

المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي

- تيسمسيلت -

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

آلية مكافحة التهرب الضريبي وفق قانون المالية 2016

دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص محاسبة مالية

تحت إشراف الأستاذ:

معزوز فتح الله

من إعداد :

العربي فاطيمة الزهرة

عبان خديجة

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
قلاليلية رضوان	أستاذ مساعد أ	المركز الجامعي الونشريسي - تيسمسيلت -	رئيسا
معزوز فتح الله	أستاذ مساعد أ	المركز الجامعي الونشريسي - تيسمسيلت -	مقررا
ديلمي هاجيرة	أستاذ مساعد أ	المركز الجامعي الونشريسي - تيسمسيلت -	ممتحنا

السنة الجامعية: 2015 - 2016

شكر وتقدير

الحمد لله و الصلاة والسلام على سيدنا محمد البشير والنذير .

نتقدم بجزيل الشكر و العرفان للأستاذ المشرف معزوز فتح الله على ما قدمه لنا من توجيهات وملاحظات أفادتنا

في إنجاز هذا العمل ، و إلى جميع أساتذة معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .

كما نتقدم بأسمى عبارات التقدير والاحترام لعمال مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت وخاصة مصلحة التحقيق

الذي كان لهم الفضل الكبير في إنجاز هذا العمل .

ونشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد و لو بالقليل .

إهداء

إلى أعمز ما أملك في هذا الوجود: أمي الحبيبة.

إلى والدي العزيز.

إلى كل من أكن لهم فائق الحب والتقدير.

إلى كل من تربطني بهم صلة دم، إلى كل عائلة "مجان، باقل، بوماس".

خديجة

إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى أغلى الناس في حياتي والدايا الكريمة أطال الله في عمرهما.

إلى إخوتي و كل أفراد أسرتي خاصة منيرة وإياد.

كما أهدي عملي هذا إلى كل صديقاتي الذي شرفت بمعرفتهم.

دون أن أنسى محققي مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت .

فاطمة

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
61	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	الشكل 1-3

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
7	الفرق بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة	الجدول 1-1
66	فواتير البيع الغير مصرح بها لسنة 2011	الجدول 1-3
67	فواتير البيع الغير مصرح بها لسنة 2014	الجدول 2-3
67	الفواتير على القيمة المضافة للمشتريات غير مقيدة حسابيا لسنة 2011	الجدول 3-3
67	الفواتير على القيمة المضافة للمشتريات غير مقيدة حسابيا لسنة 2012	الجدول 4-3
68	فواتير الرسم على القيمة المضافة للمشتريات	الجدول 5-3
68	الرسم على القيمة المضافة للمخزون	الجدول 6-3
70	تحديد رقم الأعمال	الجدول 7-3
71	تحديد الربح الصافي	الجدول 8-3
71	إعادة دمج الرسم على المشتريات	الجدول 9-3
72	الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال	الجدول 10-3
73	سلم تقويم مباشر للحقوق والغرامات	الجدول 11-3
73	الضرائب على الأرباح المنجمية IBM	الجدول 12-3
74	تحديد الحقوق و الغرامات	الجدول 13-3
74	حساب أساس فرض ضرائب على إجمالي فئة مداخيل الأرباح المنقولة	الجدول 14-3
75	ضريبة مداخيل الأرباح لا منقولة	الجدول 15-3
77	العناصر المعاد دمجها في الربح بعد التحقيق	الجدول 16-3
77	تغيير أساس فرض الضريبة	الجدول 17-3
78	ضريبة مداخيل الأرباح المنقولة	الجدول 18-3
78	الحقوق والغرامات بعد جلسة التحكيم	الجدول 19-3

قائمة الإختصارات

باللغة الفرنسية	باللغة العربية	الرمز
La vérification de la comptabilité.	التحقيق في المحاسبة.	VC
Vérification Approfondie de situation fiscale d'ensemble.	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.	VASFE
La vérification ponctuelle.	التحقيق المصوب.	VP
Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة.	TVA
Impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي.	IRG
impôts sur les revenus et les profits de la classe de revenu brut à la charge	ضريبة على الدخل الإجمالي فئة مداخيل الأرباح المنقولة.	RCM
impôts sur les bénéfices miniers	الضريبة على الأرباح المنجمية .	IBM
	قانون الإجراءات الجبائية	ق إ ج

الملخص:

تعالج هذه المذكرة ظاهرة التهرب الضريبي ومحاولة الكشف عن الأسباب التي تكمن وراء انتشاره وكذا تحديد الآثار المترتبة عنه .

ونظرا لعدة أسباب فإن الكثير من المكلفين بالضريبة لا يرغبون بدفع التزاماتهم الضريبية ما يؤدي بهم إلى إتباع طرق و أساليب للتخلص من دفعها جزئيا أو كليا ، فمن جانب النقص الذي تسببه هذه الظاهرة في الموارد المالية للدولة بات من الضروري قيام نظام جبائي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة وتعتبر الرقابة الجبائية من أهم الآليات الفعالة في مكافحة التهرب الضريبي ، فهي تعمل على مقارنة المعلومات و المعطيات المصرح بيها من طرف المكلف مع المعلومات الخارجية لمعرفة الوضعية الفعلية للمكلف ومدى مصداقيتها ، واتخاذ الإجراءات اللازمة للحد من انتشار هذه الظاهرة .

Résumé :

Ce mmoire trait l'évasion fiscale et tentative se decourir les causes se son developpement et aussi localise ce consequences

Il considère le contrôle fiscal des plus efficaces dans la lutte contre les mécanismes d'évasion fiscale, ils travaillent sur une comparaison des données et des informations autorisées omis dans la partie responsable de l'information externe pour déterminer le statut réel du contribuable et l'étendue de leur crédibilité, et de prendre les mesures nécessaires pour freiner la propagation de ce phénomène .

الفهرس

الصفحة	محتوى الفهرس
III-IV	الإهداء
V	الشكر
VI	ملخص الدراسة
VII	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الأشكال البيانية
X	قائمة الجداول
XI	قائمة الملاحق
XII	قائمة الاختصارات والرموز
أ - ج	المقدمة العامة
الفصل الأول: ماهية الضريبة والتهرب الضريبي	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم حول الضريبة.
3	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وفوائدها.
5	المطلب الثاني: قواعده الضريبة وأنواعها.
9	المطلب الثالث: أهداف الضريبة وأساس فرضها.
12	المبحث الثاني: التهرب الضريبي.
12	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.
13	المطلب الثاني: الغش الضريبي.
13	المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي.
17	المبحث الثالث: أنواع طرق وآثار التهرب الضريبي.
17	المطلب الأول: أنواع التهرب الضريبي.
18	المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي.
02	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي.
22	خلاصة
الفصل الثاني: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.	
24	تمهيد

الفهرس

25	المبحث الأول: مدخل إلى الرقابة الجبائية.
52	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وضوابطه.
26	المطلب الثاني: أشكال وأهداف الرقابة الجبائية.
29	المطلب الثالث: مظاهر الرقابة الجبائية.
31	المبحث الثاني: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية ووسائل تحسينها.
31	المطلب الأول: الإطار القانوني والصينيات المنوطة قانونا للرقابة الجبائية.
36	المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية.
40	المطلب الثالث: وسائل تحسين الرقابة الجبائية.
42	المبحث الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي من خلال الرقابة الجبائية.
42	المطلب الأول: التحقيق المحاسبي.
46	المطلب الثاني: التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.
49	المطلب الثالث: التحقيق المصوب في المحاسبة.
50	خلاصة
الفصل الثالث: طرق مكافحة التهرب الضريبي لمركز الضرائب بتبسمسيلت.	
52	تمهيد
53	المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية تبسمسيلت.
53	المطلب الأول: مديرية الضرائب لولاية تبسمسيلت.
53	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية تبسمسيلت.
58	المطلب الثالث: مجال إختصاص مركز الضرائب.
58	المبحث الثاني: إلتزامات المكلفين بالضريبة التاجيين لمركز الضرائب.
59	المطلب الأول: الإلتزامات التصريحية.
60	المطلب الثاني: الإلتزامات المتعلقة بالمحاسبة.
64	المبحث الثالث: دراسة حالة تحقيق محاسبي بمركز الضرائب لولاية تبسمسيلت.
64	المطلب الأول: إجراءات التحقيق المحاسبي.
69	المطلب الثاني: الإشعار الأولي وبتائج التحقيق.
75	المطلب الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي.
79	خلاصة

الفهرس

83-81	الذاتمة العامة
90-85	المصادر والمراجع
	الملاحق

تعتبر الضريبة من أهم المصادر المالية التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية و التنموية .

فالضريبة أهداف متعددة يأتي في مقدمتها الهدف المالي و المتمثل في توفير الأموال اللازمة لتغطية نفقاتها و أهداف أخرى كت تحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي .

فما كان على الدولة إلا الاهتمام بهذا المورد وتحصيل مبالغه من الخاضعين للضريبة باتخاذ إجراءات و آليات أكثر دقة لتفادي انخفاض معدلاتها و التحكم فيها و اتخاذها كأداة لتشجيع الاستثمار .

إلا أنه ومع توسع نطاق و أنواع الضرائب ، أصبح المكلف غير مقتنع بالدور الاقتصادي الذي تلعبه الضريبة ، ما جعله يسعى إلى التخلص منها ، سواء بنقل عبئ الضريبة إلى شخص آخر أو التهرب منها وعدم دفعها جزئيا أو كليا باستعمال طرق الغش و الاحتيال سواء في إطار قانوني أو خارج القانون ، وهذا ما يصطلح عليه بالتهرب الضريبي .

و التهرب الضريبي من أهم المشاكل التي تعيق التنمية الاقتصادية مما يجرم خزينة الدولة من موارد مالية طائلة لإنفاقها في مشاريع تنموية لتحقيق المنفعة العامة للبلاد .

وتشهد الجزائر انتشار واسع لهذه الظاهرة ، حيث تسعى إلى القضاء عليها أو الحد منها بمختلف الطرق التشريعية والتنظيمية ، حيث قام المشرع الجبائي بإجراء تعديلات و إصلاحات للنظام الجبائي القديم الذي كان ينطوي على مجموعة من النقائص و التعقيدات .

ومن خلال ما تطرقنا إليه يمكننا طرح الإشكالية التالية : ما آليات التي جاء بها قانون 2016 لمكافحة التهرب الضريبي ؟

ومن أجل الإجابة على هذا التساؤل يمكننا طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية أهمها :

- ما هي الآليات الممكن الاعتماد عليها لمكافحة التهرب الضريبي ؟
- ما الأسباب التي دفعت المكلف من اتباع طرق احتيالية للتخلص من دفع الضريبة ؟
- ما دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ؟

➤ كيف تعمل الرقابة على التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت ؟

فرضيات الدراسة :

- التهرب الضريبي هو الوسيلة التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من دفع التزاماته الضريبية .
- تختلف أسباب التهرب الضريبي من أسباب متعلقة بالمكلف و الأخرى المتعلقة بالمشرع الجبائي والمتعلقة بالإدارة الجبائية .
- تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الآليات لمكافحة التهرب الضريبي .
- يجب أن تكون الرقابة محكمة وفعالة من أجل التحكم في ظاهرة التهرب الضريبي .

أسباب اختيار الموضوع:

أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع هي :

أسباب موضوعية :

- موضوع هام يطرأ عليه تغيرات مستمرة .
- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وتفاقم آثاره على المستوى الاقتصادي .
- تسليط الضوء على الدور الفعال للرقابة .

أسباب ذاتية :

- الرغبة والميول لمثل هذه المواضيع .
- إثراء المكتبة بمرجع جديد في ميدان الجباية .
- إكتساب معرفة ميدانية .

أهمية الدراسة :

تستمد الدراسة أهميتها من خلال الدور الفعال الذي تلعبه الضرائب في تزويد خزينة الدولة بموارد مالية لتغطية نفقاتها إلا أنه ومع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي حرمت الخزينة من أموال طائلة وهنا يظهر الدور الفعال للرقابة الجبائية في الحد من هذه الظاهرة .

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى

- التعرف على ماهية التهرب الضريبي وعلى أسبابه و الآثار المترتبة عنه .
- إبراز أهم الوسائل و الإجراءات المتخذة للحد من هذه الظاهرة .
- الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي .

حدود الدراسة:

يهدف التحكم في الموضوع ومعالجة الإشكالية قمنا بوضع حدود وأبعاد للدراسة تمثلت في :

المكانية : مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت .

الزمنية : فترة التحقيق المتعلقة بأربع سنوات إبتداء من 2011/01/01 إلى غاية 2014/12/31 .

المنهج المستخدم:

للإجابة عن التساؤلات المطروحة اعتمدنا في بحثنا على المنهج الوصفي التحليلي لمعرفة ماهية التهرب الضريبي وأهم الأسباب الدافعة إليه وكذا الآثار المترتبة عنه .

الدراسات السابقة :

- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين "حالة الجزائر 2008/2003"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير "تخصص مالية ومحاسبة"، معهد العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس -المدية-

2009/2008، تطرق إلى نتائج الرقابة الجبائية في السنوات محل الدراسة وذلك حسب كل نوع من أنواع الرقابة الجبائية.

- كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي "حالة المدية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2012/2011، وقد تضمنت تطور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي ودورها في مكافحة التهرب الضريبي.
- ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش "حالة الجزائر"، رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، لقد تطرق الباحث إلى الجانب الإداري للرقابة الجبائية ومدى التنظيم والهيئات المسخرة في هذا المجال.

أقسام الدراسة :

ومن أجل الإلمام بجوانب الموضوع والوصول إلى الإجابة عن الإشكالية ، قسمنا البحث إلى ثلاث فصول كل فصل يحتوي على ثلاث مباحث ، الفصل الأول تناولنا فيه ماهية الضريبة و أهم الأسباب الدافعة إلى التخلص والتهرب من دفعها ، أما الفصل الثاني فتضمن الدور الفعال للرقابة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي ، أما الفصل الثالث فتضمن الجانب التطبيقي للدراسة في مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت .

صعوبات الدراسة :

- نقص المؤلفات والمراجع التي تعالج الموضوع .
- صعوبة الحصول على المعلومة الجبائية من طرف الإدارة وهذا بحجة السر المهني .
- كثرة التغيرات في القوانين الجبائية الصادرة في قوانين المالية من كل سنة .

الفصل الأول: ماهية الضريبة والتهرب الضريبي

تمهيد :

تعتبر الإيرادات الجبائية من أهم المصادر التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والتنمية ، حيث تسعى جاهدة في البحث عن نظام أو تشريع الجبائي محكم وفعال يعمل على توعية و تشجيع المكلفين على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

وتعتبر الضرائب مورد رئيسي وهام للخزينة العامة للدولة نظرا لضخامة الأموال التي توفره لها ، فمع توسع نطاق وأنواع الضرائب أصبح المكلف بالضريبة غير مقتنع بدفع التزاماته الضريبة ما جعله يتحايل على الإدارة الجبائية مستخدما في ذلك طرق وأساليب شرعية وغير شرعية للتخلص من دفعها جزئيا أو كليا ، وهذا ما يؤدي إلى استنزاف أموال طائلة من خزينة الدولة .

لذا تسعى الدولة على إدراك الأسباب الحقيقية وراء انتشار ظاهرة التهرب الضريبي ومعالجتها .

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

تعتبر الضرائب من مصادر التمويل الأساسية لنفقات الدولة ، فهي من أدوات السياسة المالية التي تعتمد عليها في مجال تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والتنمية ، وفي هذا المبحث سنستعرض مفهوم الضريبة وخصائصها وكذا مختلف المرتكزات النظرية التي تعطي الحق للدولة في فرضها، إضافة إلى القواعد التي تحكمها ومختلف أنواعها وأهدافها.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها

الفرع أول: مفهوم الضريبة: يوجد العديد من التعاريف الخاصة بالضريبة نذكر منها:

(1) فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلزم المكلف بأدائها بلا مقابل، تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع¹.

(2) مبلغ نقدي يفرض على المكلفين بما حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية².

(3) فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة³.

ومما سبق يمكن القول أن الضريبة هي عبارة عن "مساهمة نقدية يدفعها الأفراد جبرا إلى الدولة بصفة نهائية ودون مقابل، مساهمة منهم في تغطية الأعباء العامة للدولة".

وهنا لابد من التفرقة بين الضريبة والرسم على القيمة المضافة كونهما يلتقيان باعتبارهما فريضة نقدية إلزامية لتمويل النفقات العامة للدولة، لكن هناك جملة من الفروق يمكن تحديدها كما يلي⁴:

¹ خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2003، ص (84).

² محمد عباس محمزي، المدخل إلى الحماية والضرائب، دار نشر ITCIS، الدوحة، قطر، 2010، ص (9).

³ سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص (9).

⁴ عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2007، ص (95).

- (1) يختلف الرسم عن الضريبة في أن العنصر المقابل متحقق في الرسم دون الضريبة، كون الأخيرة تفرض دون مقابل أما الرسم فيتحدد على أساس النفع الخاص الذي يعود على دافعه بصرف النظر على مركزه المالي أو ظروفه الاجتماعية، في حين تتحدد الضريبة على أساس المقدرة الاقتصادية للمكلف بها.
- (2) تهدف الضريبة إلى تحقيق الأغراض الاقتصادية و الاجتماعية فضلا عن هدفها التقليدي وهو تمويل الموازنة العامة للدولة، في حين أن الرسم يرمي إلى تحقيق القدر اللازم من الأموال لتغطية تكلفة الخدمة محل الرسم.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة: إنطلاقا من مفهوم الضريبة يمكن تحديد خصائصها على النحو التالي¹:

- (1) الضريبة اقتطاع مالي: ويقصد بها أنها إقتطاع مالي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، وبما أنها فريضة مالية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة المال سواء كان الإقتطاع نقدي أو عيني.
- (2) الضريبة تدفع جبرا: والإجبار هنا إجبارا قانونيا وليس معنويا يجد مصدره في القانون وليس في إرادة الدولة أو الأفراد، وعليه يكون الفرد مجبرا على دفع الضريبة دون أخذ رغبته أو استعداده للدفع في الاعتبار.
- (3) الضريبة تدفع بصورة نهائية: إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أية فوائد عنها، وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد قيمة القرض.
- (4) الضريبة تفرض بلا مقابل: فلا يتوقع المكلف دافع الضريبة أن تعود عليه بمنفعة خاصة مباشرة، ولكن المنفعة تعود عليه بشكل غير مباشر بصفته عضو في المجتمع.
- (5) الأهداف المالية: بمعنى الحصول على الأموال (الضرائب كمصدر للإرادات العامة) لتغطية النفقات العامة بعد تعبئة خزينة الدولة بالمال، ففي وقتنا الحالي تستطيع الدولة أن تستخدم الضريبة كأداة لمعالجة الكثير من المشاكل الاجتماعية منها على سبيل المثال: "التحكم في النسل كما هو الحال في جمهورية الصين الشعبية، الحد من الظواهر الاجتماعية السيئة كما هو الحال بالنسبة للغرامات المالية، حل مشكل السكن....."².

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص (117-119).

² طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ص (41-49).

المطلب الثاني: قواعد الضريبة وأنواعها

يتضمن النظام الضريبي مجموعة من القواعد و الأحكام التي تعمل على تحقيق المصلحة المشتركة بين المكلف بالضريبة و مصالح الخزينة العامة والتوفيق بينهما، وفيما يلي سنتطرق إلى هذه القواعد بالإضافة إلى أنواع الضريبة.

الفرع الأول: قواعد الضريبة: هناك العديد من القواعد والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع أسس النظام الضريبي والتي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى، وتمثل هذه القواعد التي تطرق إليها "آدم سميث" في كتابه "ثروة الأمم" في الآتي¹:

(1) قاعدة العدالة: حسب "آدم سميث" فإن قاعدة العدالة هي أن يساهم أعضاء الجماعة في نفقات الدولة بحسب مقدرتهم النسبية قدر الإمكان أي نسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة، ويعني ذلك أن آدم سميث يميل إلى الأخذ بالضريبة النسبية أي بضرورة أن تتناسب الضريبة مع الدخل على أساس أن الخدمة التي يحصل عليها الممول تزداد مع ازدياد دخله، وقد ساد هذا المنطق في القرنين الثامن والتاسع عشر وهو تطبيق لنظرية العقد المالي التي سادت في تلك الفترة، والتي كانت تعد الضريبة ثمنا مقابل الخدمات التي تقدمها الدولة وهو ما يتطلب تناسبها مع الدخل.

(2) قاعدة اليقين: يرى "آدم سميث" أن الضريبة الجيدة هي تلك الضريبة المحددة بوضوح وبلا تحكم، أي أن تكون الضريبة معينة وصریحة وغير مفروضة بصورة كيفية فسعرها معروف ووعائها معلوم وأسلوب ومواعيد جبايتها محددة بوضوح.

(3) قاعدة الملائمة في الدفع: ويقصد بهذه القاعدة ضرورة ضرورة تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها وتسهيل دفعها وخاصة فيما يتعلق بوعده التحصيل وطريقة إجراءاته، وتهدف هذه القاعدة في حقيقة الأمر إلى تجنب تعسف الإدارة في استعمال سلطتها الضريبية فيما يتعلق بإجراءات التصفية والتحصیل².

(4) قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل: وتعني هذه القاعدة ضرورة أن تعمل الدولة جاهدة على ضغط نفقات تحصيل الضرائب إلى أقل قدر ممكن مقارنة مع ما يدفعه المكلفون إلى الخزينة العامة من حصيللة الضرائب، فلا خير في ضريبة تتكلف جبايتها الجزء الأكبر من حصيلتها، وتظهر أهمية هذه القاعدة

¹ عادل فليح العلي، مرجع سبق ذكره، ص (92).

² محمد عباس محززي، *اقتصاديات المالية العامة*، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص (195).

الفصل الأول: ماهية الضريبة والتهرب الضريبي

حديثاً حيث تتحمل الدولة نفقات كبيرة في سبيل تحصيل الضرائب ومراقبتها ومنع التهرب من دفعها لدرجة أن الكثير من الدول تتوجه نحو فرض الضريبة على الدخل الزراعي مثلاً أو فرض الضريبة على الأراضي الواقعة خارج تنظيم المدن والقرى خوفاً من ضخامة نفقات تحصيلها مقارنة مع إيراداتها التي يعتقد أنها ستكون قليلة¹.

الفرع الثاني: أنواع الضريبة: تنقسم الضرائب إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها

(1) من حيث تحمل عبء الضريبة: وتنقسم إلى²:

✓ الضرائب المباشرة: وهي تلك الضرائب التي تفرض أساساً على الفرد والقطاع العائلي الذين يتحملون عبء الضريبة.

✓ الضرائب الغير مباشرة: تفرض على نقطة من النظام ولكنها تتجه إلى الانتقال بالعبء لأشخاص آخرين يفترض أن يتحملوا العبء الضريبي.

والجدول التالي يوضح الفرق بينهما

الجدول 1-1: الفرق بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة

الجانِب	الضرائب المباشرة	الضرائب الغير مباشرة
المعيار القانوني	تحصيلها بناء على جداول التسمية التي تبين إسم المكلف والوعاء الضريبي وسعر الضريبة.	تحصيلها يكون بمناسبة حدوث واقعة معينة.

¹ جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2010، ص (832).

² محمد البنا، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2009، ص (160).

الفصل الأول: ماهية الضريبة والتهرب الضريبي

المعيار الإقتصادي	إذا كان المكلف بما قانونيا وهو الذي يتحمل عبء الضريبة.	إذا كان المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر.
معيار الثبات والإستقرار	إذا ما كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والإستقرار.	إذا كانت مفروضة على وقائع وتصرفات عرضية أي أنها تفرض بمناسبة حدوث واقعة.

المصدر: مُجد محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص (63-65).

(2) من حيث المادة الخاضعة للضريبة: وتضم¹:

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

ولالإشارة فإن نظام ضريبة الرؤوس نظام قديم اعتمدت عليه العديد من الدول في مراحل تطورها الأول لتمويل نفقاتها سواء على مستوى الحكومات المحلية أو المركزية، لكن مع ارتفاع المجتمعات وتطورها تم التخلي عن هذه الضرائب جزئيا وبدأ الاهتمام بتزايد الضرائب على الأموال.

✓ الضرائب على الأموال: وهي المرحلة الأخيرة لتطور الضرائب في الوقت الحاضر، وهنا تنصب الضريبة على ما يملكه الفرد من أموال داخل المجتمع ممثلة رأس ماله أو دخله، وأخذت في ذلك أشكال عديدة من حيث تحديد الوعاء الخاضع لضريبة رأس المال حيث تصيب العقارات بحد ذاتها وليس إراداتها، والأموال بذاتها وليس ناتجها، وهذه الأموال تأخذ في الحياة الاقتصادية أكثر من شكل فقد يكون هذا المال على شكل أراضي وعقارات وأصول مختلفة كالآلات والسيارات... إلخ².

(3) من حيث الواقعة المنشأة للضريبة: وتنقسم إلى:

✓ واقعة تملك رأس المال: بمعنى انتقال رأس المال من شخص لآخر يترتب عنه تكليف ضريبي، فمثلا انتقال المال من المالك إلى الوارث يجعل هذه الأخير خاضع للضريبة على رأس المال³.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، إقتصاديات الضرائب، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص (63).

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2005، ص (164-165).

³ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث "الجزء الأول"، الطبعة الأولى، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص (19).

الفصل الأول: ماهية الضريبة والتهرب الضريبي

✓ واقعة الاستهلاك: تفرض الضريبة هنا على أساس إنفاق الفرد لدخله، وهي ضريبة متنوعة ومتعددة ويمكن القول أن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها¹.

✓ واقعة تحقق الدخل: فينشأ الالتزام بدفع الضريبة بمجرد تحقيق الدخل، ومعروف أن مصدر الدخل يأتي عن طريق سلعة ينتجها أو خدمة يقدمها، وبذلك تكون المصادر الأساسية للدخل هي: العمل، رأس المال، العمل ورأس المال معاً، ويتميز الدخل بصفاته الدورية خلال فترة زمنية معينة أصطلح على أنها سنة وأن يكون له طابع الدوام النسبي فلا يعتبر دخلاً من وجهة نظر بعض التشريعات ما يكون عارضاً كالجزائر مثلاً².

(4) من حيث وعاء الضريبة: وتنقسم إلى:

✓ ضريبة واحدة: ويقصد بنظام الضريبة الواحدة أن يقتصر الأمر على فرض ضريبة واحدة فقط أو أن تفرض ضريبة رئيسية وإلى جوارها بعض الضرائب الأخرى قليلة الأهمية³.

✓ ضرائب متعددة: في نظام الضرائب المتعددة يتم فرض أكثر من ضريبة أساسية واحدة على أنواع متعددة من الدخل والأموال، وكلما زادت حاجة الدولة إلى المال تزداد أنواع الضرائب المتعددة والذي يتسم بالمرونة، ويناسب المفهوم العصري للضريبة هذا المفهوم الذي جعل الضريبة تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المتنوعة والمتغيرة⁴.

(5) من حيث السعر: وتضم⁵:

✓ ضريبة نسبية: ويقصد بها النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، وخير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر أين تفرض كل منها بمعدل ثابت يقدر 3%، ولا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها.

¹ محمد عباس محرز، *اقتصاديات الجباية والضرائب*، مرجع سبق ذكره، ص (111).

² المرجع نفسه، ص (89).

³ عبد المطلب عبد الحميد، *اقتصاديات المالية العامة*، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008، ص (62).

⁴ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص (163).

⁵ محمد عباس محرز، *اقتصاديات المالية العامة*، مرجع سبق ذكره، ص (230).

الفصل الأول: ماهية الضريبة والتهرب الضريبي

✓ الضريبة التصاعدية: ويقصد بها فرض معدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها، والعكس صحيح أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها.

المطلب الثالث: أهداف الضريبة وأساس فرضها

الفرع الأول: أهداف الضريبة: تصبو الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها في الآتي:

(1) الأهداف المالية: ويقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة الحكومية كبناء السدود والمستشفيات والجامعات وشق الطرق وغيرها¹.

(2) الأهداف الاقتصادية²: ويقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي غير مشوب بالتضخم أو بالانكماش، وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

ويمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

- ✓ تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كلياً أو جزئياً.
 - ✓ حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج، وإعفاء الصادرات من الضرائب كلياً أو جزئياً.
 - ✓ استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك، وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من أجل تحقيق التشغيل الكامل.
 - ✓ تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل الاستثمار.
- (3) الأهداف الاجتماعية: تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية والتي من أهمها:

¹ حميد بوزيدة، *حماية المؤسسات*، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص (12-13).

² محمد عباس محمزي، *اقتصاديات الجباية والضرائب*، مرجع سبق ذكره، ص (33).

✓ تخفيض حدة التفاوت بين الدخل والثروات المرتفعة، وذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة ويتم ذلك من خلال التصاعدية على الدخل.

✓ جلب أكبر قدر ممكن من المساكن لحل أزمة السكن، وذلك بإعفاء مداخيل الكراء من الضريبة أو منحها تخفيض.

(4) الأهداف السياسية: أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر إست عمالا للضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة "اليابان والولايات المتحدة الأمريكية".

الفرع الثاني: الأساس القانوني للضريبة: حاولت النظرية المالية البحث في الأساس القانوني للضريبة، بمعنى البحث عن المصوغات القانونية التي من خلالها تتمتع الدولة بحق وسلطة فرض الضريبة على الأفراد، ذلك مما تجلّى في النظريات التالية¹:

(1) نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي: تزعم هذه النظرية الفيلسوف الفرنسي "جون جاك روسو" في القرن الثامن عشر، ومؤداها أن هناك عقد ضمني بين الأفراد يتنازل بموجبه كل فرد عن جزء من حريته وأمواله مقابل أن يستفيد من الحماية والخدمات التي توفرها له الدولة، وبالتالي فإن هذه النظرية حاولت تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على المواطنين مقابل دفع الضريبة والمتمثلة في خدمات المرافق العامة المختلفة.

اختلف المؤيدون لهذه النظرية في تكييف طبيعة هذا العقد، إذ اعتبره "آدم سميث" عقد بيع، فالدولة تباع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب، في حين إعتبرها "مونتسكيو" عقد تأمين، إذ يعتبر بأن الضريبة بمثابة قسط تأمين يدفعها الممول لتوفر له الدولة الأمن وحماية النظام الاجتماعي، وذهب آخرون إلى تكييف هذا العقد الضمني "جون جاك روسو" إلى إعتبره عقد شركة، بحيث إعتبروا أن الدولة شركة إنتاج كبيرة، والشركاء فيها هم أفراد المجتمع، وعليه فإن الضريبة حسب هذا الاتجاه هي حصة إشتراك في شركة إنتاج

¹ محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص (157).

الفصل الأول: ماهية الضريبة والتهرب الضريبي

تتكون من جميع أفراد المجتمع بغرض تقديم الخدمات، وتمثل الحكومة دور المؤسسة أو مجلس الإدارة يقوم كل مساهم بدفع حصته في النفقات نظير تقديم الخدمات.

"إن نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي وإن كانت تبحث عن المسوغات القانونية لفرض الضريبة على أساس تعاقدية، إلا أنها لا توافق العصر الحديث والفكر المالي المعاصر، زيادة على أن نظرية -جون جاك روسو- منتقدة في الفكر السياسي لأن طبيعتها تبحث في أصل وجود الدولة، وهي فكرة لاقت الكثير من النقد في النظرية السياسية".

(2) نظرية التضامن الاجتماعي: تبرز هذه النظرية أساس وجود الضريبة بأن الدولة هي ضرورة اجتماعية واقتصادية وسياسية، تسعى إلى تحقيق هذه الغاية ومن ثمة ينشأ تضامن اجتماعي يلتزم بموجبه كل فرد بأداء الضريبة المفروضة عليه.

"إن نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة فوق إقليمها وتمتعها بسلطة فرض القوانين وفرض الضرائب على المواطنين، وهي النظرية الأقرب إلى إيجاد المسوغ القانوني لسبب وجود الضريبة في الفكر المالي الحديث".

المبحث الثاني: التهرب الضريبي

تعاني مختلف دول العالم من ظاهرة التهرب الضريبي الذي يعتبر عائق رئيسي في دفع عجلة التنمية فهو يحرم الخزينة العامة من موارد هامة تساعد على تغطية نفقاتها.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي نذكر منها :

الفصل الأول: ماهية الضريبة والتهرب الضريبي

أولاً: "التهرب الضريبي هو كل التصرفات المادية وكل العمليات المحاسبية وكل المحاولات التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة أو غيره من أجل التخلص من الضريبة¹.

ثانياً: "التهرب من الضريبة أو كما يسمى الغش الضريبي هو تخلص المكلف من إلتزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً بإتباع أساليب وطرق احتيالية مختلفة للقانون².

ثالثاً: يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الإمتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال، سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب دفعه للخزينة العمومية، والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية³.

رابعاً: التهرب الضريبي ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقيق واقعها المنشقة⁴.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التهرب الضريبي هو "التخلص من الضريبة كلياً أو جزئياً وحرمان الخزينة العمومية من حصيلة الضرائب التي تؤول إليها".

المطلب الثاني: مفهوم الغش الضريبي

يعتبر الغش الضريبي (التهرب غير المشروع) من أشكال التهرب الجبائي والذي يتضمن المخالفة الصريحة للقوانين والتشريعات الجبائية.

تعددت آراء وتعاريف فقهاء الجباية، فقد عرف "LUCIEN MICHEL" بأنه المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضريبة تخفيض أساس الضريبة، أما A.MARGAIRAZ فقد اعتبر الغش بأنه "

¹ جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص (224-225).

² حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص (39).

³ طارق الحاج، مرجع سبق ذكره، ص (84).

⁴ عادل فليح العلي، مرجع سبق ذكره، ص (123).

الفصل الأول: ماهية الضريبة والتهرب الضريبي

يتمثل في التخلص من الضريبة و إعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مظل ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش و احتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون ، كما حاول CAMILLE ROSIER إعطاء تعريفا دقيقا يجمع فيه كل الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة فيذكر أن الغش الضريبي يحتوي على كل الحركات المادية وكل التدابير و المناورات و الترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من دفع الضريبة ، ويعرفه الأستاذ حسن العرابوي والدكتور جلال كبير كما يلي " :التهرب غير المشروع هو الذي يضمن مخالفة القانون ,ويندرج تحت هذه الصورة كل طرق الغش المالي سواء في تحديد الوعاء أو عند التحصيل .

كما يعرفه عبد المنعم فوزي بأنه " يتضمن مخالفة قانون الضرائب فتندرج تحته بذلك كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة .¹

المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ظاهرة عامة أو على الأقل تكاد تكون هكذا، ومع ذلك يختلف نطاقها من بلد لآخر بصورة واضحة، وإذا كان السبب الظاهر للتهرب هو رغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة إلا أن دوافع المكلف في تصرفاته بهذا الشكل وقدرته في تحقيق رغبته تتوقف على مجموعة من الأسباب النفسية والتشريعية والإدارية وكذا سياسية.

أولا: الأسباب النفسية: والتي سنتطرق إليها من خلال الأمثلة التالية²:

(1) الضريبة أداة لاغتصاب وافتقار الشعوب، ويرجع هذا التفكير إلى أسباب تاريخية ورثتها الشعوب عن الاستعمار، فكان الاستعمار الفرنسي في الجزائر يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادرة ونهب أموال الأفراد مما إنعكس سلبا على المجتمع اتجاه فرض الضريبة "إقتطاع مالي دون مقابل"، وهذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حريتهم ويذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها.

¹ عيسى بولوح ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ، رسالة ماجستير في علوم الاقتصاد ، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسير ، جامعة

باتنة ، 2004 ، ص 05.

² سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص (50).

الفصل الأول: ماهية الضريبة والتهرب الضريبي

(2) شركة ذات مسؤولية محدودة والثانية شركة تضامن، نجد أن الأولى تدفع الضريبة على أرباح الشركات والباقي يقسم على الشركاء الذين يكونون مكلفين بدفع الضريبة على الدخل الإجمالي وأيضاً مجبرون على دفع الضريبتين معاً، أما الثانية فالأرباح تقسم بين الشريكان وكل شريك ملزم بدفع ضريبة واحدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي، بالمقارنة نجد أن الحالة الأولى يحس المكلف بعدم وجود العدالة الضريبية وبالتالي فهو يلجأ إلى محاولة التهرب من إحدهما.

"الوعي الضريبي يعتبر أقل تقدماً من الوعي القانوني، بمعنى أن الممول عندما يخالف القوانين الضريبية لا يشعر أنه يرتكب إثماً في حق المجتمع كشعوره عندما يقتل أو يسرق غيره"¹.

ثانياً: الأسباب التشريعية: وتعود إلى²:

(1) تعقد تشريعات الضرائب وعدم استقرار النظام الضريبي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية، ومن أمثلة هذه التعقيدات كثرة المعدلات والإعفاءات والتخفيضات والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب.

(2) تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.

(3) إن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما يزيد من نسبة التهرب.

(4) نظام جبائي غير مرن أي أنه غير مرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة.

(5) عدم استقرار التشريعات الراجع إلى التغييرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب على المكلفين من جهة مسايرة التغييرات التي تطرأ على النظام والقواعد المعمول بها، ومن جهة أخرى تؤدي إلى خلق حالة حساسية من الضريبة تدفع بهم إلى رفض كل مشروع الإصلاح الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي³.

¹ باهر محمد عليم، *المالية العامة*، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1991، ص (216).

² حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص (43).

³ قحطان السيوفي، *اقتصاديات المالية العامة*، الطبعة الأولى، دار الطلاس للنشر والتوزيع، 1998، ص (162).

الفصل الأول: ماهية الضريبة والتهرب الضريبي

ثالثا: الأسباب الإدارية: هذا العامل يتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبية فقد نجدهم غير مؤهلين وغير أكفاء، قد يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي وقد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية، وهذه الأمور كثيرة الانتشار في الدول النامية سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة¹، بالإضافة إلى:

1) عدم الكفاءة في الإدارة الضريبية يرجع إلى نقص الأيدي العاملة الفنية وضعف الوسائل والإمكانيات المادية، ضعف الأجور في الوظيف العمومي وقلة المعاهد المختصة في تكوين الإطارات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة أخرى أخطر من الكفاءة ويتعلق الأمر بالجانب الخلفي للموظفين خاصة فيما يتعلق بالرشوة التي تندرج ضمن الفساد الضريبي، إذ هذه الظاهرة ليست فقط لنقص الرقابة من طرف السلطة المعنية ولكنها أيضا نتيجة غياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين والمرتشين وأيضا التنظيم الاجتماعي والسياسي، ويعتبر تفشي ظاهرة الرشوة في أوساط المصالح الضريبية عامة ومصالحة المراقبة والتحقيق خاصة هي نتيجة انعدام المحفزات المادية للموظفين وضعف مستواهم الخلفي².

رابعا: الأسباب السياسية: إن سياسة الإنفاق العام في الدولة تؤدي دورا أساسيا في التهرب الضريبي، فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قبل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة، إذ أن استخدام الضريبة في أغراض غير مالية أو اقتصادية يجعل الطبقات التي تتحمل الضرائب أكثر من غيرها تشعر بالظلم مما قد يدفعها إلى التهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم، ولقد دافع بعضهم عن التهرب في هذه الحالات باعتباره الوسيلة الوحيدة المتاحة لمقاومة الظلم الذي يعد تقديره مسألة شخصية بالدرجة الأولى حيث لا توجد معايير موضوعية متفق عليها في هذا الشأن، كما أن عدم الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي للدولة يؤدي إلى التهرب من

الضرائب ويساعد عدم الترابط بين أجهزة الدولة وتضارب البلاغات بين الوزارات المختلفة في التهرب الضريبي³.

¹ طارق الحاج، مرجع سبق ذكره، ص (84-85).

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص (159).

³ خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، المجلد 16، العدد الثاني، 2000، ص (867).

المبحث الثالث: أنواع، طرق وآثار التهرب الضريبي

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى أنواع التهرب الضريبي والطرق التي يعتمد عليها المكلف في التخلص من أداء التزاماته الضريبية وكذا الآثار المترتبة عنه

المطلب الأول: أنواع التهرب الضريبي

أولاً: التهرب الضريبي المشروع: هو التهرب الذي يكون في إطار قانوني يسمح للمستفيدين من وراءه بتجنب الضريبة بطريقة نزيهة، ومن أبرز صوره لجوء المكلف إلى طرق تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في

الفصل الأول: ماهية الضريبة والتهرب الضريبي

التشريعات الجبائية أو الضريبية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه مما يفسح المجال للكثير من التأويلات، فاستفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة قانونية ما دام يتحرك في إطار قانوني خولها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات الدائمة أو المؤقتة التي قد تمس أنشطة اقتصادية أو فروع إنتاجية أو مناطق جغرافية أو سلعا وخدمات محددة تفصيلا، التي من شأنها أن تعود عليه بنتائج جبائية أكثر امتيازاً لكن هذا النوع من التهرب مهما إتسم بالشرعية فإنه يظهر نقصاً في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي¹.

ثانياً: التهرب الغير مشروع: هو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة، فوسائل التهرب الغير مشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون في أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف لمسؤولياته أو لجهله بالقانون ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك، وقد يخالف المكلف القانون إما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها².

ثالثاً: التهرب الضريبي الدولي والجنات الضريبية: عرف "J.J NEUER" التهرب الضريبي الدولي بأنه: التهرب من الضريبة عبر حدود الدول ومن شأنه أن يفقد الدولة مورداً هاماً من موارد إيراداتها، ويستوي في ذلك أن يسلك المشروع دولي النشاط طرقة مشروعة أو غير مشروعة، أو تتوفر لديه إرادة التهرب أولاً، وأيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيداً من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدولة من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي أو التخلص منه تماماً³، فيكون التهرب الضريبي الدولي في شكل تجنب الخضوع للضريبة في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع وتأديتها في دولة أخرى ذات ضغط جبائي منخفض وهذا ما يطلق عليه بالتهرب الضريبي الدولي المشروع، ويتم عادة باستغلال التسهيلات والإعفاءات التي تمنحها بعض الدول أو المناطق التي يطلق عليها بالجنات الضريبية أو الملاذات الضريبية أو كما يسميها البعض بالنظم الجبائية التفضيلية التي تتميز أساساً بالسرية المصرفية المطلقة وغياب الرقابة على غير المقيمين وسهولة إنشاء المؤسسات وتوفير قطاع مصرفي وقضائي متطور⁴.

¹ بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى حول إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، ص (2).

² خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص (163).

³ مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، *دفاتر السياسة والقانون*، جامعة قاصدي مرباح ورقلة - الجزائر، العدد الثاني عشر، جانفي 2015، ص (17).

⁴ زهر جبو، التهرب الضريبي الدولي، *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*، جامعة دمشق، العدد الأول، المجلد 27، 2011، ص (424-425).

المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة طرق تختلف مع اختلاف مجالات النشاط الاقتصادي، وتتمثل هذه الطرق في:

أولاً: الإخفاء القانوني: الغش عن طريق العمليات القانونية يتمثل فيما يسمى بالتصنع والتظاهر أي استحداث وضعية قانونية مرئية

الغش عن طريق التكيف الخاطيء للوضعية القانونية الحقيقية: هذا الشكل من الغش معقد جدا ويتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى أكثر امتيازاً، وهذا ما يسمح بعدم أداء الإقتطاع الجبائي أو أدائه بنسبة أقل من تلك الناتجة عن الوضعية القانونية الأولى وبصيغة أخرى فإن لهذا الغش أثر على تغيير المعنى الحقيقي لعملية ما وتزيف حالة أو حادثة خاضعة بمحادثة أخرى غير خاضعة أو تخضع لمعاملة جبائية خاصة أكثر اعتدالاً كحالة إخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة واستبدالها بشكل آخر وهو دفع أجور مفرطة للشركاء لتفادي الإقتطاع بمناسبة توزيع الأرباح، أو أن يقوم المكلف بقصد التهرب من دفع الضريبة بالإدعاء بأنه وهب الشيء المباع لأي مشروع من دون ثمن بهدف عدم إخضاع هذا التصرف إلى الضريبة المقررة عليه¹.

ثانياً: الإخفاء المحاسبي: الغش عن طريق العمليات المحاسبية يتطلب بلوغ مستوى جيد من المؤهلات في مجال تقنية المحاسبة، فإذا كانت هذه الأخيرة قاعدة للقيام بالتحقيق والمراقبة من قبل المصالح الجبائية للتأكد من مطابقة التصريحات للدفاتر المحاسبية والأوراق الثبوتية فإن العنصر الجبائي الماهر يبحث عن وضع مطابقة للتسجيلات في الدفاتر المحاسبية فيما بينها من جهة، ومطابقة هذه التسجيلات والأوراق الثبوتية من جهة أخرى، وهذا النوع من الغش يأخذ الشكلين التاليين²:

(1) الغش بزيادة الأعباء: لقد سمح المشرع بخصم الأعباء التي يتحملها العنصر الجبائي عند القيام بنشاطه بشرط أن تكون الأعباء مرتبطة مباشرة بالإستغلال وفي الحدود "السقف" التي وضعها القانون للبعض منها، ويشار إلى أن بعض العناصر الجبائية تستغل هذا الحق في خصم أعباء ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة أو المبالغة في تقديرها وذلك باستعمال الطرق التالية:

¹ محمد سليم وهبه، التهرب الضريبي واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء - اليمن، 2010/7/26، ص (6).

² فلاح محمد، السياسة الجبائية "الأهداف والأدوات"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص (82-83).

- ✓ التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية من محاسبة المصاريف العامة.
- ✓ الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة (الأجور ومصاريف الخدمات...).
- ✓ الخطأ المقصود في تطبيق تقنية الإهلاكات والمؤونات لتضخيم كليهما، وهذا لتخفيض وعاء الضريبة على الأرباح وبذلك تخفيض الضريبة على الأرباح.
- (2) الغش بتخفيض النواتج: إن تخفيض النواتج هو شكل كلاسيكي للغش الجبائي ويتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للنواتج المحققة وذلك باستعمال طرق ووسائل مختلفة ولعل أهمها:
 - ✓ إهمال التقييد المحاسبي للمبيعات باللجوء للبيع نقدا.
 - ✓ التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بتسجيل العودة الوهمية للبضائع والمنتجات أو المنح الوهمية للتخفيضات التجارية.
 - ✓ التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بالبيع بالفرق أو الفوترة الجزئية.
 - ✓ عدم التسجيل المحاسبي للنواتج الإستثنائية المحققة عن التنازل عن عناصر الأصول.
 - ✓ استغلال تواجد فروع الشركات في الملاجئ الجبائية في الخارج لتحقيق مبيعات هائلة بعيدا عن المصالح الجبائية الداخلية.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي آثار سلبية وذلك على كل المستويات وفي كل الميادين

أولا: الآثار الاقتصادية: من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث تراجع بالنسبة للاقتصاد الوطني، وتتمثل فيما يلي:

- (1) ارتفاع معدلات الضرائب والأسعار: تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات، وبالزيادة في عدد الضرائب ورفع معدلاتها فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية¹.

¹ عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، التهرب الضريبي والإقتصاد الأسود، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص (180).

(2) إعاقة التقدم الاقتصادي: يشكل التهرب الضريبي عائقاً أمام تحقيق النمو الاقتصادي إذ أن أثر إعاقة المنافسة الاقتصادية يؤدي إلى كبح التطور والنمو الاقتصادي، كما أن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام وهو ما يجد من إمكانية القيام بالمشاريع الاستثمارية، وتجدر الإشارة إلى أن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمارات ويترتب عن ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدل التضخم وزيادة حدة البطالة¹.

ثانياً: الآثار المالية: تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في²:

(1) يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكس من طرف المكلفين المتلمصين من دفع الضرائب.

(2) يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتماً سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي.

(3) يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية وذلك بسبب عملية إكتناز الأموال غير المصرح بها والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.

(4) كما يؤدي إلى الإختلال المالي والعجز في الميزانية، إضافة إلى عجز الدولة عن تلبية حاجات أفرادها الأساسية ولتغطية هذه النفقات تلجأ الدولة إلى وسائل تمويل أخرى لها آثار سلبية على الاقتصاد كالإصدار النقدي أو اللجوء إلى الاقتصاد³.

ثالثاً: الآثار الاجتماعية: يتسبب التهرب الضريبي في آثار جد سلبية على الجانب الاجتماعي من خلال⁴:

(1) ظهور اللامساوات الاجتماعية بين أفراد المجتمع الواحد، إذ يتحمل البعض العبء الضريبي بكامله في حين يتهرب منها البعض الآخر، وهنا نقع فيما يسمى بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي.

(2) إنتشار التهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف روح التضامن الاجتماعي الواجبة بين أفراد المجتمع، وغياب روح المواطنة الذي ينتج عنه عدم الإمتثال إلى القوانين الضريبية ويخلق عند المكلفين النزهاء إحساس بالظلم والذي يجرحهم إلى التهرب هم كذلك وبالتالي فقدان الثقة في النظام والإدارة الجبائية.

¹ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص (162).

² نفس المرجع، ص (53).

³ أحمد جامع، *المالية العامة*، الطبعة الأولى، دار النشر العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، 1975، ص (248).

⁴ حسن عوض الله، *مبادئ المالية العامة*، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1998، ص (186).

(3) التأثير على إعادة توزيع الدخل: يهدف النظام الضريبي من خلال الضرائب على الدخل إلى التوزيع العادل والأمثل للعبء الضريبي على المكلفين بالضريبة وتكون مساهمتهم فيه كل حسب مقدرتهم التكليفية، إلا أن التهرب الضريبي يؤدي إلى التوزيع الغير عادل للعبء الضريبي على المكلفين وبالتالي فهو يؤدي إلى إضعاف النسيج الاجتماعي بسبب توزيع الدخل في غير صالح المواطنين الشرفاء¹.

خلاصة :

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يظهر لنا الدور الفعال الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أهداف الدولة باعتبارها المورد الأهم لتغطية نفقاتها .

ويعتبر التهرب الضريبي من أخطر المشاكل التي تمس خزينة الدولة فهي تهدف إلى التملص من أداء الواجب الضريبي ما يؤدي حتما إلى انخفاض حصيللة الإيرادات من الضرائب ، ولهذا أصبح من الضروري إيجاد آليات و إجراءات فعالة للحد من هذه الظاهرة .

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص (50).

تمهيد

تعمل الإدارة الجبائية على البحث عن تشريع ضريبي جديد ، محكم وفعال يساهم في رفع الإيرادات الضريبية وتشجيع المكلفين على دفع واجباتهم الضريبية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، وتعتبر الرقابة بمختلف أشكالها وسيلة فعالة للحد من هذه الظاهرة ، كما تعمل على رفع الإيرادات الجبائية للدولة .

سنحاول في هذا الفصل التعرف على هذه الوسيلة من كل جوانبها وكذا دورها في الحد من التهرب الضريبي .

المبحث الأول: مدخل إلى الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية الوسيلة التي يمنحها القانون للإدارة للتأكد من مصداقية التصريحات التي أدلى بها المكلف ، من أجل التقويم و اكتشاف الأخطاء وذلك من خلال الإطلاع على كل المعلومات المقدمة ، فهي تهدف إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع .

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وضوابطها

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية: لقد تطرق العديد من الباحثين لمفهوم الرقابة فحاول كل واحد منهم إعطاء تعريف يعكس وجهة نظره والتي من بينها:

(1) الرقابة الجبائية هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات¹.

(2) الرقابة الجبائية هي المقابل المنطقي للنظام الجبائي التصريحي، إذ أن المكلف بالضريبة يقوم بتقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه، مداخيله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية وما على هذه الأخيرة إلا إثبات صحة التصريحات عن طريق الرقابة التي يمكن أن تتخذ عدة أشكال².

(3) تتمثل الرقابة الجبائية في فحص التصريحات وكل السجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية³.

(4) عرف "فايول" الرقابة الجبائية بأنها: التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها⁴.

و من خلال هاته التعاريف وغيرها نجد أن الرقابة الجبائية هي أداة مستخدمة من طرف المكلفين بالضريبة، للتملص من دفع الضريبة ومن كل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني.

¹ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص (148).

² حميد بوزيدة، جبائية المؤسسات، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص (5).

³ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص (115).

⁴ العيد صالح، مرجع سبق ذكره، ص (150).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

الفرع الثاني: ضوابط الرقابة الجبائية: لم يعرف المشرع الرقابة الجبائية بمفهومها النظري، ولكن حدد ضوابطها وخول صلاحياتها للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية، إلى مصالح البحث والتحري، ثم مراعاة للتنظيم الهرمي الجديد للحياة الاقتصادية التي لها انعكاساتها على الإدارة الجبائية أنشأ ما يعرف بمديرية المؤسسات الكبرى¹.

ففي المادة "18" من قانون الإجراءات الجبائية نص المشرع على مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقوله: "تعرف الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة تراقب أو حق أو رسم كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجور أو أتعاب مهما كانت طبيعتها"، ثم بين بصورة موجزة كيفية القيام بهذه المهمة بنصه في الفقرة الثانية من نفس المادة على أنه: "تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشآت المعنية من خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها"، ومن جهة أخرى حدد الالتزامات الواجبة على المكلفين الخاضعين للرقابة بنصه: "يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءً على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها"، ثم إستمر المشرع في بقية المواد في الحديث عن طرق وآليات هذه الرقابة، ورسم الضوابط الكفيلة بالتسيير الحسن لعمل الإدارة الجبائية مع مراعاة الحياة المهنية للخاضعين للرقابة².

المطلب الثاني: أشكال وأهداف الرقابة الجبائية

الفرع الأول: أشكال الرقابة الجبائية: حدد التشريع الضريبي طريقة تسديد الضرائب والرسوم والتي تكون بالتصريحات أو بالإقرارات التي يقدمها المكلف لمصلحة الضرائب هذا ما جعل هناك ثغرات تسهل للمكلف من خلالها التهرب من الضريبة، مما ألزم على الإدارة الجبائية البحث عن وسائل تساعد في الحد من هذه الظاهرة، وصولاً إلى فكرة المراقبة التي تجعلها تتأكد من صحة الإقرارات المقدمة من طرف المكلف ومقارنتها بالعناصر والمعطيات الخارجية، وعليه فالرقابة نوعين كما يلي:

(1) الرقابة العامة: وهي عبارة عن ثلاثة صور أو مراحل متتابعة ومتكاملة هي³:

¹ مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009، ص (99).

² وزارة المالية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 18، الجزائر، 2008.

³ بن اعمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص (45).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

1-1: الرقابة الشكلية: وهي أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف إلى مكتب الرقابة، وتتم الرقابة في مكاتب المفتشيات ووفق الملفات المسوكة من قبلها دون الخروج إلى الميدان، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات إلى المراقبين الجبائين، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أية مقارنة بين ما تضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة، فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات، بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.

2-1: الرقابة على الوثائق: وتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية على مستوى مصلحة التحقيق والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المكتتبه التي أدلى بها ومقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الضريبية إنطلاقاً من ملفاتهم الخاصة، وكذا مجمل المعلومات التي يمكن الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بمعاملات تمت بين المكلف وهذه الإدارات، بالاعتماد على أدلة وإثباتات تتحصل عليها من مصادر مختلفة التي تتعامل مباشرة مع المكلف (بنوك، موردون، جمارك، الضمان الاجتماعي...)، وهذا بمقتضى حق الإطلاع المخول لها من طرف المشرع الجبائي وذلك بغية إجراء مقارنة للوثائق المصرح بها وما ورد فيها من معلومات مع ما هو مدون لدى الإدارة الجبائية من أدلة عن تطور الذمة المالية والعناصر المكونة للدخل ووعائه الضريبي التي تخص المكلف بالضريبة¹.

3-1: الرقابة عند مقر المكلف: تتم هذه الرقابة خارج مراكز الإدارة الضريبية، وذلك من خلال التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطهم، وتهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمكن للأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية للاستغلال داخل مقرات العمل قصد مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان، وللإشارة فإن هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة والتحقيق، وذلك بالتعرف وفحص مختلف وسائل الإنتاج وطرائق استعمالها ودرجة تأهيل العمال والمستخدمين لهذه الوسائل، كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإدارات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى.

¹ محرزى مجّد عباس، مرجع سبق ذكره، ص (143).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

(2) الرقابة المعمقة: كما يدل عليها العنوان فإن هذا النوع من الرقابة يتناول مجمل الوضعية الجبائية والمالية للمكلف، بالإضافة إلى الوضعية المادية حيث تغوص في الفص والتحقيق في كل المعطيات والمعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة خاصة في الوثائق المحاسبية والوضعية الجبائية، وفي هذا الصدد يقول "دانيال ريشتر": "بأنها مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو شخص معين ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة"، في حين يرى "جان بركسير": "أنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقق من صحة ودقة التصريحات على مجمل المداخل التي لها علاقة بالضريبة على الدخل الإجمالي"¹.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية: من خلال التعريفات السابقة للرقابة الجبائية يمكن استخلاص الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وهذا على النحو التالي²:

(1) الهدف المالي والاقتصادي: تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، وعليه فإن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة بين الاقتصاد والجبائية.

(2) الهدف القانوني: يتمثل في مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب الضريبي من دفع مستحقاتهم الجبائية.

(3) الهدف الاجتماعي: ويتمثل في محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة، الإهمال أو التقصير في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع، بالإضافة إلى تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة

(4) الهدف الإداري: تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية³:

¹ بن اعمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص (47).

² عبد الناصر نور وآخرون، *الضرائب ومحاسبتها*، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008، ص (120).

³ حامد عبد المجيد دراز وآخرون، *مبادئ الإقتصاد العام*، الطبعة الثانية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2009، ص (102).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

- ✓ تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء مما يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.
- ✓ تساعد الرقابة على إعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي.
- ✓ إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

المطلب الثالث: مظاهر الرقابة الجبائية

إن فعالية كل دولة يمكن تقديرها على ضوء مؤشرات عديدة: قانونية، سياسية، اجتماعية... إلخ، لكن تقييم كفاءتها يقوم على مدى استعدادها المسبق على إدخال مختلف النواتج الضريبية إلى الصناديق العامة، وبالتالي السهر على أن لا يتهرب المواطن من دفع التزاماته الضريبية وعلى أساس ذلك دعمت الإدارة الجبائية بأداة الرقابة الجبائية، وعليه يمكن حصر مظاهر الرقابة الجبائية في الآتي¹:

أولاً: الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء مفهوم قانوني، وتعرف على أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص، السهو، الإغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بالضريبة وعليه فإن هذه السلطة ذات أهمية قصوى وتكتسي قيمة دستورية، فالدولة يخول لها دستوريا إلزامية الرقابة حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي.

السؤال الذي يبقى مطروح هو إلى أي مدى يمكن أن تذهب الإدارة الجبائية كون أن الدستور يحمي الحقوق الفردية للأشخاص، وبحكم المنطق ترتبط الرقابة الجبائية بالإدارة الضريبية، وبما أن النظام الضريبي الجزائري يقوم على التصريح وتطبيقا لهذا المبدأ كل واحد حر في حساب التصريح على مداخيله وبالتالي الدفع النهائي للضريبة، إن هذا الميكانيزم يحتوي بالضرورة مقابلا يتمثل في الرقابة ولقد أراد المشرع أن تكزن هذه الرقابة فعالة إجبارية ولكنها أيضا مقيدة ومرتبطة بضمانات سواء بالنسبة للدولة أو الأشخاص الممارس عليهم.

ثانياً: الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع وإنه من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي والتي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي والتي يمكن اعتبارها استعمال وسائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة قصد تخفيض

¹ أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الثانية دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2011، ص (98).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

مساهمته الضريبية، ومهما يكن من أمر فالإدارة الضريبية في السنوات الأخيرة ركزت جهودها أكثر في مجال قمع الغش الضريبي¹.

ثالثاً: تكتسي الرقابة الجبائية بعد إنساني والذي لا يجب إهماله، رغم الجهود المبذول من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش فإن ما يجب الإشارة إليه في معظم الدول هو أن الرقابة الجبائية لا تقتصر إلى على عدد قليل من المكلفين ولكنه أمر معاش فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يستقبل بسهولة التحقيق الذي أجري عليه، إذ أن أغلب وأهم تظلمات المكلفين بالضريبة تتركز على القلق الذي يصيبهم بالإضافة إلى الشكوك والشبهات التي تحوم حولها وكذا إحساسه بضعف اتجاه الإدارة، فالمكلف بالضريبة لا يجب أن يشعر بالضعف اتجاه الآلة الإدارية بل يمتلك حقوق مقابل الإدارة الجبائية وهذا في كل مراحل الرقابة الجبائية سواء أثناء سريان كل العمليات أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها².

المبحث الثاني: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية ووسائل تحسينها

قبل التطرق إلى الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية وكذا وسائل تحسينها لابد من التطرق إلى الإطار القانوني والهيئات المخولة قانوناً للرقابة الجبائية، وهذا على النحو الآتي:

¹ عادل فليح العلي، *المالية العامة والتشريع المالي الضريبي*، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2007، ص (205).

² أعاد حمود القيسي، مرجع سبق ذكره، ص (100).

المطلب الأول: الإطار القانوني والهيئات المخولة قانونا للرقابة الجبائية

أولاً: الإطار القانوني للرقابة الجبائية: لقد منح المشرع للإدارة الجبائية حقوقاً وصلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة من التحقق من صحة التصريحات وصدقها وقانونيتها وصولاً إلى تصحيح بتقويم الأخطاء المرتكبة ومن بين هذه الصلاحيات حق الزيارة- حق الرقابة- حق الإطلاع - استدراك الأخطاء الإدارية، على النحو التالي¹.

(1) حق الزيارة: خول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة المتمثلة في المعاينة الميدانية، إذ يمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية وبالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق و مراقبة الصفقات التي تبرم بين المنتجين وتكون هذه المراقبة عندما توجد القرائن التي تدل على ممارسات تدليسية ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه، هذا الأخير كما إن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية، تتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة حيث تكون هذه الزيارة حاضراً فيها ضابط من الشرطة القضائية يعينه وكيل الجمهورية و معه عونان من الرقابة الجبائية.

(2) حق الرقابة: التحقيق يستوجب على الإدارة الجبائية الإحاطة بوسائل تقدير مدى صحة هذه الإقرارات من بين هذه الوسائل التي تتمثل في مجمل العمليات التي من شأنها التحقق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية.

(3) حق استدراك الأخطاء: هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم المكلف لها عناصر غير كاملة أو خاطئة يتمثل هذا الحق في إعادة النظر في هذا الإقتطاع سواء في تعديله أو في إنشاء إقتطاع جديد يجوز استدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب الرسوم في المؤسسة عن طريق الجداول. وقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء إلى أربع "4" سنوات كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة.

(4) حق الإطلاع: هو إمكانية قانونية تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل الوثائق المستعملة من طرف المكلف لجميع الخاضعين للإطلاع على تصريحاتهم المكتوبة و الموجهة للإدارة الجبائية وله شكلين هما¹:

¹ ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الإقتصادي، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطفى، العدد الثامن، 2008، ص (25).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

✓ حق الإطلاع لدى الإدارة العمومية: لا يمكن في أي حال من الأحوال لإدارات الدولة، الولايات، البلديات، المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة وكذلك جميع المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها أن تدفع بالسد المهني أمام الأعوان للإدارة المالية الذين هم على الأقل في رتبة مراقب يطلبون منها الإطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها.

✓ حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة: تسير المراقبة تصريحات الضرائب المكتوبة من قبل المعنيين أنفسهم ومن قبل الغير، يتعين على جميع الحرفيين و المتصرفين في الأموال وغيرهم من التجار الذين تشمل مهنتهم دفع الإيرادات عن قيم منقولة أو الذين تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بمدفع من هذا النوع كذا جميع التجار و جميع الشركات أيا كان غرضها الخاضعة لحق الإطلاع أن يقدموا عند كل طلب من الأعوان الضرائب الذين هم على الأقل من رتبة مراقبة الدفاتر التي ينص على مسكها قانون التجار وكذا جميع الدفاتر و الوثائق الملحقة مستندات الإيرادات و النفقات كما يجب على المكلفين تقديم الوثائق المحاسبية والإثباتات الضرورية لتدقيق التصريح عند كل طلب من مفتشي الضرائب المباشرة.

ثانيا: الهيئات المخولة قانونا للرقابة الجبائية: الإدارة الجبائية لها من الهياكل ما يسمح باتخاذ عمل متوازن يخص تحسين طرق أداء الرقابة، وبهذا الخصوص فإن بعض المصالح الجبائية لها مهمة استثنائية وهي تنظيم وتسيير عملية المراقبة، فالمبدأ أن تكلفة إثبات الأخطاء والنسيان الملاحظة على الوثائق المقدمة من طرف المكلفين تنصب على الإدارة الجبائية، فالمصالح الجبائية تملك سلفا الرقابة وتركز البحث عن الإختلالات، فالقيام بالرقابة يفضل بوسائل قانونية و التي يعمل على أساسها أعوان الضرائب، وبهذا تتكون المصالح المكلفة بالرقابة الجبائية حسب اختصاصها الإقليمي من²:

(1) الهياكل المركزية: فالإدارة الجبائية على مستوى السلم المركزي تتكون من المفتشية العامة للمصالح الجبائية، مديرية التشريع الجبائي، مديرية المنازعات، مديرية الوسائل ومديرتين للدراسة، بالإضافة إلى مديرية العمليات الجبائية هذه الأخيرة تقوم بالبحث عن المعلومات الأساسية للوعاء الضريبي ومراقبة تحصيل الضرائب والرسوم الخاصة بكل نوع وتتكون من ثلاث نيابة مديريات هي:

¹ براهمي سمية، بلعاش ميادة، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث إقتصادية عربية، الجمعية العربية للبحوث الإقتصادية بالتعاون مع مركز دراسات الوحدة العربية، مصر، العددان 67_86 / صيف- خريف، 2014، ص (12).

² بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى حول إستراتيجية الحكومة للقضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، أيام 15/11-2011، ص (8).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

- ✓ نيابة مديرية التحقيقات الجبائية: مكلفة بالمهام التالية:
- ❖ تنسيق وتنشيط نشاطات مصالح التحقيقات المتواجدة على مستوى المصالح الخارجية وتقييم نتائجها.
- ❖ بحث وتحليل ظواهر الغش والتهرب الضريبي بغرض اقتراح حلول للحد من الظاهرة.
- ❖ تنفيذ أعمال ذات مصلحة جبائية مثل الدراسات والتحقيقات التي تهدف إلى عقلنة الطرق فيما يخص المادة الضريبية وكذا الرقابة الجبائية.
- ✓ نيابة مديرية الإحصاء والتجميع: وتكمن مهمتها فيما يلي:
- ❖ استقبال، تركيز وتوزيع المعلومات الإحصائية التي تمس الميدان الجبائي وشبه الجبائي والقيام بمختلف الأشغال والبحوث والآفاق المتعلقة بالمادة الضريبية وشبه الضريبية.
- ❖ تقديم تنبؤات تخص المحاصيل الجبائية والقيام بتحليلها ودراسة كل الطرق الممكنة لتحسين تسيير هذه التنبؤات.
- ✓ نيابة مديرية الضمان والأنظمة الجبائية: وتكلف بما يلي:
- ❖ متابعة ومراقبة تطبيق التشريع الجبائي والتنظيم الخاص بإنتاج وتسويق وحركة التبغ، الخمر، الكحول والمعادن النفيسة وغيرها.
- ❖ تقديم الجرد الخاص بختم الدولة، والتأكد من صحة مسك واستغلال الكشف الوطني للأختام.
- ❖ متابعة ومراقبة وتنشيط مصال التسجيل والطابع.
- (2) الهياكل الجهوية: وتضم¹:
- ✓ المديرية الجهوية للضرائب: هي امتداد المستوى المحلي للإدارة المركزية حيث أن دورها الأساسي هو إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي، وفي هذا الإطار فهي مكلفة بالإنعاش، التنسيق، التوجيه والمراقبة لنشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها، وتتكون من ثلاث نيابة مديريات هي: نيابة مديرية الموارد البشرية ونيابة مديرية المنازعات ونيابة مديرية العمليات الجبائية، هذه الأخيرة تساهم استثناء في مهمة الإدارة الجبائية وهي المراقبة الجبائية وتتكون من ثلاث مكاتب وهي:
- ❖ مكتب التنظيم: مهمته توزيع التعليمات، المنشورات المقدمة في إطار تطبيق التشريع الساري، وكذلك التنسيق في الإطار الجهوي لإيصال المعلومات إلى المعنيين بالضريبة عامة وتقديم مختلف الإعتمادات

¹ خبابة عبد الله، أساسيات في إقتصاد المالية العامة، الطبعة الأولى، مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2009، ص (98).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

والترخيصات وإعداد العناصر الإحصائية الدورية بالنسبة لاختصاص المديرية الجهوية فيما يخص الشراء عن طريق الإعفاء والتظلم بالشفعة.

❖ مكتب الإجراءات والطرق المنظمة: يقوم بالمساهمة في التعريف بإجراءات الرقابة والبحث عن المكادة الخاضعة للضريبة وكذا التحقيق والتقييم، هذا المكتب مكلف أيضا بالمساهمة في توحيد وتنسيق مقاييس معاملات الإخفاء، نسبة الخسارة والربح للأسس الضريبية خاصة تلك المتعلقة بنظام التقييم الإداري.

❖ مكتب التقييم الشامل والإحصاء: يقوم بتقييم أعمال المصالح الجبائية عن طريق دراسة النواتج الإحصائية الدورية التي يتلقاها من مديريات الضرائب الولائية.

(3) الهياكل الخارجية¹: ونعني بها تلك التي تخص الإدارة غير المركزية حيث أن الكفاءة والاختصاص نسبيا مستقلة وهي المديرية الولائية للضرائب ومختلف المفتشيات، ذلك أن المديريات الولائية للضرائب مهيكلة في خمس نيابة مديريات هي: نيابة مديرية الوسائل، نيابة مديرية التحصيلات، نيابة مديرية المنازعات، نيابة مديرية العمليات الجبائية ونيابة مديرية الرقابة الجبائية، غير أن النيابتين الأخيرتين هما اللذان لهما صلاحية القيام بالرقابة الجبائية.

✓ نيابة مديرية العمليات الجبائية: هذه الأخيرة مقسمة إلى ثلاث مكاتب هي:

❖ مكتب الأوراد: مكلف بالمصادقة على الأوراد التي تم إصدارها من مركز الإعلام الآلي فيما يتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهو مكلف أيضا بالتقديم لمكتب الإحصاء الإحصاءات الدورية المتعلقة بنفس الضرائب والرسوم للقيام بتصنيفها سنويا وكذا تقديم بيان للجماعات المحلية والهيئات المختصة عناصر الضريبة المباشرة المحلية الضرورية لتقديم ميزانياتهم.

❖ مكتب الإحصاءات: مهمته هو متابعة الأوراد المصفاة من طرف مركز الإعلام الآلي فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال وكذا مراقبة وجعل عناصر البيانات قابلة للتنفيذ.

❖ مكتب التنظيم والتنشيط: مهمته نشر التعليمات الواردة من الإدارة المركزية والمديرية الجهوية والتي تتعلق بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائي، ومكلف كذلك بمتابعة إنجاز جدول الأعمال لمفتشي الضرائب فيما يخص رقابة الملفات الجبائية، الإحصاءات الدورية وكذا الرقابة الدائمة.

✓ نيابة مديرية الرقابة الجبائية: هذه المديرية لها إطلاع بمهمة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة والسهر على مراقبة المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الجبائية، وتتكون هي الأخرى من ثلاث مكاتب:

¹ عادل فليح العلي، مرجع سبق ذكره، ص (65).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

❖ مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة: مهمة هذا المكتب إنشاء كشوف وجداول للإدارات، المجمعات، الهيئات، المؤسسات والأشخاص الذين يمكن أن يجوزوا على المعلومات الجبائية التي يمكن أن تخص الوعاء أو التحصيلات الضريبية، وكذلك إعداد برامج التدخلات التي يجب أن تتم مباشرة من طرف المكتب المكلف بالحصول على كشوفات الشراء وكذلك المفتشيات.

❖ مكتب البطاقات والكشوفات: مكلف أساسا بتسيير البطاقات وتقديم المساعدات للمفتشيات لأجل إعداد بطاقتهم، كذلك له دور التوزيع والترتيب حسب المفتشيات للمعلومات الواردة إليه عن طريق مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتنظيم استغلال كشوفات الزبائن بطريقة تضمن المتابعة الصحيحة والدقيقة للوضعية الجبائية للمكلفين حسب اختصاصهم وقطاعهم.

❖ مكتب التحقيقات والمراقبة والتقويمات: له مهمة إنشاء وتسيير بطاقات المؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يمكن أن يكونوا محل تحقيق أو مراقبة عميقة لوضعياتهم الجبائية وبهذا تكون مهمته اقتراح الملفات المحقق فيها سنويا، ومتابعة إنجاز برامج التحقيق في الآجال المحددة، بالإضافة إلى متابعة ومراقبة أعمال الفرق المكلفة بالتحقيق والسهر أثناء التدخلات على إحترام التشريع الجبائي المعمول به وبرمجة رقابة الأسعار المصرح بها فيما يخص المادة الخاضعة للضريبة فيما يتعلق بالعمليات المتعلقة بالمنقولات والعقارات ومراقبة جميع العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل¹.

المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

لقد حادت الرقابة الجبائية عن الهدف الأساسي الموكل لها، بسبب اتسامها بملامح إدارات الدولة المتخلفة اقتصاديا كالتيبسبب، الإهمال والامبالاة وانعدام الوعي المهني وغياب العناصر الكفؤة و النزيهة من جهة، وافتقار الإدارة الجبائية للوسائل المادية العصرية ومن جهة أخرى عدم تمكنها من أداء مهمتها على أحسن ما يرام بسرعة وإتقان قد تعقد القضية ولا تساهم في حلها. فالإدارة المالية في العالم الثالث هي التي تغير و تشوه الجبائية كما يمكن القول أن جانبا هاما في تفشي الظاهرة ينجم عن عدم كفاءة القدرات الإدارية و التي تضع حدا لنطاق التدخل الفعال للإدارة وتشجيع شيوع المراوغة و التهرب، فنقص الإمكانيات البشرية و المادية و عدم فعالية الرقابة يقلص من الطموحات المرجوة سواء في مكافحة الغش أو التحصيل للإيرادات².

¹ خباياة عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص (44).

² محمد سعيد عبد الفتاح، الإدارة العامة، الطبعة الخامسة، المكتب العربي الحديث للنشر والتوزيع، 2002، ص(120).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

1) قصور الإمكانيات البشرية: إن عدم انتهاج الإدارة الجزائرية سياسة منتظمة و منهجية، نتج عنه نقص في الجانب البشري نوعا وكما¹.

✓ من الناحية الكمية: إن الإدارة الضريبية تعيش عبر سنوات متتالية قصورا تقريبا في أعوان و موظفي الإدارة الجبائية و ذلك من خلال:

❖ تضخم مهام الإدارة: حيث وجدت الإدارة نفسها أمام مهام متزايدة وضخمة مع عدد متواضع من الموظفين وأعوان الرقابة.

❖ نقص أعوان الرقابة: إن ضخامة عدد الملفات بالمقارنة بالكفاءات الضرورية لمراقبتها يفسر إلى حد كبير الفترات المتفاوتة و المتباعدة لشن حملات الرقابة و التدخل سواء منها الروتينية أو الإستثنائية، وهو بدوره ما يؤمن ضمانا للمكلف فيصبح بموجبه متهرب وأكثر أمانا إذا قلت أو ضعفت وتيرة الرقابة كلما زاد أمان المتهربين الذين ليسوا إلا مغامرين، ربحهم أكثر من خسارتهم بالإضافة إلى النقص الفادح لعدد المحققين مما يجبر عنه نقص عمليات التحقيق المجرات على المؤسسة.

✓ من ناحية الكفاءة: إن الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة و المهارة دورها الفعال ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي و الإدارة الجبائية نفسها، فتعقد الملفات المعالجة وتشجيعها إضافة إلى ضعف إمكانيات الإدارة من حيث الكفاءات والمهارات أورث الإدارة رداءة في التسيير ويرجع هذا الضعف في التأهيل و الكفاءة إلى:

❖ ضعف المدارس المختصة في تكوين الإطارات الكفؤة ورسكلتها على الأقل وهو ما يتجلى أكثر في النسب الضئيلة التي تتكفل بها الجامعات.

❖ عدم الاهتمام الكامل لاعتماد سياسة وطنية لتوضيح وترسيخ أخلاقيات المهنة.

❖ غياب وعدم إدراك الموظفين و الأعوان الإداريين للمعارف المختلفة في مجال الجبابة و الحسابات المعقدة و التشريعات الضريبية.

"وَمَا سَبَقَ فَن توفّر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية و الخبرة الواسعة التي يحققها ارتفاع مستوى تأهيلها و تدريبها يعد عامل أساسي لقيام الإدارة الجبائية بدورها على أتم وجه، الشيء الذي يعبر على مدى إرتباط الإدارة بكفاءة الإمكانيات البشرية فالتطور الاقتصادي بات من الضروري تدعيم الجهاز الإداري بالإمكانيات البشرية التي

¹ عبد الرزاق بن حبيب، إقتصاد وتسيير المؤسسة، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1993، ص (76).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

تعد الركيزة الأساسية لدفع الإدارة الجبائية إلى إنجاز مهامها على أكمل وجه، هذه الإمكانيات تبقى محدودة كما إذا كان النقص في الجانب العددي للأعوان الإداريين ونوعيا إذا كان النقص في الكفاءة والتأهيل المهني، ولأن الإدارة الجبائية التي هي في أمس الحاجة إلى الموظفين الأكفاء وتشتترط فيهم النزاهة والتأهيل للقيام بدورهم خير أداء، فهي في نفس الوقت في حاجة عاجلة إلى عدد كبير من الموظفين على الأقل لسد الثغرات وتلبية حاجيات الإدارة على المدى القريب"¹.

(2) قصور الإمكانيات المادية: إن نقص الإمكانيات المادية للإدارة الجبائية يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي ومن أمثلة ذلك في واقع إدارة ما يلي²:

- ✓ القصور في المقرات واعتبار بعضها الآخر في حاجة إلى ترميم وتجديد.
- ✓ القصور في وسائل النقل الخاصة، حيث أن شساعة المساحة تحد من فعالية النظام الجبائي مادام هناك إفتقار إلى وسائل النقل من أجل تأدية المهام.
- ✓ التأمين وإن كان هذا الأمر صعب المنال إلا أنه ضروري لما يتعرض له الكثير من الموظفين لاعتداءات معنوية وجسدية.
- ✓ نقص وانعدام في بعض الأماكن لأدنى التقنيات لمعالجة المعطيات والإحصائيات بالإضافة إلى إفتقار الإدارة إلى الأجهزة الضرورية كأجهزة الإعلام الآلي وآلات التصوير والنسخ والفاكس، خاصة مع التطورات التي تشهدها اقتصاديات العصر.
- ✓ نقص المطبوعات الإدارية مما يتسبب في تعطيل الكثير من العمليات الجبائية.
- ✓ انعدام التحفيزات المالية والمشجعة على التفاني في العمل.

" إن إعطاء الأهمية للوسائل البشرية مع إغفال الوسائل المادية يعتبر عائقا أمام رفع مستوى فعالية الإدارة الجبائية التي تختلف نشاطاتها وتتنوع أدوارها".

(3) عدم فعالية الرقابة وتعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية: ويمكن إبراز ذلك من خلال:

- ✓ عدم فعالية الرقابة: رغم الصلاحيات المخولة للإدارة في عملية الرقابة إلا أنها بقيت تعاني قصورا وذلك من خلال¹:

¹ محمد سليم وهبه، التهرب الضريبي واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء-اليمن، 26/7/2010، ص (15).

² محمد قاسم القزويني، مهدي حسين الزاوي، المفاهيم الحديثة للرقابة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة- مصر، 1993، ص (80).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

- ❖ إن الرقابة لا تستجيب للأهداف المتوخاة لأن مصالح الرقابة لا تؤدي دورها وأن الفرق الرقابية انخرقت عن دورها ولا يوجد تنسيق بين مختلف المؤسسات والهيئات المعنية كالجمارك والبلديات وغيرها.
- ❖ في غياب الرقابة الفعلية والفاعلة يفتح المجال للعديد من الجهات للتهرب من دفع الضريبة وذلك عن طريق عدم التقييد الرسمي للفواتير.
- ❖ عدم تمكن عمليات الرقابة أثناء إجرائها من الوصول فعلا إلى الأهداف التشريعية المرجوة والواجب الوصول إليها.
- ❖ لا تزال العلاقات التضامنية بين لجان التنسيق متواضعة وتحتاج إلى دفع بحيث لا وجود لتنسيق جدي بين مختلف المؤسسات المعنية بالضريبة.
- ✓ تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية: تكمن الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية فيما يلي:
- ❖ صعوبة ربط وتحصيل الضريبة وتقديرها إذ أن ثقل الإجراءات يزيد حتما من الصعوبات التي تواجه الإدارة في تقدير بعض أوعية الضرائب مما يشجع الممول على التهرب، فقد تعمل الإدارة الضريبية على ربط الضريبة ربطا جزافيا بأقل أو أكثر من قيمتها مما يؤدي إلى آثار معنوية ومادية على الممولين.
- ❖ عدم المساواة في تطبيق الإجراءات إذ أن عملية الرقابة تحكمها دوافع ذاتية مما يجعل مصالح الضرائب تمارس نوعا من اللاعدالة على المواطنين.
- ❖ عدم التشدد في فرض الجزاءات على المتهمين وذلك من خلال محاكمات الغش الضريبي والرشوة المتفشية في قضايا التهرب الضريبي التي من المفروض أن يفرض عليها عقوبات صارمة، والملاحظ أن الأحكام الصادرة في قضايا الغش الجبائي تتميز بالبطء لأن القاضي يطالب بتحقيق خبرة للتأكد من وجود غش ضريبي.
- ✓ نقص الوعي الضريبي: إن الإدارة الجبائية ملزمة بإتباع سياسة رشيدة تعمل على إحداث نوع من الدراسة والمعرفة لدى المكلف بالضريبة ويتم ذلك من خلال²:
- ❖ تجنيد مختلف الوسائل العصرية من أجل الاحتكاك بالمكلف مباشرة وتمثل في الوسائل المرئية التي يتم فيها برمجة موائد مستديرة وخصص تخصص المجال الجبائي ووسائل الإعلام والاتصال الأخرى كالوسائل المكتوبة من إشارات دورية تبرز دور الجباية أو من حيث الجرائد والمجلات.

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص (45).

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص (14).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

❖ تنظيم ندوات إعلامية وأبواب مفتوحة على الجباية والتي يتم فيها تفسير وشرح الإجراءات والغموض الذي يميز بعض النصوص القانونية لإزالة التأويلات المستعصية الفهم، وبذلك يتم تفسير نظرة المكلف اتجاه ارتكاب المخالفات مما يجعله ملتزما بواجباته الجبائية على الوجه الصحيح ويساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

" إن ضعف المستوى الأخلاقي وانعدام أو ضعف الوعي الضريبي يعتبر أهم المحفزات لارتكاب مثل تلك التحايلات والمخالفات المختلفة للتهرب من الضريبة".

✓ غموض النصوص الضريبية: إن تعدد وعدم وضوح النصوص الضريبية يجعل الموظفين في المصالح الضريبية غير قادرين وعاجزين عن المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية والقانونية المسندة إليها من طرف الإدارة المركزية، وبالتالي لا بد من تحديد وتحقيق أهداف مسطرة لتبسيط النظام الجبائي ويكون ذلك من خلال¹:
❖ القيام بتعديلات جديدة هادفة.

❖ إلغاء التعقيدات عن طريق تقليص عدد الضرائب ومعدلاتها، وكذا العمل على إيجاد ضرائب بسيطة وسهلة في نصوصها ومعدلاتها بدلا من تلك الضرائب المعقدة وتبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها بالإضافة إلى توضيح الإعفاءات الضريبية وتحديد غايتها.

✓ عدم عدالة النظام الجبائي: يؤدي غياب العدالة أمام الضريبة المفروضة إلى الشعور بالظلم لدى المكلف والتي تقلل من حسه المدني اتجاه الواجب الجبائي فيكون بذلك الغش الضريبي، ومن ثمة فالعدالة الضريبية لا تتحقق إلا إذا تحقق نظام ضريبي يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكلفة، ومن ثمة يقوم النظام العادل بتصحيح اللامساواة فالعدالة تعني إذن وجود نظام جبائي يعمل على جعل كل مكلف بالضريبة يدفع حسب مقدرته وحسب نظام إراداته.

المطلب الثالث: وسائل تحسين الرقابة الجبائية

إنطلاقا من الأهمية التي توليها الإدارة المركزية للرقابة الجبائية والمتمثلة في مديرية الأبحاث والمراجعات، فقد كان لا بد من اتخاذ إجراءات وتدابير للرفع من عائد عمليات الرقابة وأيضا لتعزيز العلاقة مع المكلفين الذين يتميزون بالنزاهة والالتزام وتمثل هذه التدابير في:

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص (47).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

(1) تحسين عملية البرمجة: للوصول إلى نتائج مشجعة في إطار برنامج الرقابة الجبائية يجب الأخذ بعين الاعتبار العديد من العوامل كضرورة تكثيف البحث الجيد عن المعلومات الجبائية كونها العنصر الإستراتيجي ضمن البرنامج حيث تسمح بتوفير العناصر الضرورية لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلفين، ومنه تكون الرقابة أكثر فعالية فلا بد من تكثيف البحث عن الإعلام الضريبي الذي سيشكل المادة الأولية التي على أساسها تتم عملية برمجة الملفات المراد التحقيق فيها مع ضرورة إسناد هذه العملية على معايير موضوعية لتكون العينة المختارة تعبر حقيقة عن حالات التهرب الضريبي، كما أنه لا بد من إعادة النظر في آليات البرمجة إذ على الأقل يكون برنامج كل سداسي يحتوي على عدد كافي من القضايا ويجب أن تصب في كل النشاطات الاقتصادية المختلفة دون الاقتصار على نشاط اقتصادي واحد¹.

(2) تحسين مرونة إجراءات عملية التحقيق: وضع إستراتيجية الرقابة الجبائية يتطلب تغيير في اختيار نوعية الرقابة المتبعة حسب رهانات الجبائية، وعليه فالتسيير الجيد لعملية الرقابة الجبائية يتطلب²:

✓ أن تخص عملية المراقبة العامة للمحاسبة رهانات مالية كبيرة وحالات التهرب الجبائي.

✓ أن يتضمن التحقيق المصوب في المحاسبة على وجه الخصوص حالات طلبات استرداد الرسم على القيمة المضافة.

✓ كما يجب أن يركز التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية حالات عدم التوافق في نتائج المقارنة بين المداخل المصريح بها من قبل الأفراد من جهة وممتلكاتهم ووضعياتهم المالية وعناصر طريقة المعيشة من جهة أخرى.

(3) تخفيف الإجراءات النزاعية وتقليص آجال دراسة الملفات: في هذا الإطار باشرت المديرية العامة للضرائب مجموعة من الإصلاحات نذكر منها³:

✓ إعداد أداة معلوماتية تحت إسم "وسير" لمتابعة النشاط النزاعي على المستويين المركزي والمحلي.

✓ وضع إجراء جديد وفعال لاسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة سعياً منها لتقليص آجال الاسترداد.

✓ تبسيط نظام الشراء بالإعفاء.

✓ إدراج مبدأ لامركزية القرارات النزاعية.

¹ المرجع السابق، ص(49).

² وزارة المالية، الرقابة الجبائية نقاط مرحلية وتوجهات إستراتيجية، رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد64، 2012، ص (6).

³ وزارة المالية، التوأمة بين المديرية العامة للضرائب والمديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية "ثمانية عشر شهراً زاخرة بالأنشطة والإنجازات"، رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 59، 2012.

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

- ✓ بدأ تنفيذ إجراء تفويض الإمضاء وإعادة النظر وتنظيم مسار معالجة الشكاوى من تاريخ إيداع الشكاوى إلى غاية إمضاء القرار النزاعي وتبليغه للشاكي وذلك لجعله أكثر مرونة.
- ✓ تحسين تسيير لجان الطعن.

المبحث الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي من خلال الرقابة الجبائية

تهدف التدخلات المباشرة لأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبويراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالات التهرب وهذا بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرض الواقع وبالتالي فإن التحقيق المحاسبي هو الشكل الأنسب، أما إذا كانت الإدارة تهدف إلى التحقق من دخل المكلف بالضريبة فإن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية المالية هو الأنسب، وفي حالة ما إذا كان التحقيق يستهدف ضريبة معينة وفي فترة كاملة أو جزء منها يعتبر التحقيق المصوب الطريقة الأنسب في الرقابة.

المطلب الأول: التحقيق المحاسبي

إن التحقيق في المحاسبة "la vérification de la comptabilité" هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، وتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد على صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس علمية وعملية باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية¹.

¹ وهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر 20-21/10/2009، ص(8).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

عرف المشرع الجزائري التحقيق في المحاسبة على أنه "مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة". وعليه فالتحقيق في المحاسبة يعتبر تحقيقا معمقا بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها كما أنه يحقق في مبالغ كل الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف¹.

وعليه فعملية التحقيق المحاسبي تمر بعدة مراحل تتمثل فيما يلي²:

أولا: التحضير للتحقيق: وتنقسم إلى مرحلتين أساسيتين هما إعداد برنامج التحقيق المحاسبي ودراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للتحقيق.

(1) إعداد برنامج التحقيق الجبائي: في هذه المرحلة تقوم المفتشيات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بوضع برنامج التحقيق السنوي وذلك باقتراح المكلفين الواجبة فيهم عملية الرقابة الجبائية، ثم تقوم بإرسال هذا البرنامج إلى المديرية العامة للضرائب للفصل سواء بقبوله أو زيادة عدد الملفات المقترحة أو إنقاصها بعد ذلك تقوم المديرية المركزية بالمصادقة على البرنامج النهائي للتحقيق الجبائي وتقوم بإرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وهي المسؤولة عن إعداد وتنفيذ التحقيق المحاسبي عليهم، بالإضافة إلى ذلك فإن الإدارة الضريبية تقوم بالتحقيق في محاسبة المؤسسات المهمة التي لم يسبق لها أن خضعت للرقابة الجبائية.

(2) دراسة الملف الجبائي للمكلف: تبدأ هذه المرحلة بالإطلاع على الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة وما يخص الرسم على النشاط المهني والأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهن غير التجارية كما أنها تقوم على فحص الملف الشخصي للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات، وتشتمل هذه المرحلة كذلك على مجموعة من الأعمال التمهيدية على مستوى مصالح الإدارة الجبائية التي يقوم بها أعوانها الذين لهم رتبة مفتش على الأقل³، من أجل أخذ صورة واضحة كاملة ومستوفية عن المكلف بالضريبة ومعرفة النقاط التي يهتم بها في عملية التحقيق التي منها الإطلاع على الوثائق التقنية الخاصة بالمكلف بالضريبة وتنظيمها وكذلك ترتيب المعلومات الواردة من المصالح الجبائية الأخرى فيما يخص رقم الأعمال المحقق خارج المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة وكذلك التعرف على جميع مداخل المعني من خلال طلب كشف الحساب الخاص به من مختلف المؤسسات المالية، وإذا ما بقيت للمحقق بعض

¹ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص (11).

² قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، رسالة ماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس المدية، الجزائر، 2008/2009، ص (69).

³ أنظر المادة 2/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

النقاط الغامضة لديه يستطيع أن يطلب الأشياء المتعلقة ببعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف بالضريبة وقد يتخذ هذا الطلب صيغة شفوية أو كتابية الأمر الذي يسمح بالمساهمة في إرساء الحوار بين طرفي العلاقة الضريبية وإذا لم يستجب المكلف بالضريبة فما على إدارة الضرائب إلا إعادة إرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه التوضيحات دون أن تسلط عليه أي عقوبة.

ثانيا: الانطلاق في عملية التحقيق¹: إن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة وهذا من أجل خلو جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة، إلا أن هناك استثناء لهذا الإجراء ففي حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة ويعد 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، طبيعتها...إلخ.

(1) الإشعار بالتحقيق: لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها "10" أيام ويرسل الإشعار بالتحقيق في رسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع إشعار بالاستلام، كما أن عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق حيث يلجأ المحققون في هذه الحالة إلى فرض الضريبة تلقائيا ويمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية، في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عملية المراقبة ولا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحقيق المنصوص عليه سابقاً².

(2) فحص المحاسبة من حيث الشكل: يجب على محاسبة المكلف أن تحتوي على دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ودفترا كبيرا ودفتر جرد المنصوص عليها في القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي حيث تلخص هذه الدفاتر فيما يلي³:

✓ دفتر اليومية: تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات المؤسسة، وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة "لجميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد".

¹ أنظر المادة 1/20، 3/20 من قانون الإجراءات الجبائية، 2015.

² المادة 4/20 من نفس القانون.

³ المادة 20 من القانون 11/7 المؤرخ في 2007/11/25، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة في 2007/11/25.

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

- ✓ دفتر الكبير: يتضمن مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية.
- ✓ دفتر الجرد: تنقل في دفتر الجرد الميزانية الخاصة بكيان المؤسسة بالإضافة إلى الوثائق التبريرية لجل الوثائق والمستندات الأصلية التي تثبت القيام بالعمليات فعليا، لاسيما المتعلقة بالمشتريات والمبيعات، البنك، الصندوق، الخدمات المختلفة وغيرها...، والتأكد من أنها خالية من كل أشكال التزوير.
- (3) فحص المحاسبة من حيث المضمون: يهدف هذا الفحص إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية ومراقبة كل ما هو موجود في الوثائق المقدمة من طرف المكلف المحقق معه من أجل اكتشاف العمليات التي تتضمن إغفالات ويمكن تصنيفها إلى¹:
- ✓ مراقبة المشتريات: إن التلاعب في قيمة المشتريات يمكن أن يكون كالاتي:
 - ❖ تضخيم قيمة المشتريات: يهدف إلى تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة وبالتالي تخفيض قيمة الضريبة المفروضة وذلك من خلال التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين، أو التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير المبررة محاسبيا بفاتورة الشراء.
 - ❖ تخفيض المشتريات: إن تخفيض المشتريات يتوافق غالبا مع إخفاء مماثل للإيرادات وهذا النوع من الغش الضريبي يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال كنسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء أو مشتريات دون فواتير، أخطاء مادية متعمدة، مشتريات تمت بالتجزئة.
 - ✓ مراقبة المخزونات: إن العناصر المكونة للمخزون هي البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ وأغلفة غير مسترجعة على المحقق أن يراقبها بدقة لأنها يمكن أن تظهر نوعين من الخلل:
 - ❖ الجرد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيم أقل من السعر الحقيقي "تخفيض قيمة المخزون".
 - ❖ الجرد لا يظهر إلا جزء من المخزون "تخفيض كمية المخزون".
 - ✓ مراقبة الأشغال قيد التنفيذ: هي الأشغال غير المنتهية في نهاية السنة والتي يجب أن تظهر في المحاسبة بقيمتها الحقيقية أي بدون تخفيض أي مئونة ودمج الأعباء الملحقة عند القيام بعملية الجرد، فالمؤسسة تستطيع تخفيض قيمة الأشغال قيد التنفيذ من أجل تخفيض مبلغ الضريبة ويكون التخفيض كالتالي:
 - ❖ التخفيض كمي "إغفال أحد أو بعض الأشغال قيد التنفيذ".

¹ بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر 2010/2011، ص (53).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

❖ التخفيض قيميا "تحديد سعر التكلفة بمبلغ أقل من قيمته الحقيقية لأحد أو بعض العناصر المكونة له".

✓ مراقبة المبيعات: إن أهم المخالفات المحاسبية التي تحدث على مستوى المبيعات تتمثل في:

❖ بيع بدون فواتير.

❖ تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات.

❖ عدم التسجيل في المحاسبة السلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الشخصية.

(4) نهاية أشغال التحقيق: ينبغي على العون المحقق معاينة نهاية أعمال التحقيق في عين المكان عن طريق

محضر يدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع¹.

(5) نتائج التحقيق: عندما تثبت الإدارة أن هنالك نقائص، أخطاء، إغفالات أو إخفاء في العمليات التي تفرض على أساسها الضريبة تقوم بالآتي²:

✓ إما بالتصحيح بإتباع الإجراءات التناقضية لفرض أساس الضريبة "تصحيح حضوري".

✓ إما بفرض الضريبة المحددة بصفة تلقائية.

كما يمكن للمكلف إداع شكوى أو طعن على ثلاث مستويات تتمثل في³:

❖ الشكوى الأولية لدى الإدارة الجبائية.

❖ الطعن أمام اللجنة الولائية.

❖ الطعن القضائي.

المطلب الثاني: التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

تعزيرًا لآليات الرقابة الجبائية تم استحداث التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (La vérification

approfondie de la situation fiscale d'ensemble) كتكملة أو امتداد منطقي وضروري للتحقيق

المحاسبي إذ يمكن لأعوان الإدارة الجبائية عن طريقه القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص

¹ أنظر المواد 5/20 و 20 مكرر4 من قانون الإجراءات الجبائية.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكافين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2013، ص (17).

³ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الإجراءات النزاعية وطرق الطعن، منشورات 2014، ص (3).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ومن خلاله يقومون بمراقبة مدى الانسجام بين المداخليل المصرح بها من جهة والذمة المالية للمكلف من جهة أخرى.

أولاً: إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق تحقيقاً للأهداف المرجوة من هذا التحقيق وأهم هذه الإجراءات نجد¹:

- (1) الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق.
- (2) الإطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني والمؤسسات التي لها علاقة به.
- (3) إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل استلام إلى المكلف المعني، ويمنح أجلاً للتحضير يقدر بخمسة عشرة يوماً "15" ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار.
- (4) الطلب من المكلف المعني التصريح بكافة ممتلكاته في استمارة خاصة "بطاقة وضعية الممتلكات".
- (5) إذا استدعى الأمر يجوز للمكلف التنقل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضرورية للتحقيق.
- (6) يجوز للمحقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات والتوضيحات اللازمة لاستكمال التحقيق.

ثانياً : نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :عند إنتهاء المحقق من عملية التحقيق و المقارنة قد يتول إلى

- (1) قبول أسس فرض الضريبة وإشعار هذا الأخير بغياب التقويم .
- (2) رفض أسس فرض الضريبة، إذا علم أن ماهو مصرح به كمداخليل ليست حقيقية وغير مطابقة للواقع وعليه يقوم بإعادة تكوين أسس الإخضاع وإبلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بذلك ويجب أن يكون هذا الإبلاغ مفصلاً بأرقام وجداول بطريقة تسمح له بفهم التقويمات المجراة حتى يتسنى له الرد

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2012، ص (137).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه مدة "40" يوما ويجب أن يحتوي الإبلاغ بإعادة تكوين أسس الإخضاع أساسا على ما يلي¹:

- ✓ النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي.
- ✓ عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك التي تم الإطلاع عليها مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستغلة.
- ✓ طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.

ثالثا: سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

1) سير التحقيق: بعد الانتهاء من المدة المحددة للتحضير تأتي عملية التحقيق المعمق والتي تتم في مصالح الإدارة الضريبية رغم أن الرقابة خارجية والغرض من ذلك هو عدم مضايقة أفراد المنزل إلا في حالة طلب المكلف أن تجرى عملية التحقيق المعمق في بيته أو في مكتب مستشاره، يلتقي العون المحقق بالمكلف المعني بالتحقيق ويخوض في حوار معه ليعين له أن هذا التحقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية وأنه يجب عليه أن يقدم كافة المعلومات والتوضيحات عن حالته المدنية، الأعباء العائلية، وذلك معلومات إضافية عن ذمته المالية².

وفي كل الحالات فإن المحقق ملزم بما يلي³:

- ✓ عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتوفرة لديه والتي توحى للمكلف بأنه على دراية معمقة بملفه.
- ✓ تهيئة جو من الثقة معه وتفادي إثارته.
- ✓ أن لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي، ولكن يترك الحوار يسير لبعض الوقت حول انشغالات المكلف حيث يترك له كامل الحرية في الكلام.
- ✓ استقبال كل المعلومات الضرورية من الناحية الجبائية والمقدمة من طرف المكلف.
- ✓ التحلي بالصبر من طرف المكلف دون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه.

¹ سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير - تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر 2012، ص (43).

² المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية 2015.

³ قحموش سمية، مرجع سبق ذكره، ص (43).

الفصل الثاني..... دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

" بعد أن يحصل العون المحقق على مختلف المعلومات وكشوف الحسابات يقوم بفحصها، تحليلها ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة وفي حالة جمع المحقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخل مهمة مقارنة بما صرح به يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو لعدة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات".

المطلب الثالث: التحقيق المصوب في المحاسبة

التحقيق المصوب (La vérification ponctuelle) هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية تم استحداثه مؤخرا ضمن قانون المالية "2010".

شروط التحقيق المصوب في المحاسبة: يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها، وهي كما يلي¹:

✓ يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.

✓ لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

✓ يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام في المحاسبة المذكور سابقا.

✓ لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته "10" أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

✓ يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

✓ يتمتع المكلف بالضريبة بأجل "30" يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

¹ المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية 2015، ص (13/12).

الفصل الثاني.....دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

✓ إن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتعم عند التحقيق المصوب.

خلاصة

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي منكت الإدارة الجبائية على التأكد من صحة التصريحات المقدمة ، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها مراقبة المكلفين بأداء واجباتهم الضريبية و العمل على اكتشاف الأخطاء و المخالفات المرتكبة .

ولتحقيق أهداف الرقابة الجبائية ، عمل المشرع على تنظيم سير العمليات بإسناده إلى أجهزة مختصة في ذلك تضمن إنجاز المهام بفعالية .

تمهيد :

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الآليات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، فهي وسيلة للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف .

وستتطرق من خلال هذا الفصل إلى دراسة حالة ميدانية ومعالجتها في إطار التحقيق المحاسبي على مستوى مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت .

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت

سنتعرف في هذا المبحث على مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت من خلال الاطلاع على هيكله الإداري و التنظيمي بالإضافة إلى المهام المخولة إليه و المديريات التابعة له .

المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب

هو هيئة عمومية يمثل السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سياستها الجبائية من تحديد الوعاء الضريبي ، وتحصيل الضرائب لفائدة الخزينة العمومية وإجراء عملية الرقابة على المكلفين بالضريبة المعنيين على مستوى الولاية ، ويتم تنفيذ المهام المخولة له وفقا للقوانين السارية المفعول والمتمثلة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون الضرائب غير المباشرة قانون الرسم على رقم الأعمال ، قانون التسجيل ، قانون الطابع ، قانون الإجراءات الجبائية .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت

تأسس مركز الضرائب سنة 2012 وذلك في إطار المشروع الوطني المتعلق بعصرنة الإدارة الجبائية وهو المخطط الذي تضمن استحداث مراكز جوارية متعددة.

أولا: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب: يتضمن ثلاثة مصالح رئيسية وقباضة ومصطلحتين تتوزع مهامها كالتالي¹:

(1) المصلحة الرئيسية للتسيير: وتكلف بالآتي:

- ✓ المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.
- ✓ إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.
- ✓ اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات لمراجعة المحاسبة.

¹ قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر 1430 هـ الموافق 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20، ص (20-21).

الفصل الثالث:..... طرق مكافحة التهرب الضريبي لمركز الضرائب بتيسمسيلت

✓ التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات.

كما أنها تعمل على تسيير:

- ❖ المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.
 - ❖ المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري.
 - ❖ المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات.
 - ❖ المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي.
 - ❖ المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية.
- (2) المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وتكلف بالآتي:

✓ اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

✓ إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وإجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية وتوزيعها من أجل إستغلالها.

وتعمل على تسيير:

- ❖ مصلحة البطاقات والمقارنة.
 - ❖ مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق.
 - ❖ مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق.
 - ❖ مصلحة المراقبة التي تعمل في شكل فرق.
- (3) المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتكلف ب:
- ✓ متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.
- ✓ دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات.

كما أنها تعمل على تسيير:

الفصل الثالث:..... طرق مكافحة التهرب الضريبي لمركز الضرائب بتيسمسيلت

❖ مصلحة الاحتجاجات.

❖ مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية.

❖ مصلحة التبليغ والأمر بالدفع.

(4) القباضة: وتكلف ب:

✓ تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلق بالتحصيل الجبري للضريبة.

✓ التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول

العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.

في حين أنها تعمل على تسيير:

❖ مصلحة الصندوق.

❖ مصلحة المحاسبة.

❖ مصلحة المتابعات.

(5) مصلحة الاستقبال والإعلام: تقع تحت سلطة رئيس المركز وتكلف بما يلي:

✓ نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز

الضرائب.

✓ تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.

(6) مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: تعمل على:

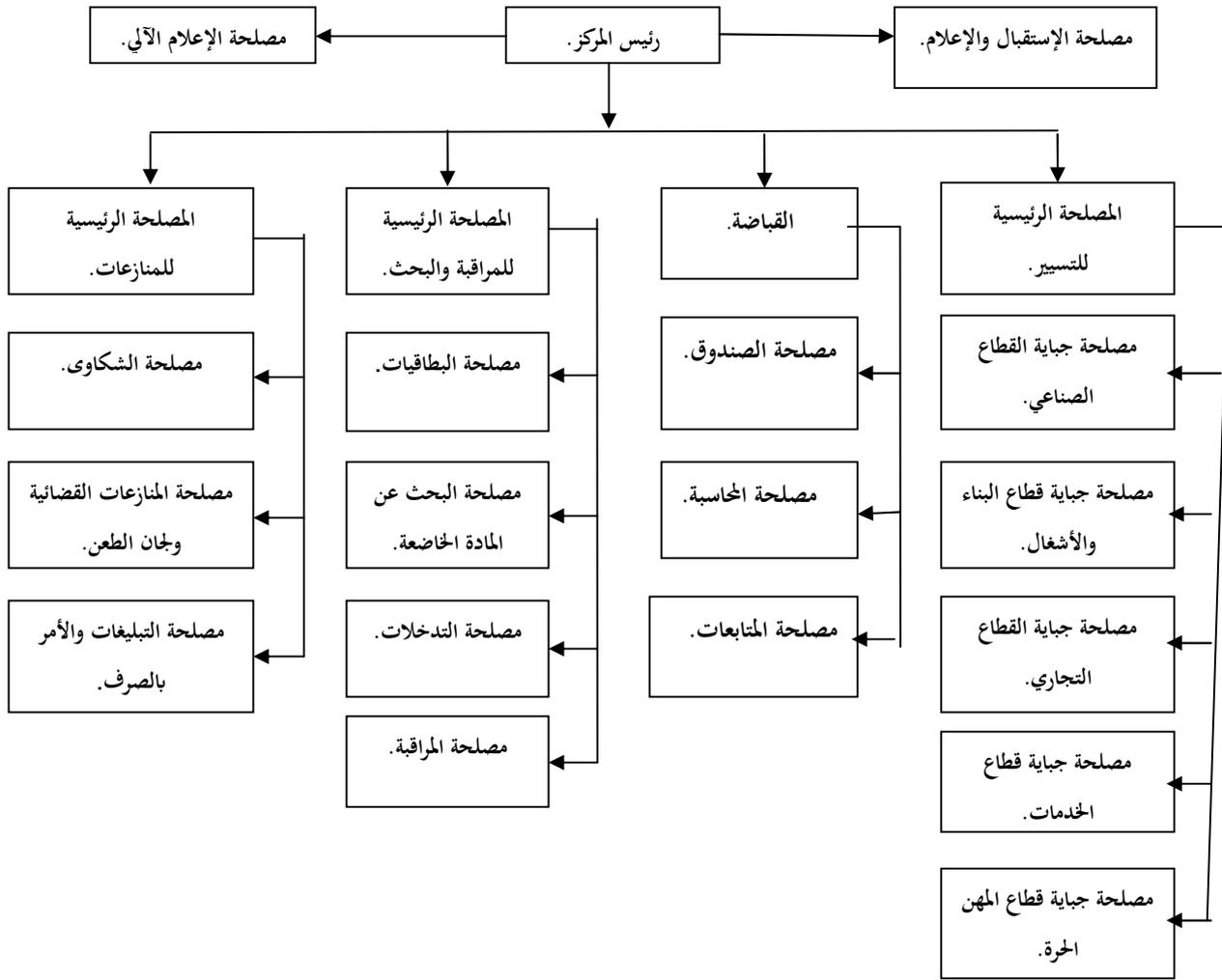
✓ الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

✓ استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:

الشكل: 3-1: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

الفصل الثالث:..... طرق مكافحة التهرب الضريبي لمركز الضرائب بتيسميسيلت



المطلب الثالث: مجال اختصاص مركز الضرائب

أولا : مهامه : تتمثل مهام مركز الضرائب في :

- (1) مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.
- (2) إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعابنتها والمصادقة عليها.
- (3) تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة.
- (4) تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض وإسترجاع النقود.

- (5) مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- (6) البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها وإستغلالها ومراقبة التصريحات.
- (7) دراسة الشكاوى وكذا معالجتها، مع تنظيم المواعيد وتسييرها.
- (8) إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.
- (9) متابعة المنازعات الإدارية والقضائية، ونشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضرائب.

ثانيا: الأشخاص التابعين لمركز الضرائب: يتبع مجال إختصاص مراكز الضرائب المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي المبسط والممارسين للعمليات التالية¹:

- (1) الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليها في التنظيم المتعلق بالحروقات، والمؤسسات التي تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم.
- (2) عمليات البيع بالجملة.
- (3) العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون.
- (4) موزعو محطات الوقود.
- (5) المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.
- (6) تجار الأملاك وما شابههم وكذا منظمو العروض والألعاب
- (7) . والتسليات بمختلف أنواعها

المبحث الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب

¹ المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية بعنوان: "مركز الضرائب، مجال الصلاحيات الأشخاص والضرائب المعنيين"، 2014، ص (3).

للمكلفين بالضريبة التزامات جبائية ومحاسبية من الضروري التصريح بها ، قصد تنظيم وتسهيل عملية الرقابة ولذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى الالتزامات المحاسبية و الجبائية للمكلفين بالضريبة.

المطلب الأول: الالتزامات المحاسبية

إن المكلف الخاضع للنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظمة و كاملة و مقنعة حسب قواعد المخطط الوطني المحاسبي و قواعد النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى مسك السجلات المحاسبية (سجل اليومية العامة ، سجل الجرد) كلا السجلان يجب مسكهما دون شطب ولا كشط و لا حشو في الهوامش ويجب المصادقة عليه من قبل قاضي القسم التجاري للمحكمة المختصة .

وعلى المكلف أن يحتفظ بكل الوثائق التبريرية المتعلقة بالمشتريات و المبيعات ، كشوفات البنك و كل ما يتعلق بالنشاط .

أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي "النظام الحقيقي": يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي أن يمسكوا محاسبة منتظمة طبقاً لأحكام المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وعليهم أن يقدموها عند كل طلب لأعوان الإدارة الجبائية والمتمثلة في:

(1) ميزانية ملخصة.

(2) حساباً مبسطاً للنتيجة الجبائية يبين الربح الإجمالي وكذا المصاريف والأعباء.

(3) جدول الإهلاك.

(4) كشف المؤونات.

(5) جدول تغيرات المخزون.

ثانياً: الضريبة على أرباح الشركات "شركات رأس المال وكذا الشركات التي إختارت الخضوع إلى أرباح الشركات": ويجب على هذه الشركات:

(1) أن تمسك محاسبة طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها، وإذا كان مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية مقبولة فإنه يجب تقديم ترجمة لها يصادق عليها مترجم معتمد وذلك كلما طلبها مفتش الضرائب.

الفصل الثالث:..... طرق مكافحة التهرب الضريبي لمركز الضرائب بتيسمسيلت

- (2) إلى جانب تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تسجل على الاستثمارات التي تعدها وتقدمها للإدارة:
- ✓ مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها لاسيما ملخص عن جدول حسابات النتائج.
 - ✓ كشف مصاريف عامة حسب طبيعتها.
 - ✓ كشف الإهلاكات المالية والأرصدة مع الإشارة بدقة لغرضها.
 - ✓ كشف حساب النتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة.
 - ✓ كشف مفصل للتسيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.
 - ✓ خلاصة عند كل استدعاء لمفتش الضرائب، كل الوثائق المحاسبية ودفتري الجرد ونسخا من الأوراق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة النتائج المقيدة في التصريحات.
 - ✓ تقديم جدول يتضمن الإشارة إلى تخصيص كل سيارة سياحية مقيدة في أصولها أو تحملت بشأنها المؤسسة مصاريف أثناء تلك السنة المالية.
 - ✓ يرفق التصريح المصحح بكل الوثائق القانونية التي تبرز التصحيح خاصة منها محضر انعقاد الجمعية وكذا تقرير محافظ الحسابات.

المطلب الثاني: الالتزامات الجبائية

- على المكلف أن يكتب في الآجال القانونية عداد من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي و هي :
- التصريح بالوجود : حسب نص المادة 183 من ق.ض.م.ر.م على المكلفين الجدد اكتاب تصريح بالوجود في أجل قدره 30 يوم ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرضها .
- التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب و الرسوم : على المكلف اكتاب تصريح شهري أو فصلي (G50) بمستحقات الضرائب لدى قباضة الضرائب التابع لها قبل اليوم العشرين الموالية للشهر أو الفصل المعني
- التصريح السنوي : ألزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يكتبوا قبل 01/05/ تصريح بالأرباح المحققة .

الخاضعين IRG التصريح قبل 04/01 من كل سنة تصريح بالأرباح المحققة .

بالنسبة للمكلفين وفق النظام الحقيقي تقديم الميزانية الجبائية قبل الفاتح من أفريل من السنة الموالية للنشاط.

أصحاب المهن الحرة عليهم تقديم تصريح سنوي يشمل مجمل الإيرادات و التكاليف و الأرباح المحققة خلال السنة G13 قبل الفاتح من مارس .

التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة : في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتب في أل 10 أيام وهذا حسب مادة 195 من ق.ض.م ، تصريح إجمالي المداخل التي لم تفرض عليها الضريبة .

المطلب الثالث : الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة

1. الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار : لكل مكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره خلال القيام بعمليات التحقيق ، من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق بعين المكان ، قبل التبليغ النهائي بإعادة التقييم (اجتماع قبل التبليغ النهائي) وكذا أثناء المحادثة إذا طلب المكلف بالضريبة المحقق معه التحكيم من أول مسؤول المصلحة التي يتبع لها أعوان التحقيق يمكنه بالتالي مناقشة إقتراحات إعادة التقييمات ، وكذا الأسئلة المتعلقة بالوقائع والقوانين التي أوضح عدم توافقه مع مصلحة التحقيق أو مشاركة النقاش الحضوري والشفوي والاختتامي لأشغال التحقيق في عين المكان (طبقا للمواد 4-20 و 5-20 من ق إ ج) .

2. عدم تجديد التحقيق المحاسبي : إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم ، وفيما عدا الحالات التي أستعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق ، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر ، بخصوص نفس الضرائب والرسوم طبقا للمادة 8-20 من ق إ ج . تعتبر المراجعة المنتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقييمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية مثلا لو عبر المكلف صراحة عن قبوله نتائج التحقيق (طبقا للمادة 07-20 من ق إ ج) أو امتنع عن الرد في أجل قدره أربعين (40) يوما .

3. تحديد مدة التحقيق بعين المكان :

✓ التحقيق المصوب في المحاسبة : لا يمكن تحت طائلة البطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب للمحاسبة في عين المكان ، في الدفاتر أو الوثائق أكثر من شهرين ، وهذا طبقا لأحكام المادة 20 مكرر 4 من ق إ ج .

✓ في المحاسبة : لا يمكن تحت طائلة البطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية أجالا محددة ، هذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة (طبقا للمادة 20-05 من ق إ ج).

4. النقاش (المناقشة) الشفوي والحضوري :

✓ أثناء أشغال التحقيق : ينبغي أن يسير التحقيق في الدفاتر و الوثائق بموجب أحكام المادة 20-01 من ق إ ج في عين المكان (في محل المؤسسة) إلا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة ، يسمح التحقيق بعين المكان لعون التحقيق أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بالضريبة موضوع التحقيق أو ممثله القانوني بهدف بدأ حوار و مناقشة حضورية مستمرة خلال كل مدة التحقيق ، وبالتالي يمكنه طلب كل معلومة تكميلية أو وثائق تبريرية ضرورية للتحقيق وهذا حسب تقدم أشغال التحقيق ، ينبغي على المحقق سماع المكلف بالطبيعة المحقق معه من أجل كل معلومة إضافية بغية تفعيل المناقشة الشفوية و الحضورية معه .

✓ في نهاية أشغال التحقيق: نظرا لأهمية هذا التاريخ من أجل إستبعاد كل الشكوك يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه باستدعاء مكتوب توضح فيه التاريخ والساعة بالحضور إلى اجتماع إختتام أشغال التحقيق .

يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره (طبقا للمادة 20-

06 من ق إ ج)

5. الطعن القبل نزاعي (الحق في طلب التحكيم) : بعد الحق في طلب التحكيم ضمانا إضافيا ممنوحا

للمكلف بالضريبة المحقق معه الذي يمكنه طلب الاستفادة منه في إطار الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التحقيق وهذا من أجل مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو بالقانون .

وعليه فإنه ينبغي تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق وإعادة التقييم تبليغ المكلف بالضريبة في إطار إشعار إعادة التقييم بأنه لديه إمكانية الطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون .

6. المحرر الجبائي : طبقاً لأحكام المادة 02 من المرسوم التنفيذي 12-334 المؤرخ في 08/09/2012

يعتبر المحرر الجبائي قراراً قطعياً اتخذته الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة حسن النية التابع لاختصاص مديريات كبريات المؤسسات ، في انتظار التعميم التدريجي لهذا الإجراء .

إذ يشكل هذا المحرر رداً واضحاً ونهائياً على طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبق في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الجبائي المعمول به .

وعليه ، إذا اتخذت الإدارة الجبائية قراراً قطعياً بخصوص وضعية متعلقة بواقعة ما من ناحية التشريع الجبائي المعمول به لا يمكنها أن تجرى أي زيادة في الإخضاع الضريبي السابق إذا كان سبب الزيادة المتمم من طرف الإدارة يعود إلى تباين في تقدير هذه الوضعية (طبقاً للمادة 174 مكرر من ق إ ج) ويطبق هذا الضمان عندما :

✓ تكون الإدارة قد اتخذت قراراً قطعياً فيما يخص وضعية بالرجوع لنص جبائي في أجل أربعة (04) أشهر أو لم ترد في هذا الأجل .

✓ تبليغ الإدارة بموجب رسالة مكتوبة واضحة وتامة من طرف المكلف بالضريبة حسن النية .

✓ يكون اتخاذ القرار سابقاً لتاريخ انتهاء أجل التصريح الذي يتوفر لدى المكلف بالضريبة أو في غياب الالتزام بالتصريح السابق لتاريخ تحصيل الضرائب التي تماثل التصفية التلقائية بالضريبة .

يجب المحرر الجبائي على مبدأ الحماية القانونية الذي يفترض الإبلاغ الدقيق و من طرف الإدارة للقواعد العامة أو الخاصة ظن التي تكون في وقت ما الإطار القانوني للإدارة التي تمارس فيه صلاحيتها ، ومن ثم فإن المحرر الجبائي لا يمنح الإدارة الجبائية سلطة أو الحق مخالفة القانون ولكن يجعل تفسيراتها قانونياً واجبة للنفاد .

7. حالة الخاضعين للضريبة تحت النظام الخاص : تخضع هذه الفئة من المكلفين بالضريبة لالتزامات محاسبية

، وفحص وثائقهم المحاسبية بغية التحقيق من مدى صحة المعلومات أو الوثائق المقدمة والتي اعتمدت لفرض الضريبة ، يعد مراقبة في المحاسبة الضمانات المبنية أنفاً بالأشخاص المتابعين حسب النظام

الحقيقي تتعدى إلى التدخلات في عين المكان ، لدى المكلفين بالضرائب التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (الربح التجاري والصناعي ، الرسم على القيمة المضافة... الخ) و النظام المبسط .

المبحث الثالث: دراسة حالة التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت.

قبل الشروع في عملية التحقيق يقوم المراقبون الجبائيون بالتحقيق من صحة تصريحات المكلفين ومدى مصداقيتها ، فقد سمح القانون للإدارة الجبائية باستخدام وسائل وآليات تسمح بالتحقيق من صحة هذه التصريحات وهذا عن طريق العناصر الخاضعة للضريبة ، وبالتالي تحديد ديون الضريبة مع ضمان تحصيلها، كما يسمح لأعوان الإدارة الجبائية الحق في الإطلاع على الوثائق والملفات الخاصة بالمكلفين بالضريبة الذين هم بصدد التحقيق حيث تعتبر المرجع الرئيسي و المساعد في تمكين الأعوان بمهمة التحقيق ، ويتم إختيار المكلفين وفق معايير وفي إطار النشاط الذي يقومون به .

المطلب الأول : إجراءات التحقيق المحاسبي

أولاً: معايير اختيار المكلفين الخاضعين للتحقيق : يتم اختيار المكلفين وفقاً للمعايير التالية:

- 1) مدى إحترام المكلف لالتزاماته الجبائية "مسك المحاسبة، إبداع التصريحات".
- 2) أهمية الأرباح و المداخيل المصرح بها مقارنة مع رقم الأعمال المحقق .
- 3) مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستقل أو المسير أو الشركاء .
- 4) العجز المتكرر .
- 5) طبيعة النشاط و الممارسة و أهمية المنتج في السوق .
- 6) التغيير المستمر لمكان النشاط التجاري .
- 7) التعديلات في القوانين الأساسية بشكل مستمر .

ثانياً: تعريف بطبيعة المؤسسة و نوع النشاط: شركة ذات مسؤولية محدودة يتمثل نشاطها في استغلال منجمي
لمادة الكلس .

بعد تحضير الملف للتحقيق المحاسبي في ما يلي سنتطرق إلى مراحل عملية التحقيق و كيفية معالجتها:

1) دراسة الملفات: بعد قيام المصلحة الرئيسية للتسيير بإرسال ملف المكلف الموجه للتحقيق إلى المديرية المركزية للمراجعة الجبائية و التي بدورها أرسلته إلى مصلحة الرئيسية للمراقبة مباشرة أعمال الرقابة، سيتم دراسة ملف هذه المؤسسة المذكور سابقاً ، والتي خضعت للتحقيق في إطار البرنامج السنوي للتحقيقات الجبائية 2015 ، وقد أسندت المهمة إلى فرقة التحقيق (أ) التابعة للمصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث - تيسمسيلت-، تتكون الفرقة من محققين على رأسهم رئيس فرقة التحقيق و كانت إجراءات التحقيق المحاسبي في ملف المكلف وفقاً لبعض المؤشرات منها :

✓ الرسم على القيمة المضافة.

✓ المبالغة في حسم المصاريف.

✓ تضخيم الأعباء.

✓ فواتير بيع غير مصرح بها.

"وعليه تمت الرقابة في شهر مارس سنة 2015 خلال أربع سنوات ابتداء من تاريخ 2011/01/01 إلى غاية 2014/12/31".

(2) الإشعار بالتحقيق : بتاريخ 2015/06/07 قام أعوان المراقبة بإرسال إشعار بالتحقيق رقم 100

يتضمن ما يلي :

✓ إسم المؤسسة.

✓ تحديد فترة التحقيق 2011/01/01 إلى غاية 2014/12/31.

✓ أسماء و رتب المحققين.

✓ تاريخ و ساعة أول تدخل.

✓ ذكر الضرائب التي يمسها التحقيق وهي:

❖ الرسم على القيمة المضافة TVA.

❖ الضرائب على الأرباح المنجمية IBM.

❖ حقوق الطابع.

❖ الضرائب على الدخل الإجمالي فئة مداخيل الأرباح المنقولة RCM.

❖ الضرائب على الدخل الإجمالي فئة الأجور و المرتبات IRG/SALAIRE.

"للمكلف مهلة 10 أيام لتحضير الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد 11/10/9 من القانون التجاري ويمكنه الاستعانة بمستشار محاسبي أو مستشار جبائي من اختياره".

بعد إنقضاء المدة القانونية (عشرة أيام) من استلام المكلف للإشعار بالتحقيق ، تقوم الفرقة بإجراء المعاينة الأولية على كيفية سير النشاط و كذا وثائقه المحاسبية ، والمتمثلة في دفتر اليومية/ دفتر الجرد/ دفتر الأجور/ فواتير الشراء/ كشف الحساب البنكي/ فواتير البيع/ اليومية المساعدة/ وصل تسديد/ مبالغ فواتير الشراء/ وصل تسديد مستحقات الضرائب المصرح بها 50 G، كما تستعين الفرقة بتقارير من أطراف خارجية كالموردين ، المؤسسات المالية (البنك) و مختلف المؤسسات العمومية...إلخ.

وبعد الإطلاع على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة وعلى المعلومات التي بحوزة المحققين تم التوصل إلى ما يلي :

الفصل الثالث:..... طرق مكافحة التهرب الضريبي لمركز الضرائب بتيسمسيلت

✓ إعادة تشكيل رقم الأعمال (المبيعات) : بالنسبة لسنتي 2011-2014 من خلال فحص فواتير البيع تبين أن الفواتير رقم : 41/06/05/04، لسنة 2011 مقدرة بـ 4384102 دج ، والفاتورة رقم 07 لسنة 2014 بمبلغ مقدرة بـ 122000 دج، غير مصرح بهم وهذا مخالف لأحكام المادة 02 سطر 01 من قانون رسم على رقم الأعمال¹.

الجدول 1-3: فواتير البيع الغير مصرح بها لسنة 2011.

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم الزبون	خارج الرسم	TVA	حقوق الطابع
2011/01/31	04	X1	142052	24148.84	1663
2011/01/31	05	X2	74358	12640.86	871
2011/02/28	06	X3	67692	11507.64	793
2011/09/30	41	X4	4100000	697000	/
	المجموع		4384102	775297.34	3327

المصدر: من دفاتر المساعدة وغير المصرح بها في رقم الأعمال.

الجدول 2-3: فواتير البيع غير مصرح بها لسنة 2014.

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم الزبون	HT	TVA	حقوق الطابع
2014/10/31	07	X5	122000	20740	99.85

المصدر: من دفاتر المساعدة وغير المصرح بها في رقم الأعمال.

✓ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة: يسترجع الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للفاتورتين رقم 01 بتاريخ 2011/03/30 بمبلغ 93000 دج ، وفاتورة رقم 14 بتاريخ 2011/05/15 بمبلغ 819000 دج وتم استرجاع الرسم لهذه الفواتير لأنها غير مقيدة محاسبيا .

الجدول 3-3: الفواتير على القيمة المضافة للمشتريات غير مقيدة حسابيا لسنة 2011.

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد	HT	TVA	تبرير الرفض
2011/05/15	14	Y01	700000	119000	غير مقيدة محاسبيا.

¹ تنص المادة 2 سطر 1 من ق.ر.ع "تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة للمبيعات والتسليمات التي يقوم بها".

الفصل الثالث:..... طرق مكافحة التهرب الضريبي لمركز الضرائب بتيسمسيلت

2011/03/20	01	Y02	79487.71	13512.82
------------	----	-----	----------	----------

المصدر: فواتير الشراء.

كما أن استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفاتورة شراء رقم 05 بتاريخ 2012/02/20 مقدرة بمبلغ 184362 دج TTC ، تم تسديد هذه الفاتورة نقدا وهذا مخالف لحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال¹.

الجدول 3-4: الفواتير على القيمة المضافة للمشتريات غير مقيدة حسابيا لسنة 2012.

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد	HT	TVA	تبرير الرفض
2012/02/26	05	Y03	157574.35	26787.64	تم التسديد نقدا وهذا مخالف لأحكام مادة 30

المصدر: فواتير الشراء.

بالإضافة إلى أن استرجاع الرسم لفواتير الشراء التالية كانت كالاتي :

❖ فاتورة رقم 267 بتاريخ 2014/11/15 مقدرة بمبلغ 682273 دج.

❖ فاتورة رقم 62 بتاريخ 2014/11/30 بمبلغ قدره 547560 دج.

حيث تبين أن الموردين المتعامل معهم تم ورود أسمائهم ضمن قائمة المتهربين ضريبا (ليس لديهم محل تجاري) ، ويتم في هذه الحالة استرجاع الرسم على القيمة المضافة طبقا للتعليمات المرسله من طرف المديرية العامة للضرائب .

الجدول 3-5: فواتير الرسم على القيمة المضافة للمشتريات.

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد	HT	TVA	تبرير الرفض
2014/11/15	67	Y04	583140	99133	المورد ليس له محل تجاري وورد اسمه في قائمة المتهربين ضريبا
2014/11/30	62	Y05	468000	79560	

¹ تنص المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال: " يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله دفع الرسم و لا يمكن أن يتم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مئة ألف دينار 100000 دج على عملية خاضعة للضريبة نقدا".

الفصل الثالث:..... طرق مكافحة التهرب الضريبي لمركز الضرائب بتيسميسيلت

المصدر: فواتير الشراء.

بعد فحص تغيير المخزون تبين للمحققين أن المخزون المتبقي من سنة 2010 مقدر بـ 58774153 دج لم يستهلك بالكامل في سنة 2011 ، حيث تم تقييد قيمة 30574093 دج من حساب 31 إلى حساب 60، وتقييد قيمة 28200060 دج من حساب 31 إلى حساب 45 (الشركاء)، وهذا مخالف لأحكام المادة 58 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، لذلك يتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة للمخزون المقيّد في ح/45 و المقدر بـ ¹4794010.

الجدول 3-6: استرجاع الرسم على القيمة المضافة للمخزون

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد	HT	TVA	تبرير الرفض
2010/10/23	24	Y06	28200060	4794010	مخالف لأحكام المادة 58

المصدر: من إعداد الطالبتين

وجود عملية مقيّدة في حساب 656 (الغرامات و العقوبات والإعانات الممنوحة) سنة 2011 و المتمثل في تسديد مبلغ قدره 1927842 دج و المتعلق بمخالفة قانونية ، تم تسديدها من طرف الشركة وهذا مخالف لأحكام المادة 141 سطر 06 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2011².

❖ قسط الإهلاك السنوي مقدر بـ 35809 دج غير قابلة للخصم لأن العتاد المستهلك غير تابع لنشاط المؤسسة لسنة 2012.

❖ المصاريف المقيّدة في ح/645 (الضرائب و الرسوم الأخرى) لسنة 2012 مقدرة بـ 13515 دج غير مبررة.

❖ بالنسبة لفواتير سابقة الذكر الخاصة بالموردين المسجلين في قائمة المتهربين جبائيا ، يتم إعادة دمج هذه الفواتير في الربح لسنة 2014.

تنص المادة 32 من ق ض رأ لا يكون الحسم مقبولا إلا إذا استعملت المواد أو المنتجات أو الأشياء أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم فعلا¹ بعد تحويلها أو بدون ذلك

² تنص المادة 41 س 06 من ق ض م و ر م .. لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية و الغرامات و المصادرات أيا كانت طبيعتها و الواقعة على كامل مخالفتي الأحكام القانونية من أرباح الخاضعة للضريبة.

الفصل الثالث:..... طرق مكافحة التهرب الضريبي لمركز الضرائب بتيسمسيلت

المطلب الثاني : الإشعار الأولي بنتائج التحقيق

بعد إثبات المحققين نقائص في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة ، تقوم فرقة بإعادة تقدير الوعاء الجبائي للمكلف .

أولاً: تحديد قواعد و أسس فرض الضرائب و الرسوم

1) تحديد رقم الأعمال : لقد تم إضافة المبلغ 4384102 دج لرقم الأعمال لسنة 2011 و المتمثل في المبيعات الغير مصرح بها والمذكورة سلفاً، إضافة المبلغ 122000 دج لرقم الأعمال لسنة 2014، في حين يتم الاحتفاظ برقم الأعمال المصرح به من خلال المبيعات لباقي سنوات محل التحقيق .

الجدول 3-7: تحديد رقم الأعمال.

السنوات	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال المصرح به	80650000	20000000	30714520	26750000
الزيادات	4384102	/	/	122000
رقم الأعمال الخاضع للضريبة بعد التحقيق	85034102	20000000	30714520	26872000

المصدر: من إعداد الطالبتين.

2) تحديد النتيجة الجبائية: بالنسبة للسنوات 2011-2012-2014 تم إضافة العناصر التالية إلى الربح

المصرح به وهي موضحة كما يلي :

✓ بالنسبة لسنة 2011 :

❖ يتم إضافة مبلغ 4384102 دج الذي يمثل المبيعات غير مصرح بها.

الفصل الثالث:..... طرق مكافحة التهرب الضريبي لمركز الضرائب بتيسمسيلت

❖ إضافة المبلغ 1927842 دج المتعلقة بالأعباء المقيدة في ح/ 656.

✓ بالنسبة لسنة 2012 :

❖ إضافة مبلغ قسط الامتلاك المقدر بـ 35809 دج.

❖ إضافة المبلغ 13515 دج المقيد في ح/ 645 الغير مبررة.

✓ بالنسبة لسنة 2014 :

❖ إضافة المبلغ 122000 دج و المتمثل في المبيعات غير مصرح بها.

❖ إضافة المبلغ 1051140 دج و المتمثل في المشتريات الخاصة بالموردين المسجلين في قائمة المتهربين

جبائيا.

الجدول 3-8: تحديد الربح الصافي.

2014	2013	2012	2011	سنوات/البيان
4380000	1000000	8420000	2800240	الربح المصرح به
122000	/	/	4384102	المبيعات
/	/	13515	/	مصاريف غير مبررة
/	/	/	1927842	مخالفات قانونية
/	/	35809	/	الإهلاكات
1051140	/	/	/	مشتريات من الموردين المسجلين في قائمة المتهربين ضريبيا
5553140	1000000	8469324	3511704	الربح الخاضع للضريبة بعد التحقيق

المصدر: من إعداد الطالبتين.

(3) إعادة دمج الرسم على المشتريات: قد تم دمج الرسم على القيمة المضافة غير قابلة للحسم خلال

السنوات الأربع محل التحقيق كما يلي:

الفصل الثالث:..... طرق مكافحة التهرب الضريبي لمركز الضرائب بتيسمسيلت

✓ سنة 2011: الرسم على القيمة المضافة المقدرة بـ 132512 دج و المتمثل في مشتريات غير مقيدة حسابيا.

✓ سنة 2012: الرسم على القيمة المضافة المقدر بـ 26787 دج و المتمثل في المشتريات المخالفة لأحكام المادة 30 .

✓ سنة 2013: الرسم على القيمة المضافة المقدر بـ 4794000 دج و المتمثل في الرسم على المخزون .

✓ سنة 2014: الرسم على القيمة المضافة المقدر بـ 178693 دج و المتمثل في مشتريات الخاصة بالموردين الوارد أسمائهم في قائمة المتهربين ضريبيا .

الجدول 3-9: إعادة دمج الرسم على المشتريات.

السنوات	2011	2012	2013	2014
مبلغ الخس	132512	26787	/	178693

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثانيا: حساب الحقوق و الغرامات: يتم حساب الحقوق و الغرامات حسب القواعد و الأسس المتحصل عليها من طرف المحققين و هي مبينة في ما يلي :

(1) بالنسبة للرسم على القيمة المضافة:

الجدول 3-10: الرسم على القيمة المضافة المتعلق برقم الأعمال

السنوات	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال المصرح به	80650000	20000000	30714520	26750000
رسم على القيمة المضاف المدفوع قبل التحقيق (1)	13710500	3400000	5221468	4547500
رقم الأعمال بعد التحقيق	85034102	20000000	307144520	26872000
الرسم على القيمة المضافة بعد التحقيق (2)	14455797	3400000	5221468	456824
الرسم على القيمة المضافة	4926522	26787	/	178693

الفصل الثالث:..... طرق مكافحة التهرب الضريبي لمركز الضرائب بتيسمسيلت

				غير قابل للحسم(3)
199433	/	26787	5671819	إجمالي الحقوق 2-1+3 (4)
15%	/	10%	25%	معدل الغرامة
29915	/	2679	1417955	مبلغ الغرامة(5)
229348	/	29466	7089774	مجموع الحقوق والغرامات 6=5+4

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ملاحظة: يتم حساب معدل الغرامات وفقا للمادة 193 من قانون ضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في الجدول التالي

الجدول 3-11: سلم التقويم المباشر للحقوق والغرامات

النسبة	المبلغ
10%	أقل من 50000 دج
15%	من 50000 إلى 200000 دج
25%	أكثر من 200000 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين.

(2) الضرائب على الأرباح المنجمية بمعدل ضريبة 33% IBM:

الجدول 3-12: الضرائب على الأرباح المنجمية IBM

السنوات	2011	2012	2013	2014
الربح المصرح به	2800240	8420000	1000000	4380000
حقوق المدفوعة قبل التحقيق(1)	5000	2778600	330000	1445400

الفصل الثالث:..... طرق مكافحة التهرب الضريبي لمركز الضرائب بتيسمسيلت

5553140	1000000	8469324	3511704	الربح بعد التحقيق
1832536	330000	2794876	1158862	حقوق المستحقة بعد التحقيق (2)
837136	/	16276	1153862	حقوق مستحقة 1-2-3
25%	/	10%	25%	معدل الغرامة
96784	/	1628	288466	مبلغ الغرامة (4)
483920	/	17904	1442328	إجمالي الحقوق والغرامات 3+4 (5)

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ملاحظة : 5000 دج يمثل الحد الأدنى للضريبة.

(3) حق الطابع:

الجدول 3-13: تحديد الحقوق والغرامات .

2014	2013	2012	2011	السنوات
/	/	/	6110	الحقوق المدفوعة
99	/	/	9437	حقوق مستحقة من التحقيق
99	/	/	3327	الفارق في الحقوق
10%	/	/	10%	معدل الغرامة
10	/	/	333	مبلغ الغرامة
109	/	/	3660	إجمالي الحقوق و الغرامات

المصدر: من إعداد الطالبتين.

(4) ضرائب على الدخل الإجمالي فئة مداخيل الأرباح المنقولة RCM 10%: بعد فحص الميزانيات المالية للسنوات الأربع (2014/2013/2012/2011) من طرف المحققين ، تبين أن الأرباح المصرح

الفصل الثالث:..... طرق مكافحة التهرب الضريبي لمركز الضرائب بتيسمسيلت

بما تم إعادة استثمارها لذلك لا تفرض عليها ضريبة مداخيل الأرباح المنقولة **RCM** ، ولكن ونظرا لوجود فارق في الربح المصرح به و المذكور في الجدول 3-12 ، يتم عرض هذه الضريبة على الفارق فقط

✓ أساس فرض الضريبة: أساس فرض هذه الضريبة هو الربح مطروح منه الضريبة على الأرباح المنجمية و المبين في الجدول التالي:

الجدول 3-14: حساب أساس فرض ضرائب على إجمالي فئة مداخيل الأرباح المنقولة

السنوات	2011	2012	2013	2014
فارق في الربح	3511704	49324	/	1173140
IBM 33%	1158862	16277	/	387136
أساس فرض RCM	2352842	33047	/	786004

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الجدول 3-15: ضريبة مداخيل الأرباح المنقولة.

السنوات	2011	2012	2013	2014
أساس فرض الضريبة	2352842	33047	/	786004
معدل الضريبة	10%	10%	/	10%
حقوق المستحقة	235284	3305	/	78600
معدل الغرامة	25%	10%	/	15%
مبلغ الغرامة	58821	331	/	11790
مجموع الحقوق و الغرامات	294105	3636	/	90390

المصدر: من إعداد الطالبتين.

5) ضريبة على الدخل الإجمالي المتعلق بالأجور و المرتبات: لا يوجد أي تسوية تذكر في أي شأن لكل سنوات محل التحقيق .

المطلب الثالث : نتائج التحقيق المحاسبي

أولاً: رد المكلف على الإشعار الأولي: بعد استلام المكلف للإشعار الأولي يمنح له أجل قدره أربعين يوماً من طرف الإدارة ليرسل ملاحظاته أو قبوله للإشعار ويعد عدم الرد على الإشعار بمثابة قبول ضمني ، وقبل إنقضاء أجل الرد يجب على المحققين أن يقدموا كل التفسيرات الشفوية للمكلف كما يمكنه (المحقق) بعد الرد الاستماع إلى المكلف إذا تبين أن سماعه مجدي أو إذا طلب المكلف بالضريبة إعطاء تفسيرات تكميلية، وفي هذه الحالة طلب المكلف في إعادة النظر في نتائج الأولية ، وقام بتقديم بعض التبريرات المبينة فيما يلي :

1) بالنسبة للفاتورة رقم 05 بتاريخ 2012/02/26 دج ، تم الدفع عن طريق البنك مستدلاً ذلك بصك بنكي .

2) فيما يخص المخزون المقدر بـ 28200060 دج تم تقسيمه بين الشركاء وذلك بسبب القانون الأساسي للشركة (تغيير في الشركاء) .

3) تم تبرير الأعباء المقيدة في حـ 645 لسنة 2012 المقدر بـ 13515 دج ، حيث تمثل الرسوم على فواتير الكهرباء .

وقد طلب مكلف في رده جلسة تحكيم ، وقد تم عقد جلسة التحكيم بحضور سيد الرئيس مركز الضرائب و المحققين و المكلف بالضريبة .

ثانياً: التعديلات النهائية التي تطرأ على ملف التحقيق بعد جلسة التحكيم: بعد الدراسة رد المكلف و عقد جلسة التحكيم تقرر ما يلي :

1) عدم قبول الرسم على القيمة المضافة لفاتورة رقم 05 بتاريخ 2012/02/26 و ذلك لعدم وجود عملية على كشف البنكي للمكلف.

2) عدم قبول عملية تحويل المخزون إلى الشركاء و ذلك لمخالفة أحكام المادة 58 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

3) قبول الأعباء المقيدة في حـ /645 وذلك لتبريرها .

وبعد جلسة التحكيم تكون الوضعية الجبائية للمكلف مبينة كالآتي :

الفصل الثالث:..... طرق مكافحة التهرب الضريبي لمركز الضرائب بتيسمسيلت

- ✓ بالنسبة للرسم على القيمة المضافة: لم يطرأ أي تعديل 2-3.
- ✓ بالنسبة لضرائب على أرباح المنجمية: تم التغيير في ربح الصافي بالنسبة لسنة 2012.

الجدول 3-16: العناصر المعاد دمجها في الربح بعد التحقيق.

البيان/ السنة	2012
الربح المصرح به	8420000
حقوق المدفوعة قبل التحقيق(1)	2778600
الربح بعد التحقيق	8455809
حقوق مستحقة بعد التحقيق (2)	2790417
حقوق مستحقة 1-2 (3)	11817
معدل الغرامة	10%
مبلغ الغرامة (4)	1182
إجمالي الحقوق و الغرامات 4+3	12998

المصدر: من إعداد الطالبتين.

- ✓ بالنسبة لحق الطابع: لم يطرأ عليه أي تغيير.
- ✓ بالنسبة لضريبة مداخيل الأرباح المنقولة: تغيير في فارق الربح.

الفصل الثالث:..... طرق مكافحة التهرب الضريبي لمركز الضرائب بتيسمسيلت

الجدول 3-17: تغيير أساس فرض الضريبة بعد التحقيق .

2012	البيان/السنة
35809	فارق في الربح
11817	IBM %33
23992	أساس فرض RCM

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الجدول 3-18: ضريبة مداخيل الأرباح المنقولة بعد التحقيق.

2012	البيان/السنة
23992	أساس فرض الضريبة
10%	معدل الضريبة
2399	حقوق مستحقة
10%	معدل الغرامة
240	مبلغ الغرامة
2639	مجموع الحقوق و الغرامات

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الجدول 3-19: الحقوق و الغرامات بعد جلسة التحكيم.

المجموع	الغرامات	الحقوق	البيان
7348588	1450549	5898039	الرسم على القيمة المضافة

الفصل الثالث:..... طرق مكافحة التهرب الضريبي لمركز الضرائب بتيسمسيلت

2389247	386432	20028815	الأرباح المنجمية IBM
387134	70851	316283	ضرائب على دخل إجمالي للأرباح المنقولة RCM
3769	343	3426	حق الطابع
10128738	1908175	8220563	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين.

خلاصة :

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الآليات التي ساهمت في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي الذي يشكل عائق في تمويل الخزينة ، فالمكلف بالضريبة يحدد أسس فرضها بناء على تصريحاته لمديرية الضرائب وتقوم هذه الأخيرة من خلال التحقيقات العامة في المحاسبة أو التحقيقات المعمقة بالتحقق من مدى مصداقية ونزاهة هذه المعطيات وتطرقنا في هذا الفصل من خلال الدراسة الميدانية في مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت إلى دراسة حالة تم معالجتها في إطار التحقيق المحاسبي ، حيث يسمح هذا النوع من التحقيق من اكتشاف مختلف الثغرات و الانطواءات التي يتبعها المكلف من أجل التخلص من التزاماته الضريبية .

الخاتمة العامة:

تعتبر الضريبة أحد أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة نظرا لما تتميز به من حيث سهولة التحصيل والقبول العام الذي تتمتع به بين الأفراد، وأقدميتها التي جعلت منها أداة لها تأثيرها على الاقتصاديات الدولة على اختلافها ومواكبتها للأوضاع السائدة في المجتمعات مما يضيفي عليها صفة المرونة.

يلزم القانون الأشخاص بأداء واجباتهم الضريبية والمتمثلة في أداء المكلف مبلغ الضريبة حيث تقوم الدولة بتحصيلها إلا أن المكلف قد يحاول التهرب من دفع الضريبة الأمر الذي يؤدي إلى حرمان الخزينة العامة من المبالغ التي تستحقها ويجعلها تلعب دورا كبيرا في التمويل الاقتصادي وإنعاشه وخدمة مصلحة الشعب عامة.

وفكرة التهرب الضريبي ليست حديثة بل هي قديمة غير أن انتشارها في الوقت الحاضر وخاصة على المستوى الدولي يرجع إلى اتساع التجارة الدولية من جهة واندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي من جهة أخرى، ومن خلال هذه الظاهرة نجد أن لها آثار وخيمة على كافة القطاعات الاقتصادية والمالية والاجتماعية لذلك تسعى الدولة إلى محاربتها بكافة الطرق والوسائل.

بعد الحديث عن الضرائب بصفة عامة والتهرب الضريبي وكيفية تناول القانون الإجراءات الجبائية في تأسيس الوعاء الضريبي يبدو الحديث عن آليات هذا التأسيس ضروريا قد يؤدي إلى عرقلة أعمال المكلفين بالضريبة المهنية أو الشخصية لكن من جهة أخرى فإن المحققون يؤدون مهام جد حساسة وضرورية لا يقابلها أحيانا تفهم من طرف المكلفين .

وفي إطار آليات مكافحة التهرب الضريبي تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي حولت الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها، ولتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية وهذا بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

الخاتمة العامة:.....آليات مكافحة التهرب الضريبي وفق قانون المالية 2016

هناك عدة أنواع للرقابة الجبائية من أهمها التحقيق في المحاسبة ويكون موجه للأشخاص المعنويين ولا يهدف إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب بل يسمح كذلك بإطلاع هذه الأخيرة على واجباتهم الجبائية.

أما التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يختص بدخول الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ويهدف بدوره إلى البحث عن مدى الانسجام والتجانس بين المداخيل المصرح بها والوضعية المالية الحقيقية للمكلف ونمط معيشتته.

في حين التحقيق المصوب في المحاسبة عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريرات مصوبة أو برامج أولوية أقل شمولية أكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي، هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب التي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية.

بالإضافة إلى هذه الأنواع توجد أنواع أخرى للرقابة الجبائية تتمثل في الرقابة على الوثائق والرقابة المختلطة والرقابة على المعاملات العقارية.

نتائج الدراسة:

من خلال تناولنا للموضوع ومن خلال عرضه خرجنا ببعض النتائج:

- تعتبر الضريبة من أهم مصادر تمويل الخزينة العمومية وتتجلى أهميتها كإحدى أدوات السياسة المالية التي تستخدم لمعالجة التوازنات المالية العامة كما يتم الاعتماد عليها في تمويل عملية التنمية في شتى المجالات.
- التهرب من دفع الضريبة يعتبر من أخطر العوائق التي تقلص من حجم العائدات الضريبية وما ينتج عنه من أضرار على الاقتصاد الوطني.
- التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية هو تحقيق يمس أشخاص طبيعيين فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي.

- الرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
- النظام الضريبي يلعب دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية لأي بلد ذلك لأنه يؤثر من جهة الموارد الأساسية لخزينة الدولة ومن جهة ثانية على الحياة الاقتصادية .

توصيات واقتراحات:

- استخدام أساليب عصرية في نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.
- زيادة أجور الموظفين للحد من انتشار الرشوة والمحسوبية الناتجة عن حاجاتهم.
- توسيع نطاق الرقابة الجبائية عن طريق زيادة عدد الملفات الخاضعة للرقابة وتحسين التكوين للمراقبين من أجل الرفع من كفاءتهم.
- ضرورة إعادة النظر في معدلات الضرائب و الرسوم المفروضة على المكلفين و التي تشكل عبئ كبير على عاتق المكلف ما تدفعه إلى تباع طرق و أساليب احتيالية للتخلص منها.

الكتب:

باللغة العربية:

1. أحمد جامع، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار النشر العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، 1975.
2. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الثانية دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2011.
3. باهر مُجَّد علتم، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، القاهرة، 1991.
4. بن اعمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
5. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2010.
6. حامد عبد المجيد دراز وآخرون، مبادئ الإقتصاد العام، الطبعة الثانية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2009.
7. حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1998.
8. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
9. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
10. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2005.
11. خباية عبد الله، أساسيات في إقتصاد المالية العامة، الطبعة الأولى، مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية- مصر، 2009.
12. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث "الجزء الأول"، الطبعة الأولى، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
13. خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2003.

قائمة المصادر والمراجع

14. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، إقتصاديات الضرائب، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2008.
15. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية وبيروت العربية، 2009.
16. طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن.
17. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2007.
18. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2007.
19. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والإقتصاد الأسود، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، مصر، 2006.
20. عبد الرزاق بن حبيب، إقتصاد وتسيير المؤسسة، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1993.
21. عبد المطلب عبد الحميد، إقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008.
22. عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2008.
23. عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008.
24. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.
25. قحطان السيوفي، إقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار الطلاس للنشر والتوزيع، 1998.
26. مُجَّد البناء، إقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2009.
27. مُجَّد سعيد عبد الفتاح، الإدارة العامة، الطبعة الخامسة، المكتب العربي الحديث للنشر والتوزيع، 2002.

قائمة المصادر والمراجع

28. مُجَّد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

29. مُجَّد عباس محززي، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار نشر ITCIS، الدوحة، 2010.

30. مُجَّد قاسم القزويني، مهدي حسين الزاوي، المفاهيم الحديثة للرقابة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة- مصر، 1993.

31. مُجَّد محززي، إقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.

32. مُجَّد محززي، إقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.

33. ممصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الإقتصادية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2009.

34. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.

35. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.

36. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.

البحوث الجامعية:

أطروحة دكتوراه:

1. فلاح مُجَّد، السياسة الجبائية "الأهداف والأدوات"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.

رسائل ماجستير

1. بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة تلمسان، 2011/2010.

قائمة المصادر والمراجع

2. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة مُجَّد خيضر- بسكرة، 2012.
3. سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير- تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2012.
4. قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، رسالة ماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس-المدية، 2009/2008.

وقائع التظاهرات العلمية:

الملتقيات

1. بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى حول إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة النسيلة، أيام 15/11-1/11/2011.
2. بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى حول إستراتيجية الحكومة للقضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة النسيلة، أيام 15/11-1/11/2011.
3. وهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-2009/10/21.

المؤتمرات

1. مُجَّد سليم وهبه، التهرب الضريبي واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء-اليمن، 2010/7/26.

1. براهيمي سمية، بلعاش ميادة، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث إقتصادية عربية، الجمعية العربية للبحوث الإقتصادية بالتعاون مع مركز دراسات الوحدة العربية، مصر، العددان 67_86 / صيف - خريف، 2014.
2. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، المجلد 16، العدد الثاني، 2000.
3. زهر حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، العدد الأول، المجلد 27، 2011.
4. قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر 1430 هـ الموافق 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20.
5. المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية بعنوان "مركز الضرائب تنظيم ومهام"، 2014.
6. المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية بعنوان: "مركز الضرائب، مجال الصلاحيات الأشخاص والضرائب المعنيين"، 2014.
7. مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، دفا تر السياسة والقانون، جامعة قاصدي مرباح ورقلة - الجزائر، العدد الثاني عشر، جانفي 2015.
8. وزارة المالية، التوأمة بين المديرية العامة للضرائب والمديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية "ثمانية عشر شهرا زاخرة بالأنشطة والإنجازات"، رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 59، 2012.
9. وزارة المالية، الرقابة الجبائية نقاط مرحلية وتوجهات إستراتيجية، رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 64، 2012.
10. وهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الإقتصادي، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، العدد الثامن، 2008.

القوانين:

1. السلطة التشريعية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 18، الجزائر، 2008.
2. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكافين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2013.
3. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الإجراءات النزاعية وطرق الطعن، منشورات 2014.
4. قانون الإجراءات الجبائية 2015.
5. المادة 20 من القانون 11/7 المؤرخ في 2007/11/25، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة في 2007/11/25.
6. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
7. قانون الرسم على رقم الأعمال .

قائمة الملاحق

رقم الملاحق	عنوان الملاحق
01	الإشعار الأولي
02	السلسلة التصريحية رقم G11 المتعلقة بالأرباح الصناعية والتجارية.
02	السلسلة التصريحية رقم G13 المتعلقة بالأرباح غير التجارية.
03	السلسلة التصريحية رقم G29 المتعلقة بالأجور والمكافآت والتعويضات المختلفة.
04	السلسلة التصريحية رقم G50 المتعلقة بالضرائب والرسوم المحصلة فوراً أو عن طريق الإقتطاع من المصدر.
05	السلسلة التصريحية رقم G01 المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي.