جامعـــــة يحي فارس بالمدية
كليـــة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية
وعلوم التسيير

العنوان: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
دراسة حالة للتهرب الضريبي في ولاية المدية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية
تخصص: مالية وبنوك.

إعداد الطالبين:

- حمزة بايح
- كمال بن يخلف

إشراف الاستاذ:

– مروان بن قيدة

السنة الجامعية: 2016- 2017


بسم الله الرحمن الرحيم

تمهيد:

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة المستمرة والمتعددة، كما تعتبر وسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ومعالجة الاختلالات الاقتصادية، وهذا مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية، لكن هذه الاستجابة في معظمها نسبية نتيجة الجدلية القائمة بين دفع الضريبة والتهرب منها وهذا باستغلال كل الوسائل الممكنة.

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الحصيلة الضريبية بصفة خاصة والاقتصاد الوطني بصفة عامة، لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد المالية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة، من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية بدلا من انسيابها في قنوات مجهولة.

من هذا المنطلق وبهدف التعرف أكثر على الضريبة وظاهرة التهرب الضريبي قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: تم التطرق فيه إلى الضريبة عموما من حيث تعريفها وأهدافها، ومبادئها وأنواعها وكذا التنظيم الفني لها.

المبحث الثاني: خصص للتهرب الضريبي من خلال تعريفه وأنواعه وأسبابه.

المبحث الثالث: تم التطرق فيه إلى الآثار الناجمة عن التهرب الضريبي وطرق قياسها.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة.

تحتل الضرائب مكانة متميزة وأهمية كبيرة في التشريعات المالية لما لها من نتائج إيجابية في دعم الموازنة العامة باعتبارها إحدى الأدوات الهامة للسياسة الاقتصادية للدولة، بالإضافة إلى ما تحققه من أهداف في مختلف المجالات.

وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث الذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب إلى كل من مفهوم الضريبة ومبادئها أولا، ثم تبيان أنواعها وأهدافها ثانيا، لنختتم هذا المبحث بالتنظيم الفني للضريبة.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة ومبادئها.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الضريبة وتبيان أهم مبادئها.

الفرع الأول: مفهوم الضريبة.

عرفت الضريبة بالعديد من التعريفات أهمها مايلي:

التعريف الأول: تعرف الضريبة على أنها "اقتطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيون والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكليفية، بطريقة نهائية، وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة[1].

التعريف الثاني: تعرف أيضا على أنها" مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي، ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية[2].

التعريف الثالث: كما تعرف على أنها" اقتطاع مبلغ نقدي بشكل إجباري يدفعه الممول للدولة، وبدون حصوله على مقابل خاص مباشر لتحقيق نفع عام يتماشى مع أهداف الدولة ويسهم في تحقيقها[3].

التعريف الرابع: الضريبة هي كل "اقتطاع مالي في شكل مساهمة نقدية إجبارية من الأفراد للمشاركة في تحمل أعباء الخدمات العامة والإنفاق العام، تبعا لمقدرتهم على الدفع ودون النظر إلى تحقيق نفع

---

[1] خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة (الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005)، ص146.

[2] محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب (الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008) ، ص 13.

[3] فليح حسن خلف، المالية العامة (عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2008) ، ص170.

خاص يعود عليهم من هذه الخدمات أو من هذه النفقات، وتستخدم حصيلتها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية وغيرها تقوم الدولة بتحصيلها[1].

من خلال هذه التعاريف يمكن أن نقول بأن الضريبة فريضة نقدية تؤديها الدولة من خلال الهيئات التابعة لها وطبقا لقواعد محددة بصورة إجبارية ونهائية من الأشخاص المكلفين بها بهدف تغطية النفقات العامة وتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية دون أن يقابل دفعها التزام محدد. ويمكن من خلال هذا التعريف أن نستخلص الخصائص التي تتميز بها الضريبة وهي كالتالي:

- ✓ **الضريبة فريضة نقدية:** تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل لكون أن المعاملات كلها أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة وبما أن النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات بما في ذلك الضرائب لابد و أن تحصل كذلك بالنقود[2].
- ✓ **الضريبة تفرض من قبل الدولة:** إن الضريبة – من حيث المبدأ- لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا من قبل السلطة التشريعية، فالإدارة الضريبية تقوم بتنفيذ أحكام القانون فلا تستطيع إلا جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة. ولذلك يجب أن تكون أحكام قانون الضريبة ملزمة للدولة، كما هي ملزمة للفرد، والقضاء يجب أن يكون رقيبا على كل مخالفة إحقاقا للعدل وواضعا للضوابط ومانعا للتعسف[3].
- ✓ **الضريبة اقتطاع إجباري:** إذ يكون الالتزام بأداء الضريبة واجبا على جميع المكلفين بأدائها مادام قد توفرت لديهم الشروط التي حددها قانون الضريبة، وأن التهرب من أدائها جريمة تستوجب العقاب.
- ✓ **الضريبة تفرض بصورة نهائية:** والجباية بصورة نهائية تعني أن مبلغ الضريبة الذي تستوفيه الدولة، يخرج من ملكية الفرد ويدخل في ملكية الدولة بصورة نهائية، دون أن تكوم ملزمة بعد ذلك بإعادته إلى من دفعه[4].

---

[1] عبد الحميد عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة (الدار الجامعة، مصر ، 2004)، ص239-240.

[2] سعودي محمد الطاهر، المالية العامة (دار قانة للنشر، بدون بلد النشر، 2009)، ص 92.

[3] عدي عفانة، عادل القطاونة، أحمد الجدع، الجديد في المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن،2004، ص 5.

[4] عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة (دار زهران للنشر، الأردن، 2009)، ص 238.

- ✓ **الضريبة تدفع بدون مقابل:** أي أن الضريبة تدفع للدولة دون اشتراط الحصول على مقابل أو نفع معين، فالفرد يدفع الضريبة باعتباره أحد أفراد المجتمع وذلك من خلال مساهمته في الأعباء العامة للدولة[1].
- ✓ **فرض الضريبة تحقق نفع عام:** هنا الدولة لا تلتزم كما ذكرنا بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة بل أنها تحصل على حصيلة الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة من أجل القيام باستخدامها في أوجه الإنفاق العام الذي يترتب عليها القيام بها لتحقيق منافع عامة للمجتمع[2].

الفرع الثاني: مبادئ الضريبة.

تعني المبادئ الأساسية للضريبة تلك القواعد والأسس التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها وهو بصدد تصميم النظام الضريبي في الدولة. وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحة الممولين من جهة ومصلحة الخزانة العمومية من جهة أخرى، ويعتبر آدم سميث أول من صاغ مجموعة متماسكة من القواعد الضريبية في كتابه "بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم" الصادر سنة 1776، وهي قاعدة العدالة، قاعدة اليقين، وقاعدة الملائمة، وقاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل، ولا تزال إلى الآن تعتبر كمبادئ عامة يحسن الاسترشاد بها في هذا المجال[3].

سنتناول مضمون كل قاعدة على حدا فيما يلي:

1. مبدأ العدالة: على مواطني كل دولة أن يساهموا في النفقات الحكومية حسب قدراتهم التكليفية بمعنى تناسبا مع الدخل الذين يتمتعون به تحت حماية الدولة، ووفقا لهذه القاعدة يجب أن يوزع العبء المالي للضريبة على جميع الأفراد وتكون مساهمة الفرد في نفقات الدولة وفقا لدخله، وبالتالي فالعدالة لا تعني أن المكلفين بدفع الضريبة مطالبون بنفس المبلغ وإنما تعني مشاركة كل الأشخاص المعنويين والطبيعيين في الأعباء العامة للدولة وذلك حسب القدرة التكليفية[4].

---

[1] فاضل مرشد حمدان محمود، المعالجة الضريبية لمعاملات المصارف الإسلامية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، (غير منشورة)، 2005، ص 55.

[2] زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة (بدون دار النشر، مصر، بدون سنة النشر)، ص 121-122.

[3] عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي في الاقتصاد العام (دار النهضة للنشر والتوزيع، بيروت، 1974)، ص 311.

[4] علي العربي، عبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة(جامعة الإسكندرية، مصر، دون سنة النشر)، ص 84.

2. مبدأ اليقين: إن الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض، والغرض من ذلك أن يكون المكلف على يقين بالتزاماته بصورة واضحة لا لبس فيها، ومن ثم يمكنه أن يعرف مقدما موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها وسعرها وكافة الوسائل الفنية المتعلقة بالضريبة[1]. وحتى يتحقق اليقين بمفهومه المتقدم، فإنه يلزم لذلك تحقيق أمرين اثنين: أولهما، أن تكون التشريعات المالية والضريبية واضحة جلية، بحيث يفهمها عامة الناس دون عناء أو التباس، وثانيهما أن تجعل الدولة في متناول المكلفين جميع القوانين المتعلقة بالضرائب، وذلك عن طريق النشر والإيضاح في الجريدة الرسمية أو بإحدى وسائل النشر الأخرى[2].

3. مبدأ الملائمة في الدفع: فإنها تقضي بوجوب تنظيم أحكام الضريبة بما تتلاءم مع أحوال المكلفين، سواءا من حيث اختيار وعائها وأسلوب تحديده أو من النواحي المرتبطة بكيفية الجباية وموعدها وإجراءاتها، أي أن ميعاد تحصيل ضريبة ما يجب أن يكون في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله الخاضع للضريبة[3].

4. مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل: ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب أعباء ومصاريف ذات تكلفة كبيرة، ولهذا ينبغي على الدولة أن تعتمد على التقنيات المثلى للتحكم في مختلف التكاليف، ومراعاة هذه القاعدة تضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه للحصول عليه[4].

المطلب الثاني: أنواع الضرائب وأهدافها

تضم الضريبة في الوقت الحاضر أنواعا عديدة تتفاوت في أهميتها، وكذلك في آثارها المختلفة، لذلك لا تستطيع الدولة أن تعتمد على نوع دون الآخر، وعليه تحاول الدولة أن تشكل نظاما ضريبيا متكاملا من تلك الأنواع وسنستعرض فيما يأتي أهم تصنيفات الضرائب مع دراسة أهدافها الأساسية.

الفرع الأول: أنواع الضرائب

تنقسم الضريبة حسب عدة تصنيفات إلى أنواع متعددة، ومن هذه التصنيفات نجد:

---

[1] سوزي عدلي ناشد، المالية العامة (منشورات الحلبي الحقوقية، مصر، 2006)، ص 156.

[2] عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2006، ص157.

[3] عادل أحمد حشيش، نفس المرجع، ص 158.

[4] محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص30.

أولا –التصنيف القائم على طبيعة الضريبة.

وفقا لهذا التصنيف يتم تقييم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة، فالضرائب المباشرة تقتضي ضرورة اقتطاع مباشر يمس دخل الأفراد أو المؤسسات أو الثروات التي كانت بحوزتهم، أما الضرائب غير المباشرة فتكون حينما يكون هناك إنتاج سلعي أو خدمي أو انتقال لسلع أو تداول الثروات بين الأشخاص[1].

نظرا للصعوبة الموجودة في التمييز بينهما كان لابد من وجود معايير التفرقة بينهما وهي[2]:

- **المعيار الإداري (طريقة التحصيل)**: حيث يتم التفرقة بين الضرائب المباشرة و أخرى غير المباشرة على أساس طريقة الجباية.

فالضرائب المباشرة تجبى بناء على جداول اسمية توضع بصفة دورية ويوضح فيها أسماء المكلفين ومقدار ما ينبغي عليهم دفعه من الضريبة. أما الضرائب غير المباشرة فلا تجبى بمقتضى جداول اسمية إذ أنها تحصل كلما حدثت الوقائع التي تؤدي قانونا لفرضها، وإن الإدارة الضريبية لا يمكنها التعرف مقدما على أشخاص المكلفين بها، وبالتالي فإنها لا تستطيع تحصيلها بواسطة جداول اسمية.

- **المعيار الاقتصادي (راجعية الضريبة)**: يقوم هذا المعيار على التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة على أساس قدرة المكلف الأصلي على نقل عبء الضريبة إلى الغير، فالضريبة المباشرة هي التي يفرض عبئها على المكلف قانونا بدفع الضريبة، أما الضرائب غير المباشرة فهي التي يدفعها المكلف بها ولكنه يستطيع أن يتخلص منها بنقلها للغير.
- **المعيار الفني (ثبات المادة الخاضعة للضريبة)**: يقوم هذا المعيار على ضرورة التركيز على المادة الخاضعة للضريبة وذلك بالتفرقة بين الضرائب بحسب مدى ثبات الأموال التي تنصب عليها، فالضريبة المباشرة هي التي تفرض على عناصر ثابتة أو مراكز مستمرة لمدة طويلة لدى المكلف، مثل مزاولته مهنة ما بصورة منتظمة، أما الضرائب غير المباشرة فهي التي تفرض على وقائع عارضة أو أعمال عرضية خاصة كالاستهلاك والتداول.

---

[1] بلوفي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية، (أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة)، (غير منشورة)، 2012/2011، ص35.

[2] سالم عميرة العمور، (ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، دراسة تحليلية على قطاع غزة)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة (فلسطين)، (غير منشورة)، 2007 ص29-30.

ثانيا– التصنيف القائم على أساس المادة الخاضعة للضريبة.

وفقا لهذا المعيار تصنف الضرائب إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال.

فالضرائب على الأشخاص يقصد بها أن يكون الإنسان نفسه هو محل الضريبة أو وعاء الضريبة[1]، حيث كانت هذه الضريبة منتشرة سابقا وبأسماء مختلفة منها: ضريبة الرؤوس، أو الجزية، أو ضريبة الفردة وهي التي تفرض على جميع الأفراد بسعر واحد ودون النظر إلى مكانتهم الشخصية وبصرف النظر عن ثرواتهم لذلك تعتبر هذه الضريبة غير عادلة، إلا أنها تمتاز بسهولة تحصيلها وتحديد مقدارها[2]، ويبدو أن ذلك كان ملائما للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية آنذاك. أما في الوقت الحاضر انتهى الأمر بزوال هذه الضريبة تماما نظرا لعيوبها التي تتمثل أساسا في عجزها عن تحقيق العدالة الضريبية[3].

أما الضريبة على الأموال: هي تلك الضريبة التي تفرض على المال في حد ذاته دون النظر إلى من يحوزه، هذا المال قد يأخذ في الحياة الاقتصادية أكثر من شكل، فقد يكون عبارة عن أراضي وعقارات وأصول مختلفة، وقد يكون دخلا يتحقق للفرد جراء نشاط تجاري أو صناعي أو خدمي، بجهد ذهني كان أو عضلي[4].

ثالثا– التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق

حسب هذا المعيار نميز بين الضرائب الشخصية والضرائب العينية من جهة، والضرائب المتعددة والضريبة الوحيدة من جهة أخرى.

---

[1] ذكار عمر، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المالي والمحاسبي والمعيار12 (مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص: دراسة محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2010)، ص19.

[2] سمر عبد الرحمن محمد الدحلة، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، دراسة تحليلية مقارنة، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية المراسلات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، (غير منشورة)، 2004، ص 20-21.

[3] مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام "المالية العامة" (دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004)، ص 325- 326، بتصرف.

[4] قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، (غير منشورة)، 2009/2008، ص31.

أ/ **الضرائب الشخصية والضرائب العينية:** الضرائب الشخصية هي تلك الضرائب التي تأخذ بعين الاعتبار عند فرضها ظروف المكلف الشخصية والعائلية والمهنية والمالية، وهذا يؤدي إلى تكيف العبء الضريبي مع المقدرة التكليفية لكل مكلف، وهذا ما يبين قدرتها على

تحقيق العدالة الضريبية، إلا أن كثرة إعفاءاتها ومعاملاتها الفردية للمكلفين أدى إلى تعقيد

إجراءاتها، أما الضرائب العينية فهي التي تفرض دون مراعاتها لظروف المكلف الشخصية

والمالية ومن أمثلتها الضرائب الجمركية، والضرائب المفروضة على الاستهلاك[1].

ب /الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة: يقصد بالضريبة الوحيدة فرض ضريبة موحدة على جميع أنواع الدخل المتولد من مختلف المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول عليه، وبعبارة أخرى جمع ما يحصل عليه الشخص من دخول مختلفة ومعاملتها على أنها وعاء واحد[2]، وتعود نشأة فكرة هذا النوع من الضرائب إلى أنصار المذهب الطبيعي خلال القرين السابع عشر، والثامن عشر، باعتبارهم أول من تبنوا فكرة فرض الضريبة الوحيدة، وذلك تماشيا مع نظريتهم الاقتصادية في الإنتاج، والتي أساسها أن الأرض هي المصدر الوحيد للثروة[3]. ويرى أنصار الضريبة الوحيدة أن من مزاياها تحقيق العدالة وبساطة إجراءاتها وبعدها عن التعقيد وسهولة وانخفاض تكاليف جبايتها وتعذر التهرب منها[4]، إلا أنه يؤاخذ عليها أنها لا تحقق إلا الأهداف المالية فقط، وأنها لا تناسب الاقتصاد العصري حيث لا يوجد مصدر وحيد للثروة وأنها بعيدة عن تحقيق العدالة[5]، أما الضرائب المتعددة فهي الضريبة التي تفرض على كل مصدر من مصادر الإيراد والدخل التي يحصل عليها المكلف على حدى وبسعر معين[6].

رابعا- التصنيف القائم على ظروف وضع الضريبة

تنقسم الضريبة حسب هذا المعيار إلى ضريبة توزيعية وضريبة قياسية، ضريبة نسبية وضريبة تصاعدية.

---

[1] بلوفي عبد الحكيم، مرجع سبق ذكره، ص36.

[2] قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 3.

[3] بن أحمد لخضر، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة (رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية فرع التسيير، جامعة الجزائر، (غير منشورة)، 2002/2001)، ص65.

[4] دراز حامد عبد المجيد، مبادئ الاقتصاد العام (الطبعة الأولى، دار الجامعة، مصر، 1989)، ص 110.

[5] قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 32.

[6] عبد الغفور إبراهيم أحمد، مرجع سبق ذكره، ص241.

أ/ **الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:** يقصد بالضريبة التوزيعية تلك الضريبة التي لا يحدد فيها المشرع سعرا محددا ينطبق على المادة الخاضعة لها، وإنما يحدد المقدار الكلي لحصيلتها، أي مجموع ما يحدد على الإدارة الضريبية تحصيله من المكلفين الخاضعين لها. وعادة ما يتم توزيع عبء الضريبة على المكلفين بواسطة الأجهزة الإدارية العامة على عدة مراحل. أما الضرائب القياسية فهي تلك الضرائب التي يحدد فيها المشرع سعر الضريبة بنسبة معينة من قيمة المادة الخاضعة لها دون أن يحدد مقدما حصيلتها الإجمالية[1].

ب/ الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية: يقصد بالضريبة النسبية تلك الضريبة التي لا يتغير معدلها المفروض مهما تغير حجم المادة الخاضعة للضريبة، ومن أمثلة الضرائب النسبية الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيم المضافة.

أما الضريبة التصاعدية فهي تلك الضريبة التي يزداد سعرها بازدياد المادة الخاضعة للضريبة ومثل ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي، ويمكن تقسيم الضريبة التصاعدية إلى ما يلي[2] :

التصاعدية الإجمالية"بالطبقات": يتلخص هذا الأسلوب في تقييم المادة الخاضعة للضريبة وليكن الدخل مثلا إلى عدة شرائح تبدأ كل شريحة من الصفر وتنتهي عند حد معين يزداد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى، ويفرض على كل شريحة معدل خاص بها يزداد بازدياد الحد الأعلى للشريحة، والجدول الموالي يبين لنا التصاعدية الإجمالية "بالطبقات".

الجدول رقم(1-1): السلم الضريبي التصاعدي الإجمالي "بالطبقات"

المادة الخاضعة للضريبة	المعدل
من 0 ون إلى 10000 ون	%10
من 0 ون إلى 20000 ون	% 20
من 0 ون إلى 35000 ون	%35
من 0 ون إلى أكثر من 35000 ون	%40

المصدر :قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص29.

[1] مجدي شهاب، مرجع سبق ذكره، ص37.

[2] قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 28-30.

فإذا كانت قيمة المادة الخاضعة للضريبة 19000ون فإنها تخضع لمعدل الطبقة الثانية وعليه تكون الضريبة المستحقة والدخل الصافي كالآتي:

قيمة الضريبة: 19000 ×20% =3800ون:

قيمة الدخل الصافي: 19000-3800=15100ون.

ولنفرض أن المادة الخاضعة للضريبة انتقلت إلى 21000ون فتخضع لمعدل الطبقة الثالثة وتصبح قيمة الضريبة منها كما يلي:

قيمة الضريبة هي: 21000*35%=7350ون.

الدخل الصافي من الضريبة هو: 21000-7350= 13650 ون.

إن الزيادة في مقدار المادة الخاضعة للضريبة بمقدار 2000ون (21000-19000) أدى إلى زيادة الضريبة ب 3550ون (7350-3800)، وهذا إجحاف في حق المكلف مما قد يدفعه للتهرب من دفع الضرائب.

التصاعدية بالشرائح: وفقا لهذا الأسلوب تقيم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة شرائح قد تكون متساوية أو غير متساوية، ويطبق على كل شريحة سعر خاص بها يزداد هذا السعر كلما انتقلنا من شريحة معينة إلى شريحة أعلى منها، والجدول الموالي يوضح سلم الضريبة التصاعدية بالشرائح.

الجدول رقم (1-2): السلم الضريبي التصاعدي بالشرائح

المادة الخاضعة للضريبة	المعدل المطبق على الشريحة
من 0ون إلى 10000ون	%0
من 10001ون إلى 20000ون	%10
من 20001ون إلى 30000ون	%20
من 30001ون إلى 40000ون	%30
أكثر من 40000ون	%40

المصدر: قاشي يوسف، نفس المرجع، ص29.

ولتكن لدينا المادة الخاضعة للضريبة هي 28000ون، ثم ارتفعت قيمة هذه المادة الضريبية إلى 31000ون، سوف نقوم بحساب قيمة الضريبة بناءا على المعدلات المبينة في الجدول أعلاه.

الحالة01: قيمة المادة الخاضعة للضريبة هي 28000ون.

المادة الخاضعة للضريبة	طول الشريحة	المعدل	قيمة الضريبة على الشريحة
من 0 ون إلى 10000ون	10000	%0	0ون
من 10001ون إلى 20000ون	10000	%10	1000ون
من 20001 إلى 28000 ون	8000	%20	1600ون
المجموع	28000		2600ون

المصدر: قاشي يوسف، نفس المرجع، ص 30.

الضريبة المستحقة هي 1000+1600=2600ون.

الدخل الصافي هو: 28000-2600=2540 ون.

الحالة الثانية: قيمة المادة الخاضعة للضريبة هي 31000 ون

المادة الخاضعة للضريبة	طول الشريحة	المعدل	قيمة الضريبة على الشريحة
من 0 ون إلى 10000ون	10000	%0	0ون
من 10001ون إلى 20000ون	10000	%10	1000ون
من 20001ون إلى 30000ون	10000	%20	2000ون
من 30000ون إلى 31000ون	1000	%30	300ون
المـــجـــمـــوع	31000		3300ون

المصدر: قاشي يوسف، نفس المرجع، ص30.

الضريبة المستحقة هي: 1000+2000+300=3300ون.

الدخل الصافي هو: 31000-3300=27700ون.

من خلال هذه الطريقة نجد أن زيادة المادة الخاضعة للضريبة ب 3000ون (31000-28000) أدى إلى زيادة الضريبة ب 700ون (3300-2600) كما أن ذلك لم يساهم في نقص مقدار المادة الخاضعة للضريبة على عكس الحالة الأولى.

خامسا- التصنيف القائم على أساس الطبيعة الاقتصادية للضريبة.

يمكن تقسيم الضرائب وفقا لهذا المعيار إلى ضرائب على رأس المال، ضرائب على الدخل وضرائب على الإنفاق.

أ /الضرائب على رأس المال: يعرف رأس المال من وجهة النظر الضريبية بأنه مجموع الأموال العقارية والمنقولة، المادية والمعنوية والقابلة للتقويم نقدا والتي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، سواء كانت تنتج

دخلا نقديا، أو عينيا، أم خدمات، أم كانت عاطلة عن كل إنتاج، مثل رؤوس الأموال المتمثلة في العقارات المبنية وهي تعتبر رؤوس أموال منتجة، أما رؤوس الأموال غير المنتجة فهي رؤوس الأموال المتمثلة في التحف والمجوهرات والأراضي المعدّة للبناء... الخ[1] .

ب /الضرائب على الدخل: حيث تحتل الضرائب على الدخل مكان الصدارة في كل النظم الضريبية للعالم أجمع، حيث وجدت الدول في الضرائب على الدخل من الخصائص ما دفعها إلى الاعتماد عليها في تمويل نفقاتها بمورد مالي غزير الحصيلة، متجدد الوعاء، تتجاوب إجراءات ربطه وتحصيله مع عديد من مستويات الكفاءة الإدارية. كما وجدت في الضرائب على الدخل من الصفات ما يجعلها سهلة التقبل لدى الممولين، وبذلك فقد وجدت للضرائب على الدخل من المميزات ما يجعلها أداة مهمة من أدوات السياسة المالية لتحقيق أهداف المجتمع[2].

ج /الضرائب على الإنفاق: وتفرض هذه الضرائب حسب قيام الأشخاص بإنفاق دخولهم على السلع والخدمات، وتتعد تسميات هذا النوع من الضرائب "ضرائب على الاستهلاك، ضرائب على السلع وضرائب على المبيعات والمشتريات...."الخ[3].

الفرع الثاني: أهداف الضرائب

لقد تغيرت الأدوار الممنوحة للضريبة بتطور دور الدولة، فقد نادى الكلاسيك بحياد الدولة ما يجعل ضرورة كون الضريبة حيادية ولا يتعدى دورها تغطية النفقات اللازمة لقيام الدولة بمهامها المحدودة. ويعني حياد الضريبة بأن لا تلحق الضرر بأي أحد ولا يوجد لها أي تأثير على الحياة الاقتصادية، أي لا ينتج عنها أي ضغط على الأفراد في سبيل توجيه نشاطهم في اتجاه معين[4].

وعليه لم تكن الضريبة في المفهوم التقليدي تهدف إلى أي غاية اقتصادية، فقد كانت موجهة لتغطية خزينة الدولة بالإيرادات اللازمة.

---

[1] بركات عبد الكريم صادي، يونس أحمد بطريق وآخرون، **المالية العامة** (مؤسسة كتاب الجامعة، مصر،1979)، ص107.

[2] دراز حامد عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص 128-129.

[3] قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص33.

[4] العاقر جمال الدين، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي، دراسة حالة بلدان المغرب العربي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل والاستشراف الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، (غير منشورة)، 2009/2008، ص6.

إن المفهوم الحديث للضريبة يقوم على اعتبارها أحد أهم مصادر التمويل، ووسيلة فعالة لتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، وبذلك لم يصبح الهدف من فرضها توفير الأموال لتغطية النفقات العامة فقط، بل أصبحت تؤدي أهدافا أخرى في المجال الاقتصادي والاجتماعي والسياسي[1].

الأهداف المالية:

يقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع (كبناء السدود والمستشفيات والجامعات وشق الطرق...الخ)[2].

الأهداف الاقتصادية:

تعد الضريبة أداة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية وذلك من أجل التأثير على الواقع الاقتصادي وتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية و ذلك من خلال التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية ومعالجة بعض المشاكل الاقتصادية[3]. وتتجلى هذه الأهداف في[4] :

- **محاربة الضغوط التضخمية والمحافظة على النقد الوطني:**

يمر الاقتصاد الوطني بفترات تضخم وفترات انكماش. ففي فترة الانكماش والركود الاقتصادي تقوم الدولة بتخفيض العبء الضريبي الذي يؤدي إلى ارتفاع أو زيادة الدخول ومنه زيادة الادخار وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة الاستثمار.

أما في فترات التضخم (الذي يرجع إلى زيادة العرض النقدي على حجم السلع، فترتفع الأسعار وتتدهور قيمة النقد الوطني) فتعمد الدولة إليها برفع نسبتها والتوسع في فرضها، وهذا ما يؤدي إلى انخفاض الإنفاق وبالتالي إلى نقص الطلب فتنخفض الأسعار وترتفع القدرة الشرائية للنقد.

- **حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الخارجية:**

ويكون ذلك من خلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على السلع المستوردة بهدف الحد من استيرادها، وتشجع الصادرات عن طريق إعفائها جزئيا أو كليا من الضرائب الجمركية.

---

[1] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق (دار هومة، الجزائر،2003)، ص38.

[2] حميد بوزيدة،، جباية المؤسسات (الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر)، 2007، ص12.

[3] ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص40.

[4] العاقر جمال الدين، مرجع سبق ذكره، ص08.

- **تشجيع بعض أنواع النشاط الاقتصادي:**

عن طريق إعفاء النشاط من الضريبة أو تخفيضها على نسبة النشاط أو إعفاء الموارد الأولية المستوردة.

الأهداف الاجتماعية:

تسعى السياسة الضريبية في المجتمع إلى تحقيق الأهداف الاجتماعية المختلفة، ومن أهمها[1]:

- يتمثل الهدف الاجتماعي الأساسي في استفادة الممول للضريبة من الخدمات العامة التي تقوم الدولة بتقديمها بصفة متساوية غير آخذة بعين الاعتبار النسب المدفوعة من قبل الأفراد.
- **تحقيق العدالة الاجتماعية بإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع:**

فهي تهدف إلى الحد من الفجوة الموجودة بين الفقراء و الأغنياء، والحد من تكتل الثروات بأيدي القلة من أفراد المجتمع عن طريق الضريبة التصاعدية، حيث تفرض ضريبة تصاعدية على الدخول و الثروات الكبيرة وتعفى الدخول الضعيفة من الضرائب وبذلك يقل التفاوت في الدخول و الثروات ويتجه توزيع الدخل و الثروة نحو المساواة[2].

- **تجنب المظاهر الاجتماعية السيئة:**

هناك الكثير من العادات والظواهر الاجتماعية السيئة التي تعاني منها المجتمعات منها التدخين وشرب الكحول والتي تضر بصحة الأفراد في المجتمع، ويمكن للدولة من خلال البيئة الضريبية أن تعمل على الحد من انتشارها عن طريق فرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها وفرض ضرائب جمركية مرتفعة على استيرادها.

- **توجيه سياسة النسل في الدول:**

هناك دول عديدة تعاني من مشكلة عدد السكان، سوءا كان بارتفاع عدد السكان أو انخفاضه، ويمكن للدولة من خلال استخدام السياسة الضريبية معالجة هذه المشكلة، فالدول التي تعاني من ارتفاع عدد سكانها تفرض ضرائب مرتفعة بشكل يتناسب مع أعداد أفراد الأسرة،

---

[1] أيمن عبد الكريم السكافي، أثر الإعفاءات الضريبية على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين (رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد العلوم الإدارية، جامعة الأزهر، فلسطين،(غير منشورة)، 2013/2012)، ص39-40.

[2] واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر، دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي (مذكرة ماستر في العلوم التجارية)، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ور قلة، 2012/2011)، ص18.

والدول التي تعاني من نقص في عدد سكانها تخفض الضريبة المفروضة على الأفراد وتزيد من الإعفاءات الضريبية وتقديم الحوافز المختلفة التي تشجع الأفراد على الإنجاب.

- **معالجة أزمة السكن:**

حيث تعاني معظم الدول من وجود أزمة السكن أي عدم توفر وحدات سكنية لازمة للأفراد، تستخدم السياسة الضريبية في هذا المجال عن طريق الإعفاءات الضريبية عل رأس المال المستثمر في قطاع الإسكان أو من خلال فرض ضرائب مرتفعة على السكنات غير المستأجرة مما يدفع ملاكها من تأجيرها لتجنب دفع ضرائب عالية.

الأهداف السياسية:

سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثلا منح الإعفاءات والامتيازات الضريبية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها برفع سعر الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية[1].

المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة العمليات والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها و على ذلك فإن التنظيم الفني للضريبة يتضمن تقدير الوعاء الضريبي، وعملية تحديد سعر الضريبة، وكيفية تحصيلها[2].

الفرع الأول: تحديد وعاء الضريبة.

يقصد بوعاء الضريبة من تفرض عليه الضريبة أو من يتحمل الضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا[3]. يتضمن وعاء الضريبة عنصرين مهمين، أولهما اختيار موضوع أو محل الضريبية [4].

---

[1] فاطمة محمد عبد الحافظ حسونة، أثر كل من الزكاة والضريبة على التنمية الاقتصادية (رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، (غير منشورة)، 2009)، ص87.

[2] حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص30.

[3] سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي (رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (غير منشورة)، 2012/2011)، ص71.

[4] سوزي عادلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص134.

ثانيهما، تقدير المادة الخاضعة للضريبة التي تتم بعدة طرق، منها ما هو مباشر مثل: طريقة التصريح المقدم من طرف المكلف نفسه أو من قبل الغير، وما هو غير مباشر من خلال الاعتماد على المظاهر الخارجية والتقدير الجزافي، ويمكن تلخيصها فيما يلي[1]:

أ/ **الطريقة المباشرة:** وضمنها نميز بين التصريح المقدم من طرف المكلف و التصريح المقدم من غير المكلف.

1. **تصريح المكلف** : من خلاله يصرح الممول نفسه عن مقدار دخله أو رأس ماله وتقوم إدارة الضرائب بالتحقيق في حالة شكوك في المعلومات المتوفرة لديها عن المكلف، وذلك بالاطلاع على السجلات و الدفاتر التجارية للمكلف، كما تقوم بفرض عقوبات على من يقدم معومات كاذبة.
2. **تصريح الغير**: حسب هذه الحالة فإن تقدير المادة الخاضعة للضريبة يتم بواسطة تصريح يلتزم به شخص آخر غير المكلف بالضريبة، ومثال ذلك التزام أرباب العمل بتقديم تصريح عن أجور عمالهم، وكذلك مستأجر العقارات الذي يلتزم بتقديم تصريح عن القيمة الإيجارية التي يحصل عليها صاحب العقار.

ب/ **الطريقة غير المباشرة:** وتشمل:

- **المظاهر الخارجية**: وتعتمد على اعتبارات تدل على ثروة المكلف و نذكر على سبيل المثال عدد المساكن التي يمتلكها، وعدد السيارات أو عدد العمال، أو عدد الآلات ورغم بساطة هذه الطريقة وعدم تدخلها في الشؤون الداخلية للمكلف إلا أنها قد لا تعبر بصفة حقيقية عن الدخل الحقيقي.
- **طريقة التقدير الجزافي** : في هذا النوع تحدد قيمة المادة الخاضعة للضريبة جزافا أي على أساس تقريبي للقرائن التي يحددها المشرع الضريبي مسبقا، وهذا ويلجأ إلى طريقة التقدير الجزافي في النشاطات التي يصعب فيها إتباع طرق محاسبية منتظمة (النشاط الزراعي، المهن الحرة مثلا).

[1] حمودي ولد شيخنا، السياسة الضريبية في موريتانيا (رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، (غير منشورة)، 2012/2011)، 20-21.

- **التقدير الإداري المباشر** : وتلجأ إليه الإدارة في حالة انقضاء المهلة القانونية المحددة للمكلف لتقديم التصريح المطلوب منه، وفي هذه الحالة تقوم الإدارة نفسها بالتقدير، وكل ما يستطيع المكلف القيام به هو طلب إعادة النظر في حالة اعتماده في وجود عبء زائد على قدرته التكليفية.

الفرع الثاني: سعر الضريبة (معدل الضريبة)

يقصد بسعر الضريبة النسبة بين مقدار الضريبة والقدر من المادة المكونة لوعائها، أي هو مقدارها منسوبا إلى قيمة محلها أو وعائها[1].

بتعبير آخر هي النسبة بين مقدار الضريبة والمادة الخاضعة لها حيث تسعى الدولة دوما إلى تحقيق المعدل الأمثل للضرائب، فارتفاع سعر الضريبة لا يؤدي بالضرورة إلى ارتفاع حصيلة الضريبة، بل يؤدي لمعظم الأحيان إلى انخفاضها، خاصة إذا تجاوز المعدل الأمثل لها، لهذا السبب يجب على الدولة أن تحاول دائما اختيار السعر الأمثل الذي يضمن لها تعظيم حصيلتها الضريبية، وهناك طريقتان لتحديد سعر الضريبة، الأولى هي التحديد النسبي لسعر الضريبة ويعرف بأنه السعر الذي يبقى ثابتا لا يتغير بتغير وعاء الضريبة، و الطريقة الثانية هي التحديد التصاعدي للضريبة وهو السعر الذي يزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة، و العكس، أي ينخفض بانخفاضها[2].

بشكل عام فإن معدل الضريبة يتحدد من قبل السلطات العامة بناء على احتياجه ا من أجل تغطية أعبائها. و خاصة أن الدولة تحدد أولا نفقاتها ثم تعمل بعد ذلك على تأمين الإيرادات الضرورية[3].

الفرع الثالث: تحصيل الضريبة.

يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية المطبقة في هذا الإطار[4].

---

[1] عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص170.

[2] حمودي ولد شيخنا، مرجع سبق ذكره، ص72.

[3] صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة (الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992)، ص122.

[4] غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البويرة، 2015/2014، ص26.

تتم هذه المرحلة وفق عدة إجراءات وعمليات يتم من خلالها جمع مبالغ الضرائب المستحقة على المكلفين بتسديدها من قبل مصالح الضرائب لصالح الخزينة العمومية في مواعيد مناسبة و محددة. ويتم تحصيل الضرائب بعدة طرق منها:

1. طريقة التسديد المباشر من قبل المكلف نفسه:

القاعدة العامة، أن يقوم المكلف بدفع الضريبة إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته، وهذه الطريقة تعد أكثر شيوعا[1].

2. طريقة التسديد لمبلغ الضريبة التقديري على أقساط مسبقا:

قد لا تنتظر مصلحة الضرائب إلى نهاية السنة حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى الخزينة العمومية، وإنما تلزمه بدفع أقساط مقدما تتناسب مع دخله المتوقع ومقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا، وفي نهاية السنة تتم التسوية (المقاصة)، فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة في ذمة المكلف، قام هذا الأخير بتسديد ما تبقى عليه من الضريبة. وإن كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة الواجب دفعها، قامت مصلحة الضرائب بسداد مستحقاته أو قيدت له ذلك كأقساط مقدمة للسنة التالية[2].

3. طريقة الاقتطاع من المصدر:

تعتبر من أهم طرق تحصيل الضرائب، حيث تنعدم فرص التهرب الضريبي من تبل المكلف لأنه في الواقع يحصل على الدخل الإضافي بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر، وتتميز هذه الطريقة بـ[3]:

- سهولة وسرعة التحايل؛
- استحالة التهرب من الضريبة، حيث تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة؛

---

[1] محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص307.

[2] المرسي سيد الحجازي، مبادئ الاقتصاد العام (الدار الجامعية، مصر، 2000)، ص80.

[3] ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، دراسة حالة ولاية تلمسان (رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، (غير منشورة)، 2012/2011)، ص32.

- لا يشعر المكلف بوقع الضريبة وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها؛
- انخفاض النفقات الجبائية في هذه الطريقة، لأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزينة لا يتقاضى أجرا نظير ذلك.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي.

بتعدد وتنوع الضرائب وتوسع مجال تطبيقها، صارت تمثل واحدة من أهم إيرادات الدولة المهمة جدا ناهيك عن باقي الأدوار الأخرى التي يمكن أن تلعبها الضرائب وخاصة في المجالات الاقتصادية، المالية والاجتماعية، وفي المقابل تمثل الضرائب عبء قد يكون ثقيلا على بعض المكلفين بأدائها، وهو ما يدفع بهؤلاء إلى التهرب الضريبي، حيث أضحت هذه الظاهرة تهدد اقتصاديات الكثير من الدول.

المطلب الأول: تعريف وأنواع التهرب الضريبي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي أصبحت من أكبر انشغالات الدولة والباحثين في ميدان التشريع الضريبي، كونها أخذت بعدا وطنيا ودوليا في الإساءة للحياة الاقتصادية للمجتمع، ومع تطور النشاط الاقتصادي والاجتماعي وما صاحب ذلك من تطور للتشريع الضريبي، أخذت هذه الظاهرة عدة أشكال وأوجه بحكم أنها ناتجة عن عدة أسباب ودوافع، وفي ما يلي سنتعرض لتعريف هذه الظاهرة وأنواعها.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

لقد تعددت المفاهيم والتعاريف التي جاء بها المختصين حول ماهية التهرب الضريبي ومن بين التعاريف نجد:

التعريف الأول: يعرف التهرب الضريبي على أنه" ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة[1]".

[1] ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر (الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004)، ص6.

التعريف الثاني: يعرف أيضا بأنه" تخلص المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه كليا أو جزئيا ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة[1].

فالتهرب الضريبي ما هو إلا قيام المكلف باستغلال الثغرات القانونية وغير القانونية للتخلص من دفع الضرائب.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي.

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

1. التهرب المشروع (التجنب الضريبي):

من التعريفات التي تم وضعها للتهرب المشروع نذكر:

التهرب الضريبي المشروع: هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة[2].

كما يعرفه:J.C. MARTINEZ بأنه: "هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي"[3].

إذن وعلى ضوء ما تم ذكره، فالتهرب الجبائي المشروع هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخافة للنصوص القانونية، ومن أمثلة التهرب الضريبي المشروع نجد[4]:

---

[1] محمد طاقة، لذى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة (دار المسيرة، الأردن، 2010)، ص118.

[2] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص74.

[3] نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، (رسالة مقدمة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، (غير منشورة)، 2004/2003)، ص3.

[4] نوي نجاة، نفس المرجع السابق، ص40.

- تعتبر ضريبة التركات إحدى أشكال ضرائب الثروة، والتي تفرض على عملية انتقال تركة المتوفى إلى ورثته، حيث يقوم المالك بغرض التجنب الجبائي بتقسيم ثروته على كل الورثة الشرعيين وهو على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات؛
- بعض الشركات قصد التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل تقوم بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونا وبترخيص من القانون التجاري؛
- الامتناع عن استهلاك وإنتاج المواد والسلع التي تفرض عليها ضرائب مرتفعة، أو تغير النشاط التجاري الذي تفرض عليه ضرائب مرتفعة.

2 .التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):

بالنسبة للتهرب غير المشروع أو ما يعرف بالغش الضريبي فقد تم تعريفه على أنه" :المخالفة الصريحة للقانون بغية تجنب تسديد الضريبة أو تخفيض أساس الضريبة"[1].

عموما التهرب غير المشروع هو تهرب مقصود من طرف المكلفين، وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بالأرباح، أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع مصالح الضرائب الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها[2].
يمكن إعطاء بعض الصور لهذا النوع من التهرب الضريبي الغير مشروع أو ما يعرف بالغش الجبائي كما يلي[3]:

- العمل على تضخيم بعض التكاليف القابلة للخصم.
- عدم تقديم تصريح كلي أو جزئي عن العمليات الخاضعة للضريبة.
- عدم مسك محاسبة منتظمة أو الدفاتر التجارية المنصوص عليها في القانون.
- البيع دون فواتير.

---

[1] غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، علوم تسيير، تخصص فحص محاسبي، 2016/2015، ص31.

[2] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص75.

[3] يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية (رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، (غير منشورة)، 2007/2006)، ص74.

- عدم التصريح بالقيم الحقيقية للأجور.

من خلال ما سبق يمكن التمييز بين التجنب الضريبي و الغش الضريبي من خلال تبيين أوجه التشابه و الاختلاف بينهما، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-3): أوجه التشابه و الاختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي.

أوجه التشابه	
كل منهما سلوك يهدف من خلاله المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا. كل منها ناتج عن سوء نية. كل منها ناتج عن ضعف الوعي الضريبي للمكلف. كل منها يؤدي إلى إنقاص الحصيلة الضريبية للدولة.	
أوجه الاختلاف	
التهرب الضريبي	**الغش الضريبي**
يتم استعمال تقنيات قانونية (الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي). لا يعاقب عليه القانون.	يتم باستعمال أساليب مخالفة للتشريع الضريبي. يعتبره القانون جريمة ويعاقب على ارتكابه.

المصدر: إعداد الطالبين انطلاقا من التعريفات السابقة الذكر.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي.

أسباب التهرب الضريبي عديدة ومتشعبة ومتداخلة في بعضها البعض، وهذا لأن ظاهرة التهرب الضريبي مرتبطة بالكثير من العوامل التي ساعدت على تفشيها واستفحالها، فلا تعرف حدودا ولا تعترف بالأقاليم، وأسباب هذه الظاهرة ترتبط ببعض الأطراف ذات الصلة بالعملية الجبائية إضافة إلى عوامل أخرى نوجز كل ذلك في النقاط التالية:

الفرع الأول: الأسباب النفسية والأخلاقية (الأسباب المرتبطة بالمكلفين):

حيث تلعب العوامل النفسية دورًا هاما في عملية التهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي* والأخلاقي قل التهرب الضريبي، ويرجع ضعف الوعي إلى عوامل منها[1]:

1. شعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام الضريبي وبالظلم الواقع عليهم من فرض الضريبة فهي تحد من حريتهم، و أن هناك فئات أخرى بالمجتمع هي التي يقع على عاتقها دفع الضريبة؛
2. اعتقاد أن التهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي؛
3. سوء تخصيص النفقات العمومية، حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة؛
4. اتساع أشكال مختلفة من الممارسات الفاسدة في قطاعات المجتمع، مما أدى إلى ضياع البنية الأخلاقية والقيم الاجتماعية وسهل على الغالبية ممارسة الفساد وقبوله كمكون شبه طبيعي في الحياة العامة.

الفرع الثاني: الأسباب التشريعية

ينظم كل العمليات المتعلقة بالجباية جملة من التشريعات الضريبية، ابتداء من تحديد الأوعية والمعدلات الضريبية وانتهاء بتحصيلها من المكلفين بها، وما يميز هذه التشريعات بعض العيوب في بعض الجوانب، مما ساهم وبشكل كبير في وجود ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها، ونلخص كل تلك العيوب في النقاط التالية[2]:

1. عدم استقرار التشريعات الجبائية، والذي يعود للتعديلات المتوالية والمختلفة وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، فبهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفوا الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي؛

---

* الوعي الضريبي هو شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء.

[1] يسرى مهدي حسين السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، (تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي) مجلة جامعة الأنبار، للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد 4، العدد9، 2012)، ص135، بتصرف.

[2] سليمان عتير مرجع سبق ذكره، ص 77.

2. تعقد التشريعات والقواعد الضريبية(مثل: الإعفاءات، التخفيضات، الإضافات)، وهذا ما يترك مجالا لتأويلات كثيرة وخاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة غير مترابطة، وتحتوي الكثير من الإبهام والتعقيدات والثغرات، الأمر الذي يترك مجالا للتهرب والغش الضريبي[1].

3. إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها، يجعل وطأتها تشتد على المكلف، فيكون ذلك حافزا للتهرب منها، والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة، وازداد عبئها، كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها؛

4. ضعف وعدم صرامة القوانين في معاقبة المتهربين، فإذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض، سيؤدي هذا في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه مزيد من جرائم التهرب.

الفرع الثالث: الأسباب الإدارية والفنية

توجد عدة عوامل إدارية وفنية تؤثر في التهرب، ومن هذه العوامل ما يلي[2]:

1.**ثقل العبء الضريبي**: قد اشتدت وطأة الضرائب بصورة ضخمة في العصر الحديث بسبب تزايد النفقات العامة من ناحية، وبسبب استخدام الضرائب كأداة من أدوات السياسة الاجتماعية والاقتصادية في معظم الدول من ناحية أخرى، ويميل المكلف إلى التهرب بدرجة أكبر كلما زادت وطأة الضرائب، فزيادة العبء الضريبي عن الحد المعقول قد يولد لدى المكلف شعورا بالظلم مما يدفعه إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب.

2. تعقد النظام الضريبي: حيث تزيد فرص تهرب المكلف كلما زاد النظامم الضريبي تعقيدا، ففي الماضي عندما كان وعاء الضرائب وبصفة خاصة الدخل يقدر على أساس المظاهر الخارجية، كانت فرص المكلف في التهرب محدودة حيث كان بإمكان الدوائر المالية أن تراقب هذه المظاهر بسهولة، أما بعد أن أصبح تصريح المكلف هو الطريق الأساسي لتقدير قيمة الضرائب زادت فرص التهرب أما المكلف، وكذلك فإن طرق تقدير الضريبة تؤدي دورا في التهرب، ففي الحالات التي يصعب فيها تقدير سعر الضريبة تقدر تقديرا جزافيا استنادا لتعليمات لا تستند إلى أي نص(ديكتاتورية الإدارة)، وخصوصا إذا لم يكن للقضاء أي دور يشعر المكلف بعدم صحة الضريبة التي يدفعها مما يدفعه

---

[1] عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية (دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1972)، ص 237.

[2] خالد الخطيب، التهرب الضريبي (مجلة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، المجلد 16 ، العدد 02، 2000)، ص 168،169.

للتهرب منها لعدم اقتناعه بها، كما أدى استخدامم أسلوب التمييز في المعامل الضريبية تبعا لأوجه النشاط أو أشكال المشروعات وعدم المساواة في المعاملة بين المكلفين إل زيادة فرص التهرب من الضرائب دون الوقوع تحت طائلة القانون.

3. نوع الضريبة: حيث تقل فرص التهرب بصفة عامة في نظام الضرائب غير المباشرة أكثر منه في نطاق الضرائب المباشرة، وبصفة خاصة ضرائب الدخل، وكذلك مختلف ضرائب الدخل فيما بينها اختلافا كبيرا من هذه الناحية فمثلا تزيد فرص التهرب كقاعدة عامة في نطاق الضرائب المهن غير التجارية عنها في نظام ضرائب المهن التجارية وتزيد فرص التهرب زيادة واضحة في ضريبة الدخل المقطوع عنها في ضريبة الأرباح الحقيقية، لأن المكلفين بضريبة الدخل المقطوع غير ملزمين بمسك الدفاتر في أغلب الأحيان.

4 .طرق تحصيل الضريبة: من المؤكد أن استخدام طريقة الحجز من المنبع قد أدى إلى تقليل فرص التهرب أما المكلفين، وهناك اتجاه عام نحو التوسع في هذه الطريقة كلما سمحت الظروف الفنية للضريبة بذلك، كما أن إجراءات التكليف والجباية تدفع المكلف إلى التهرب من الضريبة.

الفرع الرابع: الأسباب الاقتصادية والسياسية

تؤثر الظروف الاقتصادية التي يمر بها كل من الدولة والمكلف على مستوى انتشار التهرب الضريبي بين أوساط المكلفين، ويمكن تلخيص هذه الظروف لكلا الطرفين في النقطتين التاليتين[1]:

1. يزيد التهرب الضريبي في أوقات الكساد التي يمر بها الاقتصاد العام للدولة، ويقل في أوقات وفترات رخائه؛

2. تؤثر الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف على التهرب الضريبي، حيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب من دفع الضريبة يزيد كلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح.

كما تلعب السياسة التي تتبعها الدولة دورا هاما في التهرب الضريبي، فإذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب التي تجبيها في وجوه نافعة فإن الأفراد يشعرون ن ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة وبالتالي يقل تهربهم من الضرائب المفروضة، أما إذا بددت الدولة حصيلة الضرائب في وجوه لا تعود بالنفع على المواطنين فإنهم سيبذلون قصارى جهدهم في التهرب من الضريبة. أي كلما رأى المواطن أن ضريبته تستغلها

[1] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 78.

الدولة في الصالح العام وتنشأ المستشفيات والمصانع والمدارس وتقدم خدمات أفضل، كلما التزم المواطن بدفع ما عليه من ضريبة[1].

المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي

تتعدد أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط ومهارة المتهرب، وقد أدى التفتح والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات الاقتصادية إلى تطور الطرق والأساليب المتبعة في التهرب الضريبي، ومن أبرز هذه الطرق والأساليب المستعملة في ذلك مايلي:

1. التهرب عن طريق تقديم معلومات محاسبية غير حقيقية

ذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية .بهدف التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من التهرب[2] :

* اصطناع أو تغير فواتير الشراء أو البيع؛

* توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلا؛

* التناسي المتعمد لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون تحرير فواتير، ويتم التسديد نقدا؛

*التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة؛

* تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون.

2. التهرب عن طريق إخفاء الممتلكات

يعتمد هذا النوع من التهرب على الإخفاء المتعمد لبعض الممتلكات مثل المخزونات، وهذا الإخفاء قد يكون كلي أو جزئي، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من طرق التهرب الجبائي ما يلي[3]:

*إخفاء جزء من المخزونات وبيعها سرا في السوق الموازية؛

* عدم التصريح بكل الأنشطة الممارسة من قبل المكلف.

3. التهرب عن طريق استغلال القانون

---

[1] محمد سليم وهبة، التهرب الضريبي- واقع وتوصيات، (مداخلة مقدمة للمؤتمر الثاني للمشكلة العربية حول تعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، الجمهورية اليمنية،26-27 جويلية 2010)، ص8.

[2] نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص9.

[3] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص79-80.

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق ثغرات القانون من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف، وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبيها، حيث يستعين المتهرب الضريبي بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى نصوص قانونية، ويتجلى ذلك في حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها[1]، ومن الأمثلة الحية عن ذلك[2]:

- تحقيق عدة مداخيل يصرح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعادلات منخفضة؛
- الحصول على امتيازات جبائية وشبه جبائية في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات (APSI) أو الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب (ANSEJ) ثم القيام بعد ذلك بالتنازل عن هذه الاستثمارات للتهرب من قيمة الضريبة التي تترتب عليها، مما يفوت على خزينة الدولة مبالغ ضخمة؛
- تسجيل عملية بيع لأصل من الأصول على أنها هبة.

المبحث الثالث: الآثار الناجمة عن ظاهرة التهرب الضريبي وطرق قياسه

بما أن الحصيلة الضريبية يتوقع مقدارها على مدى كفاءة وفعالية النظام الضريبي، ومدى ارتباطه بالواقع الاجتماعي، وكذا المستوى الخلقي، والوعي الضريبي، والحس المدني عند المواطنين، وبالأخص المكلفون، فإن التهرب الضريبي يمكن اعتباره حائلا دون تحقيق أحد الأهداف القاعدية، والأساسية للضريبة والمتمثل في الهدف المالي الذي يعمل على تغذية الخزينة بإيرادات كافية لتغطية النفقات العامة، وكذلك الأهداف الأخرى الاقتصادية والاجتماعية، كما هو متفق عليه عند أغلب الاقتصاديين والمشرعين الضريبيين[3].

المطلب الأول: الآثار المالية للتهرب الضريبي

---

[1] بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر1999-2000 (رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، (غير منشورة)، 2011/2010)، ص63.

[2] ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش حالة الجزائر (رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، كلية العلوم وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، (غير منشورة)، 2002/2001)، ص43.

[3] بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع -اقتصاد التنمية، جامعة باتنة، (غير منشورة)، 2004، ص 93.

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزءا مهما من الموارد المالية، ويتسبب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء إلى وسائل تمويل أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض. ومن ثم إن التهرب الضريبي يمكن اعتباره حائلا دون تحقيق الأهداف القاعدية للضريبة والمتمثلة في نقدية الخزينة بالإيرادات الكافية وذلك لتغطية النفقات ولتنفيذ ميزانية الدولة التي تواجه أعباء مختلفة، وعليه تبقى الجباية بصفة عامة والضريبة بشكل خاص، إذ تشكل البعد الإستراتيجي للتكفل بالنفقات العامة، وتكتسي الأهمية الكبرى .وبالتالي " فإن نقص الأموال في الخزينة العامة يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة، إذ أن نقص الإرادات، الذي مرده التهرب الضريبي يؤدي إلى وقوع اختلال مالي بين الإيرادات العامة والنفقات العامة، ومنه العجز في الميزانية العامة التي يشترط فيها أن يتوازن الإيراد مع الإنفاق، فاعتماد نفقاتها المتزايدة، خاصة أمام تراجع الموارد الأولية، والأساسية المصدرة إلى الأسواق العالمية، وتدهور قيمة العملات العالمية مع انخفاض مردودية الجباية البترولية لبعض الدول، بعد أن كانت تغطي جانبا من إيرادات الميزانية العامة، ولذلك نجد فجوات تسجلها الميزانية العامة، تعود أغلب الأحيان إلى النقص في المردود الضريبي الناتج عن التهرب، وليس لتلك الفجوات، والاختلالات المالية فتلجأ هذه الدول إلى الحث عن مصادر أخرى للتمويل، تكون سببا في الضغط على التنمية الاقتصادية لما تشكله من آثار سيئة ومن بين هذه المصادر[1]:

1-الإصدار النقدي:

هو ضخ قدر من النقود "الكتلة النقدية " ويطلق عليه كذلك التمويل بالتضخم، وينتج عنه زيادة مفرطة للأسعار، دون أن يقابله زيادة في الإنتاج، مما يؤدي إلى ظهور التضخم باختلاف أنواعه ونقص القدرة الشرائية للمواطنين مما يؤدي إلى تغيير نمط الاستهلاك.

بالإضافة إلى انخفاض الصادرات في البلد مما ينجز عنه قصور في الحصول على العملة الصعبة واللجوء إلى السوق الموازي في التعاملات الاقتصادية. ناهيك عن اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع.

2-الدين العام:

[1] حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص71.

إن اللجوء إلى الدين العام باختلاف مصدره (داخلي أو خارجي)، ومدته (طويلة أو قصيرة) وطريقة الاكتساب (عام أو عن طريق البنك) يؤدي إلى آثار سلبية على الاقتصاد الوطني، على رأسها اختلال ميزان المدفوعات، حيث تتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض العامة وخاصة إذ استخدمت كمصاريف استهلاكية أما إذا استخدمت في المشروعات الاستثمارية، فإن العبء يكون عليها.

والدين العام لذلك يلزم ويوجب على الدولة تدبير المورد المالي لتسديد القروض، مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام، مما يقلل القدرة الشرائية للمستفيدين، من هذا النوع من الإنفاق.

هذا إلى جانب فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم قدرتها على سداد ديونها، وبالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد على إقراضها.

والتدخل في الشؤون الخاصة، من طرف الدول الأجنبية نتيجة عدم القدرة على تسديد الديون الخارجية، وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية، أو لفرض قيود اقتصادية على هذه الدولة. كما أن الدولة إذا استمدت أموالها من القروض، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الطلب في المجتمع بفعل القدرات الشرائية الجديدة، وتختل نتائجها باختلال مستوى التشغيل السائدة في الدولة، ففي حالة التشغيل الكامل فإن هذه الزيادة تنعكس في جهاز السعر (أي تؤدي إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار) أما في حالة الاستخدام غير التام للموارد، تؤدي الزيادة في الإنفاق العام إلى زيادة في الإنتاج عندما يتصف الجهاز الإنتاجي بالمرونة اللازمة. ولكن هذه الزيادة تنعكس في جهاز السعر عندما يكون الجهاز الإنتاجي غير مرن، وهو وضع الدول المتخلفة، أي وجود موارد عاطلة، إلا أن التمويل عن طريق القروض غالبا ما ينعكس في جهاز الأسعار أكثر منه في جهاز الإنتاج، نظرا للجمود الذي يميز الجهاز الإنتاجي في الدول المتخلفة، أما في حالة اعتماد الحكومة على الاقتطاعات الضريبية في تمويل الإنفاق العام، فإن أثار إنفاقها يكون محدودا على الإنتاج، لأنه يشكل زيادة في وسائل الدفع، وإنما هو تحويل جزء من القوة الشرائية الموجودة بين أيدي الأفراد إلى أيدي أفراد آخرين، وبالتالي فإن حجم الإنفاق الكلي لا يتغير بشكل محسوس، وتبقى فعاليته مقتصرة على جدول الإنفاق.

3- التأثير على التجارة الخارجية:

ارتباط الدولة بالمحيط الدولي[1] فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية، وذلك من أجل توفير حاجاتها الضرورية من السلع الرأسمالية، وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة لصعبة، فإن كان هذا التصدير بكميات كبيرة، ازدادت قدرة البلد على زيادة الاستيراد للسلع الرأسمالية الضرورية ويعمل ذلك على إثراء الخزانة العامة، ولكن تبقى المشكلة في البلدان النامية هي اعتمادها على تصدير المواد بأسعار منخفضة واستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة، وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص، ففي حالة وجود العجز في الخزينة نفسها، فإن ذلك يؤثر سلبا على التجارة الخارجة للدولة، وبالتالي تضطر الدول إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط وتعجيل عملية التنمية الاقتصادية، ويبقى ذلك العجز أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى له أثر بالغ على المكلف بالضريبة فيما بعد، حيث يؤدي إلى زيادة سعر الضرائب، أو فواتير جديدة، ويتحملها المكلف الذي لا يتهرب وذلك من أجل تغطية العجز الحاصل ولذلك فإن عرقلة تحصيل الضرائب يؤدي إلى التأثير على الإنفاق العام، من خلال ذلك العجز أو الموارد المالية الأخرى، لأن ذلك يؤدي إلى حرمان الدولة من القيام بكثير من أوجه الإنفاق العام[2].

المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

كل حقيقة تقوم على تأثيرات متبادلة، فالتخلف الاقتصادي بإمكانه أن يكون حاجزا دون فعالية تدخل الجباية، كما أن الهيكل الجبائي يستطيع بدوره توطيد وتأجيل الدخل الاقتصادي للبلد[3].

يتبين من خلال ما سبق أن للجباية تأثير كبير على المتغيرات الاقتصادية الرئيسية، ويتجلى بوضوح في التأثير على العناصر الاقتصادية المختلفة :الإنتاج ، التضخم، الاستهلاك، وعليه فإن التهرب من دفع

[1] عوض الله زينب حسين، المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، مصر، 1994، ص186.

[2] يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، أحمد عبد الله، المالية المالية، دون دار النشر، مصر، 1995، ص157.

[3] غضبان مريم، مرجع سابق، ص42.

الضريبة يؤدي إلى إمكانية إضعاف الادخار والاستثمار، والتقليل من فرص التنمية الاقتصادية والفقرات التالية توضح ذلك:

1-التأثير في التنافسية للمؤسسات الاقتصادية

يعمل التهرب الضريبي بقواعد المنافسة، حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل وضعية من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، فإمكانياتها التمويلية جيدة، وتسمح لها بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق، كما يضر التهرب الضريبي بإنتاج المؤسسة، بحيث يعمل ذلك التهرب على توجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشاريع الأكثر كفاءة، وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي، تمنح المكلفين فرصة احتكار السوق وإزاحة المكلفين النزهاء الذين يلتزمون بأداء واجباتهم الضريبية، أي خلق منافسة اقتصادية غير شرعية، ذلك لأن تقليل العبء الضريبي بواسطة التهرب يسمح لهم من الحصول على تكلفة إنتاج منخفضة، وسعر شراء منخفض، وبالتالي إزاحة المنتج أو التاجر القوي من السوق. ونجد أن المؤسسة المتهربة من دفع الضريبة، في درجة امتياز من التي تؤدي واجباتها بأمان، ومن ثمة فشل المنافسة بين المؤسسات، فالتهرب الضريبي يحد من شروط الاختيار لها، حيث أن المؤسسة التي تريد زيادة إنتاجها، فإنها لا تردد في ذلك متى وجدت الفرصة ممكنة للتهرب من الضريبة، وبالتالي فإن المؤسسة التي تمكنت من التهرب تقوم بتخفيض الأسعار مقارنة بأسعار المنافسين لها من المؤسسات الأخرى، فيمكنها ذلك من الإبقاء على إمكانيات تمويله جديدة تكون كفيلة بتقوية مكانتها في هذه الأسواق، بخلاف التي تسدد مستحقاتها كاملة وبأمان، فهي تعاني من استنزاف مواردها، وتثبيط لجهودها من أجل تحسين الإنتاجية، في جو يسوده الغش، وبذلك فإن المتعامل الذي لديه الإمكانيات لوضع إنتاجية بطرق متقنة ومحكمة في الإنتاج والتسيير، سيتردد اللجوء إلى هذه الوسائل من اللحظة التي يلتمس فيها منفذا له عبر التهرب الضريبي.

2-التأثير في سوق العمل

إن الضريبة تؤثر على قدرة العمل والرغبة فيه، ومنه على توزيع المداخل بفرض ضرائب مرتفعة على المداخل، وإنفاق حصيلتها على الطبقات الفقيرة والمتوسطة، وعلى العلم أن هذه الطبقات تميل

أكثر لطلب السلع الاستهلاكية، وبذلك فإن استفادتها من حصيلة الضرائب تدفع حتما إلى تجديد وإعادة حركة الدورة الإنتاجية، وهذا ما يجعل من التهرب عاملا سلبيا يشل عجلة الإنتاج ويخفض من نسبة الأموال الاحتياطية التي تستعملها لاقتناء السلع والقدرة على العمل والإنتاج[1].

3-التأثير في نوع النشاط والاستهلاك

يؤدي التهرب الضريبي إلى جانب عناصر الإنتاج ، إلى أنشطة التي تكثر فيها هذه الظاهرة حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة.

إن التهرب الضريبي يزيد من الضغط على الشرائح الدافعة وغير القادرة على الدفع، كحالة الإجراء أين تقتطع الضريبة من المنبع، وبالتالي يؤدي إلى اختلال التوازن في النمط الاستهلاكي والقدرة الشرائية لأفراد المجتمع.

4-التوازن الاقتصادي

يمكن إبراز أثر التهرب على التوازن الاقتصادي من خلال الطلب الكلي والعرض الكلي.

انطلاقا من آلية المضاعف الكينزية نرى أن زيادة الضرائب في السوق تخفض من الطلب الكلي ومن ثم من حجم الدخل التوازني، ومن ثم من حجم الاستهلاك والعكس صحيح، حيث أن تخفيض الضرائب يؤدي إلى زيادة الدخل المتاح للأفراد، وبالتالي زيادة الطلب والدخل التوازني.

وعليه، إذا لم يزد الإنفاق الحكومي نظرا لتخفيض حصيلة الضرائب بسبب التهرب الضريبي فإن حجم الاستهلاك سوف ينخفض، بمعنى وجود علاقة عكسية بين الاستهلاك والتهرب الضريبي وبناء على الاستنتاج الأول الخاص بتخفيض الاستهلاك والذي يعتبر أحد المكونات الرئيسية للطلب الكلي، فإنه يمكن أن الهرب الضريبي للحد من الطلب يعني وجود علاقة عكسية بين الطلب الكلي والتهرب الضريبي الذي له تأثيرا عكسي على هذا الطلب.

كما أن التهرب الضريبي يكلون من رجال الأعمال والمستثمرين عموما، ويعتبر بالنسبة لهم عبارة عن شكل من أشكال الإعفاء الضريبي، وبالتالي يستعمل لتنشيط الاستثمار بسبب زيادة إيراداتهم وبالتالي توسيع استثماراتهم وزيادة الإنتاج وفي النهاية زيادة العرض الكلي، وهذا يعني وجود علاقة طردية بين التهرب الضريبي والعرض الكلي في حالة كون معدل الضرائب أقل من التهرب الضريبي.

5-التأثير في الادخار والاستثمار العموميين

---

[1] يونس أحمد بطريق وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص162.

إن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجبر الدولة على تقليص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمارات، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي يتميز بارتفاع معدا ت التضخم وبالطالة.

فالتهرب الضريبي له أثر كبير على الادخار سواء بالحد منه أو دفعه إلى تحقيق ادخار إجباري عام عوض الادخار الاختياري.

وفي هذا الإطار ينبغي التركيز على هذه الأموال المهربة التي يفترض وصولها أو وجودها على مستوى الإدارة الجبائية، والتي تساهم في قيام اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي أو الخفي والذي يمثل مجموعة الإيرادات والمداخل غير المعلنة أو غير المصرح بها للهيئة الجبائية المعنية، والذي يخلق مشاكل كثيرة تحول دون التسيير الحسن للاقتصاد.

المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

لا تجد الدولة أمام الخسائر المتصاعدة إلا حلا واحدا وهو[1]: رفع معدا ت الاقتطاع، محافظة بذلك على الحد الأدنى من الأمان المالي، فيلاحظ بوضوح عند إعداد الميزانية السنوية، حيث أن العجز الذي تسجله الإدارة الجبائية في تحصيل مختلف المداخل ناتج عن التهرب الضريبي ولتغطية هذا العجز الحاصل تعمد هذه الأخيرة (الإدارة الجبائية) إلى الرفع من مستوى معدلات بعض أصناف الضريبة، أو استحداث ضرائب جديدة، والملاحظ أن الضرائب المطبقة وتعني تلك الإجراءات لا تمس إلا فئة معينة من المكلفين النزهاء، مما يجعل عدم المساواة بين الأفراد فليتحملها البعض ويتخلص منها البعض الآخر.

وعليه تتجلى آثار الظاهرة من الناحية الاجتماعية في العناصر التالية:

1-آثار التهرب الضريبي على المكلف

يحد التهرب الضريبي من سلطة الدولة، بل ويحبطها، وبذلك تعويد المواطن على العيش في مخالفة دائمة"[2]، بمساهمته في خلق جو من الخداع بين أفراد المجتمع الواحد، واستفحال مظاهر الانحطاط المدني فيما بينهم، وجعل التهرب الضريبي عادة متفشية في المجتمع.

---

[1] بلخوخ عيسى، مرجع سبق ذكره، ص116.

[2] عوض الله زينب حسين، مرجع سبق ذكره، ص186.

2-آثار التهرب الضريبي على الأفراد وطبقات المجتمع

إن اعتماد الدول النامية على الضرائب غير المباشرة بالدرجة الأولى، هذا النوع من الضرائب الذي يفرض على السلع الاستهلاكية للأفراد الذين يساهمون بقسط وافر في دعم خزينة الدولة الشيء الذي ينمي لديهم الإحساس بالقهر والاستغلال من طرف الدولة، حيث يتزايد هذا الشعور لدى هذه الفئات، بسكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي تقترفها أيادي أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم.

وهو ما يؤدي إلى اضطراب العلاقات بين أفراد المجتمع، وظهور الفوارق الاجتماعية، إضافة إلى انتشار الرشوة التي يتقاسم فيها المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة، اعتقاد بأنها مهما ارتفعت قيمتها فهي أقل وأخف من الضريبة.

يؤدي التهرب الضريبي إلى ضعف الاستثمارات العمومية وشل التنمية الاقتصادية مما يؤثر بصفة غير مباشرة في أفراد المجتمع بسب نقص الموارد الجبائية من جهة، ومن جهة أخرى زيادة حجم البطالة والتأثير على الوضعية الاجتماعية الجيدة للفرد، وكون أن الدولة لا تستفيد من تلك الأموال التي يمكن استعمالها في إطار التوازنات الاجتماعية، وذلك بتحديد النمو السريع للثروة من جهة طبقة الأغنياء، بينما تدعيم الطبقات الفقيرة والمحررة بواسطة الإنفاق العام.

المطلب الرابع: طرق قياس التهرب الضريبي

إن السبب الرئيسي لقلق واضعي السياسة الضريبية ومديرية الضرائب لا يكمن في وجود التهرب الضريبي مفيد وضروريا كما يمنحه واصفي السياسة الجبائية من فكرة شاملة عن مدى إمكان التمويل على تحليلهم للسياسة وفعالية صفاقم السياسية غير أن القياس المباشر للتهرب صعب في ذاته من جهة لأن طريقته غير المشروعة تتطلب السرية ومن جهة أخرى مشكلة المفاهيم التي تجعل من الصعب تعريفه، وبالتالي تعيين حدود ووسائل تقييمه[1].

لكن من الممكن تحليل الآثار التي يتركها التهرب الضريبي وقياسها إلى حد ما وبالتالي فإن مناهج القياس تعددت بتعدد آثار التهرب الضريبي إلا أن المتفق عليه هو استخدام تقيمين كوسيلة لتقدير التهرب الضريبي.

1-تقديم الاقتصاد السري(الخفي):

[1] بلخوخ عيسى، مرجع سبق ذكره، ص39.

يقيس الدخل أو المنتجات غير المحسوبة في أرقام إجمالي الناتج الوطني وبالتالي فإن غياب التقديرات لهذه الظاهرة تبقى تقديرات الاقتصاد السري عموما غير مبلغ للإدارة الضريبية، ومن ثم يمثل انتهاكا للقوانين الجبائية ولما كانت تقديرات الاقتصاد السري تسند إلى بيانات إجمالي الناتج القومي فإنها تتضمن بعض المخللات في الدخل غير المبلغ عنه، لأنها تشمل دخلا لا يخضع قانونا للضريبة ما استبعادها في نفس الوقت للدخل غير المبلغ عنه أو المبلغ عنه بقيمة أقل من قيمته مما يشكل نقصا في التقدير لا بد من تصحيحه ويضم هذا التقييم عدة مناهج والتي من بينها المنهج النقدي ومنهج سوق العمل.

2-التقييم بعدم الالتزام الضريبي:

يقيس الدخل غير المبلغ عنه أو المبلغ عنه لكن بقيمة اقل من قيمته من الإقرارات الضريبية إذ تبقى هذه الأخيرة البيئة الوحيدة عن التزام المكلف بدفع ضريبة أو على الأقل لخضوعه أو عدم خضوعه للاقتطاع الجبائي وأمام تفاهم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، يجد المحللون لقياس هذه الظاهرة جليا الحلول حسب حجمها والى قياس هذه الظاهرة انطلاقا من الدراسات التحليلية لإقرارات الضريبية المتفاوتة حسب المحور المركز عليه لذلك جاءت مناهج عديدة ومختلفة والتي نلخصها فيما يلي[1]:

1 – 2-المنهج المباشر:

يقوم على طريقتين مختلفتين فالأولى تعتمد على الإعفاءات الخاصة المقدمة للمكلفين لتحديد المداخيل الخاضعة للضريبة، أما الثانية فتعتمد على المراجعات الخاصة من خلال استقصاء عينة عشوائية من دافعي الضرائب.

2 – 2- المنهج الغير مباشر:

يضم هذا المنهج عدة طرق والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

2 – 2 -1-طريقة التداول والضريبة القانونية المحتملة:

اختلف المحللون في تقييم عدم الالتزام الضريبي في الطريقة فمنهم من يعتمد على الدخل الوطني عن طريق التفاوت ومنهم من يعتمد على الضريبة القانونية المحتملة.

2-2-2 طريقة التداول:

[1] غضبان مريم، مرجع سابق، ص43-44.

تقوم أساسا على مقارنة الدخل المعلن في الإقرارات الضريبية والدخل في حسابات الدخل الوطني.

2 -2-3 طريقة الضريبة القانونية المحتملة:

تبقى هذه الطريقة مخالفة لسابقتها لأنها تسعى إلى تقييم الدخل المتهرب من الضريبية منها إذ لأنها تهتم بقياس الالتزام وأكثر من قياسها للتهرب الضريبي.

2-2-4 طريقة الاستقصاء:

تقوم هذه الطريقة بحساب المداخيل الحقيقية لدافعي الضريبية عن طريق الاستقصاء ومقارنتها مع الدخول المصرح بها إلى المصالح الضريبية فعلا.

2-2-5 طريقة المدخل المادي:

تقوم هذه الطريقة على أساس المبدأ التالي: اختيار مدخل مادي ما، ومع افتراض وجود علاقة ثابتة وبين الناتج الوطني حيث يتم عملية تقدير الناتج الوطني اعتمادا على حجم المخرجات واستهلاك هذا المدخل ثم تتم عملية المقارنة بين الناتج الوطني المقدر والمعلن والفرق بينهما، إذ يقاس عليه حجم الغش والتهرب الضريبي.

2-2-6 العطلة الجبائية:

عند عجز المكلف عن التسديد تمنح له الإدارة الجبائية فترة بيضاء من أجل استيراد عافيته، ويتم تحديد هذه الفترة من خلال دراسة معمقة لوضعيته.

خلاصة الفصل:

من خلال تطرقنا للإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي، استخلصنا أن الضريبة فريضة نقدية يخضع لها كافة المكلفين بها قانونيا سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو اعتباريين، وقد تطورت أهداف

الضريبة من اقتصارها على تحقيق هدف الحصيلة إلى استعمالها كأداة لتحقيق أهداف اقتصادية، اجتماعية وسياسية، وذلك بالموازنة مع تطور وظيفة الدولة وتدخلها في النشاط الاقتصادي، وهذا الاقتطاع الإجباري يتم وفقا لإجراءات إدارية وتقنية تتكلف الإدارة الجبائية بالسهر على تنفيذها ابتداء من تقدير المادة الخاضعة للضريبة مرورا بتصفية دين الضريبة أي قيمة الضريبة وصولا إلى تحصيل هذا المبلغ من المكلف لصالح الدولة، وذلك لضمان تحصيل إيرادات ضريبية كافية للخزينة العمومية وتحقيق أهداف الدولة المتوخاة من فرض الضريبة كتوجيه الاستهلاك والاستثمار والادخار من جهة، ومراعاة مصلحة المكلف من جهة أخرى.

كما خلصنا إلى أن التهرب الضريبي يعتبر من أخطر الظواهر التي تنهك الاقتصاد بصفة عامة والنظام الضريبي بصفة خاصة، حيث يعيق التطبيق الجيد له، ويقف حائلا دون تحقيق الأهداف المسطرة، وتتعدد أسبابه فمنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية من خلال تعقد إجراءاتها، ومنها ما يختص بالمكلف بالضريبة ومدى فعالمة التشريع الضريبي، وبطبيعة الظرف الاقتصادي، غير أنه مهما كانت السبب وراء التهرب الضريبي فإن النتيجة واحدة، وتتمثل في الآثار السلبي التي تخّلفاها هذه الظاهرة على عدة مستويات :المالية، والاقتصادية، والاجتماعية والسياسية.

لمجابهة مثل هذه الظواهر، فإن المشرع الجبائي أنشأ مجموعة من المصالح الجبائية تقوم بالعديد من الأدوار في هذا الإطار وعلى رأسها الرقابة الجبائية، وهذا ما سنعالجه في الفاصل التالي.

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية التي تعرضنا لها في كل من الفصل الأول والثاني، حيث قمنا بتعريف التهرب الضريبي وأسبابه وطرق قياسه وكذلك آثاره، والرقابة الجبائية وأهدافها وأشكالها وكذا الدور التي تؤديه في سيرها ونجاعتها من خلال كشف مختلف الأخطاء والانحرافات التي يقوم بها المكلف بالضريبة، كعدم التصريح بمختلف الممتلكات والمداخيل، والتخفيض في رقم الأعمال، مع إظهار النتائج السلبية أو مسك الدفاتر المحاسبية غير القانونية وعليه من أجل تدعيم بحثنا قمنا بالتطرق في الفصل الثالث الذي نقوم من خلاله بدراسة حالة تطبيقية التي تحصلنا عليها من مديرية الضرائب بولاية المدية، حيث سنعرض الهيكل التنظيمي لهذه الأخيرة وبصفة خاصة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وكذا التعريف بنشاط المؤسسة محل التحقيق وذلك بتطبيق الجانب النظري لمراحل التحقيق على المؤسسة التي سيتم فيها إجراءات التحقيق.

المبحث الأول: التنظيم الإداري لمديرية الضرائب

تعتبر مديرية الضرائب من أهم الهياكل المعتمدة على المستوى الداخلي في الرقابة، حيث نجد على المستوى الوطني أربعة وخمسون (54) مديرية ولائية، وذلك بعد تقسيم ولاية الجزائر إلى (06) مديريات، وهي جهاز فعال.

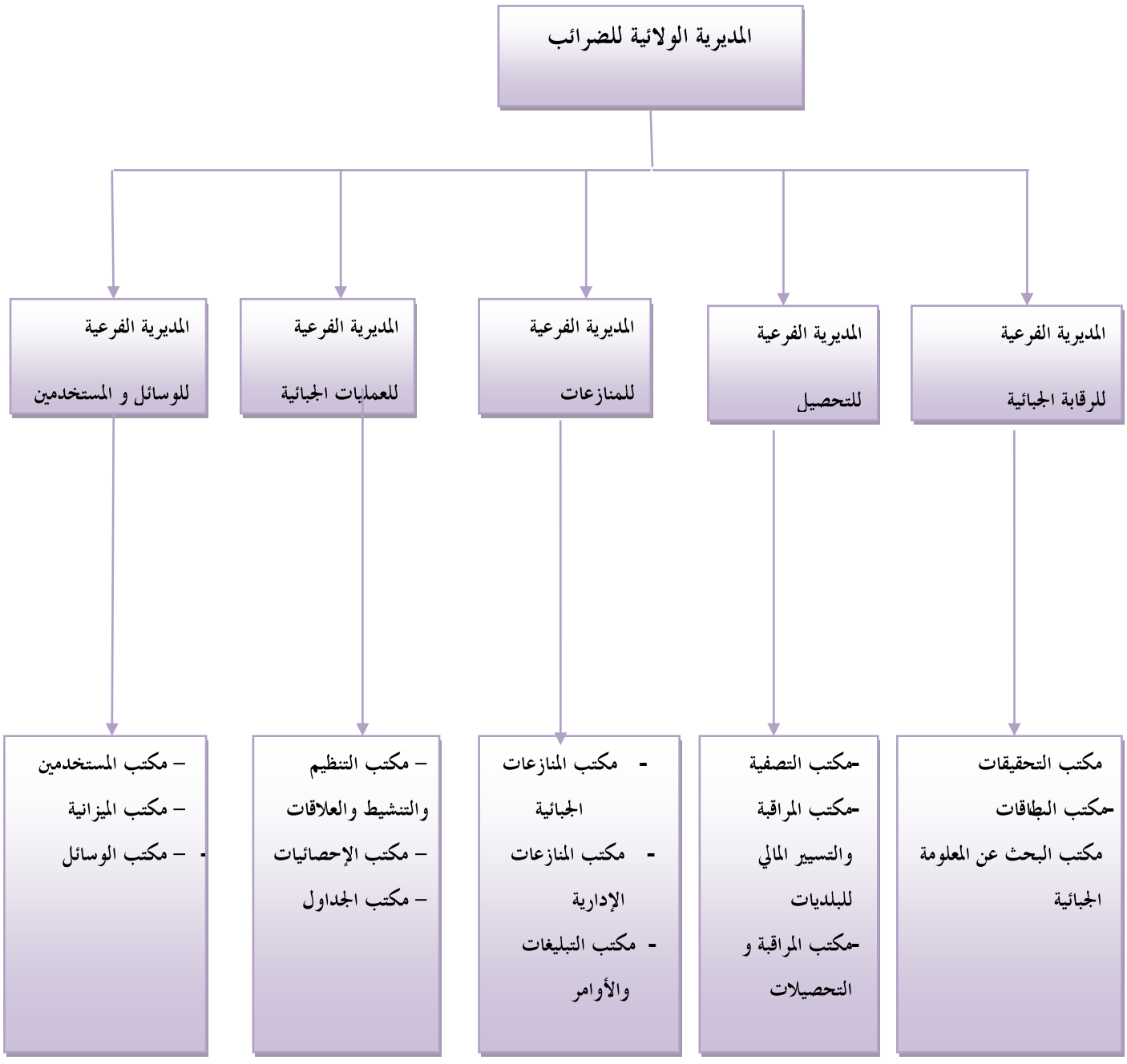
المطلب الأول: هيكلة مديرية الضرائب

تتفرع مديرية الضرائب إلى خمسة مديريات فرعية، والتي تنقسم بدورها إلى عدة مكاتب، حيث سنستعرض من خلال بحثنا هذا باختصار مختلف هذه المديريات مع التركيز أكثر على المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، التي تعتبر الركيزة الأساسية لعملية التحقيق الجبائي.

والشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب لولاية المدية[1].

[1] المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية المدية 2017.

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لمديرية الولائية للضرائب لولاية المدية.



المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية المدية سنة 2017.

المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

وتتفرع بدورها إلى أربع مكاتب وهي:

- مكتب التنظيم و التنشيط و العلاقات العامة.
- مكتب الإحصائيات.
- مكتب الجداول.
- مكتب التسجيل والطابع، و هو الذي تم إلغاؤه مؤخرا.

المديرية الفرعية للتحصيل:

وتتفرع بدورها إلى ثلاث مكاتب وهي :

- مكتب التصفية.
- مكتب المراقبة و التسيير المالي للبلديات.
- مكتب المراقبة والتحصيلات.

المديرية الفرعية للمنازعات :

وتتفرع إلى ثلاث مكاتب وهي:

- مكتب المنازعات الجبائية.
- مكتب المنازعات الإدارية.
- مكتب التبليغات والأوامر.

المديرية الفرعية للوسائل و المستخدمين:

تتكفل هذه المديرية بالمستخدمين وتتفرع إلى ثلاث مكاتب وهي:

- مكتب المستخدمين.
- مكتب الميزانية.
- مكتب الوسائل.

المطلب الثاني: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

وتتكون من المكاتب التالية:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.
- مكتب البطاقات.
- مكتب الرقابة الجبائية والمراجعة الجبائية.

أولا: مكتب البحث عن المعلومة الجبائية

ومن مهام هذا المكتب ما يلي:

- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم معلومات هامة فيما يخص الضريبة نفسها أو تحصيلها.
- برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص داخل اللجان والغرف المختلفة، قصد البحث عن المادة الجبائية أو إرسال المعلومات المتحصل عليها إلى المكتب بمصلحة مقارنة المعلومات.
- تقييم نشاط المكاتب والمفتشيات (أي تنسيق بين المديرية الولائية للضرائب مع مفتشيات هذا الإطار)، وتقديم الاقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

ثانيا: مكتب البطاقات

ومن مهام هذا المكتب ما يلي:

- تسيير ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقاتها.
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل وتسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول به.
- تلقى المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها[1].

ثالثا: مكتب المراجعة الجبائية

ومن مهام هذا المكتب ما يلي:

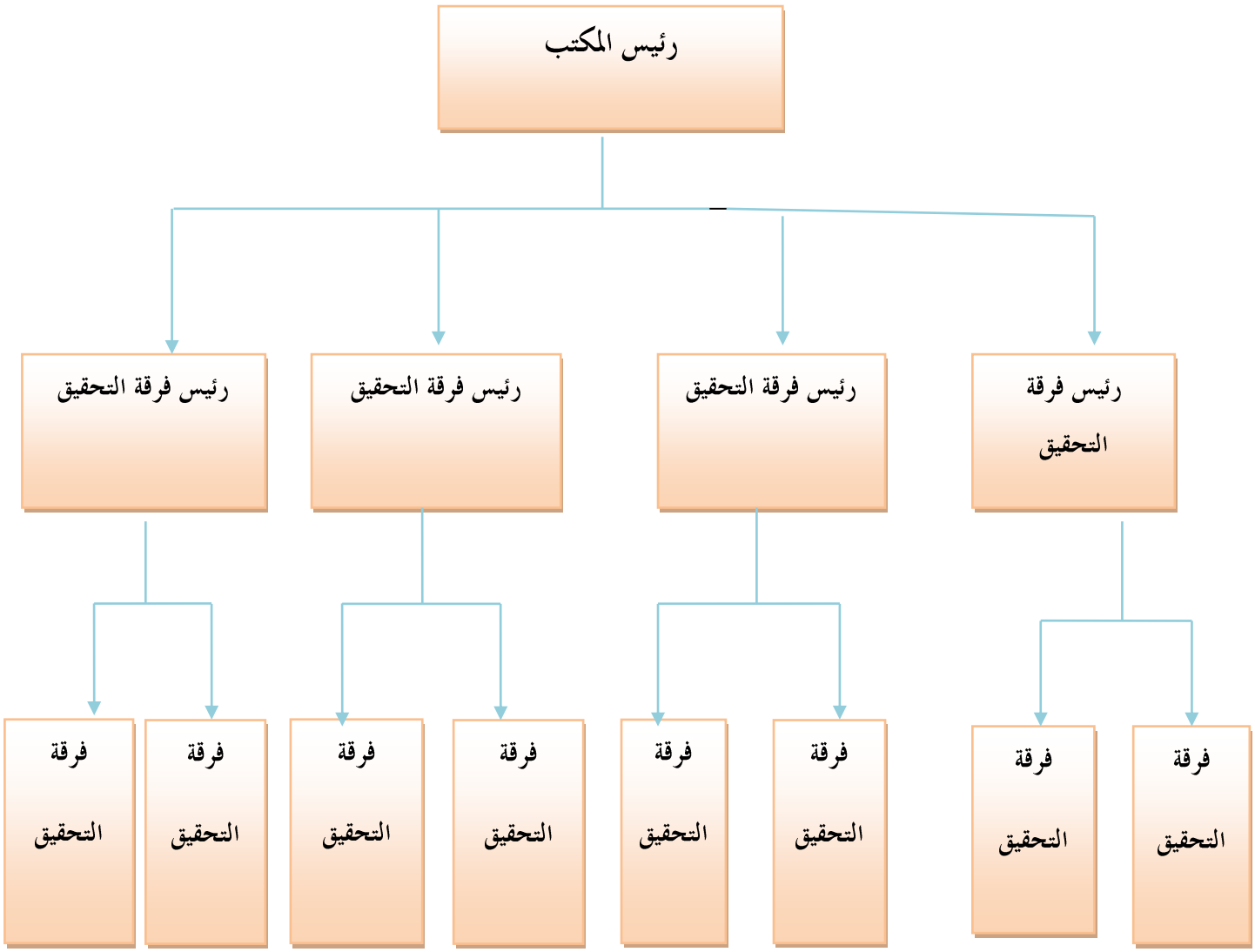
- إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيون الذين يحتمل أن يكونوا محل المراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 79 /2003.

- متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر عند إجراء هذه الفرق لتدخلاتها على احترام القوانين والتشريعات والتنظيمات المعمول بها، وكذا حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة من مصالح الخزينة.
- برمجة القضايا الخاصة بالمراجعة سنويا ومتابعة انجاز البرامج في الآجال المحددة.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة للإدارة المركزية.
- برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والمحلات التجارية وعناصر المحلات التجارية والأسهم وحصص الشركة وكذا التقويمات التي تمس العقود الخاضعة لإجراء التسجيل.

ويتكون هذا المكتب من رئيس مكتب أو مدير، الذي يشرف على أربعة فرق للتحقيق لكل منها رئيس على المحققين كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-2): مكونات مكتب المراجعة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية المدية.



المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية المدية سنة2017.

وتوزيع المهام في هذا المكتب كما يلي:

- **دور نائب المدير:** بالإضافة إلى مهمة تسيير المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، يقوم بإعداد برامج التحقيقات، كما يراقب أعمال فرق التحقيق، كما يقوم باستقبال المكلفين بالضريبة.
- **دور رئيس فرقة التحقيق:** رؤساء فرقة التحقيق لهم رتبة مفتش ولا تقل خبرتهم عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي، يسهر رئيس الفرقة على السير الحسن لعملية التحقيق، كما يوقع كل إشعاراته وتقاريره.
- **دور المحققين:** القيام بالأعمال الميدانية وتستند إليهم مهمة التحقيق والمراقبة، وعند نهاية التحقيق يقومون بإقفال التحقيق وهذا بحضور رئيس فرقتهم[1].

[1] المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية المدية سنة 2017.

المبحث الثاني: إجراءات التحقيق

لقد تم التطرق في الفصل الثاني إلى عملية التحقيق التي تمر عبر عدة مراحل، المتمثلة في الإجراءات الأولية التي تسبق عملية التحقيق ويليها التحقيق المحاسبي، وفي النهاية أعمال نهاية التحقيق والإجراءات الختامية، حيث نتطرق بالتفصيل إلى هذه المراحل من خلال دراستنا لإحدى المؤسسات التي خضعت لعملية التحقيق الجبائي.

المطلب الأول: الإجراءات الأولية للتحقيق.

يقوم الأعوان المحققون خلال المرحلة الأولى من التحقيق بإشعار المكلف بالتحقيق، مع منحه مهلة عشرة أيام (10) ابتداء من تاريخ استلامه الإشعار من أجل تحضير مختلف الدفاتر والوثائق الإجبارية والمتعلقة بسنوات التحقيق.

كما يتم خلال هذه المهلة سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب الخاضع لها ثم تحرير بطاقة بداية أعمال التحقيق بعد انقضاء آجال الإشعار بالتحقيق عشرة أيام (10)، ومطالبة صاحب المؤسسة بالمعلومات حول وضعية مؤسسته.

الفرع الأول: أعمال ما قبل التحقيق

1/ إرسال إشعار إلى السيد المدير الجهوي للضرائب دار المالية شارع بوعلام المحبوب/البليدة بتاريخ 2009/07/01.

الموضوع: عملية التحقيق المحاسبي لدورات 2008/2007/2006/2005 لمؤسسة التيتطري مقاولة أشغال البناء، بلدية وامري المدية.

الوثائق المرفقة: بطاقية بداية أشغال التحقيق.

المرسل: السيد مدير الضرائب لولاية المدية.

2/ تقديم إشعار بالتحقيق المحاسبي رقم "**س**" بتاريخ 2009/06/07. (انظر الملحق رقم: 01)

– التحقيق المحاسبي لمؤسسة التيتطري مقاولة أشغال البناء بتاريخ 2009/06/21.

حيث يتم إشعار المؤسسة محل التحقيق وهذا بوثيقة تتضمن البيانات التالية طبقا لنصوص أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

– اسم المؤسسة، عنوان المؤسسة، حساباتها البنكية، اسم ولقب صاحبها، حسابه البنكي، تاريخ إرسال الإشعار، تاريخ استلامه، أنواع الضرائب الخاضعة للتحقيق، عبارة لكم الحق في اختيار مستشار جبائي، إمضاء المحقق ورئيس الفرقة، سنوات قيد المراجعة، نشاط المكلف.

*** تحديد النظام الجبائي الذي تخضع له المؤسسة**

مادامت الشركة تنشط في مجال مقاولة الأشغال العمومية فهي بالتالي خاضعة ل:

- الرسم على النشاط المهني (TAP)، بمعدل 2%.
- الرسم على القيمة المضافة(TVA)، وذلك بمعدل17% أو 7%، وذلك حسب كل عملية.
- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).

3/ سحب ودراسة الملف الجبائي:

إن الإطلاع على الملف الجبائي يعد من أولويات التحقيق الجبائي والمحاسبي، فمن خلاله يتسنى للأعوان المحققين معرفة طبيعة نشاط الشركة أو المؤسسة، وكذا مختلف المعلومات المتعلقة بسلوكها اتجاه الإدارة الجبائية.

وعلى هذا الأساس فقد قام المحققان بسحب الملف الجبائي للمكلف الخاضع للضريبة من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا، وهذا بعد تقديمهما لأمر مهمة المراقبة، (انظر الملحق رقم(02)).

4/ تحضير استمارات التحقيق

استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة يقوم العون المحقق بملأ جدولان هامان في تحديد و معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، ورأس مال الشركة، وتطوراته، وجميع الوسائل التي تمتلكها المؤسسة، ويتمثلان في:

أ -إعداد حالة المقارنة للميزانيات

هذه الوثيقة تحتوي على أسطر و أعمدة تسجل عليها مختلف الأصول و الخصوم لمختلف السنوات الأربعة قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول و خصوم المؤسسة, خاصة فيما يتعلق بالإهتلاكات والمؤونات وحركة العقارات، و كذا الفوائض والقيمة المحققة.

ب – إعداد كشف المحاسبة

يعد هذا الكشف انطلاقا من جدول حسابات النتائج ل 4 سنوات المحقق فيها ويضم لوائح حسابات النتائج، كما يسمح من متابعة الأعمال والأعباء ومعدلات الربح الإجمالي والقيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل دورة محاسبية.

كما طلبت مديرية الضرائب من المكلف إعداد الأوراق المحاسبية التالية:

- دفترين لليومية العامة.
- دفتر الجرد.
- دفتر الأجور.
- السجلات المساعدة للسنوات 2008/2007/2006/2005.
- وضعية الأشغال المفوترة للسنوات 2008/5007/5006/2005.
- فواتير الشراء للسنوات 2008/2007/2006/2005.
- فواتير الأعباء للسنوات 2008/2007/2006/2005.

وكآخر عملية قام كل من المحققين ورئيس الفرقة بالإمضاء إعلانا عن بدء التحقيق.

الكشف المحاسبي للمؤسسة محل التحقيق والمراحل الكاملة لإعداد الميزانية، (انظر الملحق رقم: 05).

الجدول رقم (3–1) يمثل جدول أصول الميزانية

الأصول	2004/12/31	2005/12/31	2006/12/31	2007/12/31	2008/12/31	الملاحظات
الاستثمارات						
الآلات و الأدوات	119836	119836	119836	119836	1914716	
آلات النقل	119836	119836	119836	119836	367700	
الإهتلاكات	00	00	00	00	1547016	
آلات النقل	450000	450000	450000	1385897	1385897	
معدات أخرى للإنتاج	262500	852500	442500	496794	688992	
الإهتلاكات	187500	97500	7500	689103	701905	
معدات أخرى للإنتاج	83902	83902	83902	83902	83902	
الإهتلاكات	28245	40880	85415	66000	78585	
معدات أخرى للإنتاج	55656	43072	30487	17902	5317	
المخزون	5882221	11487519	9208414	10973417	13489319	
الديون	/	/	/	/	/	
ديون الاستثمار	/	/	/	250000	220000	
ديون المخزون	2076	2076	2076	2076	2076	
الزبائن	2452847	2407884	1126351	4185607	345607	
تسبيقات	492271	558888	1812040	217195	154720	

أخرى للاستثمار						
موجودات	2183651	1822475	3271572	1807193	1534370	
نتيجة (خسارة الاستثمار)			360214			
المجموع	1125622	16413910	25455954	18342493	18100339	

المصدر: ترجمة الطالبين للملحق رقم 06.

الجدول رقم (3-2): يمثل خصوم الميزانية.

	31/12/2004	31/12/2005	31/12/2006	31/12/2007	31/12/2008	الملاحظات
الأموال الصافية						
الأموال الجماعية	2532303	3330021	4171458	2444262	1485867	
نتيجة الأعمال	/	/	/	-(360214)	/	
الديون	/	/	/	/	/	
القروض البنكية	1302000	640000	1900000	360000	/	
ديون أخرى	1200000	1200000	1200000	/	/	
الممونون	3935361	6520987	7541134	3017967	3029460	
ضريبة ورسوم الاستثمار	734772	916001	2239095	674167	114326	
تسبيقات بنكية	/	/	56891	/	10903	
ديون أخرى للإستثمار	366618	2334750	9057377	8676825	9303842	
النتيجة	1185170	1472151	-	529486	155941	

(أرباح الاستثمار)						
المجموع	11256224	16413910	25455954	18342493	18100339	

المصدر: ترجمة الطالبين للملحق رقم 07

المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي ونتائجه

بعد مرور مختلف المراحل القانونية التي تسبق البدء في عملية التحقيق، بدءا من إشعار المكلف ومراجعة ملفه الجبائي خلال المهلة الممنوحة له والمقدرة بعشرة (10) أيام، والتي بعد انقضائها يتم الشروع في عملية التحقيق، هذه الأخيرة تمر بعدة مراحل.

أولا: بداية التحقيق.

تم إرسال الإشعار بالمراجعة للحالة قيد الدراسة بتاريخ 2009/06/07، وأشعر المكلف من خلاله عن مدة تحضير الوثائق والمستندات المحاسبية والمقدرة بعشرة أيام(10)، وعلى هذا الأساس فإن يوم التدخل كان 2008/06/21 من قبل المحققين، وتحت إشراف المدير الفرعي للتحقيقات الجبائية، حيث قام الأعوان المحققون بإعداد بطاقة بداية أعمال التحقيق(انظر الملحق رقم 05).

***التحقيق في شكل المحاسبة**

خلال يوم الدراسة تم إحصاء كل الموجودات (مخزونات، استثمارات، أعمال) وحرر محضر ممضي من طرف المكلف بنفس اليوم وبعدها تم سحب الوثائق التالية:

اليومية العامة: تحتوي على سجلين.

السجل الأول: يحتوي على 104 ورقة ومؤشر عليها من طرف رئيس محكمة المدية بتاريخ 1997/03/16.

السجل الثاني : يحتوي على 200 ورقة مرقمة ومؤشر عليها من طرف رئيس محكمة المدية بتاريخ 2006/12/26.

دفتر الجرد: يحتوي على 48 ورقة مرقمة ومؤشر عليها من طرف رئيس محكمة المدية بتاريخ 1997/03/16.

دفتر الأجور: يحتوي على 48 ورقة مرقمة ومؤشر عليها من طرف رئيس محكمة المدية بتاريخ 2005/4/12.

السجلات المساعدة: هي عبارة عن أوراق للعلام الآلي وتشمل: الصندوق، البنك، المشتريات، المبيعات، عمليات مختلفة، المخزون، والأجور، وهذا للسنوات 2005/2006/2007/2008.

***التحقيق في مضمون المحاسبة.**

بعد القيام المحققين بالتحقيق في شكل المحاسبة، والتي غالبا ما تكون مطابقة للقواعد القانونية، حيث يحاول جميع المكلفين بالضريبة إظهار الوجه الحسن لمحاسبتهم قصد تغليط المحققين من جهة ومن جهة ثانية لسهولة كشف الانحرافات فيها، بعدها اتجهوا إلى جوهر عملية التحقيق وهو التحقيق في مضمون المحاسبة التي من خلالها يتم اكتشاف مختلف الأخطاء والانحرافات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة إن وجدت.

حيث سجلت عليها النقائص التالية:

سنة 2005:

- وجود فواتير غير قانونية تخص السيد: "س"، بيع مواد البناء سيدي سعدون علي رقم04، البليدة وبناءا على المعلومات المتحصل عليها، فإن رقم السجل التجاري الظاهر في الفاتورة رقم 99A2617728 يخص السيد: "ع"، مؤسسة أشغال العمارات، الري وأشغال الغابات.

الجدول (3-3): معلومات عن الفاتورة رقم 99 A 2617728

رقم الفاتورة	التاريخ	مبلغ خارج الرسم	الرسم على المشتريات	حقوق الطابع	المبلغ بكامل الرسوم
067	2005/10/17	308.350.00	52.419.50	/	360.769.50
071	2005/11/19	576.000.00	97.920.00	/	673.920.00
079	2005/11/23	290.575.00	49.397.75	/	339.972.75
		1.147.925.00	199.737.25	/	1.374.662.25

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على تحليل الملحق رقم 08.

وجود مبلغ يقدر ب: 150.000.00دج بكامل الرسوم، خارج الرسم يقدر ب": 128.205.13دج مستخرج من الكشف البنكي(BADR) وعليه فسوف يتم اعتباره كرقم أعمال غير مصرح به وكذا مقبوضات غير مصرح بها.

سنة 2006:

إدماج الرسم على النشاط المهني في الربح بمبلغ 161.199.00دج.

حيث أن مبلغ الرسم على النشاط المهني الظاهر في جدول حسابات النتائج (**TCR**) يقدر بمبلغ 196.550.00دج ، أما حقيقة ما تم تسديده فيما يخص النشاط المهني هو 35.351.00دج وعليه فإن الفرق المقدر ب: 161.199.00دج.

سنة2007:

لم يتم تسجيل أي ملاحظة أو نقص.

سنة 2008:

- وجد فاتورة غير قانونية تخص السيد:.....، البيع بالجملة للخردوات و الكهرباء العامة حي السلام القبة القديمة، الجزائر، وبناءا على المعلومات المتحصل عليها وهي كما يلي: فإن رقم السجل التجاري الظاهر في الفاتورة 05 A 1632589 يخص السيد: .....، بائع متنقل للخضر والفواكه ومتوقف عن النشاط في 2006/03/19.

الجدول رقم (3-4): معلومات عن فاتورة غير قانونية رقم: 05A 1632589

رقم الفاتورة	التاريخ	مبلغ خارج الرسم	الرسم على المشتريات	حقوق الطابع	المبلغ بكامل الرسوم
43	2008/02/23	1.320.000.00	224.400.00	2.500.00	1.546.900.00
	/	1320.000.00	224.400.00	/	/

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على تحليل الملحق رقم 08.

وجود فاتورة غير قانونية تخص السيد:.....بيع بالجملة لمواد البناء و خردوات عامة حي الورود الذهبية رقم 1000/02 ولاية البليدة، وبناءا على المعلومات المتحصل عليها وهي كما يلي: فإن رقم السجل التجاري المذكور في الفاتورة 07 A0961972 لا وجود له.

الجدول رقم(3-5): يبين وجود فاتورة غير قانونية برقم 07A0961972

رقم الفاتورة	التاريخ	مبلغ خارج الرسم	الرسم على المشتريات	حقوق الطابع	المبلغ بكامل الرسوم
117	2008/11/14	353.500.00	60.095.00	2.500.00	416.095.00
		353.500.00	60.095.00	2.500.00	416.095.00

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على تحليل الملحق رقم 08.

تأسيس رقم الأعمال: بناءا على النقائص المذكورة في المحاسبة من الناحية الموضوعية يتم تأسيس رقم الأعمال والربح كما يلي:

الجدول (3-6): يبين رقم الأعمال والربح

البيان	2005	2006	2007	2008
رقم الأعمال المستخرج	16.457.340.00	9.827.495.00	5.437.869.00	3.744.392.00
رقم الأعمال المصرح به	16.329.135.00	9.827.4955.00	5.437.869.00	3.744.392.00
الفرق	128.205.00	00	00	00

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على تحليل الملحق رقم 08 للسنوات من 2005-2008.

ملاحظة: سوف يتم إدماج الربح في رقم الأعمال في الربح.

الرسم على القيمة المضافة (TVA):

الجدول (3-7): يبين الرسم على القيمة المضافة

البيان	2005	2006	2007	2008

المقبوضات المستخرجة	16.844.755.00	1.767.580.00	11.449.010.00	7.026.430.00
المقبوضات المصرح بها	16.716.580.00	1.767.580.00	11.449.010.00	7.026.430.00
الفرق	128.205.00	00	00	00
النسبة	17	17	17	17
الحقوق المستحقة	21.995.00	00	00	00
الغرامات	2.179.00	00	00	00
المجموع	23.974.00	00	00	00

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على تحليل الملحق رقم 08.

الرسم على النشاط المهني(TAP):

الجدول (3-8): يبين الرسم على النشاط المهني

البيان	2005	2006	2007	2008
المقبوضات المستخرجة	16.844.755.00	1.767.580.00	11.449.010.00	7.026.430.00
المقبوضات المصرح بها	16.716.580.00	1.767.580.00	11.449.010.00	7.026.430.00
الفرق	128.205.00	00	00	00
النسبة	02	02	02	02
الحقوق المستحقة	2.564.00	00	00	00
الغرامات	256.00	00	00	00
المجموع	2.820.00	00	00	00

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على تحليل الملحق رقم 08.

الجدول رقم (3–9) يبين الرسم على المشتريات الواجب إرجاعه الخاص بالفواتير غير القانونية

السنة	الحقوق	الغرامات	المجموع
2005	199.737.00	29.960.00	229.697.00
2008	284.495.00	71.123.00	355.618.00

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على تحليل الملحق رقم 08.

الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

الجدول رقم (3–10): يبين الضريبة على الدخل الإجمالي

البيان	2005	2006	2007	2008
الربح المصرح به	1.443.580.00	-490.449.00	358.830.00	254.938.00
التعديلات على رقم الأعمال	128.205.00	00	00	00
فواتير غير قانونية	1.174.925.00	00	00	13678.500.00
الرسم على النشاط المهني	00	161.199.00	00	00
مجموع التعديلات	1.303.130.00	161.199.00	00	1.678.500.00
التخفيضات:				

الرسم على النشاط المهني	2.564.00	00	00	00
الربح الجديد	2.744.146.00	-329.250.00	358.830.00	1.933.438.00
الحقوق المستخرجة	846.451.00	00	00	544.703.00
الحقوق المصرح بها	391.253.00	00	00	26.987.00
الحقوق المستحقة	455.198.00	00	00	517.716.00
الغرامات	113.799.00	00	00	129.429.00
المجموع	568.997.00	00	00	647.145.00

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على تحليل الملحق رقم 08.

الضريبة على الرواتب والأجور:

فيما يخص هذه الأخيرة فإن التصريحات صحيحة وبالتالي فهي مقبولة.

المطلب الثالث: نهاية التحقيق وإجراءاته الختامية

بعد الانتهاء من مختلف المراحل الأولية للتحقيق ومراجعة الملفات الجبائية، والتحقيق في المحاسبة من الناحية الشكلية من حيث مطابقتها للقواعد القانونية المعمول بها ومن حيث المضمون وذلك بمراجعة الكشوفات المحاسبية والميزانية ومختلف الدفاتر المحاسبية الممسوكة من قبل المكلف بالضريبة.

ثم تأتي بعد ذلك مرحلة ثانية والتي تتمثل في تصحيح ما تم اكتشافه من أخطاء وانحرافات.

1 – التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي

- ✓ بعد القيام بفحص والتدقيق في الوثائق التي تم استلامها.
- ✓ بعد استغلال كل المعلومات المتحصل عليها والتي تم إرسالها إلى الموردين قصد إفادة المصلحة بالمعلومات الضرورية وفقا للنصوص القانونية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسم على رقم الأعمال واستغلال محضر المعاينة ومقارنة التصريحات.
- ✓ بعد دراسة حالات G-50 ومقارنتها بأرقام الأعمال الحقيقية.

- ✓ بعد دراسة كشوفات المحاسبة التي تم إعدادها من طرف المصلحة والمتضمنة الأرصدة الخاصة بحسابات جدول النتائج لأربعة سنوات.
- ✓ بعد دراسة حالات المقارنة المتضمنة أرصدة أصول وخصوم الميزانية متعلقة لأربعة (04)سنوات.
- ✓ بعد دراسة الملاحق الأخرى التي قد تعيد التحقيق في الملف.

تم إعداد تبليغ أولي بتاريخ.....من خلاله أشعر المكلف بالنقائص المبينة أدناه التي تم استخلاصها من عملية المراجعة.

وقد منح الحقوق القانونية في:

- آجال الرد المقدر بأربعين (40) يوما.
- حق الاستعانة بمستشار.
- بالإضافة على الحقوق الشكلية الأخرى.

ويوضح الشكل إشعار بالتقويم بعد التحقيق المحاسبي (انظر الملحق رقم: 06).

2 -دراسة التبريرات والتبليغ النهائي التعديلي

أ -دراسة التبريرات:

تبعا للجواب المرسل إلى مديرية الضرائب لولاية المدية بتاريخ 2009/12/31 تحت رقم: 20775 المحول إلى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بتاريخ 2009/21/31 تحت رقم: 9370 والمتضمن النقاط التالية:

- **دورة 2008:**

1 -وجود فاتورة غير قانونية تخص السيد:.....مقدرة بمبلغ 1.320.000.00دج خارج الرسوم، تقولون بأن هذه الفاتورة تحتوي نفس الملاحظات التي ذكرتموها في الفقرة الأولى من دورة 2005.

2 -وجود فاتورة غير قانونية تخص السيد: .....مقدرة مبلغها ب: 353.500.00دج خارج الرسم، تقولون بأن هذه الفاتورة تحتوي على نفس الملاحظات التي قمتم بذكرها في الفقرة الأولى من دورة 2005، كما ترفقون مع هذا الرد صورة لسجل تجاري و البطاقة الجبائية، وكذا صورة لبطاقة التعريف الوطنية الخاصة بالمورد.

ب – التبليغ النهائي:

بعد دراسة النقاط المحتج عليها تم التوصل إلى:

- **دورة 2005:**

1 -بالنسبة للفواتير غير القانونية الخاصة بالسيد: .....بمجموع كلي يقدر بمبلغ: 1.174.925.00دج خارج الرسم.

الملاحظات التي قدمتموها مرفوضة بناءا على الإرسالية الواردة إلى مصالحنا و التي تفيد عن عدم وجود أي تسجيل بالفرع المحلي للسجل التجاري بالبليدة خاص بالسيد:.....

2 -بالنسبة للمبلغ المقدر بـــ: 15.000.00دج بكامل الرسوم:

وبما أنكم تقرون بأنه مبلغ غير مصرح به فسوف يبقى على حاله.

- **دورة 2006:**

1 -إدماج الرسم على النشاط المهني في الربح بمبلغ: 161.199.00دج.

إن مبلغ الرسم على النشاط المهني الظاهر في جدول حسابات النتائج هو: 196.550.00دج، أما مبلغ 35.351.00دج، فيمثل الرسم على النشاط المهني المسدد عن طريق نماذج (G50) وعليه فإن المبلغ الواجب إظهاره في جدول حسابات النتائج هو: 35.351.00دج، وعليه طلبكم مرفوض.

- **دورة 2008:**

1 – بالنسبة للفاتورة غير القانونية والخاصة بالسيد.....بمبلغ 1.320.000.00دج خارج الرسم.

ملاحظاتكم مرفوضة بناءا على الإرسالية الواردة الى مصالحنا والتي تفيد بأن رقم السجل التجاري 05A1632589 لم تمنح للسيد:.....وإنما منحت للسيد:.....وتم شطب هذا السجل التجاري بتاريخ 2006/03/19.

2 - بالنسبة للفاتورة غير القانونية والخاصة بالسيد:.....بمبلغ يقدر بـــ: 353.500.00دج خارج الرسم.

ملاحظاتكم مرفوضة بناءا على الإرسالية الواردة إلى مصالحنا والتي تفيد بأن رقم السجل التجاري 07A0961972 لا وجود له، وعليه حظيت كل النقاط المحتج عليها بالرفض.

خلاصة ما سبق ذكره تصبح النتائج كالتالي:

- **سنة 2005:**

- وجود فواتير غير قانونية تخص السيد:.....

الجدول رقم (3-11): يبين فواتير غير قانونية

رقم الفاتورة	التاريخ	مبلغ خارج الرسم	الرسم على المشتريات	حقوق الطابع	المبلغ بكامل الرسوم
067	2005/10/17	308.350.00	52.419.50	/	360.769.50
071	2005/11/19	576.000.00	97.920.00	/	673.920.00
079	2005/11/23	290.575.00	49.397.75	/	339.972.75
		1.174.925.00	199.737.25	/	1.374.662.25

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على تحليل الملحق 08.

- **سنة 2008:**

- وجود فاتورة غير قانونية تخص السيد:.....

الجدول رقم(3-12): يبين فاتورة غير قانونية.

رقم الفاتورة	التاريخ	مبلغ خارج الرسم	الرسم على المشتريات	الرسم على المشتريات	المبلغ بكامل الرسوم
043	2008/02/23	1.320.000.00	224.400.00	2.500.00	1.546.900.00
		1.320.000.00	224.400.00	2.500.00	1.546.900.00

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على تحليل الملحق 08.

وجود فاتورة غير قانونية للسيد:.....

جدول رقم (3-13): يبين فاتورة غير قانونية

رقم الفاتورة	التاريخ	مبلغ خارج الرسم	الرسم على المشتريات	الرسم على المشتريات	المبلغ بكامل الرسوم
117	2008/08/14	353.500.00	60.095.00	2.500.00	416.095.00
	2008/08/14	353.500.00	60.095.00	2.500.00	416.095.00

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على تحليل الملحق 08.

تأسيس رقم الأعمال:

الجدول رقم(3-14): يبين تأسيس رقم الأعمال.

البيان	2005	2006	2007	2008
رقم الأعمال المستخرج	16.457.340.00	9.827.495.00	9.827.495.00	9.827.495.00
رقم الأعمال المصرح بها	16.457.340.00	9.827.495.00	9.827.495.00	9.827.495.00
الفرق	128.205.00	00	00	00

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على تحليل الملحق 08.

ملاحظة: سوف يتم إدماج الفرق في رقم الأعمال في الربح.

الرسم على القيمة المضافة (TVA):

الجدول رقم (3-15): يبين الرسم على القيمة المضافة بعد الإدماج

البيان	2005	2006	2007	2008
المقبوضات المستخرجة	16.844.755.00	1.767.580.00	11.449.010.00	7.026.430.00
المقبوضات المصرح بها	16.716.550.00	1.767.580.00	11.449.010.00	7.026.430.00
الفرق	128.205.00	00	00	00
النسبة	%17	%17	%/17	%17

الحقوق المستحقة	21.795.00	00	00	00
الغرامات	2.179.00	00	00	00
المجموع	23.974.00	00	00	00

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على تحليل الملحق 08.

الرسم على النشاط المهني (TAP):

الجدول رقم (3-16): يبين الرسم على النشاط المهني بعد الإدماج

البيان	2005	2006	2007	2008
المقبوضات المستخرجة	16.844.755.00	1.767.580.00	11.449.010.00	7.026.430.00
المقبوضات المصرح بها	16.716.550.00	1.767.580.00	11.449.010.00	7.026.430.00
الفرق	128.205.00	00	00	00
النسبة	%02	%02	%02	%02
الحقوق المستحقة	2.546.00	00	00	00
الغرامات	256.00	00	00	00
المجموع	2.820.00	00	00	00

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على تحليل الملحق 08.

الجدول رقم (3-17): الرسم على المشتريات الواجب إرجاعها الخاص بالفواتير غير القانونية

السنة	الحقوق	الغرامات	المجمع
2005	199.737.00	29.960.00	229.697.00
2008	284.495.00	71.123.00	355.618.00

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على تحليل الملحق08.

الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

الجدول رقم (3-18): يبين الضريبة على الدخل الإجمالي:

البيان	2005	2006	2007	2008
الربح المصرح به	1.443.580.00	-490.449.00	358.830.00	254.938.00

التعديلات على رقم الأعمال	128.205.00	00	00	00
فواتير غير قانونية	1.174.925	00	00	00
الرسم على النشاط المهني	00	161.199.00	00	00
مجموع التعديلات	1.303.130.00	161.199.00	00	1.678.500.00
التخفيضات: الرسم على النشاط المهني	2.564.00	00	00	00
الربح الجديد	2.744.146.00	-329.250.00	358.830.00	1.933.438.00
الحقوق المستخرجة	455.198.00	00	00	517.716.00
الغرامات	113.997.00	00	00	129.429.00
المجموع	568.997.00	00	00	647.145.00

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على تحليل الملحق08.

وفي الأخير يتم إعداد نهاية الأشغال وتذكر فيه المعلومات التالية:

- النتائج المتوصل إليها مقبولة.
- التعديلات المتوصل إليها مقارنة بالنشاط الممارس.
- مسك الدفاتر المحاسبية طبقا للمواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري.
- تم إعادة تأسيس رقم الأعمال بإدماج بعض الفواتير غير المصرح بها.
- إدماج بعض المصاريف في الربح.
- جرت عملية المراجعة في ظروف عادية و لم يسجل أي حادث يذكر.
- تم إيداع التصريحات في الآجال القانونية.
- لم تتم أي تسوية من طرف المؤسسة المختصة إقليميا.

وفي الختام يتم إعداد إشعار للمدير الجهوي للضرائب " دار المالية، شارع بوعلام المحبوب/البليدة" من قبل مديرية الضرائب لولاية المدية موضوعه: التحقيق المحاسبي، لإعلامه بنهاية أشغال التحقيق.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا للجانب التطبيقي الذي يتمثل في نشاط مديرية الضرائب لولاية المدية تعرفنا على موقع المديرية ومختلف هياكلها والمهام التي تقوم بها المديريات الفرعية التابعة لها، ولاحظنا مدى الدور الذي تلعبه المديرية بمختلف المفتشيات التابعة لها وذلك بالسهر على التسيير الجيد للملفات الجبائية ومراقبة التصريحات، واكتشاف الأخطاء والإغفالات وأي محاولة للتدليس أو الغش الجبائي من طرف المكلفين من خلال المقارنة بما هو مصرح به وما هو موجود في الميزانية، كما تقوم بمتابعة وإجبار الأفراد على التصريح بالأنشطة التي يقومون بها من أجل إعداد الملفات الجبائية الخاصة بهم وتسوية وضعيتهم الجبائية تحقيقا لمبدأ العدالة والمساواة أمام فرض الضريبة، وهذا ببرمجة الملفات الجبائية التي ستكون محل التحقيق المحاسبي وبالتالي تمكنا من الاطلاع على ملفات جبائية تخضع لتحقيقات الجبائية.

تمهيد

نظرا لما يخلفه التهرب الضريبي من آثار سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي مما يؤدي حتما إلى الإضرار بالخزينة العمومية، نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، حيث تسعى الدولة جاهدة لمكافحته بشتى الطرق والأساليب ولبلوغ ذلك كان من الضروري على الدولة إتباع رقابة جبائية فعالة لأنها وسيلة هامة في يد الإدارة الجبائية باتخاذ عدة أشكال في إطار منظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى احترام القوانين الجبائية التي تمكنها من صحة ومصداقية المداخيل ورقم الأعمال المصرح به والعمل على التسوية والتحديد الصحيح لقاعدة الخضوع الضريبي:

وهذا وسنتطرق في هذا الفصل إلى أربع مباحث:

المبحث الأول: الإطار النظري والهيكلي للرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: التحقيقات الجبائية والعقوبات المفروضة.

المبحث الرابع: تقييم فعالية الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: الإطار النظري والهيكلي للرقابة الجبائية

لاكتشاف مصادر التهرب الضريبي التي عملت على ضياع أموال الخزينة العمومية منح المشرع للإدارة الجبائية باعتبارها الهيئة المختصة في فرض الضرائب وتحصيلها سلطة الرقابة الجبائية وذلك بالقيام بالتصحيحات اللازمة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

أولا: مفهوم الرقابة الجبائية

تعريف1: تعرف الرقابة الجبائية بأنها مجموعة العمليات المطبقة من قبل المختصين في الإدارة الجبائية، الذين بإمكانهم اتخاذ عدة أشكال وفي إطار منظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى التأكد من احترام القوانين الجبائية بتجنب كل ما ينتج من مخالفات وتجاوزات[1].

تعريف2: من الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها مجموعة العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من نزاهة وصحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، و ذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي[2].

تعريف3: هي فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أصحاب شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدون

[1] سليمان حمد علي، سحيمات قيلات، الرقابة الإدارية المالية مع الأجهزة الحكمية، دراسة تحليلية و تطبيقية، دار الثقافة، الأردن، 1992، ص10.

[2] العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في التسيير في معهد العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، (غير منشورة)، أكتوبر 2008، ص 81.

بالتصريحات والوثائق المرفقة بها ولا يكتفي بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول[1].

وكتعريف شامل للرقابة الجبائية: "هي مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التخلص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها".

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

بناء على التعريفات السابقة للرقابة الجبائية نجد أن لها أهداف متعددة ولا تقتصر على هدف واحد معين والمتمثلة في[2]:

- تماسك واستمرارية النظام الضريبي، فبوجود هذا النظام معظم الاقتطاعات الجبائية تؤسس على قواعد مصرح بها من طرف المكلفين، والذي يتطلب وجود رقابة جبائية تثبت صحة هذه التصريحات من عدمها بقصد معاقبة المكلفين المتهربين من دفع الضريبة.
- تهدف الرقابة إلى ضمان المساواة بين الأفراد من جهة لأن الرقابة تشمل جميع المتعاملين الاقتصاديين وضمان تحقيق منافسة شريفة بين المؤسسات من جهة أخرى، حتى لا تستفيد المؤسسة التي لا تدفع الضرائب أو تتهرب منها مقارنة بالمؤسسات المنافسة التي تلتزم بدفع الضريبة.
- زيادة الفعالية والكفاءة في الأداء الضريبي وبالتالي:
  - ✓ تساعد الرقابة في تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء ومنه الوصول إلى أسباب المشكلة وتحليلها لاتخاذ القرارات المناسبة.
  - ✓ إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

[1] لخوخي عيسى الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، جامعة باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، (غير منشورة)، 2004، ص 14.

[2] المحاسبة كأداة للرقابة 15:40 a 10/02/2017 http //www.ahlammontada.com

- ✓ المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكالها بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.
- ✓ التأكد من مدى مطابقة ومسايرة العمليات الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

بما أن النظام الضريبي نظام تصريحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة القرارات المقدمة من طرف المكلفين واكتشاف الأخطاء والانحرافات المتعلقة بها، وتختلف عملية المراجعة وفحص القرارات باختلاف أنواع وأشكال الرقابة الجبائية فيمكن أن تباشر بطريقة عامة، كما يمكن أن تكون معمقة و دقيقة[1].

1. الرقابة المختصرة

سميت بالرقابة المختصرة لأنها تشكل مرحلة تمهيدية للرقابة وتتم بمكتب المراقبة على مستوى مديرية الضرائب وتنقسم إلى نوعين:

1 1 -الرقابة الشكلية

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والمتابعة لمكان ممارسة الخاضع للضريبة وهي تهدف إلى ما يلي:

- ✓ التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة.
- ✓ التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات.
- ✓ محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح وفي الواقع إن هذا من الرقابة أحيانا ينجز وأحيانا لا ينجز و هذا يعود للأسباب التالية:
- ✓ عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة.
- ✓ التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من هذا لا يتطلب مستوى عالي من الكفاءة.

[1] عبد الغني بشرى، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر1999-2000 (رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، (غير منشورة)، 2011/2010)، ص 117-118.

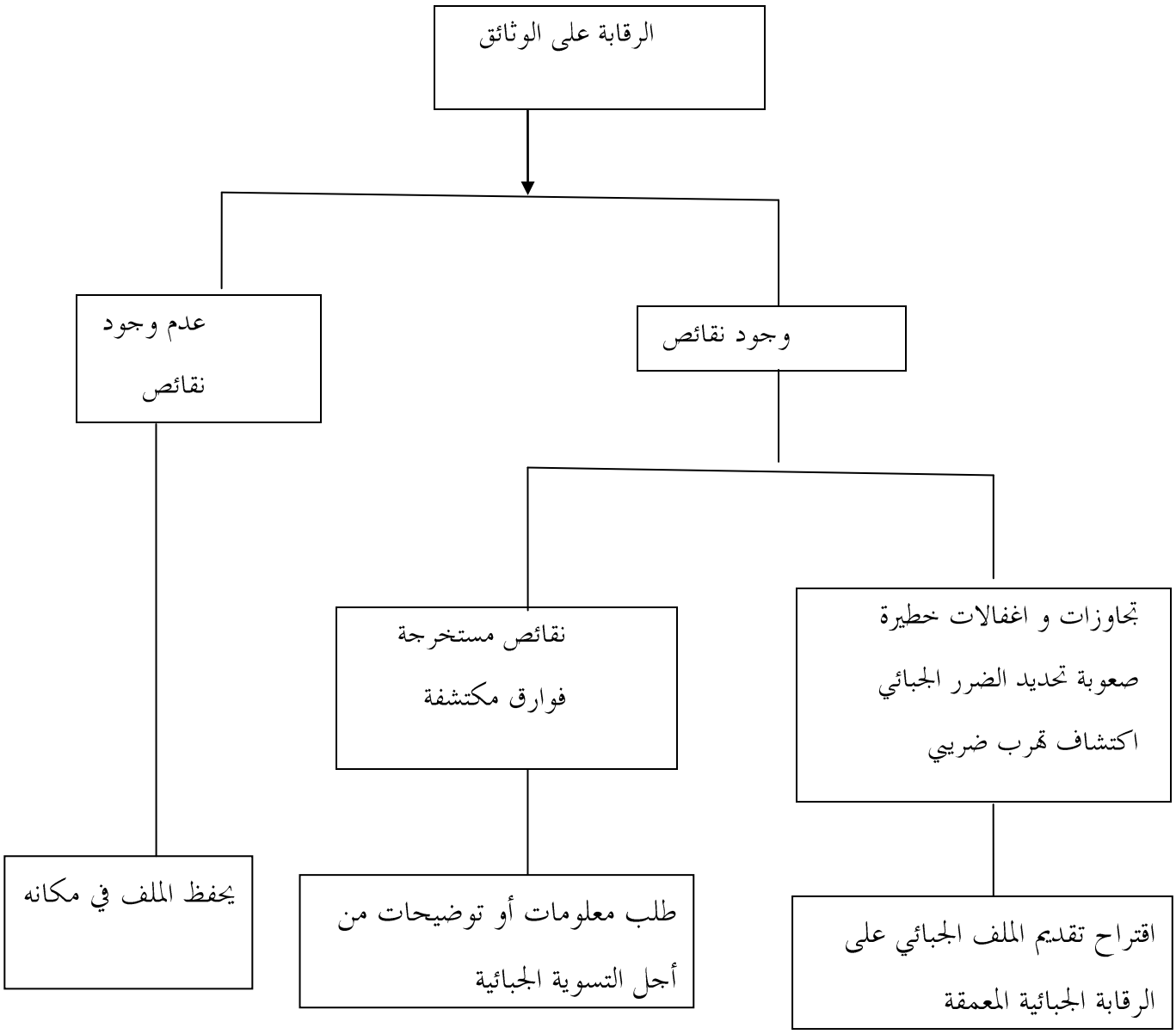
1-2- الرقابة على الوثائق

يتم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة، حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية لتفحص هذه التصريحات ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب.

وما يمكن إقراره حول هذا النوع لأنه جاء منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية، حيث تراقب الإدارة تصريحات الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم حيث يتعين على المؤسسات أو الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى:

- ✓ اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.
- ✓ معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.
- ✓ مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.
- ✓ إعداد قائمة المكلفين.

الشكل رقم 2-1: مخطط الرقابة على الوثائق



Source: Guide de contrôle Sur pièces, Direction Générale des Impôts, Alger, 2004, p7.

2– الرقابة المعمقة

وتسمى أيضا بالرقابة بعين المكان أو الرقابة الخارجية ويعد هذا النوع تدخلا مباشرا في الأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بها بهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية كما يمكن للأعوان الحقيقيين إجراء معاينة ميدانية للعناصر مادية الاستغلال داخل مقرات العمل حسب مقارنة العناصر والمعطيات والوثائق المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان.

إن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك التهرب الضريبي وتعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة والتحقيق، كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإدارات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى كمتابعة استعمال المخالفات الصناعية.

ويشمل هذا النوع من الرقابة ثلاثة أنواع من التحقيقات:

التحقيق المحاسبي: ويتم على مستوى المؤسسات.

التحقيق المصوب في المحاسبة: تم استحداثه مؤخرا كشكل من أشكال الرقابة الجبائية.

التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية: للمكلف و يخص الأشخاص الطبيعيين وسنتطرق لهذه النقاط لاحقا.

3 –الرقابة عن طريق الفرق المختلطة

تم إنشاء هذه الفرق في جويلية 1997، ويتم من خلال التنسيق ومشاركة ثلاث إدارات وهي الضرائب والجمارك والتجارة ويهدف إلى مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارة ومراقبة المداخيل وخاصة فيما يتعلق بالواردات، وتسعى الدولة الجزائرية إلى تطوير هذا النوع من الرقابة من خلال تكثيف جهود التنسيق بين الهيئات والمؤسسات المختلفة وذلك نظرا لما تحققه من تسويات ومبالغ مسترجعة.

4 –الرقابة على المعاملات العقارية

تقوم هذه الرقابة على أساس تقويم أسعار المعاملات العقارية وتخص مراقبة المداخيل التي تتهرب من دفع الضريبة على حقوق التسجيل من خلال مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها ببيعها أو شرائها أو التنازل عنها سواء

كانت مبنية أو غير مبنية أو مداخيل عقارية حيث أصبحت المداخيل والممتلكات العقارية أكثر الطرق إتباعا لتهريب الأموال وتبييضها عن طريق أسعار وهمية وخيالية وللحد من ذلك اعتمدت الإدارة الجبائية معايير تنظيمية في إعداد تقويم المعاملات العقارية من أجل استيفاء الحقوق المرتبة عليها.

المطلب الثالث: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية ميدانية على أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة والتي بواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي، لذلك عمدت الدولة على اتخاذ إجراءات ردعية تبحث الخوف والتحفظ في كل من يسعى لارتكاب المخالفات لذلك اوجد المشرع الرقابة والتحقيق الجبائي من أجل إثباتات قانونية للتصريحات المقدمة للإدارة والسماح بتوزيع العبء الضريبي.

أولا: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخولة لها قانونا، كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية.

1 -مديرية الأبحاث و المراجعات:

أنشأت هذه المديرية من خلال المرسوم التنفيذي رقم 98– 228 المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق ل 13– 07–1998 معدلا ومكملا للمرسوم التنفيذي رقم 95–54 المؤرخ في 15رمضان 1415، الموافق ل 15 – 02 – 1995، حيث جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى وكان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية الأبحاث والمراجعات في سبتمبر 1998[1].

كما تستند مديرية البحث والمراجعات(DRV) مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة محل التحقيق، إلا أن رقم الأعمال يجب أن يعادل أو يساوي 150.000.000 دج حتى يتم تحقيق هذه المؤسسات إلى (DVD) واعتماد على صلاحية هذه المديرية فهي مكلفة بـــ:

- ✓ الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة.
- ✓ تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها دوريا.

[1] زوار فاروق، الرقابة الجبائية ودورها على محاربة التهرب، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص مالية، جامعة بومرداس، 2003–2004، ص 40.

- ✓ دراسة الشكاوى الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي [1].
- ✓ ضمان إدارة وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي والتي يتم إعدادها من طرف المديرية الفرعية للبرمجة سواء ما يتعلق بالرقابة المحاسبة أو (VASFE) أو رقابة التقييمات العقارية.
- ✓ مراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث و المراجعات وإعداد الإحصائيات المتعلقة بها.

2 -المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

وفقا للمرسوم 11-04-1991 أسندت مهمة الرقابة إلى المديريات الفرعية للرقابة الجبائية ولهذا سنركز على هذه المديرية التي تضم أربع مكاتب:

2-1- مكتب البطاقات: يكلف بالمهام التالية:

- إعداد البطاقات (بطاقة التعريف الجبائي)[2]، و تقديم مساعدات للمفتشيات في تأسيس بطاقاتها.
- تنظيم استخدام جدول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى بطريقة تساعد في توزيع المعلومة بسرعة أكبر للاستفادة من عملية الرقابة الجبائية.

2-2- مكتب رقابة الأسعار والتقويمات:

تتمثل مهامه في برمجة عمليات رقابة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية إضافة إلى التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.

2-3- مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة:

تتلخص وظيفتها في إنشاء بطاقة خاصة بالإدارات والجماعات المحلية والأجهزة والمؤسسات والإفراد الطبيعيين الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها. القيام بجمع المعلومات من طرف فرق البحث ، التي تساعد في عملية البرمجة وكنتيجة للأولى يقوم المكتب بالتدخلات المباشرة من قبل المراقبين المختصين [*].

القيام بالتدخلات من اجل البحث عن مادة جبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات لأجال محددة.

---

[1] زهرة محمد حبو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص مالية، (غير منشورة)، 2003-2004، ص60.

[2] تحتوي هذه البطاقة على مجموعة معلومات الضريبية والشخصية للمكلف الضريبي سواء كانت شخصية معنوية أو طبيعية.

[*] يستوجب القانون أن تكون فرقة التحقيق رتبة مفتش وخبرة لا تقل عن 6 سنوات كمحقق جبائي كما يستطيع أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

2– 4– مكتب التحقيقات الجبائية:

من أهم وظائفه إدارة بطاقات خاصة بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو رقابة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقرها الإدارة المركزية.

برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة تنفيذها في الآجال المحددة.

السهر على احترام التشريعات والتنظيمات المعمول بها خصوصا ما يتعلق بحقوق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية[1].

3 -مفتشيات الضرائب:

حسب ما جاء في المادة 12 من الأمر (91-60) المؤرخ في 23-02-1991 تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث و جمع المعلومات الجبائية و استثمارها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية إضافة إلى كشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.

4 -القباضات:

إن إعادة تنظيم القباضات هو عمل لتعدد مهام واختصاصات الهياكل الأخرى للضرائب ولقد سمح هذا التنظيم لقابض الضرائب بمراقبة أكثر من أجل زيادة التحصيلات الضريبية وأصبحت هناك قباضات متخصصة في إدارة مالية البلديات فنجد في الوسط 65 قباضة وفي منطقة الغرب 129 قباضة أما في منطقة الشرق 119 قباضة.

عملت الجزائر على إصلاح إدارتها الجبائية وأولتها أهمية كبيرة لتعزيز دورها الرقابي في مكافحة الغش والتهرب الضريبي فقد تم رصد غلاف مالي قيمته 20 مليار لتحديث إدارة الضرائب في إطار برنامج دعم الإنعاش الاقتصادي وهذا بتجهيزها بأحدث الوسائل المادية و أكفأ الخبرات.

5 -مديرية المؤسسات الكبرى:

[1] لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، علوم تسيير، تخصص محاسبة جامعة بسكرة، (غير منشورة)، 2011، ص 29.

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ 28-09-2002 (تم إلغاؤه) المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي 494/02 المؤرخ في 26-12-2005 إما المكلفين الخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي 100.000.000 دج، و من أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والمتمثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70 % من الإيرادات الجبائية[1].

إدارة ومراقبة جباية قطاع المحروقات وهذا يسمح بإدارة الملفات الجبائية للشركات البترولية والمنجمية والمؤسسات الأجنبية ومجمعات الشركات.

تبسيط الإجراءات القانونية الجبائية من خلال تنظيم كل المصالح (الوعاء، تحصيل رقابة جبائية، منازعات، استقبال) في هيئة واحدة و ملف واحد.

التحقيق في التنظيمات و معالجتها و ضمان متابعة المنازعات الإدارية و القضائية، أمام المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال اختصاصها على مستوي التراب الوطني نذكر منها:

1. مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها.
2. البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها من اجل الاستغلال الأمثل.
3. إعداد وانجاز برامج التدخلات الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج.

6- مركز الضرائب:

هيكل إدارة مستقل بذاته غير مرتبط بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحياته، ونظرا لقرب وجود مراكز الضرائب للمكلفين فلها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها[2]:

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.

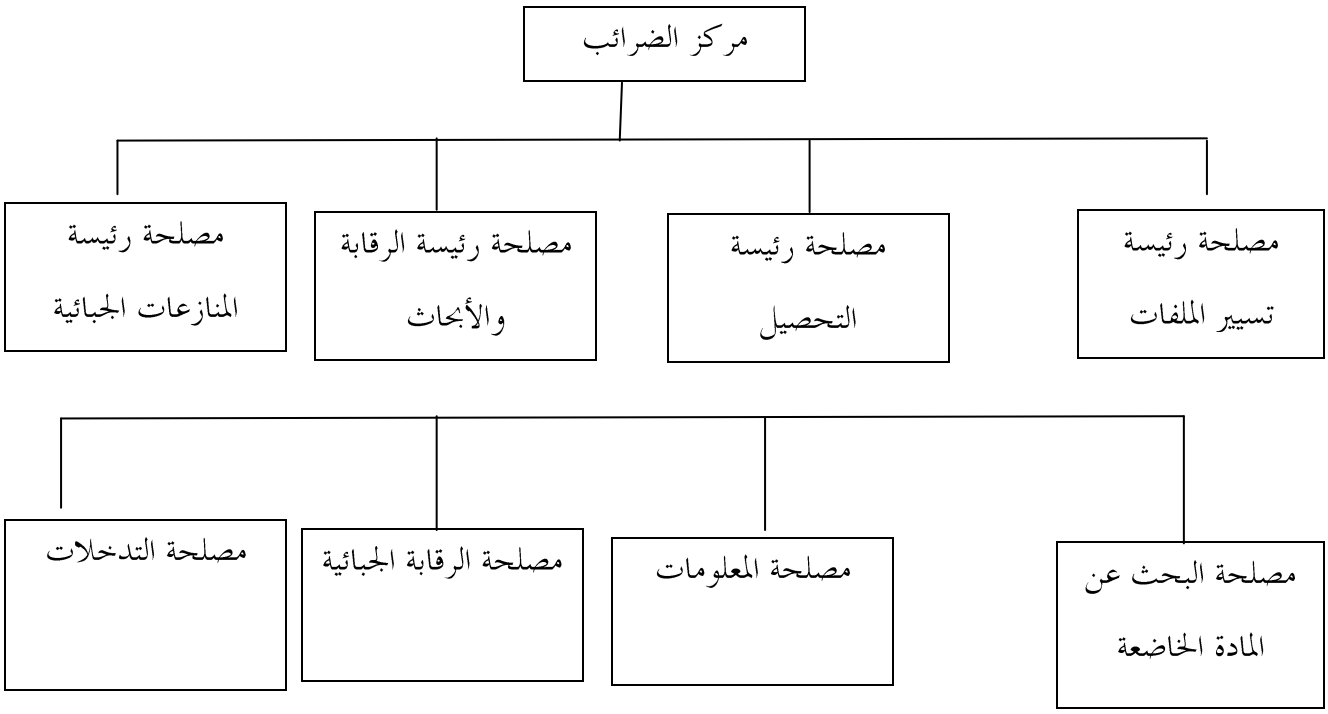
[1] القرار الوزاري 2009، قانون رقم (02-62) قانون المالية 2006، الجريدة الرسمية رقم 86، مادة 327، 2009، ص 19.

[2] لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 30.

- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التحقيق الجبائي المعمق بهدف التطهير.
- القيام بالبحث عن معلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة واستغلالها بشكل امثل.
- إعداد وانجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المتحصل عليها.

كما يرجع التأخر في توسيع وتنفيذ تجربة مراكز الضرائب باستثناء المراكز النموذجية إلى تعطل إنشائها بسبب المساحات غير المتوفرة بشكل لائق وكذا تسخير الوسائل المادية والمالية الضخمة لهذا الغرض وبالتالي عدد مراكز الضرائب على مستوى التراب الوطني بلغت 65 مركز.

الشكل رقم 2-2: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص31.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

تعتر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزيرة العمومية، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح هم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسفات الإدارة والتجاوزات المحتملة.

المطلب الأول: حق الإدارة في القيام بالرقابة وفق القانون

من خلال ما ذكرناه سابقا يتضح أن الجزائر تملك أجهزة رقابية متعددة ومازالت إلى يومنا هذا تقوم بإصلاحات في النظام الجبائي وإدارتها بوجه خاص، فتعزيزا لذلك فقد خول المشرع الجزائري للمسؤولين في هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي لابد الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية وتشمل صلاحيات الإدارة الجبائية ما يلي:

أولا: حق الاطلاع

خول المشرع للإدارة الجبائية حق الاطلاع، بالاستناد على نص المادة 45 من ق.إ.ج "يسمح للمراقب حق الاطلاع قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها"[1].

وحسب T.Lembert فان حق الاطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات الموجودة في الملفات الضريبية، من خلال طلب المعلومات وذلك من غير المساس بالسر المهني لدى:

- الإدارات والهيئات العمومية والجماعات المحلية بمختلف مستوياتها وحتى المؤسسات التربوية.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، سنة 1991، المادة 45، ص 34.

مصالح الضمان الاجتماعي والمحافظات العقارية مع الجهات القضائية وحتى الموثقين والمحضرين.

- مختلف الهيئات و المؤسسات ذات الطابع المالي كالبنوك, مصالح البريد, الصناديق الخاصة.

- الاطلاع على المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف المعني بالضريبة[1].

ثانيا: حق المعاينة

خول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة والمتمثلة في المعاينة المادية، فيمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية وبالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق، ومراقبة الصفقات التي تبرم المنتجين، وتكون هذه المراقبة عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ويكون الترخيص من رئيس المحكمة المختص إقليميا يفوضه هذا الأخير، كما أن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية، وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة، حيث تكون هذه الزيارة حاضرا فيها ضابط شرطة قضائية يعينه وكيل الجمهورية ومعه عونان من الإدارة الجبائية.

ثالثا: حق الرقابة

إن الإدارة تتمتع بصلاحية رقابة تصريحات المكلفين بالضريبة وذلك لكون النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي بمعنى أن الضريبة تتأسس بعد إدراجها للعناصر الضرورية ضمن التصريحات المسلمة للإدارة الجبائية فانطلاقا من هذا المنطلق تحتفظ الإدارة بحق الرقابة من اجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المقدمة[2].

إذن فطبقا لنص المادة 18 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة في المؤسسات أو الهيئات التي سببت لها صفة التاجر أو التي تدفع الأجور والأتعاب والمرتبات مهما كانت طبيعتها ويتعين للمؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر لديها.

وبالتالي تقوم المديرية بمراقبة جميع الوثائق أثناء التحقيق المحاسبي وهذه الوثائق تتمثل في مراقبة دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور والمرتبات، و الدفاتر الثانوية إن وجدت، و فواتير البيع و الشراء و فواتير الأعباء وفي إطار

[1] بوقليعة محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2013-2014، ص 05.

[2] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2014، ص 14.

ممارسة حق الرقابة فانه من الممكن للإدارة الجبائية توجيه ثلاث أنواع من المطالب إلى المكلفين والتي يجب التفرقة فيما بينها، ويتعلق الأمر بالمطالب التالية:

1 –طلب المعلومات

يمكن أن يتطلب طلب معلومات أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبة أو الملفات المقدمة أو يتمثل في توجيه استبيان على شكل أسئلة إلى المكلف المعني والذي يجب عليه الرد على جميعها بصدق ووضوح ودقة[1].

2 – طلب الأدلة

يمكن طلب الوثائق من المكلف من اجل جمع معلومات دقيقة يمكن استعمالها وعادة ما يكون هذا الطلب يتعلق بالضريبة على الدخل ويكون ذلك موجها إلى مسيري الشركات.

و يمكن أن يشمل طلب الأدلة ما يلي:

- ✓ الوضعية العامة للمكلف.
- ✓ تكاليف العائلة.
- ✓ طلب الأدلة التي سمحت بالرفع من ثروته العقارية أو المنقولة.

3 –طلب التوضيحات

يمكن للإدارة طلب توضيحات حول نقطة معينة من التصريح العام للمكلف ويمكن أيضا إن وجدت نقطة فيها عدم تجانس أو اختلال كبير بين تصريحات سنة معينة و سنوات سابقة.

وأخيرا يمكن القول إن الفرق بين حق الاطلاع و حق الرقابة يكمن في أن الأول يهدف إلى طلب المعلومات فقط، في حين أن الثاني يهدف إلى طلب معلومات ثم القيام بالتصحيحات على الوثائق المصرح بها من قبل المكلفين.

4 –حق استدراك الأخطاء

[1] المادة 18، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 17.

يجوز استدراك كل خطا يترتب سواء من نوع الضرائب أو مكان فرضها بالنسبة لأي من الضرائب و رسوم المؤسسة عن طريق الجداول.

وجاء في المادة (145) من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب، ومن حق استدراك الأخطاء وسيلة ممنوحة لإعادة النظر في فرض الضريبة سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد[1].

كما حدد المشرع الجبائي الأجل العام الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، و كل إغفال أو خطا أو نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه اثر التدقيق، أما الآجال الاستثنائية يمكن أن تخص العمليات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقادمة ولكن ذات تأثيرات مالية غير متقادمة، محل الرقابة والتسوية تكون بعنوان السنوات غير متقادمة فقط[2].

المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة

لتفادي العقوبات يجب على المكلف بالضريبة الالتزام بوجباته الجبائية سواء كانت ذات طابع محاسبي أو جبائي.

أولا: الالتزامات ذات الطابع المحاسبي

هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري، و يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1 –دفتر اليومية

تنص المادة 09 من القانون التجاري على مايلي: إن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد يوم بيوم العمليات المقامة بشرط أن يكون دفتر اليومية موقع و مرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة للأشخاص الذين يقومون بأرباح تجارية وصناعية ويوقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم و يراجع على الأقل نتائج هذه العملية شهريا وأن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.

2 – دفتر الجرد

[1] المادة 145، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 23.

[2] لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 35.

تنص المادة 10 من القانون التجاري على ما يلي: يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جرد عناصر الأصول وخصوم المقاولة وأن يقفل كافة الحسابات بقصد إعداد الميزانية وحسابات النتائج وتنسخ بعد ذلك الميزانية وحساب النتائج في دفتر اليومية.

3 – حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة

طبقا لنص المادة 12 من القانون التجاري والتي تنص على مايلي: يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليهم في المادتين 09 و10 لمدة 10سنوات كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسالات الموجهة طيلة نفس المدة[1].

ثانيا: الالتزامات ذات طابع جبائي

يلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية[2]:

1 – التصريح بالوجود

يترتب على كل مكلف جديد خاضع لضريبة الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أن يقدم خلال ثلاثين يوما الأولى لبداية نشاطه تصريحا بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا تحدد فيه اسم ولقب وعنوان المكلف إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه و المقر الرئيسي للمحل.

2 –التصريحات الشهرية أو الثلاثية لرقم الأعمال

يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما والخاضعين للضرائب والرسوم التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليميا حسب طبيعة المؤسسة ونوعية النشاط فمثلا يجب اكتتاب التصريح الشهري بالنسبة للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة في عشرين يوما الأولى للشهر الموالي كما يتعين على باقي المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتتاب تصريحاتهم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي والأجور والرسم على النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة المضافة خلال العشرين

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون تجاري، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم 2009، الجريدة الرسمية رقم 75 المادة 09 و10 المؤرخ في 1975/09/26، ص 12.

[2] المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية رقم 09، المادة 327 من قانون المالية 1991، ص66.

يوما الأولى الموالي للثلاثي المدني الذي يتم فيه تحقيق رقم الأعمال حيث يتم تقديم هذا التصريح لقباضة الضرائب التي يتبع لها مقر المكلف ليتم من خلاله تحصيل دين الضريبة[1].

3 –التصريح السنوي بالأرباح و النتائج

ألزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة اكتتاب التصريح الإجمالي للأرباح والنتائج قبل الفاتح أفريل من كل سنة و يحتوي هذا التصريح على ما يلي:

- العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.
- قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع الضريبي.
- قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلف بالضريبة.
- وثائق الإثبات الجبائية المتعلقة بعمليات النشاط و مختلف الأعباء و التكاليف.

تحرر هذه الإصلاحات على مطبوعات خاصة و ترسل إلى الإدارة الجبائية ويجب على مفتش الضرائب أن يسلم وصلا للمكلف بالضريبة بعد الالتزام.

4 –التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط

في حالة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفين بالتصريح عن ذلك خلال عشرة أيام ابتداءا من تاريخ التوقف عن النشاط و في حالة التنازل يتم الاكتتاب تصريح بالتنازل يتضمن تاريخ التنازل وبيانات التنازل أما في حالة الوفاة فيتعين على ذوي الفقيد التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة في أجل ستة أشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة[2].

5 – وضع رقم التعريف الإحصائي

تضمن قانون المالية لسنة 2002 جملة من الإجراءات تهدف إلى محاربة التهرب الضريبي من أهمها إلزام المكلفين بوضع رقم تعريف إحصائي يبرز فيه جميع الوثائق المتعلقة بنشاطهم، والموجهة إلى الأشخاص أو

[1] الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، منشورات الساحل، 2009، ص15.

[2] المادة 133، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سبق ذكره، ص 89.

الإدارات أو المصالح العمومية المتعامل معها [1]، ويهدف إلى تسهيل التسيير الجبائي للملفات الجبائية ويؤدي عدم الالتزام بوضع هذا الرقم أو بمعلومات خاطئة عنه إلى حرمان المكلفين من الحقوق التالية[2]:

- تسليم شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- تسليم مستخرجات من جداول الضرائب.
- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم.

المطلب الثالث: الضمانات المقدمة للمكلفين بالضريبة

نتيجة الالتزام بالواجبات السابقة الذكر منح المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق للمكلفين بالضريبة منها ما هو مكلف بإجراءات التحقيق و منها ما هو متعلق بإجراءات التقويم.

أولا: الضمانات المتعلقة بالتحقيق

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق لذا وجب على المراقبين احترامها كما أن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق وإلغاء النتائج المترتبة عنه ومن أهم هذه الضمانات مايلي[3]:

1 – الإعلام المسبق

يجب إعلام المكلف مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق يرفق بهيئات المكلف بالضريبة والذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها عشرة أيام بالنسبة للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية ابتداءا من تاريخ استلام الإشعار.

2 – الحق في الاستعانة بوكيل او مستشار

لكل مكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره خلال القيام بعمليات التحقيق من أول يوم تدخل إلى غاية انتهاء أشغال التحقيق بعين المكان قبل التبليغ النهائي بإعادة التقويم (اجتماع قبل التبليغ النهائي بإعادة التقويم)، و كذا أثناء المحادثة إذا طلب المكلف بالضريبة المحقق معه التحكم من أول مسؤول المصلحة التي يتبع لها أعوان التحقيق.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المتضمن قا نون المالية، الجريدة الرسمية رقم 10، المادة 35، قانون 21-1 المؤرخ في 2001/09/22، ص 19.

[2] الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 84.

[3] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 23.

يمكنه بالتالي مناقشة اقتراحات إعادة التقويمات وكذا الأسئلة المتعلقة بالواقع والقانون التي أوضح عدم توافقه مع مصلحة التحقيق أو مشاركة النقاش الشفوي الختامي لأشغال التحقيق في عين المكان (طبقا للمواد 20-4 و 20-5 من ق ، إ،ج).

3 – عدم تجديد التحقيق المحاسبي

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم و فيما عدا الحالات التي يستعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو كاملة أثناء التحقيق فان الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق في نفس الدفاتر بخصوص نفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس المادة (المادة 20-8 من (ق، إ ،ج).

تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية مثلا لو عبر المكلف صراحة عن قبوله نتائج التحقيق (طبقا للمادة 20-7 من ق ، إ ،ج) أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه أربعون يوما في حالة انعدام إعادة التقويمات ينتهي اثر إبلاغ المكلف بوضعيته.

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

4 – تحديد مدة التحقيق بعين المكان

تكون مدة التحقيق بعين المكان بالتحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب بالمحاسبة.

4-1- التحقيق المصوب في المحاسبة

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب بالمحاسبة في عين المكان في الدفاتر أو الوثائق أكثر من شهرين وطبقا لأحكام المادة 20 مكرر 4 من (ق، إ ،ج).

4-2- التحقيق في المحاسبة

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات إن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجلا محددة ، هذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة (طبقا للمادة 20-5 من ق، إ، ج) هذه الآجال هي:

- ثلاثة أشهر فيما يخص: مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 1.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها يتجاوز 2.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.
- ستة أشهر فيما يخص المؤسسات المذكورة أعلاه على الترتيب إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 5.000.000دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للسنة الأولى و 10.000.000دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للسنة الثانية.
- يجب أن لا يتعدى مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة أشهر.

استثناء لما سبق ذكره فان مدة التحقيق المبينة أعلاه لا تطبق في الحالات التالية:

- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة أو غير كاملة ، أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح و التبرير (طبقا للمادة 20-5 من ق، إ، ج).
- فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق (طبقا للمادة 20-5 من ق، إ، ج)
- يتم تحديد مدة التحقيق في عين المكان سواء بالنسبة للتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة ابتداءا من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق إلا في حالة تمديد مقبول قانونا لهذه المدة من طرف مصلحة التحقيق.

وعليه فان مدة التحقيق في عين المكان المبينة أعلاه تمدد بأجل ممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه ، بموجب أحكام المادة 20 مكرر 1 من (ق، إ ،ج) للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير مباشرة للأرباح بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (طبقا للمواد 20-5 و 20 مكرر 4 من ق، إ،ج) .

ثانيا: الضمانات المتعلقة بعمليات التقويم

تتمثل الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقويم في إعلام المكلف بنتائج التحقيق والرد والطعن.

1 -التبليغ بإعادة التقويم

يتعين على الإدارة الجبائية أن تبلغ بنتائج التحقيق المعمق VASFE أو التحقيق المحاسبي VC بواسطة إشعار بإعادة التقويم ، وهذا حتى في غياب إعادة التقويم أو حالة رفض المؤسسة ، ويكون الإشعار المتعلق بإعادة التقويم مفصلا بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام إضافة إلى ذلك يكون مبررا بكيفية تسمح للمكلفين بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة[1].

2 – حق الرد

يحق للمكلف الرد على إعادة التقويم من خلال تقديمه رأيه وملاحظاته حول إعادة التقويم كما يطلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في أجل أقصاه أربعون يوما من اجل تقديم ملاحاته أو قبوله[2].

يمكنه كذلك بعد رد المكلف بالضريبة المحقق معه سماعه إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير تفسيرات تكميلية (طبقا للمادة 20-6 من ق ، إ، ج) وفي نهاية أشغال التحقيق نظرا لأهمية هذا التاريخ من اجل ابتعاد كل الشكوك يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه باستدعاء مكتوب توضح فيه التاريخ والساعة بالحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من إختياره (طبقا للمادة 20-6 من ق ، إ ،ج).

وفي حالة عدم الرد في الآجال المحددة يعتبر القبول ضمنيا ويتم تأسيس الضريبة على الأساس الذي تم فيه تبليغه و تصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة.

3 – حق الطعن

يعد حق الطعن من الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه إذا تبين انه قد اخضع جورا لإعادة التقييم أو تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي ويمكن أن يتم الطعن على ثلاث مستويات:

3-1 الطعن الإداري

[1] زهرة محمد حبو، مرجع سبق ذكره، ص 78.

[2] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 26.

يمكن للمكلف الذي لم يرض سواءا بالقرار المتخذ بشان شكواه حسب الحالة من طرف مدير كبريات المؤسسة أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس البحث والمراجعات كل حسب اختصاصه للنظر في الصعوبات التي تنش أ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها ويقدر كل منهم دراسة الشكاوى في أجل أربعة أشهر ابتداءا من تاريخ تقديم الشكوى.

يمكن للمشتكي أن يرفع النزاع للمحكمة الإدارية في نفس الأجل والموضوع أعلاه ويمكن استئناف في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية أما مجلس الدولة في أجل شهرين بالنسبة للأحكام التي تبنت في المضمون وفي أجل خمسة عشر يوما بالنسبة للأوامر الإستعجالية (المادة 950 من ق ا، م، ا).

تسري هذه الآجال من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى المعني ، وتسري من تاريخ انقضاء اجل المعارضة إذا صدر الحكم غيابيا تسري هذه الآجال في مواجهة طالب التبليغ[1].

3-2 الطعن التراعي

يعتبر هذا النوع من الطعن ضمانا لصيانة حقوق المكلفين بالضريبة حيث يمتع المكلف بأجل ينقضي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج جدول التسوية في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى (طبقا للمادة 72 من ق، إ ، ج)، ويمكن للمكلف إن يلتمس وفق الضريبة المتنازع عليها أو الدفع المؤجل ويتم تقسيم لجان الطعن حسب مبلغ الضريبة إلى ثلاث مستويات كما يلي:

- لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى الدائرة وتكون مختصة عندما يقل مبلغ الضريبة 2.000.000 دج أو يساويها.
- لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى الولاية وتكون مختصة عندما يفوق مبلغ الضريبة 2.000.000 دج ويقل عن مبلغ 20.000.000 دج أو يساويها.
- لجنة الطعن المركزية في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة تختص عندما يتجاوز مبلغ الضريبة 20.000.000 دج.

3-3 الطعن الولائي

[1] نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، علوم التسيير، تخصص مالية وبنوك، جامعة الجزائر، (غير منشورة)، 2003-2004، ص 52.

يجوز للمكلفين بالضريبة حسن النية في حالة عوز أو ضيق الحال التي تصفهم في حالة العجز إبراء ذمتهم إزاء الخزينة أن يتسلموا الإعفاء أو التخفيض من الضرائب المباشرة المفروضة والزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية عن طريق طلبات أو شكاوى يلتمسون فيها الحصول على عطف الإدارة بصفة نهائية (المواد 92 , 93-1 و 173-3 من ق ، إ، ج) ، يجب إرسال الشكاوى حسب الحالة مدير كبريات المؤسسات ومدير الضرائب بالولاية ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب وإرفاقها بإنذار وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكوى.

تخول سلطة البحث في شكاوى المكلفين بالضرائب:

- لمدير الضرائب بالولاية بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية عندما لا يتجاوز المبلغ المطلوب للتخفيض 5.000.000 دج.
- للمدير الجهوي المتخصص إقليميا بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي عندما لا يتجاوز المبلغ المطلوب للتخفيض 5.000.000 دج.
- لمدير كبريات المؤسسات فيما يخص كل الطلبات المتعلقة بالطعن بعد اخذ رأي اللجنة التي إحداثها لهذا الغرض، إن كل الوسائل السابقة الذكر عبارة عن طرق للمكلف بالضريبة للتعبير عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده ، إلا أن المكلفين بالضريبة لازالوا يشكون من ضعف الحقوق الممنوحة لهم وخاصة فيما يتعلق بإجراءات المنازعات الضريبية والفصل في الطعون والتي تستفيد منها الإدارة الجبائية وخاصة في حالة رفض تأجيل دفع الحقوق والغرامات الناتجة عن عملية التحقيق إلى غاية الفصل في المنازعات الضريبية.

المبحث الثالث: التحقيقات الجبائية والعقوبات المفروضة

تختلف أشكال الرقابة باختلاف الطرق المستعملة في التحقيق وحسب الهدف المراد الوصول إليه وفي هذا الصدد تقوم الرقابة الجبائية بعدة تحقيقات قد تنجم منها عقوبات وذلك للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة

تقوم الإدارة الجبائية بالتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وبالتالي يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي للمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب ويتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي[1].

أولا: التحقيق في المحاسبة vc

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها (طبقا للمواد 20-1 أو 20-3 من ق، إ، ج)

لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحققة فيها فحسب ، بل يسمح كذلك باطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية.

أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه في هذه الحالة ، يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة vp

يعد التحقيق تحقيقا محاسبيا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل فترة غير المتقادمة أو جزء منهان أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق ذكره، ص 13.

الأعباء الجبائية للتحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من ق، م، ت لسنة 2008، والمقنن في المادة 20 مكرر من ق ، إ ، ج هو إجراء مراقبة مصوبة، أقل شمولية، أكثر سرعة.

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بالتحريات مصوبة أو برامج أولية بما انه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المصوبة (طبقا للمادة 20-6 من ق، إ، ج).

يخص التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي والمفصلة أدناه غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير (طبقا للمادة 20-3 من ق، إ، ج).

وعليه طبقا لأحكام (المادة 20-4 مكرر من ق، إ، ج) لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

بالإضافة إلى ذلك يتمتع المكلف بالضريبة بموجب أحكام (المادة 20-5 مكرر من ق،إ،ج) بأجل ثلاثين يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداءا من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقويم.

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 (طبقا للمادة 20-1 مكرر من ق، إ، ج).

ثالثا: مراحل التحقيق

كون التحقيق أمر هاما فانه يتم عبر المراحل التالية :

1- انجاز عمليات التحقيق

تسير الرقابة الجبائية وفق قواعد قانونية تضبط فيها الإجراءات الواجب أتباعها من طرف الإدارة الجبائية والتي توضح حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة.

إن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة (طبقا للمواد 20-1 أو 20-3 من ق، إ،ج) إلا أن هناك استثناء لهذا الإجراء.

ففي حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة و بعد قبوله من طرف الإدارة أو في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبهم يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة (عدد الوثائق وطبيعتها طبقا للمواد 20-1 و20-3 من (ق، إ، ج).

1-1- الإشعار بالتحقيق

لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق ملحق بميثاق للمكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها عشرة أيام (طبقا للمادة 20-4 من ق، إ، ج).

يمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة فجائية ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية في هذه الحالة يسلم "الإشعار بالتحقيق" مع بداية عمليات المراقبة لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليه سابقا.

في حالة تغير المحققين أو أحدهم، يعلم المكلف بالتغيير (طبقا للمادة 20-4 من ق، إ، ج).

1- 2- الاستعانة بمستشار

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه (طبقا للمادة 20-4 من ق، إ، ج).

يمكن للمستشار الاستعانة به أو الإنابة عن المكلف بالضريبة أثناء عمليات التحقيق لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.

1 – 3 – مدى التحقيق

يمكن للمحقق أن يطلب جميع الوثائق المحاسبية، نسخ البرقيات، مستندات الإيرادات والمصاريف التي يمكن من وراء فحصها التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية.

يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة المستعملة لحفظ المعلومات (طبقا للمواد 20-3 من ق، إ، ج).

1-4- الامتناع عن تقديم المحاسبة

يثبت عدم تقديم المحاسبة أو الامتناع عن تقديمها في محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع إلزام ذكر المحتمل وهذا بعد إشعاره بتقديم المحاسبة في أجل أقصاه ثمانية أيام (طبقا للمادة 20-9 من ق، إ، ج).

1-5- نهاية أشغال التحقيق بعين المكان

ينبغي على العون المحقق بموجب أحكام المواد 20-5 و20-4 من قانون الإجراءات الجبائية معاينة نهاية أعمال التحقيق بعين المكان عن طريق محضر ، يدعي المكلف بالضريبة المحقق معه للتأشيرة، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير[1].

رابعا: نتائج التحقيق

عندما تثبت الإدارة أن هناك نقائص ، أخطاء، اغفالات، أو إخفاء في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة تقوم إما ب:

1-الإجراء الحضوري

يستوجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام (طبقا للمادة 20-6 من ق ، إ، ج) ينبغي على المحقق كذلك إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بنتائج المراقبة بواسطة رسالة حتى في حالة انعدام التقويم (طبقا للمادة 42 من ق، إ،ج).

[1] نوي نجاة، مرجع سابق ذكره، ص 65.

يكون الإشعار بإعادة التقويم (الإشعار الأولي) مفصلا بقدر كاف ومعللا ، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم وكذا الطريقة المتبعة في ذلك بصفة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها وذلك في أجل أربعين يوما سارية من تاريخ استلام إعادة التقويم (طبقا للمادة 20-6 من ق، إ، ج).

يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من اجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها. يطبق كذلك الإجراء الحضوري المبين أعلاه في حالة رفض المحاسبة وفق الشروط المذكورة في المادة 42 من ق، إ، ج عقب التحقيق فيها.

وعليه رفض المحاسبة يوجب الإدارة الجبائية بما يلي:

- إثبات الطابع الغير مقنع للمحاسبة.
- إشعار المكلف بالضريبة المحقق معه بالأسس الضريبة المتأتية (بنتائج التحقيق).
- الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة المحقق معه.

في هذه المرحلة من سيرورة الإجراء يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب في رده التحكم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالواقع أو بالقانون حسب الحالة, من مدير كبريات المؤسسة أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصلحة التدقيق والمراجعات.

وعند رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة فانه ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة وإذا أبرزت هذه المراسلة سببا رئيسيا جديدا بإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي ، فانه يمنح أجل إضافي مدته أربعون يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته (طبقا للمادة 20-6 من ق، إ، ج).

هذا الإشعار بإعادة التقويم:

يوقف التقادم حسب شروط معينة.

يفتح أجال أربعون يوما للمكلف بالضريبة لكي يفحص نتائج التقويم والإبلاغ عن إجابته.

يبين للمكلف بالضريبة التعديلات على أسس الضريبة المزمع إجراءها.

تمكن هذه الإجراءات للمكلف بالضريبة أن يعرف مصدر التعديلات ويستطيع أن يطلب من الإدارة توضيحات مفصلة تمكنه قبول هذه التعديلات.

مدى تأثير قبوله فيما يخص التزاماه الضريبة بصفة عامة.

في حالة القبول تدرج الجداول للتحصيل تخصم الحقوق الواجب خصمها تلقائيا دون طلب من المكلف بالضريبة.

في حالة قبول صريح تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة ما عدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق كما لا يمكن للمكلف بالضريبة إن يتعرض عليها عن طريق الطعن (طبقا للمادة 20-7 من ق، إ، ج).

2 –التصحيح التلقائي

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجا إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية[1]:

رفض المكلف بالضريبة لعمليات الرقابة الجبائية التحقيقات والمعاينة سواءا من قبله أو من تدخل أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم.

عندما لا يصرح في الآجال المحددة قانونا بالمداخيل (الربح الصناعي التجاري والغير تجاري) .

والتصريحات الخاصة بالضرائب على ربح الشركات أو التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد 76 من (ر.ر.أ) بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته.

عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء ثمانية أيام من إنذاره المنصوص عليه في المادة 20-9 من ق.ا.ج إلا في حالة حدوث قوة قاهرة.

في حالة ما تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة و المعروفة و مداخيله العينية على المجموع المعفى لم يقدم تصريحا بذلك أو يكون دخله المصرح به بعد خصم الأعباء المحددة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة يقل عن مجموع هذه النفقات أو المداخيل الغير مصرح بها أو العائدات العينية.

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق ذكره، ص 20.

كل مكلف بالضريبة امتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها (طبقا للمادة 19 من ق.إ.ج).

كل شركة أو مؤسسة أجنبية لا تتوفر على منشات مهنية بالجزائر ، و تكون خاضعة للضريبة على الدخل أو الضريبة على الأرباح الشركات، امتنعت عن الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تطلب منها فيه تعيين ممثل لها في الجزائر.

عدم مسك محاسبة قانونية أو سجل خاص المنصوص عليه في المواد 66، 67، 69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به.

كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه ويزيد دخله الصافي المحدد وفق المواد 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة على المجموع المعفى من الضريبة.

المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE

استحداث ما يعرف بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وذلك مسايرة للإصلاحات الجبائية فالتحقيق المعمق يعتبر امتداد منطقيا للتحقيق المحاسبي[1].

أولا: مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية هو 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 (المداخيل المحققة خارج الجزائر, فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية والغير مبنية).

ثانيا: مراحل التحقيق

يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف ، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته.

[1] عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 2003، ص 66 .

وهكذا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة (طبقا للمادة 21-1 من ق .إ.ج)[1].

يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة (طبقا للمادة 21-1 من ق.إ.ج).

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل (طبقا للمادة 21-2 من ق.إ.ج).

يمكن برمجة التحقيق معمق في الوضعية الجبائية إثر التحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل شخصي للمؤسسة أو الرؤساء والشركاء الأساسيين للشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله.

ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين الدخل المصرح به من طرف المكلف من جهة وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى (طبقا للمادة 21-1 من ق.إ.ج).

تقدم الإدارة على طلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية مما قد يحملها على إعادة تقويم الوعاء الضريبي ، وهذا عن طريق التصحيح الحضوري أو التصحيح التلقائي.

1 – الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة في حالة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية

يمكن برمجة معمقة في مجمل الوضعية الجبائية أثر تحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل الشخصي للمؤسسة أو رؤساء و الشركاء الأساسيين للشركة ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة من جهة ونمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى تقدم الإدارة على طلب التبريرات و التوضيحات التي تراها أساسية مما تحملها على إعادة التقويم الوعاء الضريبي وهذا عن طريق التصحيح الحضوري أو التصحيح التلقائي.

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق ذكره، ص 31.

يعتبر هذا إجراء عادي للتحقيق من التصريحات على الدخل الإجمالي.

1-1- طلب التبريرات

تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات الآتية:

فيما يتعلق بالوضعية الجبائية وما 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.

1-2- طلب التوضيحات

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

1-2-1- الإجراء الحضوري

طبق نفس التدابير العامة الواردة مسبقا حول التحقيق في المحاسبة السارية المفعول ولا سيما فيما يخص إشعار بنتائج التحقيق في حالة غياب إعادة التقويمات ، تبرير إعادة التقويمات المقترحة ومنح اجل رد إضافي مدته أربعون يوما للمكلف بالضريبة في حالة إشعار بإعادة التقويم المصحح ، المناقشة الشفوية والحضورية وحق طلب التحكيم من المسؤول الأول لمصلحة التحقيق (طبقا للمادة 21-5 من ق.إ.ج).

1-2-2- 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 إذا لم يستجب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة وعليه فان هذه الأخيرة تحدد تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة ، أن القواعد المحددة من طرف الإدارة يجب

أن تقترب قدر المستطاع من الحقيقة ، تبقى الضمانات المقدرة للمكلف في حالة التصحيح الحضوري سارية المفعول عند التصحيح التلقائي.

المطلب الثالث: الغرامات والعقوبات

تتوقف فعالية الرقابة على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة إلى أن المبالغة في تلك العقوبات قد يكون لها أثر عكسي في هذا المجال ، فرض المشرع الجزائري عدة إجراءات عقابية على كل من يخالف أحكام القانون الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة وزيادة مردوديتها وفي هذا الإطار يوجد نوعين من العقوبات هما:

أولا: الغرامات الجبائية

تتمثل الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني ، ويختلف حجم الزيادات حسب طبيعة المخالفة، ويتضح ذلك كما يلي[1]:

1- الغرامة بسبب عدم تقديم التصريح السنوي

حسب المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، فانه تفرض الضريبة تلقائيا على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة ، أما بصدد الضريبة على الدخل وأما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%.

2- الغرامة بسبب التأخير في التصريح

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للمديرية العامة للضرائب، 2011، ص 98 – 101.

وهو ما توضحه الفقرة من (المادة 192 ق.ض.م): "يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة أو عند إثبات تصريحه الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب (المواد 152 و153 و180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) دفع غرامة جبائية قدرها 1000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم تصريح الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين يوما ابتداءا من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر في ظرف موصى عليه مع الإشعار بالالتزام تفرض ضريبة تلقائيا و يضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25 %.

3– الغرامة بسبب النقص في التصريح

حسب الفقرة الأولى للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ف إن التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي إلى غرامة مالية تختلف حسب حجم المبلغ المتلاعب بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة كما يلي:

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

(15%) إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق عن مبلغ 50.000دج ويقل عن المبلغ 200.000 دج أو يساويه.

(25%) إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 200.000 دج.

ثانيا: العقوبات بموجب التشريع الجبائي لجريمة الغش و التهرب الضريبيين

إن العقوبات المنصوص عليها في القانون الضريبي مختلفة ولتبيان هذه العقوبات قمنا بتقسيمها إلى عقوبات أصلية أما العقوبات الأخرى فهي شبيهة.

1– العقوبات الأصلية لجريمة الغش و التهرب الضريبيين

لدراسة هذه العقوبات المختلفة في القانون الضريبي التي جاء بها قانون المالية لسنة 2012 التي تتمثل في[1]:

1– 1 – في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال

[1] أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، دار هومة الطبعة للنشر والتوزيع، الطبعة 17، الجزائر، سنة 2014، ص 485.

العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من ق.ض.م المعدلة بموجب المادة 13 من قانون رقم 11-16 المؤرخ في 20-12-2011 المتعلق بقانون المالية لسنة 2012 وعليها تستند اغلب الشكاوى في مجال الغش والتهرب الضريبيين.

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

الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100.000 إلى 500.000 دج، أو إحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج.

الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج ولا يتجاوز 2.000.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين, عندما يفوق المبلغ المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

الحبس من سنتين إلى خمسة سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

الحبس من خمسة سنوات إلى عشرة سنوات وغرامة مالية 5.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منها 10.000.000 دج، إضافة إلى المخالفات المنصوص عليها في المواد: 407، 167، 134 من ق.ض.م والمواد 118، 117، 116 من ق.ر.ر.ا يعاقب عليها بنفس العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 أعلاه باعتبار هذه المواد تحمل العقوبة إلى المادة 303 من ق.ض.م[1].

1-2- في مجال الضرائب غير المباشرة

العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 532 من ق.ض.غ.م التي تنص على: "يعاقب كل من يستعمل طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموعة أو جزء من وعاء الضريبة التعسفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50.000 إلى 200.000 دج و بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط".

1-3- في مجال حقوق التسجيل

العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 119 منه تنص على: "يعاقب كل شخص يحاول التملص أو تملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هز خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية

[1] قانون 11-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية رقم 10، ص 15.

بغرامة تتراوح من 5000 دج إلى 20.000 دج وحبس من سنة إلى خمس سنوات, أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط".

من كل هذه العقوبات نصل إلى النتائج التالية:

- في كل الأحوال يجوز للقاضي الجزائي تعيين خبير لتحديد مبلغ الضريبة المتملص منه و تبعا لذلك فإذا كان المتهم متابعا لتملصه من الضريبة خلال ثلاثة سنوات فان العقوبة لا تكون على أساس مجموع المبالغ المتملص منها خلال السنوات الثلاث، وإنما تكون العقوبة على أساس قيمة المبلغ الأكبر المتملص منه خلال السنوات الثلاث.
- كما أجمعت النصوص الضريبة على أن تضاعف العقوبات في حالة العودة للمخالفة وحددت عقوبتها بخمس سنوات بالحبس مثلما نجده في قانون العقوبات وذلك بالنسبة للجنح.
- أجازت بالمقابل إفادة المتهم بالظروف المخففة وفقا لأحكام المادة 53 ق.إ.ج متى توافرت شروط تطبيقها على أن ينصرف اثر الظروف المخففة إلى العقوبات الجبائية التي لا يجوز تخفيضها[1].

[1] أحسن بوسقيعة ، مرجع سبق ذكره، ص 486-487.

الجدول الموالي يلخص العقوبات الجزائية المنصوص عليها ضمن مختلف القوانين الجبائية

الجدول رقم2-3: العقوبات الأصلية لجريمة الغش والتهرب الضريبي:

نوع الضرائب والرسوم		قيمة المبلغ المتملص منه		الغرامة الجزائية		الحبس	
		الحد الأدنى	الحد الاقصى	الحد الادنى	الحد الاقصى	الحد الادنى	الحد الاقصى
الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة (303) الرسم على رقم الاعمال		0	100.000	50.000	100.000	/	/
		100.000	1.000.000	100.000	500.000	شهرين	06 أشهر
		1000.000	5.000.000	500.000	2.000.000	06 اشهر	02 سنتين
		5.000.00	10.000.000	2.000.000	5.000.000	02سنتين	05سنوات
		أكثر من 10.000.000	**اكثرمن** 10.000.000	5.000.000	10.000.000	05سنوات	10سنوات
حقوق الطابع المادة 34		مهما كان المبلغ غير انه في صورة الا يشترط تطبيق العقوبات المذكورة ان *هذا الاخفاء عشر المبلغ الخاضع للضر* المبلغ 10.000 دج		50.000دج	200.000دج	**سنة**	05 سنوات
الضرائب غير مباشرة	المادة 530	مهما كان المبلغ		/	/	06 ايام	06 أشهر
	المادة 531	مهما كان الاخفاء		العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات .			
	المادة 532	مهما كان المبلغ غير انه في صورة الا يشترط تطبيق العقوبات المذكورة ان هذا الاخفاء عشر المبلغ الخاضع للضر المبلغ 10.000 دج .		50.000دج	200.000دج	**سنة**	05 سنوات

المصدر: أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، دار هومة الطبعة للنشر والتوزيع، الطبعة 17، الجزء الأول، الجزائر 2014، ص 485.

ثانيا: العقوبات التكميلية والتبعية لجريمة الغش الضريبي

1. من بين العقوبات التكميلية التي نص عليها المشرع الجزائري تتمثل في نشر الحكم وتحليفه ، وبإمكان المحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعينها أو تعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه حسب المادة 303 من ق.ض.م والمادة 550 ق.ض.غ.م والمادة 6/120 ق.ت.
2. كما نجد نص قانون الضرائب الغير مباشرة في مادته 544 بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين على أنه في حالة العودة سواء بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات منه عدم مزاولة مهنة رجال أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم ، وتطبق عليهم أيضا عند الاقتضاء عقوبة غلق المؤسسة.
3. منع الأشخاص من الذين تم إدانتهم بتهمة الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري وحددت فترة المنع لمدة لا تتجاوز عشرة سنوات لما أجازت الأمر بالنفاذ المعجل وهذا ما نصت عليه المادة 29 من قانون رقم 03-22 المؤرخ في 28-12-2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004.

بعد أن قمنا بتحليل العقوبات الجزائية التي تحل بالمكلف بالضريبة عند ارتكاب جريمة الغش الضريبي مما تفرض عليه عقوبات جبائية، وأن شدة العقوبات تختلف من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا وذلك حسب ما يلي:

3-1- في قانون الضرائب المباشرة في حالة الحقوق المتملص منها تحدد الغرامة الجبائية بثلاثة أصناف من تلك الحقوق دون أن تقل عن 5.000 دج، أما عقوبة المصادرة التي تنصب عن أشياء ووسائل التزوير المحددة كما تصادر أجهزة أو أجزاء الأجهزة المختصة أو لا تكون حيازتها غير شرعية وهذا حسب (المادة 525 من ق.ض.غ.م).

3-2- أما في قانون الضرائب الغير مباشرة يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:

- غرامة ثابتة تتراوح قيمتها بين (5.000 دج و 25.000 دج) وهذا ما نصت عليه (المادة 525 من ق.ض.غ.م).
- وأخرى نسبية تساوي ضعف مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن (50.000 دج) وهذا حسب المادة (524 من ق.ض.غ.م) فقرة 2 (أ) تطبق كلا عن المتهم في حالة ارتكابه جنحة الغش الضريبي.

كما نجد في قانون الرسم على رقم الأعمال وذلك في حالة استعمال طرق يحدد منع هذه الغرامة 1.000 دج إلى 5.000 دج وهذا ما تنص عليه (المادة 114 / 2 ق.ر.ر.أ)[1].

3– 3- أما العقوبات المفروضة على الشخص المعنوي فقد كرس النصوص الضريبية عليها المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي وهذا ما نصت عليه المادة (09/303 من ق.ض.م) عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة.

وأضافت نفس المادة في شطرها الثاني "ويصدر الحكم بالغرامات الجبائية ضد الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية عليه".

ونفس الشيء نجده في قانون الضرائب الغير مباشرة في نفس (المادة 554 منه) ونفس الحكم الذي تكرر في نص (المادة 138 من ق.ر.ر.ا) وفي قانون الطابع وذلك في (المادة 36 فقرة 04 منه) ، ونفس الشيء نجده في (المادة 121 فقرة 04) من قانون التسجيل.

ما نلاحظه أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة وذلك لان المشرع الجزائري استبعد كل من الدولة والجماعات المحلية وكذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري أما فيما يخص الهيئات العمومية الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الاقتصادية فإنها تكون محل مسائلة جزائية في حالة ارتكابها جنحة الغش الضريبي.

[1] قانون 11-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، مرجع سابق ذكره، ص 43.

المبحث الرابع : تقييم فعالية نظام الرقابة الجبائية

من خلال هذا المبحث سنتناول مدى قدرة نظام الرقابة الجبائية القائم على تحقيق الفعالية في أداء المهام الموكلة إليه.

وذلك بالتطرق إلى مفهوم فعالية نظام الرقابة الجبائية وأهم المشاكل والعقبات التي تحول دون تحقيقها للفعالية في الأداء وفي الأخير مقترحات تفعيل آليات الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم فعالية نظام الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهه

إن مفهوم الفعالية لنظام الرقابة الجبائية مرتبط بتحقيق الأهداف المسطرة.

أولا: مفهوم فعالية نظام الرقابة الجبائية

يتصف هذا المفهوم (فعالية نظام الرقابة الجبائية) بالتعقيد لوجود مجموعة من العلاقات المتشابكة والمتداخلة بين الفعالية المنظمة من ناحية وبين العوامل المؤثرة أو المحددة لها من ناحية أخرى.

وقد عرف YACHTMAN وآخرون الفعالية على أنها "تعني قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية المسطرة خلال فترة زمنية معينة"[1].

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

وبإسقاط مفهوم الفعالية العامة على نظام الرقابة الجبائية فان فعالية هذا الأخير تكمن في مدى تحقيقه للأهداف المتواجدة من اجلها بشكل متوازن ، حيث أنه قد تتعارض بعض الأهداف فيما بينها ، فالهدف المالي للرقابة الجبائية قد يتعارض مع الهدف الاجتماعي ، نتيجة أنه في بعض المناطق قد يتم فيها إعداد برامج رقابة مكثفة بغية إعادة تحصيل الموارد الضائعة من الخزينة، ويتم التضحية بالهدف الاجتماعي في وقت جميع المكلفين أما قدرة المساواة.

ونتيجة لتعارض بعض أهداف الرقابة الجبائية يتعين على المشرع الجبائي مراعاة المصالح الثلاثة التالية[2]:

[1] عبد السلام أبو قفح، انتصارات الأعمال والاستثمار الدولي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص 223.

[2] محمد أبو نصار، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، عمان، 1996، ص 15-16.

1– مصلحة الدولة

تتحقق بما توفره الرقابة الجبائية من استرجاع الأموال الضائعة ، والتي تساهم الدولة من خلالها في تغطية نفقاتها المختلفة، وبالقدر الذي يساعد في تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية دون وجود تشوهات.

2– مصلحة المكلف

تتحقق مصلحة المكلف بالضريبة من الرقابة الجبائية بالقدرة التي تكون فيه هذه الرقابة عائق أمام طموحاته.

3– مصلحة المجتمع

تحقق مصلحة المجتمع من الرقابة الجبائية من خلال الآثار الايجابية التي تترتب عنها كاستخدام حصيلة الموارد الضريبية المسترجعة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة في شق الطرق وتوفير الإنارة العمومية ، التعليم، الصحة أي تحقيق رفاهية المجتمع ، ونشير إلى التوفيق في تحقيق رفاهية المجتمع يتوقف على التوفيق بين المصالح الثلاثة السابقة الذكر وصعب التحقيق.

لذلك من واجب المشرع الجبائي أن يحدث تقاربا وتوازنا فيما بينها على ضوء الأولويات والظروف المحيطة بها.

ثانيا: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

رغم الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية و الجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال إضافة إلى المبالغ التي يتم استرجاعها من خلال مختلف أشكال الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، إلا أنها لازالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها، وذلك نظرا للمشاكل والصعوبات التي تواجهها.

1– المشاكل المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية

تواجه الرقابة عدة معوقات تختص بنظام الرقابة الجبائية في حد ذاتها من أبرز هذه المشاكل ما يلي[1]:

1–1– مشكل البرمجة وتنفيذها

إن الآلية التي تتم بها برمجة واختيار القضايا تتميز بالبطء الشديد من حيث التوقيت لان وجود برنامج سنوي واحد يخضع للتصفية في أكثر من مرحلة يؤثر سلبا على إعداد واختيار القضايا كما أن ضرورة اختيار ومصداقية المديرية المركزية للتحقيقات الجبائية المنجزة تعود في العادة إلى عمل مصالح مديريات الرقابة المكلفة بتنفيذ برامج

[1] عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، طبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص 249.

التحقيق، لأنها في بعض الأحيان تقوم بإتمام المهام المسندة إليها قصيرة ويبقى لها الوقت الكافي لانجاز عدة قضايا أخرى، وبما أنه من الضروري الرجوع إلى المديرية المركزية المسؤولة عن انتقاء ملفات فان كل ذلك يأخذ وقتا كان من الأفضل استغلاله.

1-2- مشكل الكفاءة والإمكانيات البشرية

رغم تدعيم الإدارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الإطارات والممثلين في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغاربي للجباية والجمارك إلا أنها لازالت تعاني من نقص في الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية وخاصة في ظل تطور طرق التهرب الضريبي استعانة المتهربين بذوي الخبرة لاستعمال طرق لا يتم اكتشافها إلا من طرف مراقبين مختصين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال كما تساعد الخبرة والكفاءة في كسب الوقت من خلال سرعة اكتشاف الأخطاء والتلاعب التي يمكن أن يقوم بها المكلف بمجرد الاطلاع على وضعية الملف ونوع نشاطها والمخالفات التي يرتكبها كما تعاني الرقابة من نقص المراقبين خاصة وان قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم من طرف أعوان الإدارة الذين لهم رتبة مراقب على الأقل ، حيث تبين إحصائيات المديرية الفرعية للوسائل لسنة 2010 إن عدد المراقبين المختصين بالرقابة على التقييمات العقارية 58 مراقبا[1]، هذا ما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للرقابة الجبائية من حيث الإمكانيات البشرية مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد للملفات، وخاصة في ظل الانفتاح الاقتصادي المتميز بكثرة المتعاملين اطمئنانا للتهرب من دفع الضريبة بكل الطرق الممكنة، دون مخافة الوقوع في قبضة الرقابة الجبائية، كما يبعث بالفشل في نفوس المراقبين، إضافة إلى المشكل الكمي الذي تعاني منه الإدارة الجبائية في أعوانها والذي يحول دون كفاءتها ، هناك مشاكل ذات طابع نوعي حيث أن نجاح الإدارة الجبائية في أداء وظائفها مرتبط أيضا بمدى توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرات الواسعة التي تساهم في ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها, لكن ما تتميز به الإدارة الجبائية الجزائية أنها تفتقد لهذه الكفاءات ، إذ انه أكثر من 63% من إجمالي عمالها لا يتمتعون بمستوى جامعي ، رغم أن 46 % منهم لا يتعد مستوى عمرهم

[1] إحصائيات المديرية الفرعية للوسائل، مديرية الأبحاث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب، 2010.

40 سنة، كما أن اغلب عمالها تواجدوا في وظائفهم بالأقدمية دون المرور في مجال التقنيات الجبائية الذي سمح لهم بتوسيع مداركهم وتوسيع معارفهم[1].

1 – 3 – مشكل الوسائل والإمكانيات المادية

لا يعد نقص الموارد البشرية المؤهلة المشكل الوحيد الذي تعاني منه إدارة الرقابة الجبائية ، فحتى إذا كانت هذه الكفاءات متوفرة, فان غياب أدنى وسائل الضرورية المحفزة على العمل سيؤدي بالضرورة إلى قصورها في أداء مهامها، مما ينعكس سلبا على مردودية الجهاز الرقابي ككل[2].

ومن بين مشاكل الوسائل والإمكانات المادية التي تعرقل مصالح الرقابة الجبائية نجد:

- ضعف أجور ومرتبات العاملين في الإدارة الجبائية، الأمر الذي يحد من تدعيم هذه الأخيرة بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة والكفاءة الفنية الفعالة ، فضلا عما قد يؤدي إلى انخفاض أجور هؤلاء العاملين ، وزيادة أعباء معيشتهم من دفعهم إلى الانحراف والتقصير في الاضطلاع بمسؤوليتهم[3].
- إن مصالح الرقابة الجبائية بطبيعتها تتطلب الحركة الدائمة في أطر تنفيذ المهام المسندة لها ، سواء في قيامها بحملات الرقابة في عين المكان ، أو جمع المعلومات من مختلف المصالح الإدارية الأخرى وهذا كله يتطلب توفر وسائل التنقل، لكن مصالح الرقابة الجبائية تفتقد للكثير منها ، مما يؤثر سلبا على أداء مهامها الرقابية ، خصوصا في المناطق المعزولة والبعيدة.
- عدم توفر المكان الملائم الذي يليق بأعوان الرقابة في الإدارة التي يعملون فيها, والذي يساعدهم في أداء مهامهم، فهي لا تتوفر على أدنى شروط العمل الفعال ، كتوفير الأدوات المكتبية التي تفتقدها العديد من الإدارات الجبائية.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مديرية العامة للضرائب، المتضمن تدابير وإجراءات جديدة مرتقبة من طرف إدارة الضرائب، الجريدة الرسمية، العدد 15، المادة 7 بتاريخ 23-10-2003، ص 34.

[2] عبد الحميد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 250.

[3] يونس احمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، أحمد عبد الله، المالية العامة، مصر، 1999، ص 157.

- عدم توفر جهاز الاستعلام الذي يزود إدارة الضرائب بالمعلومات اللازمة من أعمال نشاطات المكلفين بالضريبة.
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري ، والتي لم تعد قادرة وغير مناسبة للتعامل مع مستجدات والتطور المذهل في تكنولوجيا المعلومات والاتصال.
- حيث أن عدم توفر إدارة الرقابة الجبائية على أدنى الوسائل الحديثة كالأجهزة الالكترونية قادها إلى تكديس الملفات ، وعدم متابعة الكثير من القضايا لعدة سنوات ، والبطء يؤدي حتما إلى فقدان الدولة أموال الاستهانة بها.

1 – 4 – مشكل التشريعات الجبائية

تؤدي بعض التشريعات إلى الحد من فعالية أداء جهاز الرقابة الجبائية نظرا إلى[1]:

أ. عدم وجود نصوص تشريعية تحمي أعوان الرقابة في تنفيذ مهامهم.

ب. صدور العديد من التعديلات في القوانين التي تثير الكثير من الجدل والنقاش ، وتؤدي إلى الكثير من البلبلة الفكرية بين الممولين وأعوان الضرائب.

ت. عدم توفر نسخ للقوانين، المنشورات، اللوائح، والتعليمات التي على أساسها يقوم العون بأداء مهامه.

ث. عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجيا الحاصلة.

1 – 5 – مشكل الإحصائيات الجبائية

إن للإحصائيات الجبائية دور هام في تزويد السياسة الجبائية والاقتصادية بالمعطيات الضرورية التي تبني قراراتها على ضوئها[2].

لكن المنظومة الجبائية الجزائرية تفتقد للعديد من هذه الإحصائيات بسبب نقص المعطيات الضرورية ، وكذا انعدام المقاييس الموضوعية لإعدادها.

إذ تعد بصفة تقريبية وعشوائية ، وبالتالي فهي غير إرادية ، كما هو الحال لإحصائيات تقديرات ظاهرة التهرب الضريبي، فتارة يصرح بأنه بلغ حوالي 50 مليار سنتيم، وتارة 100 مليار سنتيم.

[1] يونس أحمد البطريق، مرجع سبق ذكره، ص 239.

[2] محمد قاسم القريوني، الإصلاح الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، الأردن، 2001، ص29.

إضافة إلى ما سبق هناك مشكل التأخر في إعداد الإحصائيات ، كيف لا والإحصائيات الخاصة ببعض نتائج التحقيقات الجبائية المطبقة خلال 2008 حتى وقتنا الحالي لم يتم إعدادها، ويعود هذا على العموم إلى عدم احترام مديريات الضرائب الأوقات المحددة لإرسال المعلومات إلى المصلحة المركزية لقيامها بعملية التجميع النهائي للمعطيات والمعلومات ، لتصدر في الأخير الإحصائيات الختامية لمجمل العمليات والموارد المحققة.

وبالتالي الإشكال المطروح، إذا لم تكن لدينا تقديرات تقريبا، يمكن للسلطات المعنية اتخاذ إجراءات كفيلة للحد من التهرب الضريبي؟، وكيف يمكن الحكم على فعالية جهاز الرقابة؟.

1 – 6 – مشكل عدم مواكبة التطورات الاقتصادية و التكنولوجية

إن نظام الرقابة الجبائية القائم يلائم العمليات التقليدية، لكن التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة عالميا أفرزت عدة تحديات خطيرة لا تتماشى وهذا النظام ، ومن بين ما أفرزته هذه التطورات هو التجارة الالكترونية.

إذا تختلف أنظمة الرقابة الجبائية في بيئة التجارة التقليدية عنها في بيئة التجارة الالكترونية ، وذلك لاعتماد هذه الأخيرة على التبادل الالكتروني للبيانات التي يقوم على أساس نقل ، تداول وتشغيل الحاسبات الالكترونية دون الاعتماد على المستندات والدفاتر والسجلات التقليدية المعروفة في المحاسبة ، وينعكس أثر هذا النظام على أساليب المراقبة الجبائية لصفقات التجارة الالكترونية ، حيث يصعب على المراقب الجبائي تتبع مسار الصفقات بهدف فحصها ومراجعتها، والتأكد من اكتمالها، خاصة وأن التقليدي للرقابة الجبائية يعتمد كليا على مراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة واستخدام الأساليب التي تهدف إلى وجود دليل موضوعي يؤيد صحة القيمة الدفترية بنود القوائم المالية[1].

وبالتالي يتجلى لنا عدم صلاحية الأساليب التقليدية للرقابة لتطبيقها في مراقبة أنشطة التجارة الالكترونية.

2 – العلاقة السيئة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة

[1] عبد العزيز السيد مصطفى، أساسيات الرقابة على نظم التبادل الالكتروني للبيانات وانعكاساتها على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الالكترونية، ورقة عمل قدمت ضمن فعاليات مؤتمر حول التجارة الالكترونية، الأفاق والتحديات، المجلد الثاني، جامعة الإسكندرية كلية التجارة، الإسكندرية 25-27 يوليو 2002، ص 428.

تعد الإدارة الجبائية من الإدارات ذات المهام الصعبة والمهمة في نفس الوقت ، فهي مهمة من حيث تحصيل الإيرادات التي تستخدمها الدولة في تمويل النفقات العامة، وصعبة حيث يوكل لها مهام تطبيق القانون الضريبي، ومن هنا تنشأ العلاقة الصعبة والمتشابكة مع الممولين بأنواعهم المختلفة وبإمكاناتهم وأنشطتهم المتعددة.

إذ تسعى الإدارة الجبائية إلى تنفيذ المهام المسندة لها وتحصيل أكبر قدر من الإيرادات الجبائية دون الأخذ بعين الاعتبار للعديد من العوامل المرتبطة بالمكلفين الذين تتعامل معهم ، ما يبقي حدة الصراع بينهما في نمو مستمر.

وفي هذا الإطار سنحاول أن نتناول الأسباب المعدية بينهما ، سواء تلك التي ترجع إلى الإدارة الجبائية أو المكلفين بالضريبة.

1 – الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية

والتي نجد من بينها:

- البطء في تقديم الخدمات ، حيث يشكو الكثير من المكلفين بالضريبة من طول الوقت الذي يتطلبه انجاز أية عملية يراجعون بشأنها الإدارة الضريبية ، ولذلك أصبح للمفهوم العلمي للبيروقراطية (والذي يعني الدقة والإتقان في العمل) معنا سلبيا ينصرف إلى التعقيد والروتين الذي لا مبرر له.
- تعدد الإجراءات وطول المسالك التي تمر منها القرارات الإدارية ، يرتبط هذا العنصر بالعنصر السابق إلا أن الفرق هو أن البطء لا يكون بسبب تكاسل الموظفين بل لأسباب تنظيمية تتمثل في تعدد الجهات اللازم مرور المعاملات عليها ، الأمر الذي يستغرق وقتا طويلا ودون أن يكون هناك أسباب منطقية لذلك[1].
- غياب موظفي الاستقبال والاستعلام الذين يستقبلون المكلفين بالضريبة ويرشدونهم للجهة المعنية بالأمور التي يراجعون بشأنها، وكذا الرد على استفساراتهم المتعلقة بتطبيق الضريبة عليهم.
- إن الوظيفة العمومية هي خدمة يقوم بها الجهاز الإداري والعاملون فيه بشكل يتفق مع توقعات ومطالب المواطنين الذين يمولون نفقات هذه الأجهزة وليس كما هو سائد بأنها امتياز أو سلطة تعطيهم الحق في

[1] محمد القاسم القريوتي، مرجع سابق ذكره، ص 29.

التحكم بالمواطنين حسب اعتبارات شخصية وغير موضوعية ، وهذه حقيقة تغيب عن أذهان كثير من أعوان الإدارة الجبائية الذين يرون أنفسهم حكاما لا خدما للمكلفين بالضريبة.

- وجود عدد كبير من المكلفين الأميين دون أن تكلف الإدارة الجبائية نفسها عناء تقدير عددهم للبحث عن حلول ملائمة لهم في مجال استخدام الاستمارات والتصريحات وتبسيطها بالقدر الكافي الذي يكون في متناول أغلب المكلفين بالضريبة.
- بعد الإدارة الجبائية عن المكلفين بالضريبة في المناطق النائية ، إذ يضطر المكلف أحيانا إلى قطع مئات الكيلومترات من اجل ملء تصريح ، وكان بإمكان الإدارة الاستناد بالبلديات للتقليل من هذه الأعباء على المكلفين.
- غياب الجهود في سبيل التعريف بالنظام الجبائي والقيام بتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة أو المرئية، في حين نجد انه في الكثير من الدول كندا مثلا (هناك تنسيق مع الوزارات الأخرى مثل التربية الوطنية، التكوين المهني، التعليم العالي) من أجل نشر الثقافة والوعي الضريبي لدى الأفراد، إن العمل في هذه الدول لا يقتصر على هذا الحد وإنما يتعداه إلى البحث عن كل وسائل الممكنة الأخرى لتعميم الثقافة الضريبية بدءا من التصريح إلى غاية الدفع وتوزيعها مجانا على أوسع نطاق[1].
- غياب الشفافية في التعامل حيث تعد هذه الأخيرة من الوسائل الضرورية التي تعمل على تعزيز الثقة.
- انتشار ظاهرة الفساد في الإدارة الجبائية [2]، فقد غرقت هذه الأخيرة في بحر الأمراض الاجتماعية والأخلاقية مثل الرشوة ، المحسوبية، البيروقراطية، إلى درجة تحولت فيه إلى أنشطة شبه عادية ، تستفيد منها طائفة كبيرة من موظفي الإدارة وكأنه حق من حقوقهم ويقبله المكلفين مكرهين كونه الطريق لتحقيق حاجياتهم[3].

وقد عرف "ألاتس" ظاهرة الفساد الإداري بأنه "إخضاع المصالح العامة لأهداف خاصة ، ثم انتهاك الأنماط المقبولة للواجب والمصلحة العامة".

---

[1] عبد المجيد قدي، مرجع سابق ذكره، ص 251.

[2] عباس بدران، التحديات المجهولة في وجه الحكومة الالكترونية ، الفساد الإداري وغياب الشفافية والأمن المعلوماتي http:// www. al- jazira. com, 14/04/2017, page2.

وتوصل إلى أن الفساد الإداري يتصف بعدة خصائص منها[1]:

يعتبر الفساد خيانة للثقة وتتصف أعمال الفساد بالسرية ، كما يقوم مقترفوا الفساد بالتمويه على أنشطتهم التي يقومون بها عادة ما يشترك في السلوك الفاسد أكثر من شخصين.

ومما سبق ذكره يتضح أن الفساد الإداري هو انتهاك للواجبات الوظيفية التي تعلي من شانها المنفعة الشخصية على حساب المنفعة العامة.

وبالتالي أصبح يشكل أهم أسباب ضعف العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين النزهاء والضعفاء هم الذين يدفعون ثمن هذه الممارسات الأخلاقية من طرف أعوان الضرائب.

2 – الأسباب المتعلقة بالمكلفين بالضريبة

والتي نجد من بينها:

- درجة الوعي لدى المكلفين بالضريبة، و التي ترتبط بدرجة التعليم، المستوى الثقافي، وكذا نظرة الممولين إلى دور الدولة في تمويل وتنفيذ البرامج التي تعود بالنفع على المجتمع، و مدى اقتناعهم بالعدالة الضريبية. فإذا كانت هذه العوامل ايجابية فإنها ستساهم في زيادة درجة وعيهم الضريبي، و بالتالي سيقومون بأداء واجباتهم الجبائية دون وجود أية مشاكل، أما إذا كانت سلبية فستؤدي إلى نقص درجة وعيهم الضريبي، ومنه لجوءهم إلى كل أساليب التهرب،بغية التملص من أداء واجباتهم الجبائية وهذا ما يعمل على عرقلة أداء الإدارة الجبائية.
- بعض المكلفين يعتقد أن عملية إعداد الإقرار الضريبي ومراجعته من قبل الإدارة الجبائية هي عمل مزعج, حيث يشكل تجسيدا وتلخيصا للضغوط و الالتزامات الضريبية حيث تعد معيارا شاقا بالنسبة لهم لأنها عنصر للضغط و التوتر كل عام ، بسبب الخوف من التأخير في تقديم الإقرار أو خشية السهو في ملء احد البيانات أو الخطأ في تقديرات الدخول و هو ما يترتب عليه جزاءات وعقوبات.
- حساسية المكلفين بالضريبة لاعتقادهم بأنها مجرد عقوبة مفروضة عليهم من قبل السلطات العامة.

3 – عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى

[1] عطية حسين أفندي، الممارسات الغير الأخلاقية في الإدارة العامة، مركز الدراسات البحوث الدول النامية قضايا التنمية، جامعة القاهرة، 1999، ص 53.

تحتاج الإدارة الجبائية لممارسة مهامها خصوصا في مجال الرقابة الجبائية للعديد من المعلومات حول المكلفين الذين تقوم بمراقبتهم ، ولا يمكنها إتمام ذلك إلا بالتنسيق مع مختلف المؤسسات والإدارات الحكومية الأخرى, كمصالح القضاء ، البنوك ، مصالح التجارة ، التي تحوز على أكبر قدر ممكن من المعلومات حول هؤلاء المكلفين وذلك في إطار ممارسة أنشطتهم، والتي تستدعي التعامل مع تلك المؤسسات والإدارات[1].

لكن توجد هناك قطيعة وعدم التنسيق في العمل وتبادل المعلومات بين هذه الأخيرة وبين مصالح الرقابة الجبائية، يشكل لها عائقا يحول دون أداء مهامها بكفاءة.

وفي هذا الصدد صرح احد مسؤولي الإدارة الضريبية بقوله: "إن البنوك مثلا لا تزودنا بالمعلومات اللازمة لمتطلبات عمل مصالح الرقابة ، إذ تمكننا فقط من الحصول على معلومات تخص فترة أربعة أشهر من العمل، مبررين ذلك بأنه إذا تجاوز أجل هذه الفترة يتطلب ذلك بحثا في أرشيف البنك لاستقصاء المعلومات المطلوبة، وسبب بسيط كهذا يكلف إدارة الضرائب خسارة جسيمة في الوقت".

وقد صرح كذلك مدير البحث والتحقيقات الجبائية للمديرية العامة للضرائب ، إن الإدارة الضريبية تواجهها العديد من العراقيل الخارجة عن نطاقها مما يعيقها عن أداء مهامها ، كما هو الحال بالنسبة لقطاع العدالة الذي لا يساعد بالمستوى المرغوب في مكافحة التهرب الضريبي ، فقد أشار إلى أن الدعاوى القضائية المرفوعة من طرف مصالحه ضد المتهربين من دفع الضرائب لا تفصل فيها العدالة إلا بعد مرور 27 شهرا لمعدل لكل قضية، وهو ما لا يساعدنا للقضاء على التهرب الضريبي حيث كشف انه من أصل 341 قضية رفعت للعدالة سنة 2003، لم تفصل هذه الأخيرة سوى في 65 قضية فقط[2].

إضافة إلى مشكل عدم التنسيق المحلي الذي تعاني منه الإدارة الجبائية الجزائرية، يواجهها كذلك انعدام في التنسيق وتبادل المعلومات مع مختلف الإدارات سواءا الجبائية أو غيرها على المستوى الدولي ، خصوصا لما تعرفه الجزائر من انفتاح اقتصادها على السوق الخارجية وفتح أبوابها أمام المستثمرين الأجانب الذين يعمدون إلى استخدام تقنيات عالية لتسريب أرباحهم إلى الخارج دون إخضاعها للضرائب ، وكذا المستثمرين المحليين الذين ينشطون في الخارج دون تحول أرباحهم للبلد الأم.

[1] محمد القاسم القريوني، مرجع سبق ذكره، ص 283.

[2] ولهي بوعلام، اثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، (غير منشورة)، 2004، ص 197.

مما سبق ذكره نلاحظ أن عدم مساهمة مختلف المؤسسات والإدارات سواءا على المستوى المحلى أو الدولي في مساعدة الإدارة الجبائية عامة ومصالح الرقابة الجبائية خاصة ، هو الذي يعمل على الحد من كفاءتها في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

وأخيرا يمكننا القول أن العيوب التي تتصف بها إدارة الرقابة الجبائية والمشاكل التي تعاني منها تعيقها في تنفيذ المهام الموكلة إليها بكل كفاءة وفعالية.

المطلب الثاني: تقييم أداء الإصلاح الضريبي

لتحديد مدى جودة وفعالية الرقابة الجبائية ، سنحاول تشخيصها من خلال إسقاط مؤشرات"فيتو تانزي" الثمانية، الاختبارات الشخصية، لاكتشاف مدى جودة وفعالية نظام الضريبي معين والمتمثلة في [1]:

1 – مؤشرات التركيز

هل يأتي جزء كبير من الإيرادات الضريبية من عدد ضئيل نسبيا من الرقابة الجبائية ؟.

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

2 – مؤشر التشتت

هل هناك رقابة مزعجة قليلة الإيراد، وهل عددها قليل جدا إن وجدت؟.

تكاد تكون كل أنواع الرقابة الجبائية مزعجة بالنسبة للمكلفين بالضريبة وأكثرها تكمن في الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE)، لأنها تمس الذمة المالية الشخصية له م، لذا فان عددهم يكون قليلا جدا من 4% إلى 5% وإيراداتها الضريبية لا يمكن الحكم عليها بالقلة أو الكثرة، نظرا لحداثة تطبيقها.

3– مؤشر التآكل

هل الرقابة المطبقة قريبة بما فيه الكفاية إلى حالات التهرب الممكنة ؟.

[1] عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 165-167، بتصرف.

يمكننا القول بأن الرقابة الجبائية بعيدة عن حالات التهرب الممكنة فالعديد من النشاطات المتهربة لم تطلها عملية المراقبة خصوصا إذا علمنا أن عدد الملفات المحصاة سنة 1998 الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي قدرت بـــ 634.879 ملفا، وعدد الملفات المراقبة في نفس السنة هو 1250 ملفا أي بنسبة 0.2 %[1].

هذا ما يبرر حتما أن معظم أنشطة التهرب الضريبي لم تتم عملية مراقبتها وهذا دون إحصاء الأنشطة التي لم يتم التصريح بها على الإطلاق ، والتي تتم في ظل الاقتصاد الخفي ، ولا يخفى على أحد النمو المذهل الذي عرفه في السنوات الأخيرة نتيجة الانفتاح الاقتصادي الذي تعرفه الجزائر.

4– مؤشر تآكل التحصيل

هل تدفع لمستحقات الضريبة المعاد تأسيسها من جانب المكلفين بالضريبة دون تأخير؟.

يسعى دوما المكلف بالضريبة للتقليل والتخفيض من المستحقات الجبائية المفروضة عليه وبالتالي ففي الكثير من الأحيان تأخر تسديد هذه المستحقات المعاد تأسيسها ، نظرا لخوض المكلف في دائرة المنازعات الجبائية حيث صرح مدير المنازعات بالمديرية العامة للضرائب أنه توجد 14700 قضية طعن موجودة في مصلحة المنازعات والموزعة ب 7000 قضية على مستوى لجان الدوائر، 6700 ملف على المستوى الولائي ، و1000 قضية باللجنة المركزية، ولا يخفى على أحد المدة التي تستغرقها ، مما يؤدي على تأخيرات هامة لاستيفاء الخزينة العامة لحقوقها من هؤلاء المكلفين.

5 – مؤشر التحديد

هل يعتمد نظام الرقابة الجبائية على أقل عدد ممكن من الرقابة المحددة ؟.

إن نظام الرقابة الجبائية في الجزائر يعتمد في أساسه على نوعين من الرقابة ، التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، إضافة إلى أن بعض التحقيقات التي تتم على مستوى المتفشيات والمتمثلة في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

6 –مؤشر الموضوعية

هل تنفيذ معظم الرقابة الجبائية يكون وفقا لمقاييس أو معايير موضوعية؟

الإجابة تكون بلا، فقد تتكون معظم الملفات المنتقاة لا تستمد على معايير موضوعية لاختيارها .

[1] ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، فرع التخطيط، جامعة الجزائر، (غير منشورة)، 2002، ص 118.

7 –مؤشر التنفيذ

هل نظام الرقابة الجبائية منفذ بالكامل وبفعالية ؟

لا يمكن الحكم على الرقابة الجبائية بأنه منفذ بالكامل وبفعالية ، نظرا لانعدام الإحصائيات التي تمكننا على الأقل من إعطاء نظرة حول الانجازات المطبقة ومقارنتها بالتقديرات ، ولكن الملاحظ أن نظام الرقابة الجبائية المطبق بالجزائر غير منفذ بالكامل وليس فعالا ، ونظرا للأرقام المرتفعة التي تعرفها ظاهرة التهرب الضريبي والتي تزداد سنويا، هذا من جهة ومن جهة أخرى لضعف مستوى تأهيل إدارة الرقابة الجبائية ونقص عدد المراقبين القائمين على التنفيذ.

8 –مؤشر تكلفة التحصيل

هل تكلفة تحصيل الموارد الضريبية المتهرب من دفعها على المالية العامة هي أقل ما يمكن؟.

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

مما سبق ذكره يمكننا تسجيل أربع إجابات بصفة قطعية ، أما الإجابات الأربع الأخرى فهي نسبية وغير محسوبة، وهذا ما يدل على أن نظام الرقابة الجبائية قليل الجودة والفعالية.

المطلب الثالث: آليات تفعيل نظام الرقابة الجبائية

لقد لاحظنا فيما سبق أن للتهرب الضريبي آثارا ضارة في عدة جوانب ، لذلك تعمل الدول على مكافحة هذه الظاهرة وذلك على المستوي المحلي والدولي لمعالجة أسبابه.

أولا: تحسين فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي ، لذلك فان تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب، وذلك بمراعاة ما يلي:

تبسيط النظام الضريبي: يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب ، فضلا على صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها ، وعليه يجب إن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضريبة، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي ، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات

التي تطرأ عليه، كما أن تعقد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية اتجاه الضريبة ، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية و استقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر الكافي من أجل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

إرساء نظام ضريبي عادل: يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل وذلك من خلال مراعاة ما يلي [1]:

–الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.

–شمولية الضريبة.

–اعتدال معدل الضريبة.

–تجنب الازدواج الضريبي.

–إعفاءات ضريبية مدروسة.

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة ، وذلك بعدم تميز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأساليب موضوعية.

تحسين التشريع التدريبي: إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترابط عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي يتضمنها التشريع الضريبي ، وعليه سد منافذ التهرب أضف إلى ذلك وجوب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى يتمكن من إحداث تجاوب مع الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.

ثانيا: التحسينات المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية

1 -من حيث البرمجة

ينبغي تفعيل إجراءات البرمجة بشكل يسمح بالانتقال من الرقابة العامة إلى الرقابة المعمقة بتكامل مراحل الرقابة وذلك عن طريق:

[1] ناصر مراد، النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 162– 163.

تسطير برنامج الرقابة ومتابعة من طرف السلطات المركزية.

الاعتماد على الأساليب الكمية في عملية البرمجة التي تؤدي إلى تحليل الخطر الجبائي من جهة وتنويع أشكال الرقابة التي تبنى على مراقبة كل أنواع الأنشطة.

وفي هذا الإطار فـإن المتابعة الدقيقة لتطور النشاطات التجارية انطلاقا من توزيع التجارة على قطاعات النشاط تبعا لإحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري (انظر الجدول) الذي من شانه أن يعطي صورة دقيقة عن أولويات عملية التحقيق في المحاسبة ، إذ من الممكن أن تتركز عملية التحقيق في قطاع الخدمات والتصدير والاستيراد باعتبارهما يشكلان أكثر من 50% من مجموع الأنشطة[1].

جدول رقم 2-4: توزيع التجار المسجلين على قطاعات النشاط(التجاري) إلى غاية 2015/12/31.

بيان	إنتاج السلع	إنتاج حرفي	تجار الجملة	تجار التجزئة	خدمات	استيراد/تصدير	المجموع
أشخاص طبيعيون	247083	5238	83380	780403	708118	811	1772487
النسبة إلى المجموع	%13.94	% 0.28	%3.58	% 42.34	%39.84	% 0.02	%100
أشخاص معنويون	59369	1786	20358	135179	65417	42522	202972
النسبة إلى المجموع	%29.25	%0.88	% 10.03	%6.66	%32.23	%20.95	%100

المصدر: عن إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري: WWW.CNRCOMS.DZ التحميل يوم 2017/04/23 على الساعة 12:06.

أن تتم بصورة آلية كل المؤسسات التي تتوقف مؤقتا عن النشاط أو تنمي النشاط أو تغير مكان النشاط.

تحديث معايير اختيار القضايا تماشيا مع التحولات المتسارعة للاقتصاد مع ترك حرية لمصالح الوعاء القاعدية في اعتبار معايير قد تكون ذات خصوصية على مستوى مصالحهم.

أن تتم برمجة أصحاب المهن الحرة و مسيري الشركات وأعضائها للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بعد آلية برمجة كل المؤسسات المستفيدة من امتيازات الجبائية أي كان نوع النشاط.

2 -من حيث الموارد البشرية

[1] الهام محمد الصحابي عبد العقار، المعالجة الضريبية للصفقات التي تتم من خلال التجارة الالكترونية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، (غير منشورة)، 2004، ص 183.

إن نجاح نظام الرقابة الجبائية في أداء وظائفه مرتبط بتوفر عدة مقومات ، من أهمها توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرات الواسعة من خلال[1]:

2-1- رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية

وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

يمثل انتقاء أعوان الرقابة نقطة الارتكاز الأساسية لنجاح منظومة الرقابة الجبائية ويجب أن يكون انتقاؤهم قائما على أساس عملي وموضوعي يراعى فيه المستوى العلمي والخلقي والنفسي لهم ، وأن يتحلوا بالإخلاص والحماس في العمل.

ضرورة ترقية أخلاق المهنة بغية تحسين الأداء الوظيفي وذلك من خلال إدراجها كمادة ينبغي تلقينها في مرحلة التكوين الأولى لأعوان الدارة الضريبية عن طريق إشباعهم بالأسس والمبادئ العامة لعلم الواجبات ، لكي لا يواجهوا صعوبات وعقبات أثناء القيام بمهامهم الوظيفية.

تأهيل وتدريب أعوان الرقابة، من خلال إيفادهم إلى الدورات الأجنبية التي تقام في الجهات الدولية.

تحسين الأداء، حيث شرعت المديرية العامة للضرائب منذ شهر جانفي (2008) في إبرام عقود النجاعة مع مصالح الرقابة الجبائية لفترة سنتين ، وهي آلية جديدة مستحدثة بغية التقييم الدوري للإطارات لتحديد الإجازات والعقوبات.

- مراعاة جانب التخصص، فلا يمكن أن تستند مهمة التحقيق كما هو معمول به في الكثير من الأحيان إلى عون متخصص في القانون، لذا يجب توفر طابع الاختصاص من أجل ضمان مردودية أكبر للموظف.

2-2- التكوين المستمر

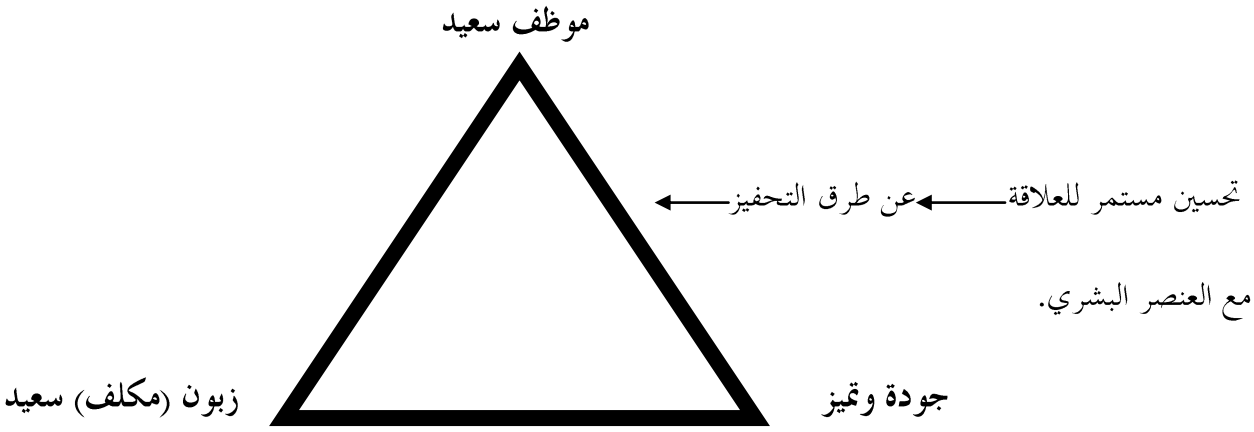
عن طريق تسطير برنامج دوري للتكوين حتى يسمح لأعوان الرقابة من مواكبة التغيرات الحاصلة في نظام الرقابة الجبائية، بالإضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطورة ، وكذا اعتماد التأهيل والتدريب كسياسة دائمة لرفع كفاءة جهاز الرقابة الجبائية.

2-3- تبني سياسة التحفيز

[1] ناصر عبد القادر، حميدة جميلة، أخلاقيات المهنة ركيزة أساسية البناء إدارة جباية عصرية وحديثة، في مجلة المالية للمدرسة الوطنية للضرائب، العدد 02 /أفريل 2002، ص 32.

إذ يعد العنصر البشري ثروة تملكها الإدارة الجبائية يجب المحافظة عليها واستثمارها بأكفأ السبل والوسائل وتحسين هذا الاستثمار بشكل دائم عن طريق التحفيز الفعال والجيد من أجل تحقيق مثلث الجودة الموضح كمايلي:

الشكل رقم 2-3: مثلث الجودة الشاملة



المصدر: عمر الوصفي العقيلي، المنهجية الكاملة في إدارة الجودة الشاملة، دار وائل للنشر، الأردن، 2001، ص142.

حيث أن العنصر البشري يعد هو وسيلة تطبيق إذ يناط به تنفيذ البرامج الجبائية ومنه سيتفاعل مع المكلفين بالضريبة، وبالتالي فهو المسؤول عن تحقيق الفعالية في العمل ورضا المكلفين، ولذلك من الضروري تبني سياسة تحفيز جيدة من خلال السعي إلى تحسين أوضاع الرقابة الجبائية ماديا واجتماعيا لكسب ولائهم وإخلاصهم في العمل ورفع روحهم المعنوية لتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي تعرض عليهم من طرف الممولين وهذا بتطبيق نظام الأجور يكفل حصول هؤلاء الأعوان على أجور تناسب طبيعة المسؤوليات وعلى مكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة

لمجدين منهم بالإضافة إلى توفير قدر من الحماية والأمن اللازمين لضمان الأداء الجيد في تنفيذ مهامه الرقابية هذا من شأنه التشجيع على المزيد من الجهد لتحسين جودة العمل والأداء المرتفع[1].

3- من حيث الإمكانيات المالية

إضافة إلى تحسين الوسائل البشرية لابد أن يصاحبه تحسين على مستوى الوسائل المادية، إذ لا فائدة من توفر كفاءات بشرية دون توفير أدنى شروط العمل الفعالة بتأدية مهامها بكل جودة وكفاءة وفي هذا السياق لابد من أخذ جملة من الإجراءات بغية التحسين من مردودية أداء إدارة الرقابة الجبائية من خلال تدعيمها بالهياكل القاعدية، مع تأثيثها وتجهيزها بكل المعدات المكتبية الحديثة وتوفير وسائل النقل الضرورية[2].

وكذلك من أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا وتحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع حيث أن التعميم في تسيير مختلف أعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي، ويكتسي نظام الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الضريبية عن طريق برمجة عملية لملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية وفي هذا الإطار سطرت الإدارة العامة للضرائب برنامجا طموحا يهدف إلى تحسين إمكانياتها المادية، وكذلك بتجهيز مختلف مفتشيات الضرائب عبر كامل التراب الوطني بتجهيزات الإعلام الآلي[3].

ولقد خصصت نفقات عملية تجهيز الإدارة الضريبية التي تمتد من سنة 2000 إلى سنة 2013 بثلاثة عشرة مليار ومائتين مليون دينار مما يدل على الاهتمام البالغ الذي توليه الدولة قصد زيادة كفاءة الإدارة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي.

4 – مسايرة التطورات الاقتصادية و التكنولوجية

يستدعي ضرورة مواكبة كل المستجدات المحلية والعالمية التي تؤثر على عمل نظام الرقابة الجبائية وذلك بتمويل نظام الإعلام والاتصال وفتح قنوات تعاون واتصال مستمر بين إدارة الضرائب والشركات المختلفة، وإن تساعد هذه الإدارة الشركات على التحول إلى النظم الالكترونية حتى يكون للإدارة الدور الفعال في هذا التحول تحت مراقبتها، وذلك لمساعدة هذه الشركات إلى الولوج بخدمة الحوكمة الالكترونية على غرار دول عديدة ويجب

[1] رضا بوعزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص نقود وبنوك، جامعة الجزائر، (غير منشورة)، 1998، ص 205.

[2] غزو مبروك، مرجع سابق، ص73.

[3] La Lettre de la D.G.I.Bulletin de services Fiscaux. N27- Janvier. 2009

كذلك أن تشجع الإدارة الضريبية تدقيق المعلومات من خلال صفحات المعلومات والخدمات المعلوماتية الأخرى، وربط جميع مراكز المعلومات ومصادرها على شبكة الانترنيت[1].

ومن شان هذا أن يحقق الشفافية والوضوح بالإضافة إلى تطور نظام الاتصال الدولي والتنسيق من خلال تتبع كل المؤسسات والأفراد فيما يخص التوطين والتحولات البنكية سواء بقرض تجاري أو خاص.

ثالثا: تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة

إن تحسين العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية لا تقتصر على أحدهما فقط بل هي مسؤولية الطرفين معا، وعليه يجب على كل منهما اتخاذ الإجراءات الكفيلة بالتحسين المستمر في علاقتهما[2].

1 – الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية

-إن تحضير مكلف وتصرفه ايجابيا نحو الضريبة تقع مسؤولية أكثر على حجم المجهودات المبذولة من طرف الإدارة الجبائية في محاولة لتغيير تلك النظرة السيئة للضريبة، وكذا الجهاز التنفيذي المسؤول عن جبايتها.

-الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي لدى الممولين حتى تكون لهم ثقافة مجتمع ترتكز على أهمية الضرائب في التنمية الاقتصادية، وتعريفهم بالدور المهم للحصيلة الضريبية في الإنفاق على الخدمات الصحية والتعليمية والتأكيد أن الدور الرئيسي للمصلحة هو تقديم خدمة متميزة تشجع الممول على القيام بدوره المهم في المجتمع وتنميته، وليس الهدف هو تحصيل الضرائب فقط بل تأكيد أن كلا من الممول والعون الجبائي وإدارة الشركاء في تحقيق هدف واحد هو خدمة المجتمع ولقيام الإدارة بهذا الدور المهم من الضروري أن تستعين بكافة وسائل الإعلام المرئية والمسموعة وبالنشرات الدورية لإبراز دور الضرائب في تمويل الاقتصاد القومي، مما يحتم ضرورة تقديم قرارات وسداد الضرائب المستحقة باعتبار ذلك واجب وطني هام.

– التزام الإدارة الجبائية بنمط الثقافة والوضوح في منهج عملها وإتاحة حرية وصول المعلومات عما تقوم به من أعمال للمواطنين والدارسين، وليس فقط استجابة لطلباتهم بل بمبادرات منها وذلك لأنها تقوم بأعمال سرية بل تقدم خدمات تمس حياة المواطنين الذين يستشعرون أهميتها.

[1] البنك الدولي، تقرير الحكم الدولي الجيد لأجل التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، تحسين التفتيشية والمشاركة، 2003.

[2] جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية وأثرها على الضرائب في مصر، كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد 179، نوفمبر 2002، ص 78.

– تحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال تدعيم الإدارات الجبائية بمكاتب العلاقات العامة تقوم من خلالها بمساعدة الممولين وإرشادهم إلى التفسيرات الصحيحة لأحكام قوانين الضرائب وطرق تحديد الأوعية وقيمتها ومواعيد سدادها، كما تعمل على مساعدة بعض الممولين الذين تكون لديهم صعوبات في م لأ بيانات الإقرار الضريبي كما الحال في الممول الأمي الذي لا يعرف القراءة ولا الكتابة.

– تحسين العلاقات الإنسانية حيث تعد من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة اتجاه المكلفين، وتخفيف حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة وبذلك يجب إحداث برنامج التكوين النفسي لجميع موظفي الإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة اتجاه المكلفين.

– الحد من مشاعر تصغير المكلف أمام الإدارة الجبائية من خلال تبسيط العبارات الإدارية وتحسين شروط الحوار بينهما عند تطبيق الإجراءات الثنائية، إضافة إلى ضرورة استرجاع الحوار الشفوي قبل إرسال الإشعار بالتقويم تبعا بالإجراء التحقيق، وفي هذا الإطار اقترح مجلس النواب الفرنسي وضع عبارة "اقتراح تعديل إخضاعهم عوضا عن الإبلاغ بالتقويم لأنه يرى أنها توافق أكثر معيار الإجراءات الثنائية"[1].

–وحبذا أن تأخذ الإدارة الضريبية الجزائرية بهذا الاقتراح، لان إرسال بلاغ باقتراح تعديل الإخضاع فيه نوع من الليونة في التعامل إضافة إلى احترام وتقدير المكلف إما إرسال بلاغ بالتقويم فكأنه حقيقي بممارسات عمليات تدليسية، وإن الإدارة الجبائية وحدها الفاصل في الحكم.

–تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة وذلك بتأسيس تصريح تصحيحي بالنسبة للشركات التي تتوفر على جمعية عامة مخول لها البحث في حسابات الشركات في اجل لا يتعدى 21 يوما الموال لانقضاء الآجال القانونية المنصوص عليها في القانون التجاري.

–تأسيس إلزامية التبليغ بالتصريحات النهائية مع تبيان إلى العناصر المنصوص عليها في التشريع الساري المفعول مواد وقوانين الضرائب الموافقة وتأسيس الإخضاع الضريبي وحساب الحقوق والغرامات المترتبة عنها، وهذا تحت طائلة بطلان إجراءات الرقابة الجبائية.

–منح اجل ثان للرد مدته 40 يوما للمكلفين بالضريبة الخاضعين لعملية التصحيح عندما يشمل التبليغ النهائي عناصر جديدة في التصحيح.

[1] رضا بوعزيزي، مرجع سبق ذكره، ص 78.

-توسيع الاستفادة من التأجيل القانوني لتسديد الحقوق المستحقة لمجموع الشكاوى والنزاعات دون الأخذ بعين الاعتبار مصدر تأسيس الضرائب المحصل عليها، إضافة إلى تمديد أجال اللجوء، إلى لجان الطعن من شهرين إلى أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة الجبائية.

-ترقية الوسائل الحديثة كموقع انترنت للمديرية العامة للضرائب وذلك من خلال إثرائه بمعلومات جبائية بعد كل تعديل يمس التشريع الضريبي وتزويد محتواه بمزيد من معلومات تخص ذمة الخاضعين للضريبة.

2 – الإجراءات المتعلقة بالمكلف

-القيام بأداء واجباتهم الجبائية بكل صدق وأمانة ك أن يقتدوا ببعض المكلفين النزهاء الذين يفتخرون بأداء مستحقاتهم الجبائية أمثال القاضي الأمريكي الذي يقول: "أحب أن ادفع الضرائب لأنه بها اشتري حضارتي"[1].

-أن يقتنع المكلف بضرورة أدائه لواجبه الضريبي، وأن يقوم به وحده طائعا مختارا عن طيب خاطر مستمدا ذلك من الدور الفعال للضريبة في البناء الاقتصادي والاجتماعي.

-ضرورة استعلام واستفسار المكلفين عم حقوقهم وواجباتهم الجبائية بمراجعة الإدارة الجبائية لتزويدهم بمختلف المعلومات وكذا الحضور والمشاركة في الملتقيات التي تنظمها وزارة المالية والمديرية العامة للضرائب وكذا بغية تطوير ثقافتهم الجبائية.

رابعا: تدعيم التكامل و التنسيق بين الإدارة الجبائية و مختلف الإدارات الأخرى

إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها على أحسن وجه ولوضع حد أمام هذه الصعوبات من اجل توجيه البحث والمراقبة أصبح توطيد العلاقة بين الإدارات والهيئات الأخرى أمرا حتميا، وذلك يرجع إلى أن هذه الإدارات والهيئات يمكن أن تساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزتهم ووضعها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة.

ومن الإدارات الهامة التي يستدعي ضرورة التنسيق بينها وبين الإدارة الجبائية، نظرا لما تملكه من معلومات جد قيمة بالنظر للمسؤوليات الملقاة على عاتقها والصلاحيات المخولة لها إذ نجد:

1 – المصالح التجارية

[1] ريتشارد جود، حدود الضريبة، مجلة التمويل والتنمية، العدد 5، 01-03-1990، ص 14.

وهذا التنسيق يتعلق خاصة بمديرية الأسعار والمنافسة ومديرية الإحصاء وعلى هذه المصالح أن ترسل كافة المعلومات التي بحوزتها والمتعلقة بمختلف المكلفين في مجال تشكيل أسعار المبيعات والخدمات، مرفقة بالدراسة التحليلية لملف الأسعار والإحصائيات المتعلقة بنوع الخدمات المقدمة.

2 – مصلحة الجمارك

من واجب هذه الأخيرة التنسيق مع الإدارة الجنائية باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج ونظرا لما لها من إمكانيات استقصاء المعلومات بشكل حركة رؤوس الأموال والتحولات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، كما يجب على مصلحة الجمارك أن تفرض على كل مستورد تقديم شهادة مهنية أثناء عملية الاستيراد، هذه البطاقة تكون من مفتشية الضرائب وعلى مصالح الجمارك أن ترسل تلقائيا وبدون أي طلب مسبق من طرف مصلحة الجبائية تخص عملية الاستيراد.

خلاصة

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية والتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة ومطابقتها مع الدخول الحقيقية، وما تم التحصل عليه من معلومات من مصادر أخرى، والعمل على اكتشاف الأخطاء والانحرافات والقيام بتصحيحها.

ونظرا للدور الهام الذي تلعبه الرقابة الجبائية فقد تم إنشاء هياكل إدارية تختص بعملية الرقابة الجبائية وإجراءاتها إضافة إلى ذلك السهر على تطبيق قوانينها ومراقبة السير الحسن لها على جميع المستويات الوطنية والولائية وكذا الجهوية، كما حدد لها المشرع أشكالا تختلف باختلاف نوع النشاط وأهمية رقم الأعمال ومن جهة أخرى قام بسن مجموعة من القوانين والإجراءات التي تنظم سير عملية الرقابة الجبائية من خلال الحقوق الممنوحة لكل من الإدارة الجبائية والضمانات المقدمة للمكلفين بالضريبة والذي يؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان إجراءات الرقابة الجبائية.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
البسملة شكر وعرفان الإهداء الملخص	
فهرس المحتويات	I
قائمة الجداول	V
قائمة الأشكال	VII
مقدمة	أ– ج
الفصل الأول: مفاهيـــم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي	6-42
تمهيد	7
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة	8
المطلب الأول: مفهوم الضريبة ومبادئها	8
المطلب الثاني:أنواع الضرائب وأهدافها	11
المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة	21

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي	25
المطلب الأول: تعريف وأنواع التهرب الضريبي	25
المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي	28
المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي	31
المبحث الثالث: الآثار الناجمة عن ظاهرة التهرب الضريبي وطرق قياسه	33
المطلب الأول: الآثار المالية لظاهرة التهرب الضريبي	33
المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي	36
المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي	38
المطلب الرابع:طرق قياس التهرب الضريبي	39
خلاصة الفصل	42
الفصل الثاني: الإطار النظري والقانوني لنظام الرقابة الجبائية	109-43
تمهيد	44
المبحث الأول: الإطار النظري والهيكلي للرقابة الجبائية	45
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها	45
المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية	47

المطلب الثالث: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية	51
المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية	57
المطلب الأول: حق الإدارة في القيام بالرقابة وفق القانون	57
المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة	60
المطلب الثالث: الضمانات المقدمة للمكلفين بالضريبة	63
المبحث الثالث: التحقيقات الجبائية والعقوبات المفروضة	68
المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة	68
المطلب الثاني: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية VASFE	75
المطلب الثالث: الغرامات والعقوبات	77
المبحث الرابع: تقييم فعالية نظام الرقابة الجبائية	84
المطلب الأول: مفهوم فعالية نظام الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهه	84
المطلب الثاني: تقييم أداء الإصلاح الضريبي	93
المطلب الثالث: آليات تفعيل نظام الرقابة الجبائية	96
خلاصة الفصل	105
الفصل الثالث: دراسة حالة للتهرب الضريبي بمديرية الضرائب في ولاية المدية	142-106

تمهيد	107
المبحث الأول: التنظيم الإداري لمديرية الضرائب	108
المطلب الأول: هيكلة مديرية الضرائب	108
المطلب الثاني: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	110
المبحث الثاني: إجراءات التحقيق	114
المطلب الأول: الإجراءات الأولية للتحقيق	114
المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي ونتائجه	119
المطلب الثالث: نهاية التحقيق وإجراءاته الختامية	125
خلاصة الفصل	132
خاتمة	137-133
قائمة المراجع	145-138
الملاحق	154-146

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	السلم الضريبي التصاعدي الإجمالي "الطبقات"	16
2-1	السلم الضريبي التصاعدي بالشرائح	17
3-1	أوجه التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي	29
3-2	العقوبات الأصلية لجريمة الغش والتهرب الضريبي	84
4-2	توزيع التجار المسجلين على قطاعات النشاط إلى غاية 2010/12/31.	101
1-3	جدول أصول الميزانية	124
2-3	خصوم الميزانية	125
3-3	معلومات عن الفاتورة رقم 99 A 2617728	129
4-3	معلومات عن فاتورة غير قانونية رقم: 05A 1632589	130
5-3	وجود فاتورة غير قانونية برقم 07A0961972	130
6-3	رقم الأعمال والربح	130
7-3	الرسم على القيمة المضافة	131
8-3	الرسم على النشاط المهني	131
9-3	الرسم على المشتريات الواجب إرجاعه الخاص بالفواتير غير القانونية	132

10-3	الضريبة على الدخل الإجمالي	132
11-3	فواتير غير قانونية	136
12-3	فاتورة غير قانونية رقم 043	137
13-3	فاتورة غير قانونية رقم 117	137
14-3	تأسيس رقم الأعمال	137
15-3	الرسم على القيمة المضافة بعد الإدماج	138
16-3	الرسم على النشاط المهني بعد الإدماج	138
17-3	الرسم على المشتريات الواجب إرجاعها الخاص بالفواتير غير القانونية	139
18-3	الضريبة على الدخل الإجمالي	139

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-2	مخطط الرقابة على الوثائق	51
2-2	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	58
3-2	مثلث الجودة الشاملة	103
1-3	الهيكل التنظيمي لمديرية الولائية للضرائب لولاية المدية	113
2-3	مكونات مكتب المراجعة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية المدية	116

فهرس المحتويات

فهرس الجداول والأشكال

مقدمة عامة

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

الفصل الثاني: الإطار النظري والقانوني للرقابة الجبائية

الفصل الثالث: دراسة حالة التهرب الضريبي في ولاية المدية

الخاتـــمة العامة

الملاحـــــق

قائمة المراجـــع

والمصـــادر

الملحق 01: إشعار بالتحقيق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

مديرية الضرائب

ولاية :المدية

رقم:

إلى السيد :مقاولة أشغال البناء

إشعار بالتحقيق

السيد" : ع"

لنا شرف إعلامكم أننا سوف نتقدم إلى مقـــر مؤسستكـــم

في 2009-06-21 على الساعة ******** وهذا من اجل مراقبة التصريحات:

- أرباحكم المتعلقة بنشاطات 2005 -2006 -2007 -2008 .
- رقم أعمالكم لسنوات 2005-2006-2007-2008.
- المداخيل المهنية لنشاطات السنوات 2005-2006-2007-2008.

ولذا فإنكم ملزمون بوضع تحت التصرف مختلف الوثائق الخاصة بالمحاسبة من أجل فحصها ومراقبتها وخاصة منها: دفتر الأستاذ، دفتر اليومية، دفتر الجرد، والوثائق المبررة.....الخ.

مع الإشارة أن لكم الحق في إحضار مستشار من اختياركم خلال عملية التحقيق.

وإذا لم يتم التحقيق بسبب اعتراضكم الشخصي فإننا ملزمون بتطبيق الإجراء المتعلق بقرارات المادة 321من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي ينص على فرض تلقائي للغرامة الضريبية دون بلاغ مسبق ودون مناقشة للعقوبات المذكورة في مواد القانون المذكور أعلاه.

تقبـــــل منـــــا سيـــــدي فائق الاحتـــــرام والتقديـــــــر.

صدرت بالمدية فـــي: 2009/06/07.

الأعوان المحقون رئيس فرقة

التحقيق

السيد:"س" مفتش السيد" :ب "مفتش رئيسي

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مديرية الضرائب بولاية المدية.

الملحق 02: الوثيقة المقدمة لمراجعة ملف جبائي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

لمديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب بالمدية

مديرية الضرائب الولائية

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

رقـــــــــم: XX

إلى السيـــــد X

: -

مفتشيتي الضرائب المباشرة.

-مديرية الضرائب الغير المباشرة والرسم على رقم الأعمال.

الموضوع: تحقيق في المحاسبة.

برنامج التحقيق لسنة 2008 أطلب الإطلاع على الملف الجبائي في إطار تحقيق برنامج التحقيق الجبائي لسنة 2008.

لنا الشرف أن نطلب منكم تسليمنا الملف الجبائي المفتوح الخاضع للرقابة الجبائية.

السيد: X

العنوان : المدية

خاتم المدير

إمضاء المفتش الرئيسي : ش

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مديرية الضرائب بولاية المدية.

الملحق 03: الوثيقة المقدمة لبداية التحقيق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية.

المديرية العامة للضرائب.

مديرية الأبحاث والتحقيقات.

المديرية الجهوية للضرائب بالمدية.

بطاقة بداية أعمال التحقيق.

المدية في:

رقم القضية الضريبية: 47 -2009 رقم المادة: xx

رقم التعريفة الجبائية:

الاسم واللقب أو المقر الاجتماعي:

النشاط :أشغال عمومية

العنوان: المدية

إشعار بالتحقيق في المحاسبة رقم وض/ 47 /م ف ر ج/م 03 بتاريخ-2008-07-04.

أرسل وأستلم في: يد بيد.

فترة التحقيق من2005/01/01 إلى 2008/12/31.

اسم ولقب ورتبة الأعوان المحققون:

السيد:"ش" مفتش.

السيد:"ع " مفتش

تاريخ بداية الأعمال التحضيرية: 2008/07/16.

تاريخ الرقابة المفاجئة: 16 -07-2008

تاريخ التدخل بعين المكان: 16 -07-2008.

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مديرية الضرائب بولاية المدية.

الملحق04: الوثيقة المقدمة للإشعار بالتقويم بعد التحقيق المحاسبي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الأبحاث والتحقيقات

المديرية الجهوية للضرائب بالمدية.

إشعار بالتقويم بعد التحقيق المحاسبي.

الرقم المرجعي 1217/DIW/47/SDCF/ B3

إلىالسيد: Xأشغال عمومية بالمدية .

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق رقم : والذي أعلمناكم من خلاله بموضوع التحقيق المحاسبي من .....الى:..... في العمليات المتعلقة بالسنوات 2005، 2006، 2007، 2008 بالضرائب والحقوق والرسوم التالية.

ضرائب ورسوم مماثلة، ضرائب غير مباشرة الرسم على رقم الأعمال، التسجيل والطابع ونتيجة لذلك لنا الشرف أن نعلمكم بان الإدارة تقترح تغيير العناصر المكونة للقاعدة الضريبية التي تساهم في حساب بعض الضرائب، الحقوق والرسوم، وتطالبكم بضرائب تكميلية للأسباب المعروضة في الإشعار.

بحوزتكم مهلة 40 يوم ابتداءا من تاريخ استقبال هذا الإشعار من أجل توضيح ملاحظاتكم أو قبول الاقتراحات المتعلقة بالتقويم، عدم الرد خلال هذه الفترة يعتبر قبولا من طرفكم. ألفت انتباهكم بأن الحقوق المذكورة أعلاه في هذا الإطار طبقا للشروط المحددة قانونيا يمكن أن تنجر عنها عقوبات جبائية وبإمكانكم اختيار مستشار لمناقشة هذه الاقتراحات.

هذه الرسالة تتضمن أربعة (04) أوراق مرفقة.

تقبل منا سيدي فائق الاحترام والتقدير.

المدية في:.....

رئيس فرقة التحقي المحققـــون

السيد :ش .مفتش رئيس السيد : ع .مفتش السيد : ب .مفتش

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مديرية الضرائب بولاية المدية.

الملحق05: وثيقة تمثل جدول مقارنة الميزانيات للمؤسسة محل التحقيق



VERIFICATEUR

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

إدارة الضرائب

مديرية الضرائب

ETAT COMPARATIF DES BILANS

concernant

(Exercices : 2004/2005/2006/2007/2008

RENSEIGNEMENTS DIVERS

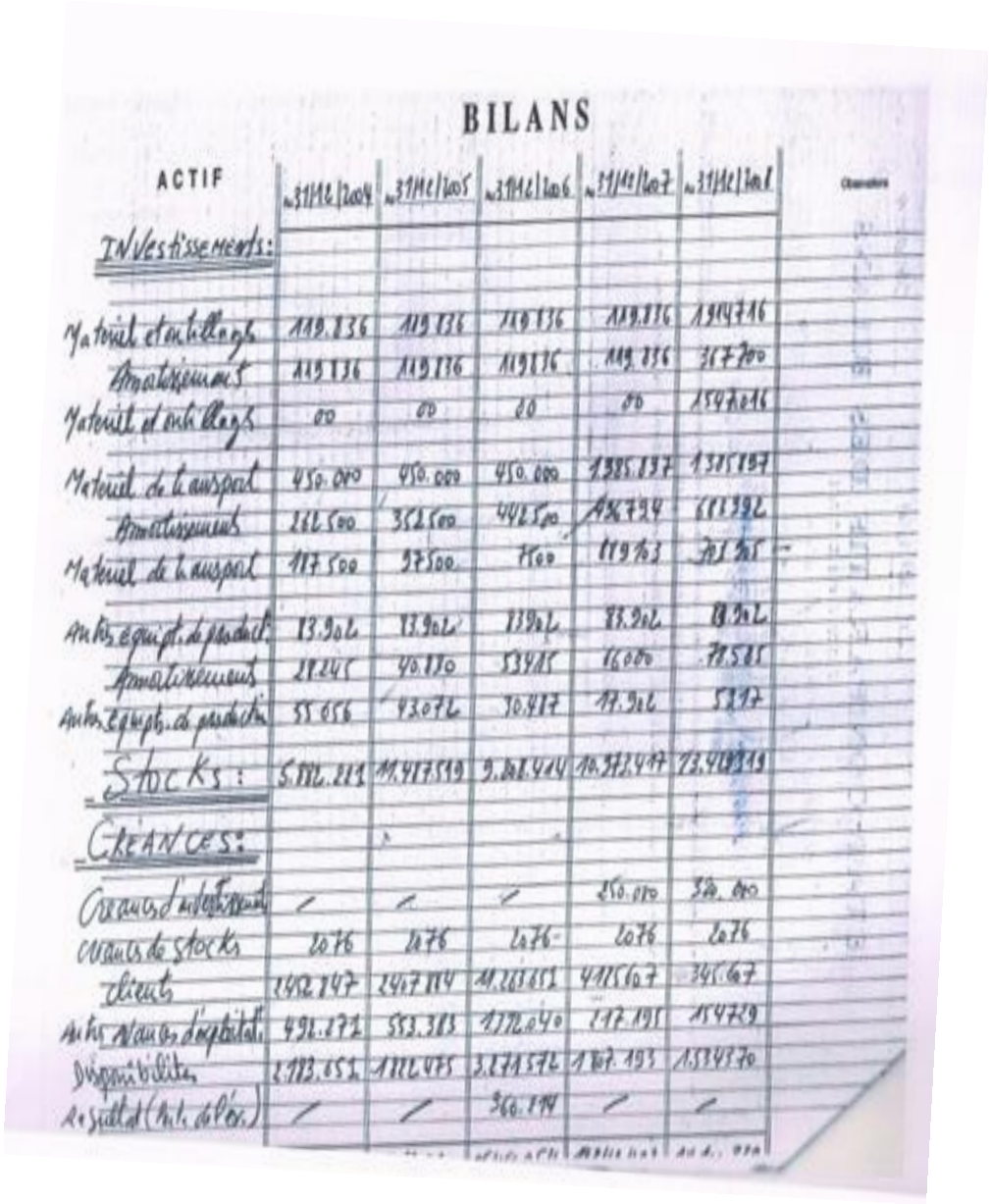
(notamment droits des associés, distributions et attributions de bénéfices, etc...)

Années

Observations

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مديرية الضرائب بولاية المدية.

الملحق 06: وثيقة تمثل جانب الأصول من الميزانية

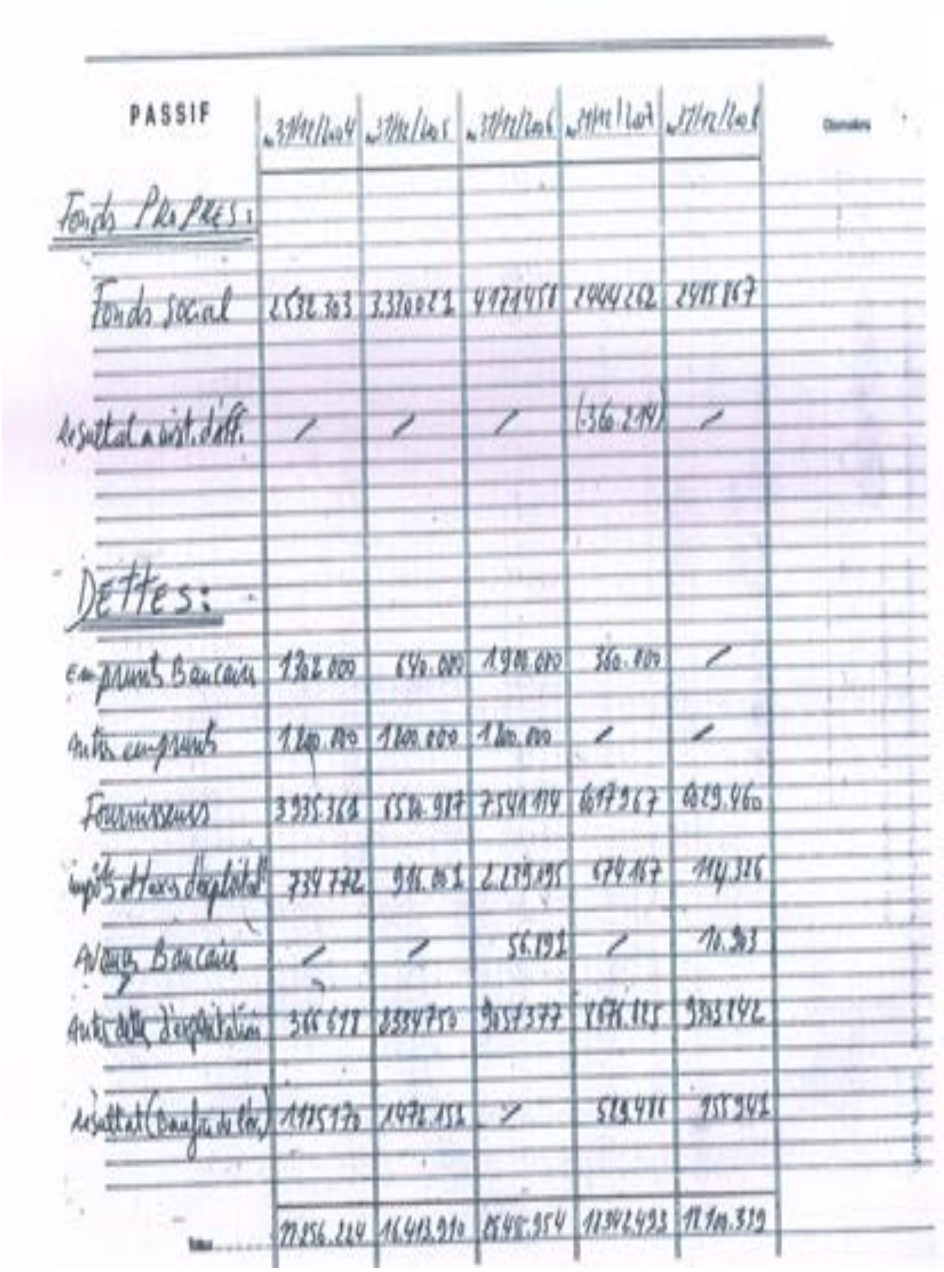


BILANS

ACTIF	31/12/2004	31/12/2005	31/12/2006	31/12/2007	31/12/2008	Observations
INVestissements:						
Matériel et outillages	119.836	119.836	119.836	119.836	1914716	
Amortissements	119.836	119.836	119.836	119.836	367700	
Matériel et outillages	00	00	00	00	1547016	
Matériel de transport	450.000	450.000	450.000	1385.837	1385837	
Amortissements	225.000	352.500	442.500	476.794	611392	
Matériel de transport	117.500	97.500	7.500	119.763	761.765	
Autres équipements de production	13.902	13.902	13.902	83.902	83.902	
Amortissements	28.245	40.330	53.415	66.000	79.585	
Autres équipements de production	55.056	43.076	30.417	17.902	5317	
Stocks:	5.112.211	11.417.519	9.262.424	10.312.447	13.410.319	
CREANCES:						
Créances d'exploitation	/	/	/	250.000	50.000	
Avances de stocks	2076	2076	2076	2076	2076	
Clients	1452.747	2467.114	11.283.851	4115.607	345.67	
Autres créances d'exploitation	491.272	553.385	1772.040	217.191	154719	
Disponibilités	2773.652	1112.475	3.271.572	1767.193	1534770	
Résultat (Actif. de Bilan)	/	/	366.194	/	/	

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مديرية الضرائب بولاية المدية.

الملحق07: وثيقة تمثل جانب الخصوم من الميزانية



PASSIF					
Fonds Propres:					
Fonds social	2532.303	3.310.021	4.774.451	2.444.212	2.911.867
Resultat en inst. diff.	/	/	/	(36.249)	/
Dettes:					
emprunts Bancaires	1362.000	640.000	1.911.000	360.000	/
Autres emprunts	1.240.000	1.200.000	1.600.000	/	/
Fournisseurs	3.935.368	1534.917	7.541.119	6.977.967	6.029.460
Impôts et taxes d'exploitation	734.732	911.062	2.239.195	674.167	1.149.316
Avances Bancaires	/	/	56.192	/	16.363
Autres dettes d'exploitation	345.697	3334.719	9.057.377	7.591.125	5.385.142
Resultat (Banque du Sud)	1.915.720	1.972.452	/	518.491	755.941
	22.256.224	16.413.910	35.481.954	21.342.493	17.180.319

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مديرية الضرائب بولاية المدية.

الملحق 08:



المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مديرية الضرائب بولاية المدية.

الإهـــداء

الحمد والشكر أولا لمبدع الكون سبحانه وتعالى الأحد الصمد الذي سدد خطانا وأنار سبيلنا ويسر لنا إتمام هذا العمل.

والصلاة والسلام على أفضل مبعوث للعالمين محمد خاتم الأنبياء والمرسلين.

أهدي ثمرة جهدي إلى من هي أندى من قطرات الندى، وأصفى من ماء الدجى، إلى من تفرح لفرحي، وتحزن لحزني، أنت يا من أكرمك الله وجعل الجنة تحت أقدامك، غمرتني بفضلك وعطفك ولم تبخلي علي بحنانك التي حملتني وهن على وهن، وبكيت من أجلي في صمت، إليك يا أغلى شخص في الوجود أمي الحبيبة أطال الله عمرها.

إلى من كابد الشدائد لأنعم بالأمان، إلى من أدبني وعلمني العطاء بدون انتظار، والذي أحمل اسمه بكل افتخار، الذي غمرني بفضله وحنانه وأوقد لي شمعة الأمل، أبي العزيز أطال الله عمره.

هذا النجاح إلى إخوتي هواري، عبد الحق،فاروق، يوسف و أختي جويدة، وإلى أخوالي وخالاتي وأبناءهم.

شريكي في هذا العمل "بن يخلف كمال".

وإلى كل من ساعدني في نجاحي من قريب أو من بعيد وإلى الذين لم تحملهم مذكرتي لكنهم في ذاكرتي

الى من فتح وتصفح هذه المذكرة من بعدي.

حمزة

الإهـــداء

الحمد والشكر أولا لمبدع الكون سبحانه وتعالى الأحد الصمد

الذي سدد خطانا وأنار سبيلنا ويسر لنا إتمام هذا العمل.

والصلاة والسلام على أفضل مبعوث للعالمين محمد خاتم الأنبياء

والمرسلين.

أهدي هذا العمل إلى من قال فيهما عز وجل "**وَقَضَى رَبُّكَ أَلا تَعْبُدُوا إِلا إِيَاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَاناً إِما يَبْلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلاهُمَا فَلا تَقُلْ لَهُمَا أُفٍ وَلا تَنْهَرْهُمَا وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيراً**" الآية (23) سورة الإسراء.

إلى من ربياني وسهرا على راحتي، إلى من أنار لي الطريق

لأحقق النجاح في طلب العلم، إلى من أكن لهما العرفان طول

العمر، أمي و أبي أطال الله في عمرهما.

كما أهديه لكل أفراد عائلتي، إلى أخواتي جميلة وفتيحة

وكريمة وأبنائهم، إلى أخي عبد الرحمان ومحمد وجميع

أولادهم، إلى أخي يخلف

شريكي في هذا العمل "بايح حمزة".

وإلى كل من ساعدني في نجاحي من قريب أو من بعيد وإلى الذين لم تحملهم مذكرتي لكنهم في ذاكرتي

الى من فتح وتصفح هذه المذكرة من بعدي.


كمال

خـــــــاتمة

مـــن خلال تطرقنا لهذه الدراسة والمتمثلة في الرقابة الجبائية ودورها في الحد من التهرب الضريبي، تم حصر هذه الدراسة من جانبين النظري والتطبيقي، حيث تم التعرف على المفاهيم العامة حول الضريبة بكونها أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، ويكون ذلك عن طريق اقتطاع نقدي من مداخيل وثروات الأفراد والمؤسسات بصفة جبرية ومنتظمة بهدف تحقيق النفع العام ، وإن إلزامية فرض الضريبة وتعددها يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاج بعض الأساليب المشروعة وغير المشروعة للتهرب من دفعها وهو ما يعرف بظاهرة التهرب والغش الضريبي، والذي توسع بصورة كبيرة في الجزائر وتتعدد أسبابه فمنها ما هو متعلق بالنظام الضريبي الذي يتميز بالتعقيد وعدم الاستقرار، ومنها ما يختص بالمكلف بالضريبة والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة به، ومن خلال تشخيص هذه الظاهرة يتضح أنها غير قابلة للقياس نظرا لعدم إمكانية حصرها، إضافة إلى ما تخلفه من آثار وخيمة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية، لذلك تسعى الحكومة جاهدة وبكل الطرق الممكنة للتخفيف من حدة هذه الظاهرة.

تعتبـــر الرقابة الجبائيـــة في الجزائر الوسيلة الأولى لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والمحافظة على الأموال العمومية لذا منح لها المشرع إطارا قانونيا يتجسد في الحقوق الممنوحة لها والمتمثلة في حق الاطلاع والمعاينة وحق الرقابة والتحقيق، كما وضع لها المشرع أجهزة وهياكل تنظيمية تسهر على تطبيق وتنفيذ إجراءاتها على جميع المستويات المركزية والجهوية والولائية.

تتخـــذ الرقابة الجبائية عدة أشكال تنقسم إلى رقابة عامة ورقابة معمقة، ويعتبر التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من أهم الطرق التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية للكشف عن التهرب الضريبي، حيث يختص التحقيق المحاسبي بالأشخاص المعنويين، بينما يختص التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بدخول الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التحضيرية للتحقيق التي تتضمن البرمجة وجمع المعلومات، ثم مباشرة أعمال التحقيق من خلال الفحص والمراقبة بعين المكان للتأكد من صحة الممتلكات بغرض اكتشاف الممارسات التدليسية الرامية إلى التهرب من دفع الضريبة، ثم تبليغ النتائج المتوصل إليها وإصدار الجداول والأوردة الإضافية الناتجة عن عملية إعادة التقييم.

لكن على الرغم من كل هذه الأجهزة الموضوعة، والإجراءات والوسائل المتخذة لتعزيز عمل نظام الرقابـــة الجبائية، إلا أنه غير كفيل بتحقيق الفعالية في أداء المهام الموكلة إليه.

باعتبار أن الحكم على فعالية نظام الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه، إلا أن المشاكل التي يعاني منها حالت دون ذلك، وهذا ما يستدعي ضرورة اتخاذ كل الوسائل والإجراءات الكفيلة بتحسينها.

1 – اختبار الفرضيات

على ضوء ما قدمناه في الفرضيات السابقة يتضح لنا:

الفرضية الأولى: أن تجسيد العدالة الضريبية لذا دور أساسي في القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي، فقد تحققت، حيث رأينا في الفصل الأول أن كلما كان طريقة تحصيل الضريبة واضحة، وعادلة، وشفافة وغير معقدة كلما زاد ذلك في كسب ثقة المكلفين بالضريبة، مما يخفف من ظاهرة التهرب الضريبي.

الفرضية الثانية: أن فعالية الرقابة الجبائية تتوقف على مدى فعالية أدواتها وأجهزتها، قد تحققت، وهذا ما استطعنا الوصول إليه في كون تفعيل الرقابة الجبائية لابد أن ينطلق من بيئة الإدارة الإلكترونية في إطار نظام المعلومات الجبائية، وكذا إيجاد هياكل قضائية متخصصة، وكل ذلك في إطار التكامل مع آليات تفعيل تدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية.

الفرضية الثالثة: نعتبر الرقابة الجبائية آلية أساسية لمحاربة التهرب الضريبي عن طريق التحقيقات الجبائية ، فقد تحققت، فبالرغم من الثغرات الموجودة إلا أن الرقابة الجبائية تعتبر كعنصر هام في التقليل من التهرب الضريبي وذلك من خلال آلياتها وإجراءاتها التي تتخذها للحد من هذه الظاهرة.

2 – نتائج الدراسة:

ومن خلال دراستنا للموضوع وتعمقنا في جوانبه توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي تمثلت أغلبها فيما يلي:

1. تعتبر الضريبة عنصرا مهما، حيث بإمكانها إحداث تغيرات في النشاط الاقتصادي وذلك من خلال توجه الاستثمارات الخاصة المحلية أو الأجنبية لخدمة التنمية الاقتصادية، وبالتالي خدمة الخزينة العمومية.
2. من أهم الضرائب المعمول بها في الجزائر نجد الضريبة على الدخل لاجمالي والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الشركات.
3. يعاني النظام الضريبي من الغموض وعدم الاستقرار إضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الجبائية ورغم الإصلاحات التي تم إدخالها إلا أنه مازال بعيد كل البعد عن الطموحات والأهداف المسطرة والتي كان محورها الأساسي محاربةالغش والتهرب الضريبي.
4. إن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تعد من أهم الأخطار التي تتسبب في تسرب أموال الدولة فقد تكون بطريقة قانونية عن طريق اختراق الثغرات القانونية والتي تسمح بالتهرب الضريبي وإما بطريقة تدليسية وغير قانونية وتسمى الغش الضريبي.

5. من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي وذلك لطبيعته السرية من جهة، ومن جهة أخرى لتطور طرقه وتعدد أنواعه.
6. تم تطوير الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية واستحداث الأجهزة الجديدة، ولذلك من أجل التقرب أكثر من المكلف بالضريبة، كما تم إنشاء مصلحة التحريات الجبائية على المستوى المركزي، تدعيما للهياكل المركزية والجهوية في مكافحة التهرب الضريبي.
7. يختص التحقيق المعمق بدخول الأشخاص المعنويين الخاضعين لضريبة الدخل الإجمالي، ويتم من خلال مقارنة الدخول المصرح بها مع المداخل والممتلكات الموجودة فعلا لدى المكلف، كما تتم مراقبة مسار حياته وممتلكاته الشخصية وتمتد إلى أفراد عائلته.
8. تعتمد الإدارة الضريبية في الرقابة الجبائية ميدانيا بالدرجة الأولى على التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب وكذا التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الذي ظهر بعد الإصلاح الضريبي، إلى أن تنتهي بالغرامات والعقوبات.

3 -الاقتراحات

من خلال النتائج وباستغلالنا المعلومات التي تلقيناها من خلال دراستنا للحالة التطبيقية بالمديرية الولائية للمدية سنحاول اقتراح بعض التوصيات التي نوجزها فيما يلي:

1. إدخال المزيد من الإصلاحات على النظام الضريبي من خلال تبسيط مكوناته وتوضيحه بجعله أكثر استقرار إضافة إلى تخفيض معدل الضغط الضريبي ومحاولة إرساء قواعد العدالة الضريبية.
2. تبسيط مكونات الجباية العادية من خلال دمج مجموعة من الضرائب في ضريبة واحدة بمعدلات منخفضة للرفع من حصيلتها وبالتالي يمكن جعلها بديلا للجباية البترولية بهدف حماية الاقتصاد الوطني من مخاطر الاعتماد الكلي على المداخيل البترولية.
3. إعادة النظر في الثغرات الموجودة في النظام الضريبي ومحاولة إيجاد إطار قانوني ينظمها، وضرورة إيجاد صيغ قانونية جديدة لكل الطرق والأساليب المستحدثة التي يتم استخدامها في مجال التهرب الضريبي.
4. الاهتمام بموظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع مستواهم العلمي والمهني عن طريق التكون والتدريب المستمر بالإطلاع على كافة المستجدات والتعديلات التي تطرأ من حين لآخر.
5. إعادة النظر في أجور مراقبي الإدارة الجبائية لأبعادهم عن إغراءات المكلفين بالضريبة والقضاء على الرشوة والمحاباة التي تنتشر لدى أصحاب النفوس الضعيفة وعديمي الضمير المهني.
6. إنشاء مقرات عمل جديدة وتقريبها من المكلف وتزويدها بمختلف التجهيزات الإدارية.

7. تطوير العمل بالإدارة الجبائية من خلال تعميم استعمال الإعلام الآلي في كافة التعاملات الإدارية الجبائية مع المكلف بالضريبة وربطها بشبكة معلوماتية مع كافة الإدارات ذات صلة لا سيما إدارة السجل التجاري ومديرية التجارة وكذا إدارة الجمارك، بالإضافة إلى إنشاء هياكل تنظيمية وقانونية للرقابة التجارية والجمركية لتدعيم الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الآفة.
8. تحسين أساليب التعامل مع المكلفين وذلك من خلال تدعيم الإدارات الجبائية بمكاتب العلاقات العامة وتعزيز اللقاءات والملتقيات مع الجمعيات والاتحادات المهنية لكسب ثقة المكلفين بالضريبة، ولما لا الوصول إلى الحالة المثلى للمكلف التي اختصرها القاضي الأمريكي holms في قوله: "أحب دفع ضرائبي لأنها ثمن الحياة المتحضرة".
9. اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف ويتم ذلك من خلال عقد اتفاقيات دولية وهذا ما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية.
10. إعداد نظام عقوبات صارم على من ثبت عليه مخالفة القانون سواء المكلف بالضريبة أو المحققين.

✍شكر وعرفان✍

نشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، فهو القائل "وإذ تأذن ربكم لئن شكرتم لأزيدنكم ولئن كفرتم إن عذابي لشديد" الآية (07) سورة إبراهيم.

ولقول رسول الله صلى الله عليه وسلم " من لم يشكر الناس لم يشكر الله" رواه الترمذي

نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير والاحترام للأستاذ المشرف "بن قيدة مروان" لقبوله الإشراف على هذا العمل وعلى نصائحه وتوجيهاته التي لم يبخل 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 خير.

يارب ... لا تدعنا نصاب بالغرور إذا نجحنا. ولا أن 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...وإذا 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 أساء إلينا الناس أعطينا شجاعة العفو.

قائمة المراجع والمصادر

أولا: القرآن الكريم

ثانيا: الحديث النبوي الشريف

ثالثا: الكتب

1. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، دارهومة الطبعة للنشر والتوزيع، الطبعة 17، الجزائر، سنة 2014.
2. حسن خلف فليح، المالية العامة، عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2008.
3. حسين أفندي عطية، الممارسات غير الأخلاقية في الإدارة العامة، مركز الدراسات البحوث الدول النامية قضايا التنمية, جامعة القاهرة، 1999.
4. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
5. حميد بوزيدة،، جباية المؤسسات (الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر)، 2007.
6. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة (الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005).
7. زينب حسين عوض الله، المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، مصر، 1994.
8. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة (بدون دار النشر، مصر، بدون سنة النشر).
9. سليمان حمد علي، سحيمات قيلات، الرقابة الإدارية المالية مع الأجهزة الحكمية، دراسة تحليلية وتطبيقية، دار الثقافة الأردن، 1992.
10. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة (منشورات الحلبي الحقوقية، مصر، 2006).
11. صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة (الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992).
12. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2006.
13. عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي في الاقتصاد العام (دار النهضة للنشر والتوزيع، بيروت، 1974).
14. عبد الحميد عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة (الدار الجامعية، مصر، 2004).

15. عبد السلام أبو قفح، انتصارات الأعمال والاستثمار الدولي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003.

16. عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة (دار زهران للنشر، الأردن، 2009.

17. عبد الكريم صادي بركات، يونس أحمد بطريق وآخرون، المالية العامة (مؤسسة كتاب الجامعة، مصر، 1979).

18. عبد المجيد حامد دراز، مبادئ الاقتصاد العام (الطبعة الأولى، دار الجامعة، مصر، 1989).

19. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

20. عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، دار جرير للنشر والتوزيع ، طبعة الأولى ، عمان ، الأردن، 2011.

21. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 2003.

22. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية (دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1972).

23. عدي عفانة، عادل القطاونة، أحمد الجدع، الجديد في المحاسبة الضريبية (الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004).

24. علي العربي، عبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة (جامعة الإسكندرية، مصر، دون سنة النشر).

25. مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام "المالية العامة" (دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004)، بتصرف.

26. محمد أبو نصار، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، عمان، 1996.

27. محمد الطاهر سعودي، المالية العامة (دار قانة للنشر، بدون بلد النشر، 2009).

28. محمد طاقة، ندى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة (دار المسيرة، الأردن، 2010).

29. محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر،2008.

30. محمد قاسم القريوني، الإصلاح الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، الأردن، 2001.

31. المرسي سيد الحجازي، مبادئ الاقتصاد العام (الدار الجامعية، مصر، 2000).

32. ناصر مراد، النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

33.ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر (الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004).

34. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق (دار هومة، الجزائر، 2003).

35. يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، أحمد عبد الله، المالية المالية، دون دار النشر، مصر، 1995.

رابعا: المذكرات والأطروحات

1. إلهام محمد الصحابي عبد العقار، المعالجة الضريبية للصفقات التي تتم من خلال التجارة الالكترونية، رسالة ماجستير, كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، (غير منشورة)، 2004.

2. أيمن عبد الكريم السكافي، أثر الإعفاءات الضريبية على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين (رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد العلوم الإدارية، جامعة الأزهر، فلسطين، (غير منشورة)، 2013/2012).

3. بوعلام ولهي، اثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي ، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، (غير منشورة)، 2004.

4. جمال الدين العاقر، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي، دراسة حالة بلدان المغرب العربي (رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل والاستشراف الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، (غير منشورة)، 2008.

5. حمودي ولد شيخنا، السياسة الضريبية في موريتانيا (رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، (غير منشورة)، 2012/2011.

6. خديجة ثابتي، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، دراسة حالة ولاية تلمسان، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، (غير منشورة)، 2012/2011.

7. رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش حالة الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، كلية العلوم وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، (غير منشورة)، 2002/2001.

8. رضا بوعزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص نقود وبنوك، جامعة الجزائر، (غير منشورة)، 1998.

9. زهرة محمد حبو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص مالية، (غير منشورة)، 2003-2004.

10. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي (رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (غير منشورة)، 2012/2011).

11. عبد الحكيم بلوفي، ترشيد نظام الجباية العقارية، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (غيرمنشورة)،2011 /2012.

12. عبد الرحمن محمد الدحلة سمر، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، دراسة تحليلية مقارنة، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية المراسلات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، (غير منشورة)، 2004.

13. عبد السلام واكواك ، فعالية النظام الضريبي في الجزائر، دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي (مذكرة ماستر في العلوم التجارية)، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011).

14. عبد الغني بشرى، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر1999-2000 (رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، (غير منشورة)، 2011/2010).

15. عمر ذكار، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المالي والمحاسبي والمعيار12، (مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص: دراسة محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2010).

16. عميرة العمور سالم، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، دراسة تحليلية على قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة (فلسطين)، (غير منشورة)، 2007.

17. عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع- اقتصاد التنمية، جامعة باتنة، (غير منشورة)، 2004.

18. فاروق زوار، الرقابة الجبائية ودورها على محاربة التهرب، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص مالية، جامعة بومرداس، (غير منشورة)، 2003-2004.

19. فاطمة محمد عبد الحافظ حسونة، أثر كل من الزكاة والضريبة على التنمية الاقتصادية ، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، (غير منشورة)، 2009).

20. لخضر بن أحمد، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة (رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية فرع التسيير، جامعة الجزائر، (غير منشورة)، 2002/2001).

21. لخضر يحى، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، (غير منشورة)، 2007/2006.

22. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، علوم تسيير، تخصص محاسبة جامعة بسكرة، (غير منشورة)، 2011.

23. محي الدين بوقليعة، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2013-2014.

24. مرشد حمدان محمود فاضل، المعالجة الضريبية لمعاملات المصارف الإسلامية ، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، (غير منشورة)، 2005.

25. مبروك غزو، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2016/2015.

26. مريم غضبان، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البويرة، 2015/2014.

27. مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في التسيير في معهد العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، (غير منشورة)، أكتوبر 2008.

28. نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، (1999-2003)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، (غير منشورة)، 2004/2003.

29. يوسف قاشي، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري) رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، (غير منشورة)، 2009/2008.

خامسا: الملتقيات والمجلات

1. البنك الدولي، تقرير الحكم الدولي الجيد لأجل التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، تحسين التفتيشية والمشاركة، 2003.

2. جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية وأثرها على الضرائب في مصر، كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد 179، نوفمبر 2002.

3. خالد الخطيب، التهرب الضريبي (مجلة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، المجلد 16، العدد02، 2000).

4. ريتشارد جود، حدود الضريبة، مجلة التمويل والتنمية، العدد 5، 01-03-1990.

5. عبد العزيز السيد مصطفى، أساسيات الرقابة على نظم التبادل الالكتروني للبيانات وانعكاسا تها على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الالكترونية ، ورقة عمل قدمت ضمن فعاليات مؤتمر حول التجارة الالكترونية، الأفاق والتحديات، المجلد الثاني، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة الإسكندرية 25-27 يوليو، 2002.

6. محمد سليم وهبة، التهرب الضريبي- واقع وتوصيات، (مداخلة مقدمة للمؤتمر الثاني للمشكلة العربية حول تعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، الجمهورية اليمنية،26-27 جويلية 2010).

7. ناصر عبد القادر، حميدة جميلة، أخلاقيات المهنة ركيزة أساسية البناء إدارة جباية عصرية وحديثة، في مجلة المالية للمدرسة الوطنية للضرائب، العدد 02 / أفريل 2002.

8. يسرى مهدي حسين السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، (تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي) مجلة جامعة الأنبار، للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد 4، العدد9، 2012)، بتصرف.

سادسا: المقابلات

1. مقابلة مع رئيس مكتب التحقيقات الجبائية، مديرية الضرائب بولاية المدية،(26،20،13)/2017/04.

سابعا: القوانين والمنشورات

1. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، منشورات الساحل، 2009.
2. القانون التجاري، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم 2009، الجريدة الرسمية رقم 75 المؤرخ في 1975/09/26.
3. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للمديرية العامة للضرائب، 2011.
4. قانون المالية، الجريدة الرسمية رقم 10، المادة 35، من قانون 21-1 المؤرخ في 22 سبتمبر2001، لسنة 2002.
5. القرار الوزاري 2009، قانون رقم (02-62) قانون المالية 2006، الجريدة الرسمية رقم 86، 2009.
6. المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، 2009.
7. المديرية العامة للضرائب ، القانون المتضمن تدابير وإجراءات جديدة مرتقبة من طرف إدارة الضرائب, الجريدة الرسمية، العدد 15، بتاريخ 23-10-2003.
8. المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية رقم 09، قانون المالية 1991.
9. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2014.

سادسا: الكتب بالفرنسية

1. Direction Générale des Impôts, Direction des recherches et verifications, Guide du contrôle sur pièces, Alger, 2009.
2. La Lettre de la Direction Général des Impôts .Bulletin de services Fiscaux. N27- Janvier. 2004.

سابعا: مواقع الانترنت

1. عباس بدران، التحديات المجهولة في وجه الحكومة الالكترونية ، الفساد الإداري وغياب الشفافية والأمن المعلوماتي http:// www. al- jazeera. com, 14/04/2017.
2. المحاسبة كأداة للرقابة

http //www.ahlammontada.com 10/02/2017.

تعتبر الضرائب من الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق الأهداف التي ترجوها ، سواءا كانت اقتصادية أو اجتماعية أو تنموية . فلم تعد الضريبة وفقا لذلك غاية في حد ذاتها ، وإنما وسيلة تسعى الدولة من خلالها في تطبيق سياستها التدخلية وتحقيق غايتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية. لكن ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة المكلفين بواجباتهم الضريبية.

لكن هذه الاستجابة في غالب الأحيان تكون نسبية نتيجة الجدل القائم منذ القديم بين دفع الضريبة والتهرب من أدائها عن طريق استغلال الثغرات القانونية، وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق استعمال طرق تدليسية . وبما أن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبي المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنسفهم فإن المشرع الجزائري منح للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف مراقبة التصريحات لكونها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواءا ع ن حسن نية أو سوء النية لغرض التملص من دفع الضريبة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي تفشت وتعددت صورها عبر الزمن، سواءا من حيث الوسائل أو من الأساليب المعتمدة لتشهد في الآونة الأخيرة منعرجا خطيرا، ولهذا أصبحت من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة برسمها وتنفيذها بمختلف سياساتها مما يستدعى ضرورة مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة.

ومن هنا يأتي دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية وردعية في آن واحد بغية تقويم الخلل في تحصيل الضريبة والتخفيف من حدة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، نظرا لما تكتسبه هذه الأخيرة من عمل معاكس لمجرى السياسة الإصلاحية الجبائية في الجزائر وضمان توزيع عادل للعبء الضريبي وحماية روح المنافسة النزيهة بالرغم من الإجراءات الرقابية المتخذة من طرف الدولة في سبيل القضاء عليها، إلا أنه في وتيرة متزايدة ومستمرة وذلك لتكيفه مع التطورات التكنولوجية وهو ما يجعل أموالا طائلة تتداول من دون اقتطاع ضريبي مما يضعف حصيلة الخزينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة للرفع من الموارد الجباية العادية لتغطية نفقاتها المتزايدة في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة . ومما سبق تتضح لنا معالم الإشكالية التي يمكن حصرها في السؤال الجوهري التالي:

الإشكالية:

❖ **إلى أي مدى يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية بمختلف آلياتها وإجراءاتها في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر؟.**

الأسئلة الفرعية:

وعلى أساس هذه الإشكالية يمكن طرح مجموعة من التساؤلات التالية:

1 -باعتبار ظاهرة التهرب الضريبي مسببة للرقابة الجبائية، فما هو الإطار المفاهيمي لها؟ وماهي أسباب ونتائج حدوثها.

2 -ما هي الإجراءات الكفيلة لتفعيل آليات الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؟

3 -ما هي الطرق المعتمدة لمكافحة التهرب الضريبي ميدانيا على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية؟

الفرضيات:

ولكي نتمكن من الإجابة على الفرضيات قمنا بطرح الفرضيات التالية:

1 -تجسيد العدالة الضريبية له دور أساسي في القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي.

2 -تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على مدى فعالية آلياتها وأجهزتها.

3 -تعتبر الرقابة الجبائية آلية أساسية لمحاربة التهرب الضريبي عن طريق التحقيقات الجبائية.

دوافع اختيار الموضوع:

ولعل من أهم الدوافع التي جعلتنا نبحث في هذا الموضوع ما يلي:

1 - التعرف أكثر على العمل الميداني والقيام بدراسة تطبيقية للجانب النظري من الموضوع . بغية الحصول على الكفاءة المهنية لتسهيل الانخراط في الحياة العملية مستقبلا.

2 -نظرا لأهمية الضرائب في بلادنا وأهمية الرقابة الجبائية، حاولنا تبيان أهم وسيلة ردعية متمثلة في الرقابة الجبائية.

3 -الموضوع له علاقة بالواقع المعاش كونه يمس فئات المجتمع.

4 -اهتمام الدولة في الوقت الراهن بإيجاد بدائل للموارد الجبائية البترولية.

أهمية البحث:

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الجبائي الجزائري كونه يعتبر نظام جبائي يعطي الحركة التامة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمجمل مداخليهم و ممتلكاتهم من تلقاء أنفسهم من خلال فرض الرقابة على هذه التصريحات، إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي تقف حائلا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها نظرا لما تخلفه من آثار سلبية على المستوى المالي و الاقتصادي و الاجتماعي.

حيث تؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة لرفع من الموارد الجبائية العادية و اهتمامها في الوقت الراهن بإيجاد بدائل للموارد الجبائية البترولية في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

أهـــداف البحـــث:

يهدف موضوع البحث لتحقيق ما يلي:

1 - تغيير النظرة السلبية الشائعة عن الضريبة والتأكيد على أهميتها التنموية.

2 - توضيح مدى خطورة التهرب الضريبي الذي أصبح ظاهرة اقتصادية خطيرة تعيق التنمية الاقتصادية.

3 - إبراز الأجهزة المكلفة بالقيام بالرقابة الجبائية ومكافحة ظاهرة التهرب وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة لذلك للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في المكافحة.

4 -إبراز أهم التدابير والإجراءات المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في التخفيف من حدة التهرب الضريبي.

حدود الدراســـة:

تتمثل مجال الدراسة في ما يلي:

المجال المكاني: اقتصرت حدود الدراسة على مديرية الضرائب لولاية المدية، وقد تم اختيار عينة عشوائية ممثلة من مجتمع الدراسة وتمثلت في مؤسسة التيطري أشغال البناء.

المجال الزماني: تم إعداد هذه الرسالة خلال السنة الجامعية 2016/2017.

المنهج المتبع فـي البحث:

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والتي تعكس إشكالية البحث، ومن أجـــل اختيـــار صحة الفرضيات أعلاه، فقد تم اختيار المنهج الوصفـــــي التحليلي للبحث، حيث يتم استخـــــدام المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بالضريبة والتهرب الضريبي والرقابة الجبائية، أما المنهج التحليلي فقد تـــم الاعتماد في دراسة واقع الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية، الذي يسمح لنا بتفسير هذه المعلومات وتحليلها للحصول على نتائج دقيقة ومرضية.

صعوبات البحث:

من أهم الصعوبات التي واجهتنا أثناء عملية البحث ما يلي:

1. صعوبة الحصول على المعلومات والإحصائيات من المديرية العامة للضرائب، مثل الملف الجبائي للمكلف محل التحقيق بتعدد الحجج منها السر المهني؛
2. عدم وجود دليل مفصل لإجراءات بعض التحقيقات الجبائية.
3. نقص الكتب في موضوع الرقابة الجبائية.

الدراسات السابقة:

1 –العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، حالة الجزائر ، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية و محاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدية، 2008.

2 – قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين ، حالة الجزائر، (2003، 2008)، (رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدية، 2009/2008).

3 – كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2012/2011.

هيكل البحث:

للوصول إلى دراسة علمية شاملة للموضوع وتحيط بجوانب الإشكالية المطروحة قسمنا البحث إلى فصلين نظريين و فصل تطبيقي كالآتي:

الفصل الأول: الضريبة والتهرب الضريبي.

بحيث تناولنا في هذا الفصل أربع مباحث وهي كالآتي: ماهية الضريبة، مدخل للنظام الضريبي، إشكالية التهرب الضريبي، آثار التهرب الضريبي وطرق قياسه.

الفصل الثاني: الإطار النظري والقانوني لنظام الرقابة الجبائية.

حيث تناولنا في هذا الفصل أربع مباحث وهي كالآتي:

الإطار النظري والهيكلي للرقابة الجبائية، الإطار القانوني للرقابة الجبائية، التحقيقات الجبائية والعقوبات المفروضة، تقييم فعالية نظام الرقابة الجبائية.

الفصل الثالث: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المدية.

خصصناه لإبراز الواقع العملي للرقابة الجبائية لدراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية.

ثم خاتمة تنطوي على نتائج البحث للجانب النظري والتطبيقي ثم التوصيات و آفاق تكون منطلق لبحوث أخرى.

الملخص

تعالج هذه المذكرة الرقابة الجبائية وكيفية الحد من التهرب الضريبي، حيث تطرقنا إلى تحليل الظاهرة مع طرق وأساليب معالجتها، وعلاقتها مع المتغيرات الخارجية، فمعظم الدول تضع الرقابة الجبائية كأسلوب للمكافحة، وذلك باستخدام أدواتها وأجهزها للحد منها، إلا أن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على التهرب والغش الضربي لوحدها، بل هناك طرق أخرى مثل استخدام الطرق الوقائية قبل حدوث التهرب الضريبي، والتنسيق بين الإدارات للحصول على المعلومات اللازمة، وفي الأخير تقييم واقع الرقابة الجبائية وذلك من حيث تطور عدد الملفات المدروسة ومن حيث النتائج المقدمة، وعلى هذا استنتاج مدى فعالية الرقابة في الجزائر، مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها، وإعطاء التحسينات اللازمة لزيادة تفعيل الرقابة الجبائية.

Résumé:

Cette mémoire se traite le contrôle fiscale et comment réduire l'évasion fiscale, ou on a analyse ce phénomène avec des méthodes et des technique de leur traitement et de leur relation avec les changements externes, ou tout les pays déposent le contrôle fiscal comme une méthode de contrôle, en utilisant ses outils et ses materials pour radiuses ce probleme. Toutefois, le controle fiscal ne peut pas d'eliminer de l'evasion 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 resultants présentés, à la conclusion de l'efficacité de ce contrôle en Algérie avec de presenter quelque problemes qui souffre le contrôle fiscal.