها، يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عمليات المراقبة لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد مرور أجل التحضير المنصوص عليه سابقا والذي يسمح للمكلف بالضريبة أن يستعين بوكيل من اختياره" لكن حضور الوكيل ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية لأن تأجيلها يفقدها قيمتها.

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 وتقومها.

مما ينتج عنه التقليل من ظاهري التهرب و الغش الضريبي ، لتزداد بذلك موارد الدولة التي تمول بها الخزينة ، وهذا ما يساعد بدوره في دفع عجلة التنمية .

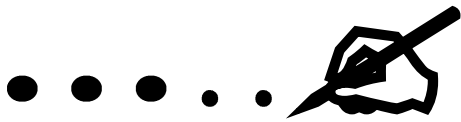
ولتحقيق هذه الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية ، عمل المشرع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة ، وكذلك تنظيم هيكل إدارية وأسند لكل من هذه المصالح مهام تقوم بها ، وتتم هذه الاجراءات من بداية سحب ملف المعني ، واعادة تشكيل القاعدة الضريبية الى غاية كشف الاخطاء ، وصولا الى نهاية مهمة التحقيق .

الفصل الثالث :

تقييم فعالية الرقابة الجبائية

دراسة ميدانية لمديرية الضرائب

"بسكرة"



تمهيد

بعد الإنتهاء من الجانب النظري للبحث، وقمنا فيه التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بإشكالية التهرب الضريبي وفعالية الرقابة الجبائية من التهرب الضريبي من خلال جملة من الأدوات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن.

فعالية الرقابة الجبائية تعني مدى قدرتها على تحقيق اهدافها المتمثلة تحسين الرقابة الجبائية و مكافحة التهرب الضريبي بشتى الطرق و الوسائل المختلفة و السعى الى كسب ثقة المكلفين بالضريبة، سيتم عرض احصائيات الخاصة بنتائج تطور الرقابة الجبائية بمختلف انواعها و تحليلها باستخدام ادوات التحليل البياني من اجل تقييم فعالية الرقابة الجبائية و الطرق المستعملة لمكافحة التهرب الضريبي، سنحاول التطرق في هذا الفصل الى مايلي :

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة

المبحث الثاني: حالات التهرب الضريبي لمديرية الضرائب بسكرة .

المبحث الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة .

المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة .

المديرية الولائية للضرائب تعتبر السلطة التنفيذية للدولة للممارسة سيادتها الجبائية ، كما تقوم المديرية بتنفيذ مختلف السياسات الجبائية للدولة من خلال تحصيل الضرائب، وإحصاء المكلفين بالضريبة وإجراء عمليات الرقابة الجبائية للمكلفين الذين لهم تكليف جبائي بتلك للدولة.

المطلب الأول: النشأة

إن المديرية العامة للضرائب توجد 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 ست مديريات ولائية وكذا وهران بها مديرتان و هذا راجع إلى حجم نشاط الولايتين.

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

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

و تندرج ضمنها ثلاث مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية لأملاك الدولة.

- المديرية الفرعية للخزينة.

- 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 إلى مديرية ولائية علما أنها تابعة للمديرية الجهوية بقسنطينة كما أنها تتكون من خمس مديريات فرعية.

المطلب الثاني : الإطار التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المساهمة في ميزانية الدولة وعلى هذا النطاق تم إنشاء المديرية العامة للضرائب في جانفي 1985 بعد التقسيم الإداري ثم انقسمت هذه المديرية إلى تسعة مديريات جهوية موزعة عبر التراب الوطني وهي كما يلي : الشلف، بشار، البليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة، وهران.

لكن هذا التقسيم لم يظهر إلا في سنة 1991 وذلك طبقا للمرسوم الوزاري رقم 60-91 المؤرخ في 1991/02/21 المتضمن تنظيم الاختصاصات للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية وهذه المديرية الجهوية تضم تحت نطاقها عدة مديريات ولائية، أما المديرية الولائية للضرائب بسكرة فهي تدخل ضمن المديرية الجهوية بقسنطينة، تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمسة مديريات فرعية وكل مديرية تضم مكاتب ولكل مكتب مهام يقوم بها ويظهر ذلك فيما يلي:¹

أولا/ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتضم أربع مكاتب

1/ مكتب الجداول: ومن مهامه

- المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتهما من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي.
- إعداد نسخ ثنائية من الإنذارات وتسليمها.
- تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية وبلاغها.

2/ مكتب الإحصائيات: ومن مهامه

- جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتثبيتها.

3/ مكتب التنظيم والتشطيب والعلاقات العامة: ومن مهامه

- توزيع العمليات والمناشير والمذكرات الواردة للإدارة المركزية والمديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائين.
- متابعة ومراقبة تنفيذ برنامج عمل المفتشيات والوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة الدورية.
- استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه، وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائين.

4/ مكتب التسجيل والطابع: ومن مهامه

- تقييم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه المفتشيات.
- الإشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم وبكل الإعلانات.

¹ مكتب التحقيقات الجبائية و المحاسبية .

- اقتراح كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل والطابع.

ثانيا/ المديرية الفرعية للمنازعات :

تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة، لأن القوانين الجبائية كلها تنص على أنه من بين حقوق المكلفين حق الطعن في الضرائب المفروضة، وهذه الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم شكاية في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها، وهذا ما يسمى بالطعن الإداري. والمكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالة إذا لم يقدم أمام المدير الولائي، وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي :

1/مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن: ومن مهامه

- تلقي ودراسة الطعون المشككة ضد قرارات المدير الولائي في مجال المنازعات، وعرضها على لجنة المنازعات المختصة.
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن الاحتجاجات الخاصة بالضرائب أو الإجراءات التي تلزم الإدارة الجبائية.

2/ مكتب الشكايات : ومن مهامه

- تلقي الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو تخفيض الضرائب التي أسست وعاءها المفتشية .
- تلقي الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الزيادات أو التخفيضات أو العقوبات وتعويضات التأخر تطبقها قباضات الضرائب.

3 /مكتب التبليغات والأمر بالصرف : من مهامه

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات بعد استشارة لجان الطعن.
- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية.

الأمر بالتخفيض والتصحيح بعد القابلية المقررة في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4/ مكتب لجان الطعن ولديه المهام التالية :

- دراسة الاحتجاجات او الطلبات التي يقدمها المكلفين بالضريبة للجان المصالح و النزاعي او الاعفائي المختصة .
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية الى التصريح بعدم امكانية التحصيل او اخلاء المسؤولية او ارجاع دفع اقساط ضريبة او رسوم او حقوق غير قابلة للتحصيل و عرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة

ثالثا/ المديرية الفرعية للتحصيل: وتضم ثلاثة مكاتب وهي

1/مكتب مراقبة التحصيل: ومن مهامه

- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، وفحص وضعية الآخرين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات اللازمة ضداهم والتدابير الإلزامية للتنمية السريعة لأقساط الضريبة غير المحصلة.

- مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

2/ مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية والمحلية: ومن مهامه :

- مراقبة الميزانيات الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية

المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا قابضات الضرائب الموجودة في الولاية.

- مراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية.

3/ مكتب التصفية: ومن مهامه

- مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية.

- تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قابضات الضرائب، وتقوم بتجميعها ماديا وتضمن إرسالها إلى

الإدارة المركزية.

رابعا/ المديرية الفرعية للوسائل : تضم أربع مكاتب¹

1/مكتب الموظفين والتكوين: ومن مهامه

- تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماع وتولي أمانتها.

- تسيير المستخدمين ومتابعة مساهمهم المهني.

- المساهمة في إعداد برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطاتهم.

2/مكتب عمليات الميزانية : يتكفل هذا المكتب بدفع الرواتب وأجور المستخدمين وكذلك تسديد نفقات الإدارة

(الهاتف...).

1/مكتب الوسائل : ومن مهامه

- يتكفل بجرد العتاد والوسائل (شراء كل الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب للولاية).

- مكتب متابعة المطبوعات ومن مهامه.

- ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل بها من طرف المفتشيات والقابضات المعنية.

- تقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب.

خامسا/ 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 الأساسية في التحقيق في المحاسبة الجبائية و ضمان حسن تبادل

المعلومات ذات الطابع الجبائي والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة و هي تتكون من اربعة مكاتب وهي كالآتي .

1/ مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: وتتركز مهامه فيما يلي:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني الوعاء الضريبي ومراقبته وكذا تحصيل الضريبة.
- تنفيذ برنامج التدخلات والبحث والتحري وكذلك الإطلاع بالإضافة إلى حق المعاينة الميدانية.

2/ مكتب البطاقات والمقارنات:

ويكلف بما يلي:

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

3/ مكتب المراجعات الجبائية:

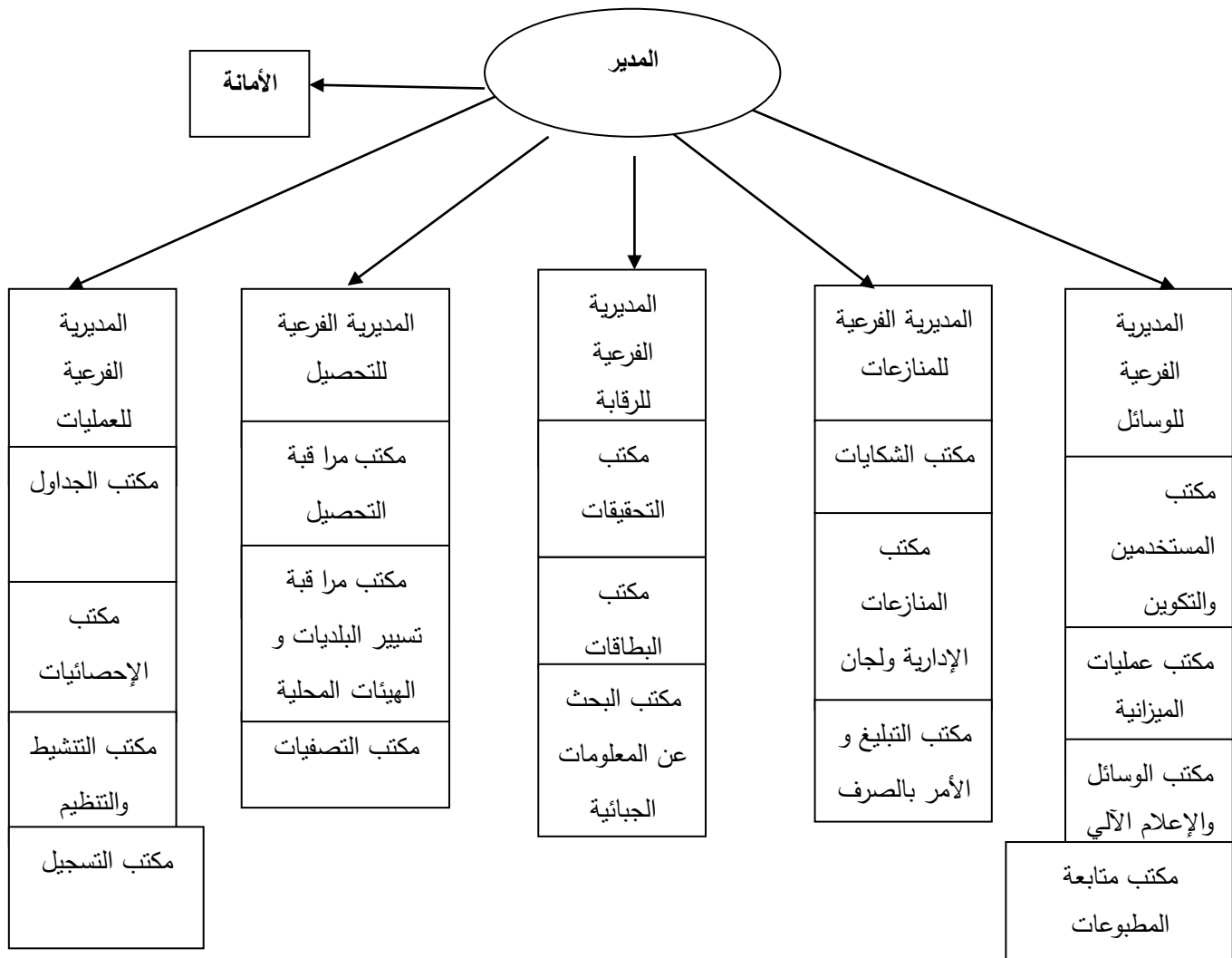
ويسمى أيضا بمكتب التحقيقات الجبائية:

- متابعة وتنفيذ برنامج المراقبة والمراجعة.
 - تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برنامج المراقبة.
 - إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- 4/ مكتب مراقبة التقييمات:** يعمل هذا المكتب في شكل فرق، يقوم بالمهام التالية:

- استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.
 - المشاركة في أشغال التحيين وتقويم الضرائب المستحقة في عمليات بيع وشراء العقارات.
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

والشكل التالي يظهر الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة:

الشكل (3-4) هيكل مديرية الضرائب لولاية بسكرة



المصدر : معلومات مأخوذة من فرقة التحقيقات الجبائية والمحاسبية

المبحث الثاني : حالات التهرب الضريبي لمديرية الضرائب بسكرة .

دراسة اثار الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال تحليل و تقييم اثر الاشكال المختلفة للرقابة الجبائية المستعملة في الجزائر ، حيث يتم التركيز بالدرجة الاولى على كل التحقيق المحاسبية و التحقيق المعقد لمجمل الوضعية الجبائية باعتبارها الاكثر فعالية في اكتشاف محاولات الغش و التهرب الضريبي و هناك عدة انواع اخرى من الرقابة الجبائية .

المطلب الاول : نماذج التهرب الضريبي في مديرية الضرائب - بسكرة - .

من اهم الطرق التي يتم استعمالها في مكافحة التهرب الضريبي التحقيق المحاسبي ، من خلال المراقبة المحاسبية يتم الكشف عنه من حيث الشكل ومن حيث المضمون ، تقوم الادارة الجبائية بعد ذلك اتخاذ الاجراءات العملية التي من شأنها اعادة تشكيل رقم الاعمال من اجل التمكن من الوصول الى المبالغ المتهرب من دفع الضريبة عليها ، لاسترجاع المبالغ و الحقوق و الغرامات المترتبة عنها ، و اجبار المكلف بدفعها الى مصلحة الضرائب ، للكشف عن التحقيق المحاسبي في الجزائر اثره في مكافحة التهرب الضريبي تقوم بعرض بعض الاحصائيات مقدمة من مديرية الضرائب من 2008 الى 2015 .

اولا : التهرب الضريبي في مادة الوعاء الضريبي .

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

- تسجيل عمليات وهمية في دفاتر محاسبية .
- تقديم فواتير وهمية لاثبات معاملات تجارية من اجل الاستفادة من تخفيضات من الضرائب او نقائص في الارباح المحققة
- الامتناع عمدا عن تقديم التصريحات الجبائية السنوية و الفصلية .
- عدم مسك محاسبة نظامية تثبت العمليات المحاسبية لظهار المركز المالي للمكلف بالضريبة .
- التعمد في اخفاء المعاملات التجارية للمكلف بالضريبة .

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

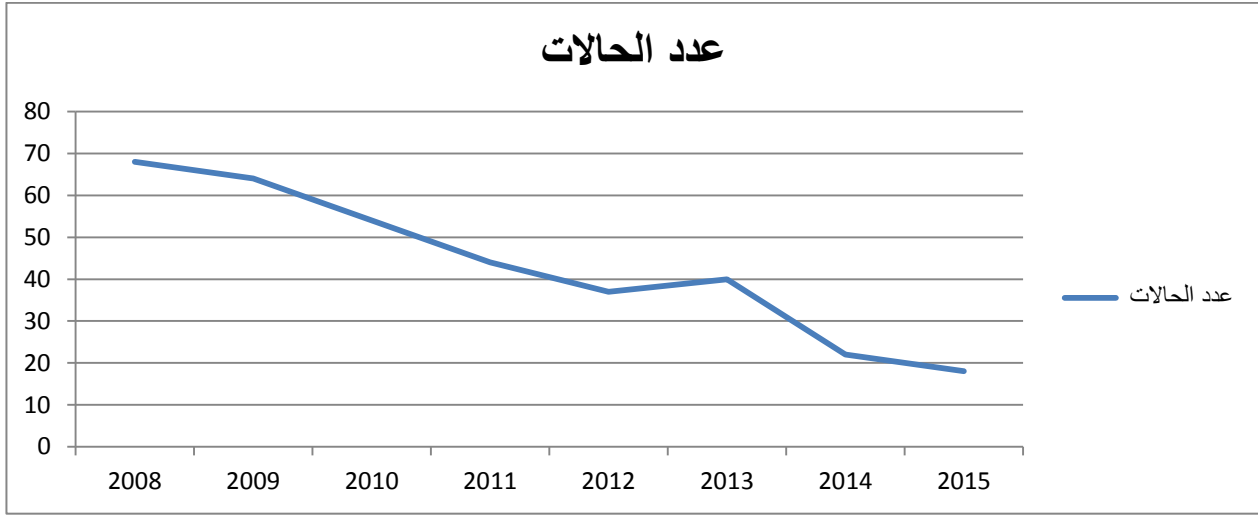
جدول رقم (3_1) : حالات و المبالغ المتهرب منها في مادة الوعاء في ولاية بسكرة الوحدة : 1 = 1000 دج

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	المجموع
عدد الحالات	68	64	54	44	37	40	22	18	347
اجمالي المبالغ	1.258	1.203	1.198	1.123	1.097	1.165	960	938	8.942

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

تقوم بשיاغة هذا الجدول في منحنى بياني .

الشكل رقم (3-5): حالات التهرب الضريبي في مادة الوعاء .



المصدر : من اعداد الطالب بناء على معلومات الجدول .

من خلال المنحنى البياني نلاحظ ان التحقيقات الوعائية المنجزة على مستوى المديرية الولائية بمختلف مصالحها منها المفتشيات على مستوى كل دائرة مع 4 مديريات و منه من خلال المنحنى تبين انه هناك انخفاض مستمر بنسبة متتالية خلال سنوات محل الدراسة . و تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلال التعديلات لهذه التحقيقات من حيث الملفات ومن حيث الفرقة المختلطة ، و نوع من الانخفاض يعود الى الصعوبة التي تعيق طريق المراقبين في تادية مهامهم و استعمال هذا النوع من التحقيق على احسن وجه ، مما يسمح بالمراقبين بتطبيقه على حرية تامة ، وعدم تقبل المكلفين له لكونه يختص بالذمة المالية للمكلف .

ثانيا : التهرب الضريبي في مادة التحصيل .

نقول ان المكلف قام بالتهرب في مادة التحصيل الضريبي حسب مديرية الضرائب اذا قام بالعمليات التالية :

- عدم تسديد الضريبة من الرغم ان وظيفته المالية جيدة .
- عدم التصريح بعنوان عمله بهدف التهرب من التسديد .
- عدم استقبال اعوان الضرائب و منعه بالقيام بمهامهم .
- عدم الوفي بالوعود المتفق عليها من طرف مصالح الضرائب .
- اهمال الاستدعاءات .

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

جدول رقم(3-2) : حالات و المبالغ المتهرب منها في مادة التحصيل في ولاية بسكرة . الوحدة : 1 = 1000 دج

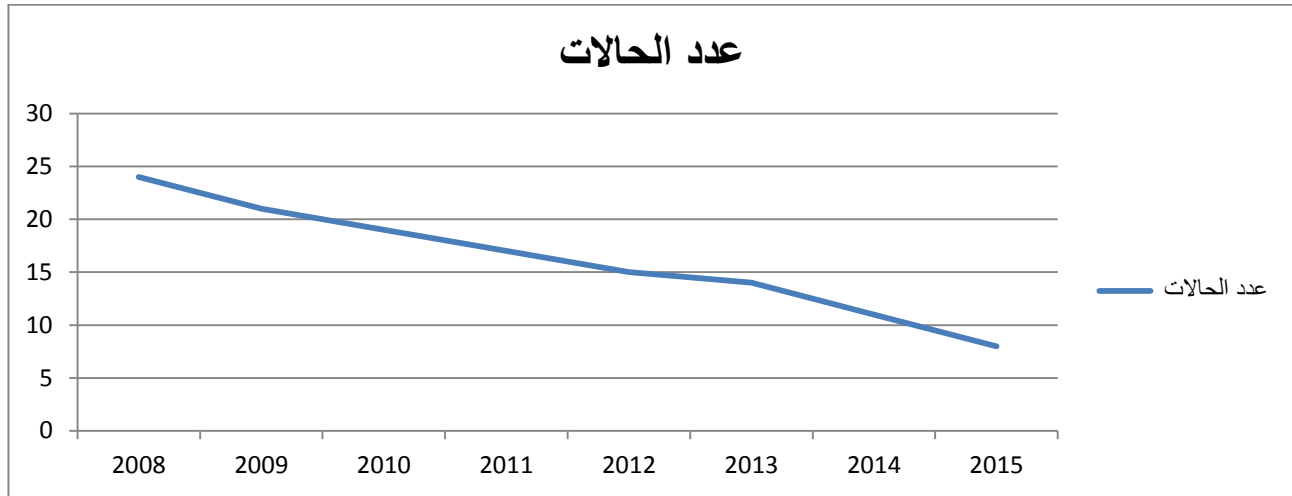
السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	المجموع
عدد الحالات	24	21	19	17	15	14	11	8	129
اجمالي المبالغ	2356	2215	2062	1920	1897	1671	1594	1503	15218

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

من خلال الجدول نلاحظ عدد الحالات في المتهربين من الضريبة في مادة التحصيل يقل من سنة الى اخري ، و الفرق بين السنة الاساس 2008 توجد 24 حالات بينما سنة 2015 يوجد 8 حالات و هذا يدل على فعالية نظام الرقابة التي تقوم بها مديرية الضرائب .

ونسيع هذه المعطيات في الجدول التالي .

الشكل رقم(3-6) : حالات التهرب الضريبي في مادة التحصيل .



المصدر : من اعداد الطالب بناء على معلومات الجدول .

من خلال الشكل اعلاه نلاحظ ان منحى التهرب الضريبي في مادة التحصيل في انخفاض مستمر بنسبة متتالية خلال سنوات الدراسة ، في 2008 سجلت 24 حالة و هذا راجع لعدة اسباب منها نقص الرقابة الجبائية و الوعي البشري نقص في المراقبين ، اما في سنة 2015 سجلت 8 حالات ، يعني انه هناك تحسن في النظام الجبائي و التحكم الكمي و النوعي لضرائب .

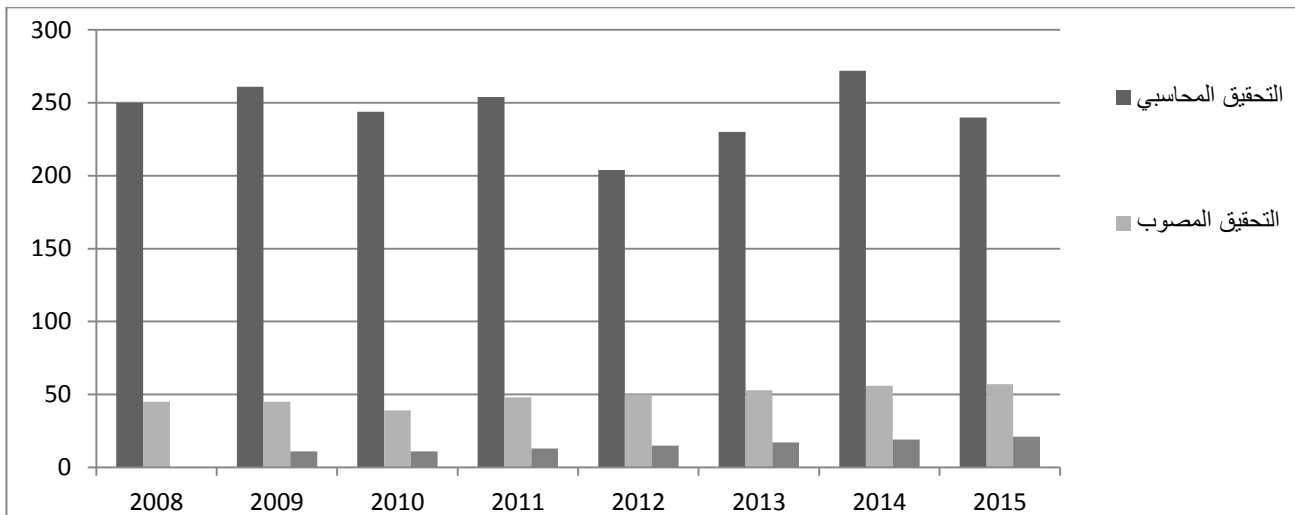
المطلب الثاني : عدد الملفات المدروسة على مستوى المديرية الولائية للضرائب .

في هذه الحالة تسعى الرقابة الجبائية الى استرجاع اكبر قدر ممكن من الاموال التي لم يصرح بها من طرف المتطهرين ، و الجدول التالي يبين عدد الملفات المدروسة من طرف الادارة الجبائية باتباع عدة انواع من الرقابة الجبائية .
جدول رقم (3-3): تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية .

2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	انواع الرقابة
240	272	230	204	254	244	261	250	التحقيق المحاسبي
57	56	53	50	48	39	45	45	التحقيق المصوب
21	19	17	15	13	11	11		التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
318	347	300	269	315	294	318	295	المجموع

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

الشكل رقم (3-7): عدد الملفات الخاضعة للرقابة .



المصدر : من اعداد الطالب اعتمادا على معطيات الجدول .

و من خلال الجدول و التمثيل البياني نقوم بشرح الانواع التي تطبق في دراسة الملفات الخاضعة للرقابة باتباع التحقيق المحاسبي او التحقيق المعمق او التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ، و هناك اختلاف في عدد الملفات ويعود ذلك لنوع التحقيق المطبق على كل ملف .

1/ عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المحاسبي :

من خلال المعطيات السابقة نلاحظ ان هناك تزايد في عدد الملفات المدروسة وهذا راجع الى الجهود المبذولة من طرف اعوان الضرائب و اتباع كبيرة او صغيرة يقوم بها المكلفين بالضريبة من اجل حدهم من التهرب ، اما بالنسبة للانخفاض فهذا راجع قلة المراقبين من حيث العدد ، و على الادارة الضريبية توفير العدد الممكن من المراقبين من اجل الاكتشاف الاكثر للمتهربين و يترتب عن توفير العدد الكافي من المراقبين تكون الدراسة الجيدة و الدقيقة للملفات .

2/ عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المصوب :

من خلال المعطيات السابقة نلاحظ ان هناك تفاوت تقريبا في عدد الملفات المدروسة على مر السنوات المتطرق لها وهذا يعود لاهمية الرقابة الجبائية وفعاليتها ، وهذا النوع من يعتبر جديد يضاف الى انواع الرقابة الجبائية لم يكن يطبق في القدم .

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

من خلال يعطيات الجدول ان هناك تفاوت في عدد الملفات المدروسة نلاحظ استمرار من حيث العدد وهو تزايد بنسب ضئيلة و هذا يعود الى المدة و الجهد و حجم العمل الذي يتطلبه هذا النوع من الرقابة الجبائية اتجاه المتهربين .

المطلب الثالث: الحصيلة الضريبية

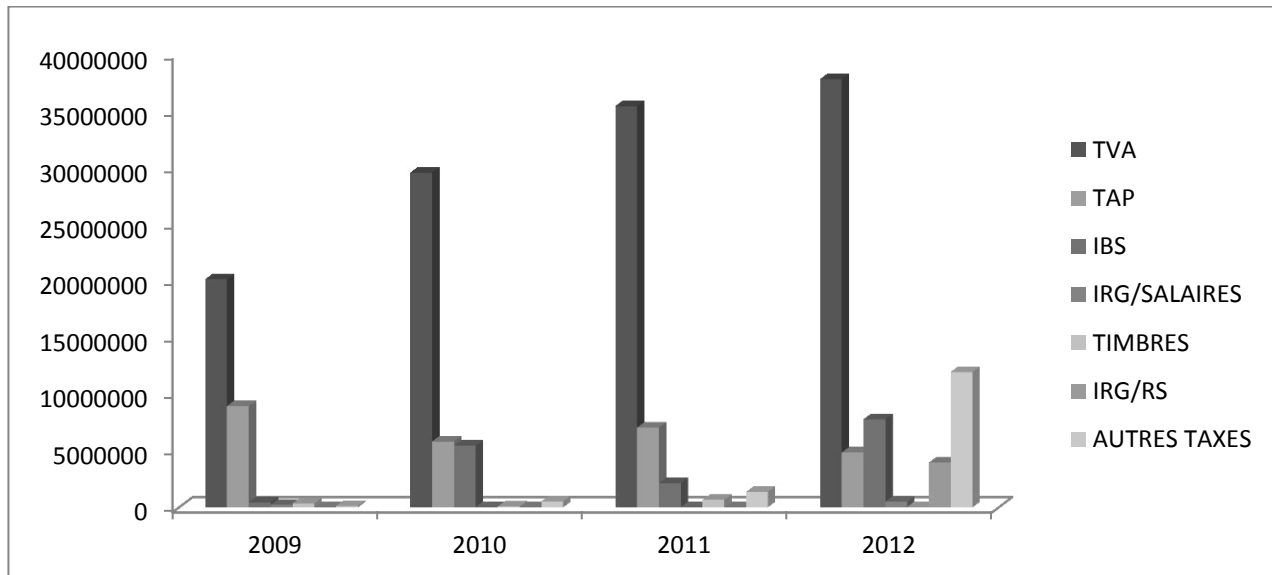
من بين أهداف الرقابة الجبائية المحافظة على الأموال العامة من الضياع بإعادة استرجاع أكبر قدر من الأموال المستحقة للدولة والتي هي بحوزة المتهربين من الضريبة.

الجدول رقم (3-4): الحصيلة الضريبية الوحدة: دج

السنوات				أنواع الضرائب
2012	2011	2010	2009	
377.923.09	354.130.44	295.494.50	201.312.86	TVA
48.410.10	70.352.32	58.232.69	89.334.28	TAP
77.834.33	21.312.78	54.512.55	4.435.04	IBS
300.252.07	432.905.67	431.941.18	222.752.90	IRG
4.959.99	294.34	368.82	2.253.54	IRG/SALAIRES
229.62	6.664.78	693.03	3.540.83	TIMBRES
39.634.36	/	/	/	IRG/RS
119.539.26	13.776.47	5.325.02	1.260.30	AUTRES TAXES
958.779.26	899.436.86	876.567.79	524.889.81	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من المديرية الولائية للضرائب .

الشكل رقم (3-8): تطور الحصيلة الضريبية للفترة 2009-2012



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات مقدمة من مديرية الضرائب

المعلومات المبينة في الجدول وكذلك التمثيل البياني التالي تعطينا تطور مقدار الحصيلة الجبائية المتحصل عليها من

خلال أعمال الرقابة الجبائية المنجزة في الفترة ما بين سنة 2009 إلى سنة 2012.

حسب معطيات الجدول نلاحظ أن هناك ارتفاع في مبالغ الحقوق والغرامات المحصلة على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة بين سنتي 2009 و 2010 حيث كان مقدار الزيادة مساويا للمبلغ 35167798 دج أي بنسبة زيادة مقدرة ب 67% عن سنة 2009.

كما إن الحصيلة الضريبية واصلت في الارتفاع كذلك سنة 2011 ولو بارتفاع طفيف بمبلغ 2286907 دج أي بنسبة زيادة عن سنة 2010 بلغت 2.6%. وهذا التقارب راجع بالأساس إلى عدد الملفات محل الدراسة والذي كان تقريبا بنفس العدد.

ونفس الحال مع سنة 2012 والتي واصلت في الارتفاع من حيث الحصيلة الضريبية بلغت 5934240 دج أي بنسبة زيادة بلغت 6.59% عن سنة 2011.

أما من حيث الحصيلة الضريبية الإجمالية في كل سنة على حدى نجد حالتين:

الحالة الأولى: قبل سنة 2011

كانت الحصيلة الضريبية المتأتية من ضريبة IRG هي الأكثر مردودية بالمقارنة مع أنواع الضرائب الأخرى متبوعة بـضريبة TVA وهذا راجع إلى نسبة الزيادة المطبقة على المقدار المتهرب به حيث كان كل متهرب من الضريبة يتعرض لغرامة بنسبة 100% إذا كان التهرب جزئي من نقص في التصريحات، إخفاء.. إلى غير ذلك، أما إذا كان المكلف متهربا بصفة كلية فالغرامة المطبقة عليه مساوية إلى نسبة 200%.

وعند فرض هذه الغرامات كانت الحصيلة الضريبية ترتفع وهذا راجع إلى الإغفالات والإدماجات التي أضيفت للوعاء المفروضة عليه الضريبة، مما يساهم في كبر الوعاء ما يصاحبه الزيادة في ضريبة IRG بصورة كبيرة، وكذلك الزيادة في الحصيلة الضريبية لضريبة TVA بالمقارنة مع أنواع الضرائب الأخرى

الحالة الثانية: مند سنة 2012

كانت الحصيلة الضريبية من ضريبة IRG أقل بالمقارنة مع الحصيلة الضريبية من السنوات السابقة محل الدراسة 2009-2012. وهذا نظرا للتسهيلات والتعديلات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب والتي نصت على مراجعة النسب المطبقة والتي جاءت في الجريدة الرسمية في المادة الثامنة (8) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي نصت على:

المادة 08 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

- عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة
- توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفائها مقارنة مع الحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة.
- لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق، تحدد نسبة ب 100%.

- تطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها من طريق الاقتطاع من المصدر هذا النص القانوني يعلل سبب انخفاض الحصيلة الضريبية من ضريبة IRG مقارنة مع الضرائب الأخرى خاصة مع ضريبة TVA.

أما الضرائب الأخرى المختلفة فحصيلتها الضريبية دائما ما تكون ضعيفة وهذا راجع إلى نسب معدلاتها المنخفضة المفروضة سنويا مقارنة مع الضرائب الأربعة المدروسة سابقا.

المطلب الرابع: الأهمية النسبية .

الفرع الأول: الأهمية النسبية لمختلف الضرائب.

إن مصلحة الضرائب وبعد قيامها بالرقابة الجبائية المختلفة وبمختلف أنواعها تفرض مجموع من الغرامات عن طريق مجموعة من الضرائب المختلفة، وكل نوع من هذه الضرائب مختص بنوع النشاط وكذلك تختلف باختلاف الوعاء المفروضة عليه.

الجدول رقم (3-5): الأهمية النسبية لأنواع الضرائب والرسوم.

انواع الضرائب				السنوات
2012	2011	2010	2009	
%39.41	%39.37	%33.77	%38.39	TVA
%5.04	%7.84	%6.64	%17	TAP
%8.11	%2.36	%6.21	%0.85	IBS
%31.31	%48.13	%49.27	%42.43	IRG
%0.51	%0.03	%0.04	%0.42	IRG/SALAIRES
%0.02	%0.74	%0.07	%0.67	TIMBRES
%4.13	/	/	/	IRG/RS
%11.47	%1.53	%0.64	%0.24	AUTRES TAXES

المصدر: من لإعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من المديرية الضرائب - بسكرة -

من معطيات الجدول رقم 05 نجد أن أنواع الضرائب تختلف أهميتها فيما بينها، حيث أن حصيلتها الضريبية المسجلة في كل سنة تختلف حسب حجم الوعاء المفروض عليه، أي أنه كلما كان الوعاء كبير كلما كانت الحصيلة الضريبية كبيرة، لهذا تختلف الحصيلة الضريبية من ضريبة إلى أخرى.

وحسب الجدول نجد أن حصيلة الضرائب من TVA تختلف على مر سنوات محل الدراسة من سنة 2009 إلى سنة 2012، حيث أن حصيلتها في سنة 2010 انخفضت بمعدل 4.62% مقارنة مع سنة 2009، على عكس سنة 2011 والتي ارتفعت فيها الحصيلة الضريبية مقارنة مع سنة 2010 بمعدل بلغ 5.6% وهو معدل معتبر نوعا ما،

كما واصلت الحصيلة الضريبية TVA في الارتفاع سنة 2012 ولو بنسبة ضئيلة جدا مقارنة مع سنة 2011 بمعدل بلغ 0.04%، أي أنها حافظت على ديناميكيته، وهذا هو المهم.

TAP: كانت حصيلتها الضريبية منخفضة نوعا ما مقارنة مع نسب الضرائب المختلفة وعلى مر السنوات

محل الدراسة (من سنة 2009 إلى سنة 2012) وهذا راجع إلى نسبة هذه الضريبة (2%)، ما عدى سنة 2009 التي كانت حصيلتها الضريبية مساوية إلى 17% من مجمل الضرائب المحصلة سنة 2009 وهي حصيلة مقبولة ومرضية، أما في باقي السنوات الأخرى محل الدراسة كانت النسبة محصورة ما بين 5% و 8% سنويا.

نفس الكلام يقال على ضريبة IBS والتي كانت نسبتها الضريبية في سنة 2009 مساوية إلى 0.85%،

وكذلك في سنة 2011 والتي كانت نسبتها منخفضة نسبة إلى مجموع الضرائب المحصلة في تلك السنة.

على عكس سنة 2010 والتي كانت النسبة مساوية إلى 6.21% من الحصيلة الضريبية الإجمالية لسنة

2010، ونفس الشيء في سنة 2012 والتي كانت نوعا ما مقبولة مقارنة مع السنوات السابقة محل الدراسة، لكن هذا لا يعكس الوجه الحقيقي لضريبة IBS والتي يكون معدلها السنوي 25% من مجموع أرباح الشركات سنويا.

أما ضريبة IRG فكانت هي أكبر نسبة من نسب الضرائب المفروضة سنويا، حيث أنها كانت مساوية إلى

نسبة 42.43% سنة 2009 من مجموع الحصيلة الضريبية لنفس السنة، لتستمر في الارتفاع سنة 2010 إلى

49.27% أي بنسبة زيادة قاربت 7% وهي نسبة جيدة على عكس سنة 2011 والتي انخفضت بـ 1.14% عن

سنة 2010 وبلغت 48.13% من مجموع الحصيلة الضريبية لسنة 2011 ونفس المنحى إتخذته سنة 2012 والتي

بلغت فيه ما نسبته 31.31% أي بنسبة انخفاض بلغت 16.82%.

أما الضرائب الأخرى المختلفة فحصيلتها الضريبية دائما ما تكون ضعيفة وهذا راجع إلى نسب معدلاتها المنخفضة المفروضة سنويا مقارنة مع الضرائب الأربعة المدروسة سابقا.

الفرع الثاني: التطور النسبي للحصيلة الضريبية

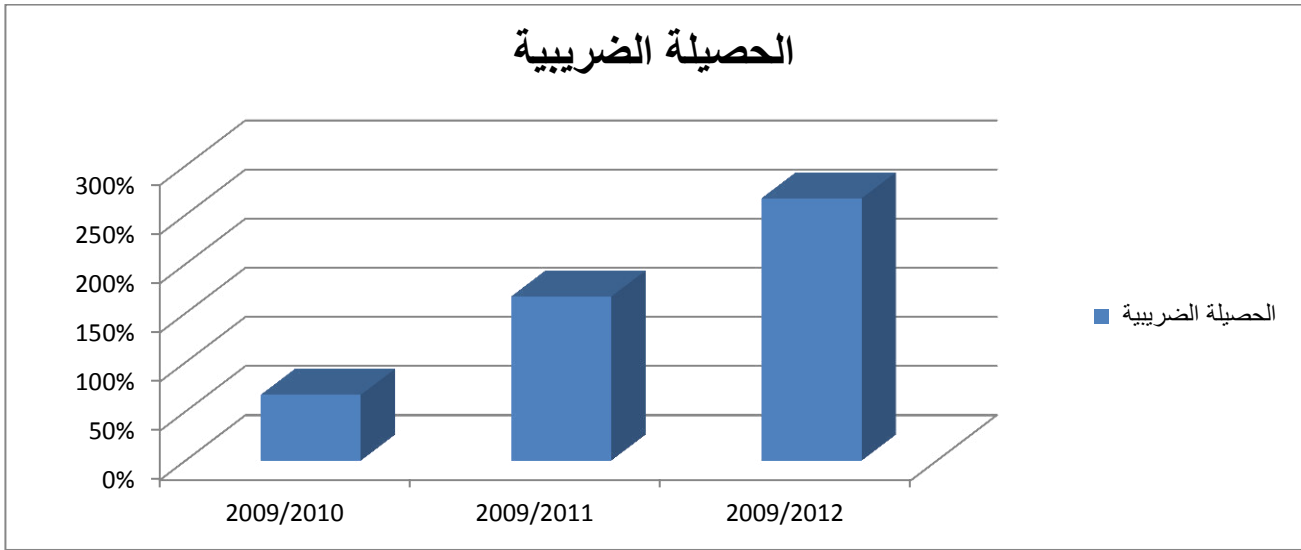
إلى أي مدى تتغير نسب الحصيلة الضريبية من سنة إلى أخرى والجدول التالي يبين هذا التطور:

الجدول رقم (3-6): التطور النسبي للحصيلة

2012/2011	2011/2010	2010/2009	الحصيلة الضريبية
%6.59+	%2.6+	%67+	الحصيلة الضريبية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات مقدمة من مديرية الضرائب

الشكل رقم (3-9) : التطور النسبي للحصيلة الضريبية للفترة 2009-2012



المصدر: من إعداد الطلب بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

من خلال معطيات الجدول وكذلك التمثيل البياني التالي نجد أن التطور النسبي للحصيلة الضريبية كان متفاوتا بين الفترة المدروسة.

حيث أنه في الفترة ما بين 2010/2009 زادت الحصيلة الضريبية بنسبة 67% عن مبلغ 2009 أي نسبة تفوق النصف وهو معدل مرتفع ومقبول جدا، عكس المعدل الذي تغيرت به الحصيلة الضريبية بمعدل 2.6% أي بتغير طفيف ونفس الحال مع التغير النسبي في الفترة ما بين 2012/2011 والذي عرف زيادة بنسبة 6.59% وهو معدل صغير نوعا ما مقارنة مع المبلغ المحصل في سنة 2011.

بعد كل الذي توصلنا له من خلال الدراسة التي قمنا بها، نجد أننا قمنا بدراسة فعالية الرقابة الجبائية من أحد الأبواب الممكنة للدراسة، على عكس ما كنا نصبو له، والذي يتمحور حول إجراء مقارنة بين المبالغ الإجمالية للتصريحات مع الحقوق المسترجعة وحسب عدة معايير، لكن المشاكل التي صادفناها في جمع المعلومات واستحالة الحصول على الكثير من المعلومات منها المبالغ المفصلة للتصريحات كل ضريبة على حدى حتم علينا التعامل مع ما هو موجود ولو أنها كانت محدودة نوعا ما لكن هذا لا ينفي الجهد المقدم لإنجاز هذا العمل.

المبحث الثالث : دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بولاية بسكرة .

يتم التطرق من خلال هذا المبحث الى دراسة حالة خاصة للرقابة الجبائية بعين المكان و المتمثلة في التحقيق المحاسبي .

المطلب الأول: التحضير لخطوات وإجراءات عملية التحقيق المحاسبي.

يتم دراسة هذه الحالة التي تختص بعملية التحقيق المحاسبي باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية و مكافحة التهرب الضريبي ، و قد ارتائنا ان تكون هذه الدراسة تقنية و مختصرة نظرا لتطرقنا للجانب النظري و القانوني لعملية التحقيق المحاسبي .

أولا: التحضير للتحقيق

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة في عملية المراقبة الجبائية ، حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث و التحقيق فيها استنادا إلى جميع هياكل الادارة الجبائية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية بناء على القدرات و الامكانيات البشرية و المادية التي يتمتع بها اعوان الادارة الجبائية ، حيث يخول التشريع الجبائي للمراقب سحب ملف المكلف الذي تم اختياره لينخضع للتحقيق من مفتشية الضرائب التابع لها ، و يقوم ببعض الاعمال التمهيديّة في المكتب و ذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف و التأكد من نظامية التصريحات من خلال مراقبة مايلي :

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.

- دراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة و الضرائب على رقم الاعمال و مختلف الضرائب و الرسوم الاخرى.
- الاتصال بالجهات الخارجية و التي لها علاقة بالمكلف من خلال ممارسة حق الاطلاع من اجل جلب المعلومات التي تساعد المراقب في عملية التحقيق .

- تكرار الخسارة في النتائج والريح الضعيف مقارنة مع رقم المصرح به وطبيعة النشاط المزاوم.

- إستعمال الطرق التدلسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.

- إنجاز كشف الحاسبة للسنوات المعنية بالمراقبة .

ثانيا/ إرسال الإشعار والإجراءات الأولية لعملية التحقيق .

أسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لفرقة التحقيق (مكتب التحقيقات أ) المتكونة من (4) أعضاء على رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية، وتمت دراسة الملف الجبائي للمكلف مع العلم أن قطاع المكلف توضع المنتوجات الفلاحية أنه يمتاز بكثرة التهرب الضريبي ، كما تم التعرف على نشاط المؤسسة والضرائب بمختلف أنواعها.

1- إرسال الإشعار بالتحقيق :

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 بعد استلام الإشعار بالتحقيق لتحضير الوثائق و الدفاتر المحاسبية و من خلال ملف المؤسسة الذي اطلعنا عليه أثناء فترة إجراء التبرص التطبيقي .
و بتاريخ 2015/04/01 قام أعوان الإدارة الجبائية بتسليم الإشعار بالتحقيق رقم *****م و ض/م ف رج/م ت ج/ف أ/ 2015 إلى المكلف والمعني بالرقابة ، حيث أرفق هذا الإشعار بميثاق المكلفين بالضريبة ، يمكنه الإستعانة بمستشار محاسبي من اختيار هذا الإشعار:

- السيد: ***** مقال في الاشغال البناء مقرها *****

- السجل التجاري: *****

- الرقم الجبائي : *****

- تاريخ إرسال الإشعار: 2015/04/01 .

- السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق 2012-2013-2014-2015.

الضرائب التي يمسها التحقيق :

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمعدل 19%، 25%.

- الرسم على القيمة المضافة (TVA) وذلك بمعدل 17% أو 7% وذلك حسب كل عملية.

- الرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدل 2%.

- الضريبة على الدخل الاجمالي المقتطعة من المصدر (خاصة بالارباح الموزعة) بمعدل 10% .

2- الإجراءات التمهيدية للتحقيق

بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار قاموا ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتي يتسنى لهم ممارسة مهامه على أحسن وجه وتجسدت الإجراءات في مايلي:

2-1 سحب ودراسة الملف الجبائي:

إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق ، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة ، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الإتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدر الحالة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

2-2 تحضير إستمارات التحقيق:

إستنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة يقوم العون المحقق بملاً جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسب قبل إستلامها ، وأهمية رأس مال الشركة ، وتطوراته، وجميع الإمكانيات التي تتمتعها المؤسسة ويتمثلان في :

2-2-1 إعداد حالة المقارنة للميزانيات .

هذه الوثيقة تحتوي علي أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم لمختلف السنوات الأربعة قيد التحقيق ، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة في ما يتعلق بالإهتلاكات المؤونات حركة العقارات وكذا فوائض القيمة المحققة.

2-2-2 إعداد كشف المحاسبة .

يعد هذا الكشف إنطلاقا من جدول الحسابات والنتائج ل 4 سنوات المحقق فيها ويضم لوائح حسابات النتائج ، كما يسمح من متابعة الأعمال والأعباء والمعدلات الربح الإجمالي والقيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل دورة محاسبية. **ثالثا: المرحلة الميدانية لعملية التحقيق .**

بعد قيام المراقب بالأعمال الضرورية لإجراء عملية التحقيق المحاسبي يقوم بإنتقال إلي عين المكان ، وذلك بعد إعلان المكلف عن طريق الإشعار بالتحقيق ، وبعد إنقضاء المدة المحددة يتم التقرب من مقر عمل المكلف لإجراء بعض المعائنات المادية التي قد تفقد قيمتها إن أجلت والمتمثلة في:

- أستفسر عن طبيعة العمل والنشاط الممارس مع زيارة أماكن الإنتاج، التخزين، المحلات المهنية التي تسمح له بأخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة حيث يجب جمع كل المعلومات المتعلقة ب:
- النشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة..
- وسائل الإنتاج المستعملة.
- زبائن المؤسسة ومورديها.

بالإضافة إلى كل هذا يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة، ذلك بأنها تلم جميع الوثائق

والمستندات القانونية التي ينص عليها القانون التجاري في المواد من 09 إلى 11 والمتمثلة في دفتر اليومية حسب المادة 09، دفتر الجرد حسب المادة 10، و اليوميات المساعدة (البنك ، الصندوق ، المبيعات ، المشتريات ، المصاريفالخ).

إذا كانت لا تتوفر له محاسبة او غيابها يقوم المحقق بمحضر غياب الوثائق المحاسبية ، وإذا توفرت تكون على شكل شهادة تبرئة للمكلف .

على ذلك يجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية بعد الدراسة الشكلية للمحاسبة.

يجب التطرق إلى الدراسة الموضوعية أي في مضمون المحاسبة، يقوم المحقق الجبائي في هذه الحالة ولتأكد من جودة

المعلومات المحاسبية المصرح بها من طرف المكلف ، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو

القيمة المضافة، التي تتمثل في الغالب في المشتريات المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات وفيما يلي نتعرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن بعض أخطاء و ثغرات

- فواتير الشراء غير مسجلة محاسبيا.
- تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية.
- البيع بتحرير الفواتير مع التحقق في قيمتها.
- التأكد من الوجود المادي للثببتات وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا.
- فحص اهتلاكات الثببتات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية.
- التأكد من موضوعية مختلف المؤونات و الاهتلاكات التي تم تكوينها.
- استرجاع الرسم على القيمة المضافة من خلال فواتير لا علاقة لها بالنشاط .

تبعاً للتشريع المعمول به قام المراقب بمراسلة المؤسسة رسمياً لطلب التوضيحات و تقديم التبريرات اللازمة حول النقاط التي تم استخلاصها من عملية التحقيق .

تلقي المراقب بعض التوضيحات و التبريرات من المكلف ، الا ان هذا لم يكن كافي امام المراقب من اجل تبرير كل التلاعبات و الاحطاء التي تم الكشف عنها من طرف المراقب وهذا قبل الفترة المحددة قانوناً ب 30 يوماً .

المطلب الثاني : نتائج التحقيق :

من خلال التدقيق في الملف المكلف و التحقق في عين المكان للاطلاع على الورشات و الممتلكات توصل المراقب الى النتائج التالية :

اولاً: نتائج الرقابة المحاسبية لرقم الاعمال .

وهذا من خلال رقم الاعمال المصرح به في جدول النتائج و التصريحات الشهرية لفترة التحقيق .

1-1 رقم الاعمال على من خلال جدول حسابات النتائج.

جدول رقم(3-7) : رقم الاعمال من خلال جدول حسابات النتائج . الوحدة : دج .

السنة	رقم الاعمال المصرح به	رقم الاعمال المعتمد	الفرق	ملاحظة
2012	70.2.322.70	230.584.40	1.688.30	الفرق يخضع
2013	390.222.30	376.934.40	13.287.90	للضريبة على
2014	480.261.30	480.261.30	/	الدخل الاجمالي
2015	862.782.30	862.782.30	/	
المجموع	1965.538.60	1.950.562.40	14.976.20	

المصدر : من إعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب.

من خلال معطيات الجدول نلاحظ هناك فرق بين رقم الاعمال المصرح به و رقم الاعمال المعتمد بين سنوات التحقيق الاربعة و المبلغ يقدر ب 14.976.20 دج و يتم اخضاع هذا المبلغ للضريبة على الدخل الاجمالي .
الفرق =مج رقم الاعمال المصرح - مج رقم الاعمال المعتمد .
14.976.20=1.950.562.40-1.965.538.60

2-1 رقم الاعمال من خلال تصريحات G50 :

جدول رقم (3-8) : رقم الاعمال من خلال تصريحات G50 . الوحدة : دج

السنة	رقم الاعمال المصرح به	رقم الاعمال المعتمد	الفرق	ملاحظة
2012	284.330.10	284.330.10	/	الفرق يخضع
2013	381.384.20	381.384.20	/	لرسم على النشاط
2014	477.630.10	476.573.90	105620	المهني و الرسم على
2015	866.773.50	862.782.30	/	القيمة المضافة
المجموع	2.010.117.90	1.950.562.40	1.056.20	TVA

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

2/ مراقبة رقم الاعمال المقبوض خلال فترة التحقيق .

من خلال فترة التحقيق تم الكشف و توضيح رقم الاعمال من كشف الحسابات البنكية في فترة التحقيق.

2-1 رقم الاعمال المقبوض في 2012 .

جدول رقم(3-9) : رقم الاعمال المقبوض في 2012 . الوحدة : دج

حساب **** 300	BADR 252	حساب ***** 5 99	CPA 400 80
معدل 7%	معدل 17%	معدل 7%	معدل 17%
73861	17.386.92	8.704.51	2.005.00
/	20.573.80	8.704.51	7.900.67
/	24.975.40	8.704.51	2.361.94
/	39.613.86	8.704.51	/
/	3.514.91	8.704.51	/
/	131.621.82	14.879.14	/
المجموع 73861	237.686.07	58.399.89	30.314.61

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

من خلال الجدول نستنتج مايلي :

- مج معدل 7% = 59.138.50 دج ----- مج بدون رسوم = 55.264.93 دج .
 - مج معدل 17% = 268.000.68 دج ----- مج بدون رسوم = 229.060.18 دج .
 - مج العام = 237.139.18 دج ----- مج بدون رسوم = 184.325.11 دج .
- 2-2 رقم الاعمال المقبوض في 2012 .

جدول رقم (3-10) : رقم الاعمال المقبوض في 2012 . الوحدة : دج

حساب ***** 5 99 400 80 CPA		حساب ***** 300 BADR 252	
معدل 17%	معدل 7%	معدل 17%	معدل 7%
659.18	/	2.021.76 -237.38	711.97
/	/	351.00 -6.778.39	1.3527.58
/	/	2.047.50 -7.558.19	/
/	/	96.636.94 -12438.76	/
/	/	936.00 -2.499.99	/
/	/	70.399.41 -82.469.77	/
/	/	29.424.53 -2.729.63	/
/	/	3.465.95 -36.955.29	/
/	/	25.875.14 -20.499.76	/
/	/	7.532.83	/
659.18	/	429.054.06	14.239.55

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

من خلال معطيات الجدول تبين لنا النتائج التالية :

- مج معدل 7% = 114.239.55 دج ----- المبلغ بدون رسوم = 13.306.86 دج .
- مج معدل 17% = 429.713.24 دج ----- المبلغ بدون رسوم = 36727591 دج .
- المجموع العام = 443.952.79 دج ----- المجموع بدون رسوم = 380.582.77 دج .

2-3 رقم الاعمال المقبوض سنة 2013 :

ويوضح هذا في الجدول التالي :

جدول رقم (3-11) : رقم الاعمال المقبوض سنة 2014 . الوحدة : دج .

حساب ***** 300		حساب ***** 995 CPA 400 80	
BADR		BADR	
معدل %17	معدل %7	معدل %17	معدل %7
15.249.66 -8.409.58	/	/	/
138.597.88 -302386	/	/	/
19.344.87 -896539	/	/	/
30.051.94 -45.834.45	/	/	/
55.115.95 -37.207.44	/	/	/
229.455.25 -124.007.13	/	/	/
مج 558.827.79	/	/	/

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

من خلال الجدول تبين لنا النتائج التالية :

- مج %17 = 558.827.79 دج ----- مبلغ بدون رسوم 477.630.11 دج .

2-4 رقم الاعمال القبوض سنة 2014

و يوضح هذا في الجدول التالي :

جدول رقم (3-12) : رقم الاعمال القبوض سنة 2015. الوحدة : دج

حساب ***** 300		حساب ***** 995 CPA 400 80	
BADR		BADR	
معدل %17	معدل %7	معدل %17	معدل %7
9.087.76 -62.673.70	47.682.08	1.193.90	/
15.791.09 -1.123.76	/	/	/
252.535.45 -56.932.20	/	/	/
47.215.32 -546.15	/	/	/
2.615.00 -149.025.35	/	/	/
12.732.54 -30.560.40	/	/	/
مج 60.178.93	/	/	/

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

من خلال معطيات الجدول تبين لنا النتائج التالية

- مج معدل 7% = 162.199.96 دج ----- المبلغ بدون رسوم = 24.221.82 دج .
 - مج معدل 17% = 47.682.08 دج ----- المبلغ بدون رسوم = 44.558.90 دج .
 - المجموع العام = 1.009.673.70 دج ----- المجموع بدون رسوم = 866.773.14 دج .
- ثانيا : الضريبة على الدخل الاجمالي .

جدول رقم (3-13): الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2012-2013

2013	2012
الاساس المصرح به = 10.304.00 دج	الاساس المصرح به = 8.982.74 دج
اعادة اماج الفارق لرقم الاعمال = 51.894.20 دج	اعادة اماج الفارق لرقم الاعمال المفوترة
اعادة ادماج الفاتورة رقم **** = 75.486.10 دج	= 1.688.26 دج
الفارق = 65.182.10 دج	اعادة ادماج الفاتورة رقم **** = 18.744.19 دج
	الفارق = 9.761.45 دج

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

جدول رقم (3-14): الرسم على القيمة المضافة المطالب بارجاعه الوحدة : دج

السنة	المبلغ	القيمة المضافة	ملاحظة
2013	8.048.19	1.368.19	فاتورة رقم **** بتاريخ 2013/12/06 (غير متعلقة بالنشاط الممارس)
2014	51.859.25	8.816.07	فاتورة رقم **** بتاريخ 2014/10/02 (المبالغة في كمية الزيت الذي لا يتم استخدامه بكمية كبيرة في اشغال البناء)

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

ثالثا: التبليغ النهائي :

بتاريخ: 2015/10/29 وبعد إعادة تكوين أسس الإخضاع قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعيته الجبائية الجديدة المتول إليها نتيجة التحقيق بتبليغ مصى عليه ، وذلك عن طريق التبليغ رقم: 1336/م/وض/م ف رج/م ت ج/ف أ/2014، وهذا بعد تقديمه للمدير الفرعي للرقابة الجبائية للإطلاع عليه من اجل التأشير عليه قبل إرساله ، حيث كان التبليغ عليه قبل إرساله حيث كان التبليغ مفصلا بأرقام وجداول تسمح للمكف بفهم التعديلات في الأسس والقواعد، من اجل الرد عليها بملاحظات أو قبولها ، وتم منح المكلف مدة 30 يوما من أجل ذلك، واحتوى التبليغ على:

تم الإبقاء على نفس الاسس التي وردت في التبليغ الابتدائي , و بذلك يتم اصدار الجداول الاضافية و ابلاغ المكلف بها ثم ارسالها الى القابضة للتحصيل .

يتم رفع دعوى ضد المكلف و تسجيله ضمن الملف الوطني للمدلسين , و ذلك نظرا لاكتشاف استعماله لطرق و مناورات تدليسية بهدف التهرب من دفع الضريبة

النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي , عدم التوافق الدخول ما بين الدخول المصرحة وتلك المعد تشكيلها طريقة وكيفية التعديلات والتسويات المقترحة

رابعا : ردود المكلف على التبليغ الأولي

بعد إنقضاء المهلة القانونية المقدرة بـ 30 يوم ونظرا لعدم إيداعكم للرد على نتائج التحقيق المحاسبي والجبائي الواردة بالتبليغ الأولي المشار اليه سابقا فانه تقرر الاحتفاظ بالنتائج الواردة بالتبليغ الأولي.

جدول رقم (3-15) : الملخص العام للحقوق و الغرامات

الوحدة:دج

الحقوق و الغرامات	الحقوق	الغرامات	الحقوق و الغرامات التعيين
2.306.056.00	1.844.845.00	461.211.00	الضريبة على أرباح الشركات
119.518.00	97460.00	22.058.00	الرسم على النشاط المهني
917.815.00	734.252.00	183.563.00	الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالارباح الموزعة المقتطعة من المصدر
475050.00	392.949.00	82.101.00	الرسم على القيمة المضافة
3.818.439.00	3.069.506.00	748.933.00	المجموع

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

خلاصة

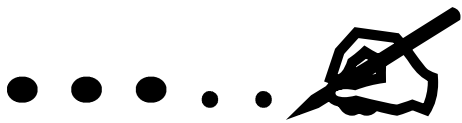
لقد تطرقنا في هذا الفصل الى مدى فعالية الرقابة الجبائية لظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر باعتبارها الطريقة المنتهجة لدى الإدارة الضريبية ، كما هو مبين في الاحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية وكمقابل للنظام التصريحي الذي تمنحه للمكلف بالضريبة، بهدف التأكد من مدى صحة تصريحاته وإسترجاع المبالغ المتهرب منها ، الا ان هذه المبالغ تعتبر قليلة مقارنة بحجم التهرب الضريبي اللاحدد ، للحد من هذه الظاهرة وعليه فإن المديرية الرقابة الجبائية تساهم في القضاء على هذه الظاهرة والحد منها.

يتضح من خلال تقييم فعالية الرقابة الجبائية وجود عدة تحديات و مشاكل يعاني منها نظام الرقابة الجبائية في الجزائر و تقف عائقا دون تحقيق اهدافه ، من خلال ضعف اهمية الرقابة الجبائية و عدم فعالية النظام الضريبي ، و نقص ايضا الوعاء الضريبي و غياب الضمير عند المكلف بالضريبة .

وأثناء تريضنا الذي كان في هذه المديرية ، وبالضبط في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، حيث قمنا بدراسة احصائيات خاصة بنتائج تطور الرقابة الجبائية ، توصلنا إلى أهم الطرق والإجراءات التي يتبعها المحققون في حصولهم على أدلة تثبت أن المكلف قام بعمليات غير قانونية تدل على وجود حالة تهرب ضريبي .

ترتكز الرقابة الجبائية على مجموعة من الاجراءات القانونية و العملية تنظم تدخل مراقبي الادارة الجبائية و تضمن حقوق المكلفين بالضريبة ، و يؤدي مخالفتها و عدم الالتزام بها الى بطلان عملية الرقابة الجبائية و النتائج المترتبة عنها .

خاتمة عامة



خاتمة .

من خلال تطرقنا إلى هذه الدراسة و المتمثلة في الرقابة الجبائية أداة للحد من التهرب الضريبي ، تم حصر هذه الدراسة من جانبين التطبيقي و النظري ، تم التعرف إلى مفاهيم عامة حول الضريبة عن طريق اقتطاع نقدي نقدي من مداخيل و ثروات الافراد و المؤسسات بصفة جبرية و منتظمة بهدف تحقيق النفع العام ، و ان الزامية فرض الضريبة و تعددها يؤدي ببعض المكلفين الى انتهاج بعض الاساليب المشروعة و غير المشروعة للتهرب من دفعها و هو ما يعرف بظاهرة التهرب و الغش الضريبي ، تم التعرف إلى الرقابة الجبائية التي تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية ، من خلال مراقبة تلك التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، والعمل على إكتشاف تلك الأخطاء و المخالفات بهدف تصحيحها و تقويمها حيث تم إستعمال وسيلة التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق و باقي وسائل الرقابة الجبائية لاكتشاف المتهربين و كيفية معاملتهم في المديرية الولاية للضرائب بولاية بسكرة.

ومنه فان الرقابة الجبائية لا يمكن تجسيدها على ارض الواقع من خلال الصعوبات التي تواجهها من طرف المكلفين، وانما هي تسهر على التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي ، و التي تعمل الدولة على تحقيقها من اجل التقليل و الحد من هذه الظاهرة و تاكمل فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي عندما تكشف حالة التهرب و تقوم بالاجراءات اللازمة مع المكلف و من تصريحاته و ضمير المكلف يسوي وضعيته الجبائية ومنه فهي قامت بالحد من هذه الظاهرة.

نتائج الدراسة وإختبار صحة الفرضيات:

على ضوء ما سبق تم الوصول الى النتائج التالية:

- إن الضريبة تعتبر كأهم عنصر ، التي بإمكانها أن تحدث تغيرات في النشاط الإقتصادي و ذلك من توجه الإستثمارات الخاصة المحلية أو الأجنبية لخدمة التنمية الإقتصادية ، و ذلك لخدمة الخزينة العمومية.
- تعتبر الضرائب التالية الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و الضريبة على أرباح الشركات من أهم الضرائب المعمول بها في الجزائر.
- يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية و الاقتصادية، نظرًا لآثاره السلبية المتعددة.
- شهدت ظاهرة التهرب الضريبي إنتشارا واسعا في القرن الحالي، ويعود ذلك للآثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات والتحويلات الاقتصادية نتيجة زيادة التوجه نحو العولمة، وسقوط الحواجز التجارية و ثورة المعلومات والإتصالات، التي أدت إلى بروز أنواع وطرق جديدة للتهرب الضريبي كالتهرب الإلكتروني، التهرب عن طريق الجناح الضريبية.

- إنَّ للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة، وتحمي المكلفين بالضريبة و يؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية.
- إن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل الى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين ، وهذا مما يؤدي الى تدعيمه بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و الى التحقيق المصوب في المحاسبة بغية توسيع من صلاحيات الإدارة أعوان الرقابة الجبائية .
- إن التنسيق التام بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات و المؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها و إستغلالها ، و هذا من شأنه تعزيز إستراتيجيات مواجهة التهرب الضريبي .
- تنخفض مبالغ الحقوق و الغرامات المسترجعة من خلال التحقيق المعمق و ذلك لانها تحتاج للمزيد من الاجراءات القانونية و العملية التي توضح مسار هذا التحقيق , اضافة الى زيادة الامكانيات البشرية لرفع عدد الملفات الخاضعة للرقابة .
- تحقق الرقابة على المعاملات العقارية نتائج ضعيفة و ذلك لان مجمل التعاملات العقارية يتم اخفاؤها ، و عادة ما يتم اللجوء الى التعاملات العرفية اضافة الى انعدام الرقابة الفعلية و البحث في عين المكان ، و الاعتماد على اعادة تقييم الصفقات العقارية و الايجارية المصرح بها من طرف المكلفين من تلقاء انفسهم.

المقترحات والتوصيات

بعد إستنتاج نتائج الدراسة يمكن تقديم التوصيات و الإقتراحات التالية:

- نشر الوعي الضريبي لدى أوساط المكلفين بالضريبة
- سن قوانين و تشريعات ضريبية تماشى مع التطورات الحاصلة و سد الفراغات القانونية أمام المكلف و الأخذ بعين الإعتبار لمبادئ وأسس الضرائب .
- تبسيط القواعد والأنظمة الضريبية وجعلها تماشى مع الظروف الإقتصادية والإجتماعية و السياسية السائدة في المجتمع.
- تطوير الإدارة الضريبية و تحسين تكوين المهارات و الكفاءات لدى موظفيها لضمان جهاز ضريبي كفاء.
- تجسيد العدالة الضريبية في الواقع.
- تشجيع التنسيق بين مختلف الإدارات والهيئات من أجل تبادل المعلومات سواء كانت وطنية أو دولية خاصة بالإدرات الحساسة (الضريبة ، الجمارك ، التجارة ، البنوك) وتعزيز مركزها وتدعيم مراكزها عبر كل القطر الوطني، بما فيه المراكز الحدودية لقمع ظاهرة التهرب الضريبي.

- زيادة عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في مجمل الوظعية الجبائية و زيادة عدد المراقبين ذوي الخبرة و الكفاءة المختصين لاكتشاف التهرب و الغش الضريبي .
 - وضع نظم رقابية فعالة ، تمتاز بالدقة و سرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتهربين لمنعهم من اتباع المخالفات للقوانين الضريبية .
- و في الاخير نرجو ان تؤخذ هذه الفرضيات بعين الاعتبار من طرف السلطات المعنية من اجل تفعيل اليات الرقابة الجبائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي .

والله ولي التوفيق

قائمة المراجع



الكتب:

- 1/ أمين السيد لطفي ، الفلسفة المحاسبية عن الضريبة على الدخل ، الجامعة الإسكندرية ، مصر، 2007.
- 2/ امير بجاوي ، مساهمة في دراسة المالية العامة ، النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة ، دار هومة ، الجزائر ، 2005 .
- 3/ جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية في كتاب الاهرام الاقتصادي ، العدد 179 ، نوفمبر 2007 ، لاتوجد البلد
- 4/ حميدة بوزيدة ، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية 2007.
- 5/ حامد عبد المجيد نزار ، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، دون تاريخ .
- 6/ حمدي سليمان و سحيمات القبيلات ، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية ، مكتب دار الثقافة ، الأردن ، 1988.
- 7/ سوزي علي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولية و أثرها على اقتصاديات الدول النامية ، جامعة الإسكندرية ، 1999 .
- 8/ سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت، لبنان ، الطبعة الأولى، 2008 .
- 9/ سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق ، دار المفيد ، للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2011.
- 10/ سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي ، إقتصاديات الضرائب ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007 .
- 11/ سعيد علي العبيدي ، اقتصاديات المالية العامة ، دارجلة ، عمان ، 2011 .
- 12/ صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب،الإصلاح، الجزء الثاني ، المدارس للنشر و التوزيع، المغرب، 1987.
- 13/ علي زغدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون04-2005 .
- 14/ عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، 1992.
- 15/ عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام ، دار النهضة العربية ، بيروت لبنان، 1999 .
- 16/ علي زغدود ، مالية العامة ، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية ، الجزائر، الطبعة الثانية ، 2005 .
- 17/ عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار حامد لنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 2008.
- 18/ عطية عبد الواحد ، مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2000 .
- 19/ عبد الفتاح مراد ، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب الازدواج الضريبي ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية، مصر ، 2005 .
- 20/ عتاب أحمد الناصر ، فعالية النظام الضريبي الجزائري ، دار المحمدية للنشر، الجزائر، 2005 .
- 21/ عوادي مصطفى ، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة سخري ، حي المنظمة الجميل ، الجزائر، 2011 .
- 22/ عوادي مصطفى و رجال نصر ، الغش و التهرب الضريبي الجزائري ، مطبعة سخري ، حي المنظمة الجميل ، الجزائر ، 2011.
- 23/ عبد العزيز السيد مصطفى، أساسيات الرقابة على نظم التبادل الالكتروني للبيانات وانعكاساتها على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الالكترونية، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات مؤتمر حول التجارة الالكترونية، الآفاق والتحديات، المجلد الثاني، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، الإسكندرية، 25-27 يوليو 2002 .
- 24/ فليح حسن خلف ، المالية العامة ، جدارا للكتاب العلمي، العبدلي عمان، 2008 .
- 25/ محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة،الساحة المركزية،بن عكنون الجزائر،الطبعة الخامسة،2012.
- 26/ محمد عباس محرز ، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار النشر هومة ، الطبعة الرابعة ، 2008.
- 27/ منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، 1994.
- 28/ مهدي محفوظ ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، لبنان ، الطبعة الرابعة ، 2004 .

- 29/ محمد الصغير بعلي ، يسري أبو العلا ، المالية العامة ، دار العلوم ، الجزائر ، 2003 .
- 30/ مجدى شهاب ، أصول الاقتصاد العام ، دار الجامعة الجديدة ، مصر ، 2004 .
- 31/ محمد عباس محرزى ، اقتصاديات الجبائية و الضرائب ، دار هومة ، بوزريعة ، الجزائر، 2004 .
- 32/ مصطفى عوادي ، يونس زين ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية ، الجزائر، 2011 .
- 33/ محمد عناب ، مقومات النظام الجبائي الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر، الجزائر، 2004 .
- 34/ ناصر مراد ، التهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة المحمدية، الجزائر، 2004 .
- 35/ ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، 2004 .
- 36/ ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، طبعة 2003 .
- 37/ ياسر صالح الفريجات ، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان ، الطبعة الاولى، 2009 .
- 38/ يونس أحمد بطريق، اصول الانظمة الضريبية، المكتب المصري الحديث، مصر ، 1996 .

القوانين والمراسيم

- 1/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2013 .
- 2/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية ، (محدث إلى غاية 2015).
- 3/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، ميثاق النكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، 2010 .
- 4/ المرسوم التنفيذي رقم 98-228 ، المتضمن انشاء مديرية الابحاث و المراجعات ، الصادر في جويلية 1995 .
- 5/ المرسوم التنفيذي ، رقم 02-303 المتضمن لانشاء مديرية كبريات المؤسسات ، المؤرخ في 21 رجب 1423 هـ الموافق ل 28 سبتمبر 2002 .

الأطروحات والرسائل:

- 1/ نادي سليم ، المراجعة الجبائية، رسالة مؤرخة لنيل شهادة الماجستير، جامعة، الجزائر، 2004 .
- 2/ عاشوري نعيم ، اشكالية الازدواج الضريبي و اثاره على ارباح الشركات ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص: بنوك و تامينات، جامعة قسنطينة ، 2008 .
- 3/ سهام كردودي ، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة بسكرة، 2009 .
- 4/ لخوحي عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص مالية و نقود ، جامعة باتنة ، كلية العلوم الإقتصادية التسيير و العلوم التجارية ، 2004 .
- 5/ 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 .

- 6/ سمية فويل ، دور الرقابة الجبائية في تقييم القوائم المالية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي ، جامعة بسكرة ، 2015 .
- 7/ عبد الجليل لخداري ، الرقابة الجبائية كاداة لمكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2014 .
- 8/ بوشري عبد الغني ، فعالية الجبائية و اثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999- 2009) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص : نقود مالية وبنوك ،جامعة تلمسان ، 2011 .
- 9/ بن عكشة مصطفى، التحقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2010 .
- 10/ سعدي عبد الحليم ، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، رسالة الماستر ، تخصص تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2010.
- 11/ قميدة اسيا ، تقنيات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2014.
- 12/ رحال نصر ، محاربة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص : تسيير المؤسسة الصغيرة و المتوسطة ، جامعة ورقلة، 2007.
- 12/ عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الاقتصادية الدولية، اطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر ، 1995 .
- 13/ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة الماحسيري في علوم التسيير، جامعة بسكرة ، الجزائر 2011-2012 .
- 14/ عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الاقتصادية الدولية، اطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر ، 1995 .

الملتقيات :

- 1/ ولهي بوعلام ، نمو اطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من اثار الازمة ، ملتقى العلمي الدولي ، الازمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، ايام 20- 21 اكتوبر 2009 .

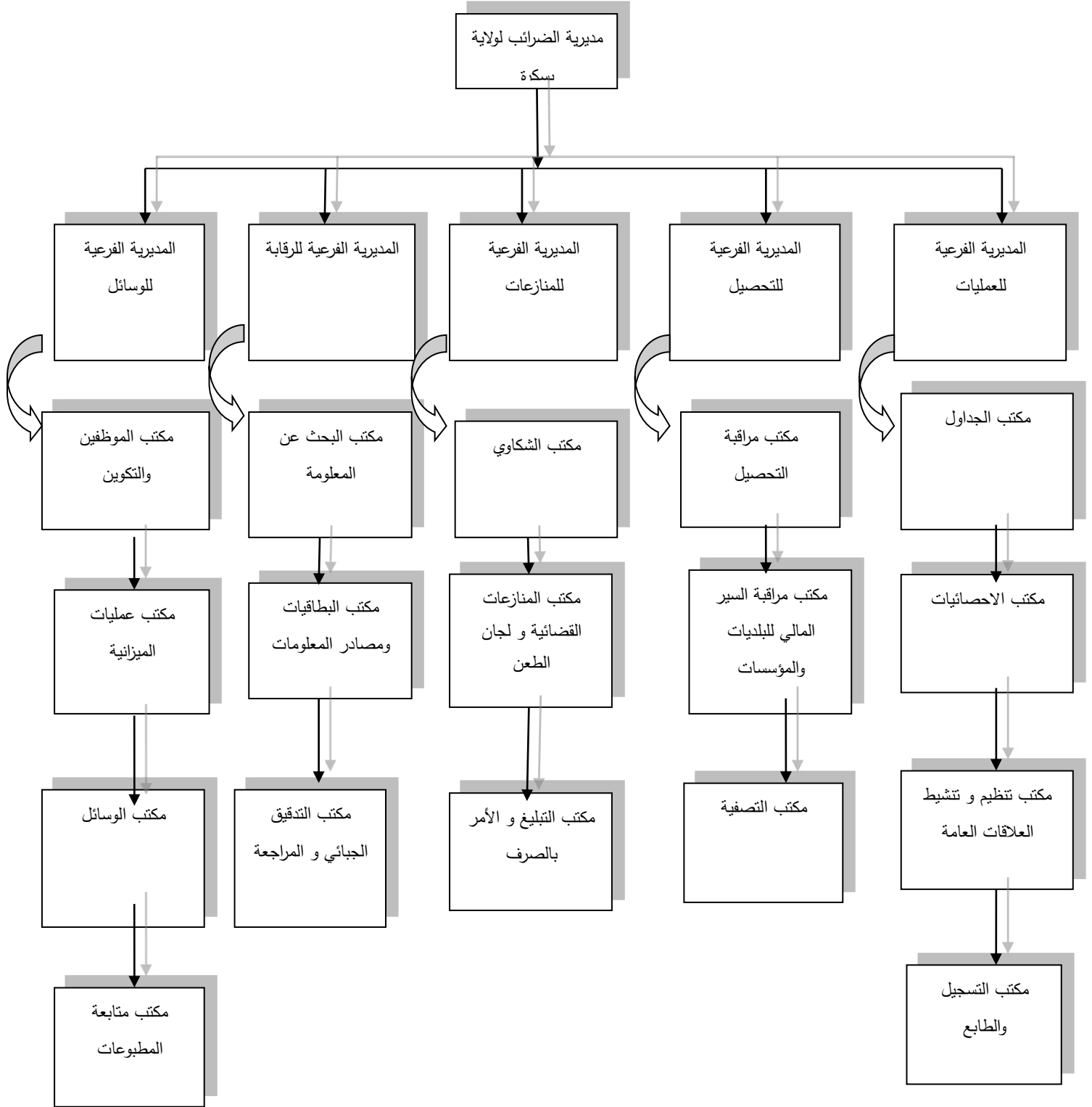
ثانيا : اللغة الأجنبية

1/ REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE ،
MINISTRE DES FINANCES, GUIDE DU VERIFICATEUR, EDITION 1994.

الملاحق



الملحق (1): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة



B/ PROCEDURE DE VERIFICATION

(2001) (Pièces à joindre)

الملحق (2): الإشعار بالتحقيق

Série On°15

Pièces n° 1/Avis de Vérification :

- Adresse A/R
- Remis le : Accusé réception

Pièces n° 2/Avis de Notification :

- Adresse le/.....n°A/R
- Accuse réception reçu le :/.....
- Remis le : contre accusé réception

Pièces n° 3/Réponse de l'Entreprise vérifiée :

- Absence de Réponse

Pièce n°4/ Notification de la position définitive de l'Administration :

- Adresse le :...../..... n°...../.....A/R
- Accuse réception reçu le :
- Remis le : contre accuse réception

Pièce n°4/1 – Avis de notification aux associés :

- Adresse le :...../.....n°...../.....
A/R
- n°...../.....A/R
n°...../.....A/R
n°...../.....A/R
- Accusé réception reçu
le...../.....

Pièce n°5 Nouvelle réponse de l'Entreprise vérifiée (éventuellement) :

- Reçue
le :...../.....

Pièce n°6- Nouvelle notification de la position de l'Administration :

- Adresse
le :...../.....

Pièce n°7- Tableau comparatif des Bilans – relevé de comptabilité : مرفقين بالتقرير

Pièce n°8- Copie de l'avertissement « activité » مرفقين بالتقرير

Pièce n°9 – Copie de l'avertissement « revenus » مرفقين بالتقرير

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction

Série O n° 4

Avis de vérification de Comptabilité

Référence : 3014

Lettre avec
A.R.
N°

M

NLS : |

Le :

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sur demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre domicile à 10 heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2014-2015 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits 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 (CPF).

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.

Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé à la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du CPF).

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

Veillez agréer, M.Dn. Si... l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Service

Noms et Grades des
Vérificateurs

الملحق (4): كشف الميزانية

ACTIF	2011	2012	2013	2014	2015	Observations
الميزانية وفق المخطط الوطني المحاسبي PCN لسنة 2009		/		/	/	الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي للسنوات 2010-2011-2012 و 2013
الأراضي	18.253.709	18.253.709	18.253.709	18.253.709	92.000.00	الأراضي
المباني	57.600.000	57.600.000	57.600.000	57.600.000	128.400.00	المباني
إهلاك المباني	12.351.022	15.231.022	18.111.022	18.465.537	42.602.759	إهلاك المباني
القيمة الصافية للمباني	45.248.978	42.368.978	39.488.978	39.134.463	85.797.240	القيمة الصافية للمباني
معدات و أدوات	66.683.649	83.585.666	83.627.366	85.026.366	95.434.177	تثبيبات مادية أخرى
إهلاك معدات و أدوات	30.832.578	49.272.003	54.872.733	60.2425.267	68.265.501	إهلاك التثبيبات
القيمة الصافية لمعدات و أدوات	35.851.071	34.313.664	28.754.633	24.784.099	27.168.676	القيمة الصافية للتثبيبات الأخرى
معدات النقل	4.496.666	1.237.364	1.237.364	1.237.364	1.237.364	تثبيبات الإنجاز
إهلاك معدات النقل	4.325.833					
القيمة الصافية لمعدات النقل	170.833	2.024.584	2.024.584	2.024.584	2.024.584	قروض و أصول مادية غير جارية
أغلفة متداولة	7.157.516					
إهلاك الأغلفة المتداولة	5.085.562	30.867.594	16.821.465	24.980.570	20.554.751	المخزونات قيد الإنجاز
القيمة الصافية للأغلفة المتداولة	2.071.954					
تجهيزات الإنتاج	3.917.231	6.055.120	3.582.346	1.078.566	1.050.077	العملاء
إهلاك تجهيزات الإنتاج	3.221.330					
القيمة الصافية لتجهيزات الإنتاج	695.901	1.559.229	1.639.755	1.910.176	1.642.751	مدينون آخرون
إستثمارات قيد التنفيذ	2.209.843					
		18.693.639	19.148.190	19.337.028	19.350.238	ضرائب أخرى مماثلة
المخزونات	17.193.056					
مدينو الإستثمارات	2.024.584					
مدينو المخزونات	1.323.226					
العملاء	10.539.000					
تسبيقات الإستغلال	18.143.669					
النقديات	11.709.898	15.174.509	58.169.957	96.384.606	96.065.999	الخزينة
Totaux	165.435.722	170.548.390	189.120.981	229.125.165	346.846.682	

PASSIF	2011	2012	2013	2014	2015	Observations
رأس المال	3.100.000	3.100.000	3.100.000	3.100.000	3.100.000	رأس المال الصادر
إحتياطات قانونية	275.988	275.988	275.988	275.988	275.988	رأس مال غير مطالب به
فائض القيمة لإعادة التقدير	59.102.727	56.650.677	54.198.627	54.198.627	18.258.571	فرق إعادة التقدير
		-2.433.036	-5.635.970	-9.615.219	-8.572.220	النتيجة الصافية - النتيجة المجمعة
نتائج قيد التخصيص	364.794	1.513.415	-2.433.036	-8.069.006	-17.684.224	أموال خاصة - ترحيل من جديد
قروض بنكية	37.051.161	34.565.890	37.206.978	32.567.482	32.567.482	
حسابات جارية للشركات	2.143.083	/			/	
		3.394.344	5.192.693	2.548.338	2.548.338	الموردون و الحسابات المرتبطة
		98.595	6.355	21.845	33.600	ضرائب
الموردون	4.652.549					
ضرائب و رسوم الإستغلال	94.924	9.912.488	9.469.504	10.642.007	9.712.367	ديون أخرى
تسبيقات بنكية	51.278.324	63.470.029	87.739.843	134.455.104	144.606.781	خزينة الخصوم
ديون الإستغلال	1.318.511					
النتيجة	6.053.661					
Totaux	165.435.722	170.548.390	189.120.982	229.125.165	346.846.682	

ب-----بسكرة-----

Activité exercée:

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

بسكرة

الملحق (5) كشف محاسبة المكلف

DESIGNATION DES COMPTES		2010	2011	2012	2013
MARGE BRUTE	CREDIT Vent marchandises-----	2.591.754	/	/	/
	DEBIT Marchandises consommées-----	2.591.754	/	/	/
	BENEFICE BRUT (crédit -débit)(1)-----	/	/	/	/
	--- POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{bénéfices brutes} \times 100}{\text{ventes}}$	/	/	/	/
VALEUR AJOUTEE	Production vendue	58.796.270	55.926.698	2.566.134	10.322.651
	Production stockée -----	2.591.753	1.316.612	7.615.696	7.615.696
	Production de l'Entre, pour elle-même	/	/	/	/
	CREDIT Production fournie subvention d'exploitation	/	3.115.821	/	/
	Transfert de change de production -----	/	/	/	/
	TOTAL DU CREDIT -----	61.388.023	57.725.907	10.181.831.06	2.716.963

	Matières et fournitures consommés	39.618.996	34.727.634	5.788.204	767.726
	DEBIT Services -----	3.305.248	3.288.916	1.093.124	1.859.214
	TOTAL DU DEBIT -----	42.924.242	38.016.550	6.788.328	2.626.940

BENEFICE BRUT(credit -débit)(2)-----	18.463.781	19.709.357	3.300.502	90.022	
--- POURCENTAGE BRUT = $\frac{V,A}{\text{production vendue}} \times 100$	31.40%	35.24%	32.41%	/	

Bénéfices brut total (1) +(2) -----	18.463.781	19.709.357	3.300.502	90.022	
DEPENSES D'EXPLOITATION	CREDIT Produits financières	144.000	/	/	/
	Transfert de charge d'exploitation	71.047	169.582	244.033	/
	TOTAL DU CREDIT -----	18.536.754	19.539.755	490.335	20.022

	Frais généraux	8.512.791	9.695.829	5.591.030	4.523.808
Impots et taxe -----	422.561	104.589	11.894	23.909	
DEBIT Autres charges	/	/	/	/	
Amortissements-----	6.234.650	6.028.680	5.724.049	3.266.299	
Frais financiers	6.101.105	/	/	848.224	

	TOTAL DU DEBIT -----								
		21.271.107	15.829.098	11.326.973	8.572.219				
CREDIT	Solde du resultat d'exploitation	/	3.710.677	10.836.638	/				
	Produit financiers	301.336	187.876	/	/				
	TOTAL DU CREDIT -----	301.336	3.898.553	10.836.638	/				
	Solde du resultat charges financies	2.734.337	/	/	8.572.219				
	Charges financieres	/	9.385.735	1.344.716	/				
DEBIT	Autres charge impot exigible	/	148.788	/	/				
	TOTAL DU DEBIT	2.734.373	9.534.523	1.344.716	8.572.219				
BENEFICE NET (credit - debit)--		2.433.036	5.635.970	9.491.922	8.572.219				
POURCENTAGE NET =(benefice net x 100)		عجز	عجز	عجز	عجز				

الملحق (6): الإشعار بالدفع

سérie D - n° 37

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

الاشعار بالدفع

مدیرية الضرائب لولاية

السيد (i) الشركة ز.م. للاسناد والتمويل (التف. الاسم: الشركة)

التشاطر أو المهنة: لموظف المتوجات اللامية

العنوان: المنطقة الصناعية بحرق

رقم المادة: []

رقم التعريف الإحصائي: []

مفتشية الضرائب

مكتب المتعدات

(Cachet d'identification)

Année: 2011

CODE ACTIVITE: []

DATE DE MISE EN RECOURVEMENT: []

DATE D'EXIGIBILITE: []

RECETTE DES IMPOTS: []

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
I.R. Ghalem a la source	2010	7565406	4540245	3025160	10%	756540	454024	/	302516	25%	75629	378145
	2011	4317368	-	4317368	10%	431736	لاستين	/	431736	25%	107934	539670
Majorations et Amendes (VF+IRG) I.B.S.	2010	4032548	109128	3924420	25%	1008387	60534	/	917853	25%	236963	1184816
	2011	3738604	عجز	3738604	25%	934651	37659	/	896992	25%	224248	1121240
	2012	عجز	عجز	عجز	عجز	5000	5000	/	/	/	/	/
	2013	عجز	عجز	عجز	عجز	5000	5000	/	/	/	/	/
Taxe sur l'Activité Professionnelle	2010	10780060	8212111	2567949	2%	215601	164242	/	51359	15/100	12838	64197
	2011	2305094	لاستين	2305094	2%	46101	لاستين	/	46101	15/100	9220	55321
Taxe sur la Valeur Ajoutée	2010	12121276	9553327	2567949	Div	1159499	927906	/	231593	25%	57898	289491
	2011	2305094	لاستين	2305094	7%	161356	لاستين	/	161356	15%	24203	185559
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												
TOTAL GENERAL DU ROLE							4723871	1654365		3069506	748933	3818439

الملحق (7): جدول الإخضاع (الورد الفردي)

Série D - n° 37 A

ROLE INDIVIDUEL N°: Année:

مديرية الضرائب لولاية

CODE ACTIVITE: []

DATE DE MISE EN RECouvreMENT: []

DATE D'EXIGIBILITE: []

RECETTE DES IMPOTS

D: []

(Cachet d'identification)

M. [] السيد (اللقب، الاسم، إسم الشركة)

(nom et prénom - Raison sociale)

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)

Série G 37 A - Imp. Officielle Alger (2013)

NUMERO	IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
							De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
201 001 L1	I.R.G.												
M1	Majorations et Amendes (VF+IRG) I.B.S.	à											
500 026 C	Versement Forfaitaire												
500 026 A	Taxe sur l'Activité Professionnelle												
500 020	Taxe sur la Valeur Ajoutée	à											
201 004 E	Réintégration TVA/achats Pénalités d'assiette/TVA Taxe sur achats	à											
	E 2700 - Enregistrement												
	E 2 - C 200 - Timbre												
	C 1 - B - 00 - TF et TA												
	C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU RÔLE													