

قسم علوم التسيير

الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب

الضريبي

دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت

مذكرة تخرج تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: محاسبة مالية

تحت إشراف الأستاذ:

خيثر الهواري

من إعداد الطالبين :

- مشروب عبد الرحمان

- خليفة مختار

لجنة المناقشة :

- أ.... ضويفي حمزة رئيسا.

- أ.... خيثر الهواري مقرا و مشرفا.

- أ.... مركان محمد بشير ممتحنا.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" أَمَّنْ هُوَ قَانِتٌ آنَاءَ اللَّيْلِ سَاجِدًا وَقَائِمًا يَحْذَرُ الْآخِرَةَ
وَيَرْجُو رَحْمَةَ رَبِّهِ ^{قُلْ} هَلْ يَسْتَوِي الَّذِينَ يَعْلَمُونَ
وَالَّذِينَ لَا يَعْلَمُونَ ^{قُلْ} إِنَّمَا يَتَذَكَّرُ أُولُو الْأَلْبَابِ "

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

(39 الزُّمَرُ آيَةٌ 9)

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

(قُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَ الْمُؤْمِنُونَ)

صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك .. ولا تطيب
اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك

"الله جل جلاله"

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين

"سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

مختار:

إلى كل من ساندني في المسار .. إلى من علمنا العطاء بدون انتظار .. إلى
من أحمل أسمه بكل افتخار .. أرجو من الله أن يتغمد روحك برحمته الواسعة. ستبقى كلماتك نجوم
أهتدي بها اليوم وفي الغد
وإلى الأبد.. والدي العزيز
إلى الوالدة العزيزة أجمل ما في الكون بكل اختصار.

عبد الرحمان:

إلى الوالدة العزيزة .. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان و التفاني .. إلى
بسمة الحياة وسر الوجود
إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أعلى الحبايب
أمي الحبيبة.

شكر و تقدير

كن عالما .. فإن لم تستطع فكن متعلما ، فإن لم تستطع فأحب العلماء ، فإن لم
تستطع فلا تبغضهم " بعد رحلة بحث و جهد و اجتهاد تكلفت بإنجاز هذا البحث ، نحمد الله
عز وجل على نعمه التي من بها علينا فهو العلي القدير ، كما لا يسعنا إلا أن نخص بأسمى عبارات
الشكر و التقدير ، الدكتور "خيثر الهواري" لما قدمه لنا من جهد و نصح و معرفة طيلة انجاز هذا
البحث .

كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من أسهم في تقديم يد العون لإنجاز هذا البحث، و نخص
بالذكر أستاذتنا الكرام الذين أشرفوا على تكوين دفعة و الأساتذة القائمين على عمادة و إدارة
كلية .

كما لا ننسى أن نتقدم بأرقى و أثن عبارات الشكر و العرفان إلى القائمين على الجامعة
و على رأسهم رئيس الجامعة و كل العاملين بها إلى الذين كانوا عوننا لنا في بحثنا هذا ونورا يضيء
الظلمة التي كانت تقف أحيانا في طريقنا .إلى من زرعوا التفاؤل في دربنا و قدموا لنا المساعدات
و التسهيلات و المعلومات ، فلهم منا كل الشكر، وأخص منهم الأستاذ "خيثر الهواري" الذي
أسهم بشكل و فبر في تشجيعنا أثناء انجازنا البحث.

الملخص :

تعتبر الضريبة هي جوهر النظام الجبائي و هي من أقدم مصادر الإيرادات العامة، بما لها من أدوار وأثار تؤديها في الحياة المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

تعالج هذه المذكرة إشكالية التهرب الضريبي، التي تعتبر من أخطر المشاكل التي تواجهها اقتصاديات الدول بصفة خاصة، وهذا يعود إلى الانتشار الكبير للسوق السوداء، و عليه يجب اتخاذ إجراءات فعالة لمكافحة هذه الظاهرة المرتبطة بعدة أسباب سواء كانت متعلقة بالنظام الضريبي من حيث التعقد و الغموض و عدم الإستقرار، أو تلك المتعلقة بالإدارة الضريبية من خلال إنتشار البيروقراطية، أو الأسباب المتعلقة بالمكلف في حد ذاته في غياب وعي و إدراك بأهمية الضريبة كمصدر لتمويل التنمية و تحقيق الصالح العام، و في إطار البحث عن حل لهذه المشكلة تظهر الرقابة الجبائية كأداة رئيسية في مكافحة التهرب الضريبي، و تتنوع أشكال الرقابة الجبائية حيث نجد الرقابة على الوثائق أو الرقابة في عين المكان ، التي تنقسم بدورها إلى ثلاثة أنواع رئيسية تتمثل في التحقيق المحاسبي المتعلق بالأشخاص المعنويين أو التحقيق العميق في محمل الوضعية الجبائية الذي يختص في المداخيل من الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ، و النوع الأخير هو التحقيق المصوب في المحاسبة الذي يستهدف ضريبة واحدة أو مجموعة من الضرائب في مدة زمنية لا تقل عن سنة جبائية.

Résumé :

Cette mémoire se traite le problème de l'évasion fiscale. Ou on a analysé ce phénomène avec des méthode et des technique de leur traitement .ou tous les pays dépose le contrôle fiscal comme une méthode de contrôle en utilisant ses outils et ses matériels pour réduise ce problème ,pour ce faire ,des instruments de contrôle et de lutte contre les différentes formes de l'évasion ont été mis en place ,il s'agit de la vérification de comptabilité.la vérification approfondit de situation fiscale d'ensemble et la vérification approfondit de situation fiscale d'ensemble el la vérification ponctuelle.

قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
I	قائمة المحتويات
II	قائمة الجداول
III	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
V	قائمة الاختصارات و الرموز
ا-د	مقدمة عامة
الفصل الأول: مدخل تحليلي حول آليات النظام الجبائي وإشكالية التهرب الضريبي	
2	تمهيد
3	المبحث الأول : مفهوم الضريبة و خصائصها
3	المطلب الأول : ماهية الضريبة
6	المطلب الثاني : قواعد الضريبة وأهدافها
12	المطلب الثالث : تصنيفات الضرائب
18	المبحث الثاني : مدخل إلى النظام الضريبي
18	المطلب الأول : مفهوم النظام الضريبي، مكوناته وأهميته دراسته
21	المطلب الثاني : أثر المكونات البيئية على النظم الضريبية
22	المطلب الثالث : الإصلاحات الجبائية
30	المبحث الثالث : إشكالية التهرب الضريبي
30	المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه
32	المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي
36	المطلب الثالث : طرق التهرب الضريبي
41	المبحث الرابع : آثار التهرب الضريبي
41	المطلب الأول : الآثار المالية للتهرب الضريبي
41	المطلب الثاني : الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي
42	المطلب الثالث : الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

43		خلاصة
الفصل الثاني: الإطار النظري و القانوني لنظام الرقابة الجبائية		
45		تمهيد
46	الإطار النظري والهيكل للرقابة الجبائية	المبحث الأول :
46	مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها	المطلب الأول:
48	أشكال الرقابة الجبائية	المطلب الثاني :
52	الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية	المطلب الثالث:
59	الإطار القانوني للرقابة الجبائية	المبحث الثاني:
59	حق الإدارة في القيام بالرقابة	المطلب الأول :
62	واجبات المكلفين بالضريبة	المطلب الثاني:
66	الضمانات المقدمة للمكلفين بالضريبة	المطلب الثالث:
72	التحقيقات الجبائية و العقوبات المفروضة	المبحث الثالث :
72	التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب في المحاسبة	المطلب الأول :
75	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE	المطلب الثاني :
78	الغرامات والعقوبات المفروضة.	المطلب الثالث :
82	الرقابة الجبائية في الجزائر بين الواقع والصعوبات	المبحث الرابع :
82	فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر.	المطلب الأول :
85	الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية.	المطلب الثاني :
87	وسائل تحسين الرقابة الجبائية.	المطلب الثالث :
89		خلاصة:
الفصل الثالث:دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية تيسمسيلت		
91		تمهيد
92	تقديم مركز مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت	المبحث الأول :
92	نشأة مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت.	المطلب الأول :
97	الهيكل التنظيمي لمركز ضرائب لولاية تيسمسيلت.	المطلب الثاني :
102	مجال اختصاص مركز الضرائب.	المطلب الثالث :
105	دراسة حالة تحقيق محاسبي بمركز في الضرائب لولاية تيسمسيلت.	المبحث الثاني :
105	الاجراءات الاولية و الشروع في عملية التحقيق.	المطلب الأول :

111	النقائص المتعلقة ب TVA و العناصر المعاد دمجها في الربح.	المطلب الثاني :
115	وضع الفروقات المتعلقة بضريبي TVA وTAP	المطلب الثالث :
119		خلاصة:
121		خاتمة عامة
130		قائمة المراجع
137		قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
38	تطور معدلات الرسم على القيمة المضاف في الجزائر	1-1
48	تطور الرقابة الجبائية في عين المكان حسب الملفات المدروسة	2-1
61	مخطط الرقابة على الوثائق	01
68	هيكل مركز الضرائب	1-2
94	تطور الرقابة الجبائية في عين المكان حسب الملفات المدروسة	2-2
94	تطور الرقابة على الوثائق حسب الملفات المدروسة	3-2
94	تطور نتائج الرقابة الجبائية	4-2
107	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب	1-3
111	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	2-3
112	ادماج الموظفين وإعادة ترتيبهم	3-3
119	: إعادة تشكيل رقم الاعمال لسنة 2012	4-3
120	: إعادة تشكيل رقم الاعمال لسنة 2013	5-3
120	إعادة تشكيل رقم الاعمال لسنة 2012	6-3
121	إعادة تشكيل رقم الاعمال لسنة 2013	7-3
122	: الرسم على القيمة المضافة المتهرب منه	8-3
122	إعادة دمج الرسم على القيمة المضافة	9-3
124	الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالرسم على رقم الاعمال	10-3
124	العناصر المعاد دمجها في الربح	11-3
124	الرسم على النشاط المهني	12-3
125	: الضريبة على الدخل الإجمالي	13-3
126	الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأجور	14-3

قائمة الأشكال :

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	مخطط الرقابة على الوثائق	56
1-3	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب	102
2-3	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	106

قائمة الملاحق :

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	السلسلة التصريحية رقم (G11) المتعلقة بالأرباح الصناعية و التجارية .
02	السلسلة التصريحية رقم (G13) المتعلقة بالأرباح غير التجارية.
03	السلسلة التصريحية رقم (G29) المتعلقة بالأجور و المكافآت و التعويضات المختلفة .
04	السلسلة التصريحية رقم (G50) الضرائب و الرسوم المحصلة فورا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر.
05	السلسلة التصريحية رقم (G01) الضريبة على الدخل الإجمالي .

قائمة الرسوم و الاختصارات:

الرمز	باللغة العربية	اللغة الفرنسية
VC	التحقيق في المحاسبة.	La vérification de la comptabilité
VASFE	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية .	Vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble
VP	التحقيق المصوب .	La verification ponctuelle.
DIW	المديرية الولائية للضرائب.	Direction des impots de wilaya
CDI	مركز الضرائب.	Centre des impots

تعتبر الضرائب من أقدم و أهم مصادر الإيرادات العامة، حيث تحتل الدراسات الخاصة بها مكان الصدارة في الدراسات المالية ضمن نطاق علم المالية العامة، و هذا الأمر ليس راجعا لكونها إحدى أبرز مصادر الإيرادات العامة فقط، ولكن لأهمية الدور الذي تؤديها لدراسات الضريبية في سبيل تحقيق أهداف سياسية و مالية و حل مشاكل اقتصادية و قانونية و اجتماعية و سياسية أيضا، و ينتج عنها آثار اقتصادية، و تلعب دورا هاما في الاقتصاديات القومية مهما اختلفت الأوضاع الاقتصادية التي تعمل في ظلها الأنظمة الضريبية فينظمها(رأسمالية أو اشتراكية) و بنائها (متقدمة أو نامية).

و في ظل التوسع الذي عرفته الجزائر في الميدان التجاري فان التحصيل الضريبي لم يعد بالأمر الهين، وهذا نتيجة لكون بعض الفئات عم المتعاملين الاقتصاديين أصبحت تتحايل على القانون باستعمال طرق كثيرة للتهرب من دفع الضريبة، و ما يصطلح عليه التهرب الضريبي(وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي) و التهرب قد يكون مشروعاً أي لا يتضمن مخالفة قانونية و قد يكون غير مشروع و هو الذي يتضمن مخالفة قانونية.

و قد نجم عن هذا التهرب عدة اختلالات أهمها الاختلال في ميزانية الدولة و هذا ما أدى إلى ظهور آثار سلبية سواء على الصعيد الاقتصادي أو الاجتماعي و مما يؤدي فعلا إلى عدم تحقيق الأهداف المسطرة للضريبة و هذا ما ينعكس سلبا على أفراد المجتمع و حرمانهم من الاستفادة من عدة مشاريع اقتصادية كتوفير المرافق العامة.

و لكن في ظل هذه التطورات التي ظهرت و تزايدت مع تزايد أفراد المجتمع فان الدولة ارتأت الى خلق أداة لمكافحة هذه الظاهرة الخطيرة ألا و هي الرقابة الجبائية التي ظهرت بمختلف أنواعها و أشكالها و هذا للتقليل من التهرب الضريبي، و من هنا يمكن أن نطرح الإشكالية الرئيسية التالية:

اشكالية البحث:

إلى أي مدى يمكن للرقابة الجبائية أن تحد من انتشار آفة التهرب الضريبي؟

بغية الإجابة عن هاته الإشكالية العامة للموضوع ارتأينا الإلمام بالأسئلة الفرعية التالية:

- 1-ماذا نعني بالضريبة و ما هي الأهداف التي تصبوا إلى تحقيقها.
- 2-ما هي الأساليب التي تعتمد عليها مديرية الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي.
- 3-ما هي الإجراءات المعتمدة لتفعيل آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

الفرضيات:

تنطلق دراستنا من الفرضيات التالية:

- 1-تعتبر الضرائب من أهم الأدوات المتوفرة لدى الدولة لتحقيق العدالة الاجتماعية و الحفاظ على التوازن الاقتصادي و تنمية اقتصاد الدولة.
- 2- الرقابة الجبائية هي آلية أساسية لمحاربة التهرب الضريبي
- 3-تتوقف فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر على مدى فعالية آلياتها و أجهزتها.

أسباب اختيار الموضوع:

يعود اختيارنا لهذا الموضوع لعدة أسباب منها ذاتية و منها موضوعية

تتمثل الأسباب الذاتية أن الموضوع الذي نحن بصدد دراسته هو موضوع متشعب يمس عدة جوانب من الحياة الاقتصادية الأمر الذي يجعل دراسته تمكننا من اكتساب خبرات ميدانية نستفيد منها في الحياة العملية.

أما الأسباب الموضوعية فتتمثل خصوصا فيما تمر به الجزائر من مشاكل اقتصادية التي أدت بها إلى إتباع عدة سياسات اقتصادية و ذلك لمواجهة التراجع الذي تشهده بمداخل الخزينة سيما بعد الانهيار غير المتوقع لأسعار المحروقات. الأمر الذي أدى بالحكومة إلى البحث عن مصادر أخرى لتنويع الإيرادات و تعزيز تلك المتوفرة و نقصد هنا الجباية العادية خاصة من خلال مكافحة التهرب الضريبي.

أهمية البحث

إن أهمية هذه الدراسة تنطلق من الدور الكبير للرقابة الجبائية في بلادنا من خلال مكافحة الآثار السلبية للتهرب الضريبي، الأمر الذي يعود بالنفع على الاقتصاد الوطني من خلال انتعاش خزينة الدولة مما ينعكس إيجاباً على مستوى الخدمة العمومية المقدمة للمواطن.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

- 1- معرفة مختلف المفاهيم الجديدة للنظام الضريبي الحالي.
- 2- محاولة تغيير المفهوم الخاطيء بالنسبة للمكلفين.
- 3- محاولة دراسة ظاهرة التهرب الضريبي من كافة الجوانب بعدما أصبحت تعرف انتشاراً خطيراً و تعرقل النظام الجبائي ككل.
- 4- ضمان مراجع أكثر في المستقبل فيما يخص الضرائب.

المنهج المتبع:

من أجل التحقق من صحة الفرضيات التي تسعى إليها الدراسة سنعتمد على المنهج الوصفي الذي ساعدنا على جمع و عرض المعلومات و البيانات كما سنعتمد على المنهج التحليلي الذي سمح لنا بتفسير المعلومات وتحليلها للحصول على نتائج دقيقة.

مصادر البحث:

من خلال القيام بهذا البحث قمنا بالاعتماد في دراستنا على المراجع التالية:

* الكتب.

*مذكرات تخرج لنيل شهادة ليسانس للسنوات السابقة.

*مذكرات تخرج لنيل شهادة الماجستير لسنوات سابقة.

*قوانين مراسيم وزارية.

*جرائد رسمية ووطنية.

حدود البحث:

رغم كبر مجال موضوع التهرب الضريبي و عمقه الا اننا ركزنا عليه من خلال التوقف على حدود زمانية.

صعوبات البحث:

*ضيق الوقت للبحث في المكتبة المركزية.

*عدم وجود تسهيلات في المكتبة لنقص المراجع.

*عدم سهولة الحصول على المعلومة من الجهات الضريبية.

تقسيمات البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة و الفرضيات رأينا أن نقسم بحثنا إلى فصلين نظريين و فصل تطبيقي:

الفصل الأول:مدخل تحليلي حول أليات النظام الجبائي و إشكالية التهرب الضريبي

حيث تناولنا في هذا الفصل أربعة مباحث و هي : مفهوم الضريبة وخصائصها،مدخل إلى النظام الضريبي ،إشكالية التهرب الضريبي ،آثار التهرب الضريبي .

الفصل الثاني:الإطار النظري و القانوني لنظام الرقابة الجبائية

و قسم كالآتي الإطار النظري و الهيكلي للرقابة الجبائية و كذا الإطار القانوني للرقابة الجبائية بالإضافة إلى التحقيقات الجبائية و العقوبات و تقييم فعالية نظام الرقابة الجبائية.

الفصل الثالث : خصصناه لإبراز الواقع العملي للرقابة الجبائية بدراسة حالة مديرية الضرائب لولاية

تيسمسيلت

ثم خاتمة تنطوي على نتائج للجانب النظري و التطبيقي و توصيات أفاق تكون منطبقا لبحوث أخرى.

المفصل الأول

مدخل تحليلي حول آليات النظام الجبائي

وإشكالية التمرد الضريبي

تمهيد:

تعتبر الجباية عبر تاريخ الفكر الاقتصادي من أقدم مصادر الإيرادات العامة، بما لما من أدوار وأثار تؤديها في الحياة المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية بشكل عام.

ذلك فإن استقراء تاريخ الجباية يظهر ارتباط طرق وأساليب فرضها وتحصيلها بدور الدولة، وشكل الاقتصاد السائد في المجتمع.

فالجباية ذات أهمية بالغة في مختلف الدول، سواء المتقدمة أو النامية، ليست غاية وإنما وسيلة مالية لتمويل الخدمات العمومية وضمان رفاهية المجتمع فحسب، بل أيضا لدورها التوجيهي للاقتصاد، باعتبارها مشتق اقتصادي هام، يحدد آليات إعادة توزيع الثروات والدخل، بما يحقق العدالة الاجتماعية، وبما يخص أسس المنافسة الاقتصادية بين كل أعوان الاقتصاديين، وهي كأداة لضبط الاقتصاد وتوجيه الاستثمار، من خلال ما تمنحه من تحفيز في هذا المجال، كما أنها كذلك أداة من أدوات الرقابة الهامة، التي تضمن تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بصورة تؤدي إلى تحقيق النمو الاقتصادي و الرفاه الاجتماعي وتطور المجتمع الذي اكتسب مع التطور التاريخي للجباية، خاصة المشاركة في وضع التشريعات، وطرق فرضها، وتحديد تقنياتها ومجالات تطبيقها، من خلال السلطة التشريعية المكونة من ممثلي المجتمع وفقا للمبادئ الأساسية في الدولة الديمقراطية.

الأمر الذي يجعل من تهرب الضريبي ظاهرة خطيرة و مصدر لتهديد اقتصاد أي دولة، و هو ما يدفع بالمختصين و الحكومات إلى دراسة هذه الظاهرة و معرفة أسبابها و آثارها من أجل التوصل إلى حلول ناجعة لمكافحة هذه الظاهرة و التخفيف من آثارها على الاقتصاد.

وسوف نقوم بدراسة هذا الفصل من خلال اربعة مباحث:

المبحث الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها.

المبحث الثاني: مدخل إلى النظام الضريبي.

المبحث الثالث: إشكالية التهرب الضريبي.

المبحث الرابع: آثار التهرب الضريبي

المبحث الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها.

لقد أصبحت الأبحاث والدراسات الجبائية، تعتبر الضريبة هي جوهر النظام الجبائي، إذ أن مفهوم هذا الأخير قد بني على أساسها وتطور بتطورها فالإقتطاع الجبائي، الذي هو تعبير عن العلاقة الكائنة بين الدولة والمواطن، من حيث أنها التزام جبائي يستوجب وسائل تقنية قانونية، ويعكس الجذور التاريخية، لممارسة الديمقراطية، فما يقصد بالضريبة و ما هي خصائصها؟.

المطلب الأول : ماهية الضريبة و خصائصها.

تعددت مفاهيم الضريبة بتعدد وجهات نظر الباحثين و المفكرين الاقتصاديين نظرا لتطور مفهومها بتطور العصور و الأنظمة الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية، وكذا باختلاف خصائصها.

1- مفهوم الضريبة:

تعرف الضريبة على أنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا للدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة¹.

هي فريضة مالية إلزامية تفرضها الدولة وفق قانون أو تشريع معين وتحصل من المكلفين دون مقابل مباشر لتمكن الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق الأهداف التي تسعى الدولة إليها².

2- خصائص الضريبة:

من التعاريف السابقة نستخلص الخصائص التالية:

1-2- الضريبة الفريضة قانونية "تفرض بالقانون":

لا يتم تأسيس وتحصيل الضريبة، إلا بموجب قوانين السلطة العمومية "الدولة" فهذه خاصية تجعل الضريبة أداة من الأدوات التي تبرز سيادة الدولة، في فرض وتكليف أفراد المجتمع بالضريبة أو الاعفاء منها، فالضريبة بخاصيتها السلطوية، بالرغم من أنه في بعض الأحيان تسمى بالمساهمة أو المشاركة، وهذه التسميات ترجع إلى رضى الجماعي بالضريبة، وبالفعل هذه الأخيرة الضريبة لا يمكن أن تؤسس أو تحصل إلا عندما يكون القانون المتعلق بها

¹ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2005، ص 115..

² - عبد الناصر وأخرون، ضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة، ط02، سنة 2008م، ص 13.

مصادقا عليه من طرف البرلمان، الذي يتألف من ممثلي الشعب وهو ما يعكس رابطة التضامن الاجتماعي بين الدولة والتابعين لها التي لا يمكن أن تفرض الضريبة، بأمر أو قرار إداري بل يجب أن تصدر بقانون إن هذه الخاصية أصبحت من مبادئ أعلى وثيقة قانونية تحكم الدولة ألا وهي الدستور حيث أصبح الآن مبدأ راسخا ومنصوص عليه في كافة دساتير دول العالم ولم يكن هذا مصاحبا لتاريخ الضريبة، لكنه بعد التطورات الهائلة في حياة الأفراد والدول ثم تحقيق خاصية قانونية للضريبة ففي الجزائر نجد الدستور الجزائري 1996م، ينص على ما يلي: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه"¹.

2-2- الضريبة فريضة مالية:

يقصد بأنه الضريبة فريضة مالية أنها استقطاع مالي من ثروة أو دخل للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، بما أنها فريضة مالية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة المال، سواء كان الاقتطاع في شكل نقدي أو عيني².

ففي النظم الاقتصادية، كانت الضريبة تفرض وتحصل في صورة عينية نظرا لأن الظروف الاقتصادية السائدة وذلك الوقت كانت تقوم على أساس التعامل بالصورة العينية، ويظهر ذلك جليا في العصور الاقطاعية، حيث كان القطاع الزراعي يمثل أهم القطاعات في ذلك الوقت وتماشيا مع تلك الظروف كانت الضرائب تحصل في صورة عينية كما أن الانفاق العام كان يتم في صورة عينية، إما عن طريق اقتطاع جزء من المحاصيل يلتزم الأفراد بتقديمه إلى الدولة وإما عن طريق التزامهم بالقيام بعمل معين³.

و إذا كان هذا هو الوضع الشائع في تلك العصور، تماشيا مع طبيعة الاقتصاديات العينية والمبادلات العينية وعدم انتشار استخدام النقود.

¹ - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ص150 .

² - سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص119.

³ - محمد عباس محرز ، محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، سنة 2010م، ص 06.

2-3- الضريبة تدفع جبرا:

إن صفة الإلجار في الضريبة ذات صبغة قانونية بمعنى أن الإلجار هنا إجبار قانوني وليس معنويا، يجد مصدره في القانون وليس في إرادة الأفراد أو الدولة. وبناء على ذلك يكون الفرد مجبرا على دفع الضريبة دون أخذ رغبته أو استعداده للدفع الضريبة أو تركها.

ويكون للدولة في حالة امتناعه عن أدائها، حق اللجوء إلى التنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة، كما أنها تتمتع في سبيل اقتضاها بامتياز على أموال المدين¹.

وتجلى هذا إلزام في الإطار القانوني، الذي يحدد الضريبة ويعرفها ويحدد وعاءها وسعرها ومعدلها وكيفية تحصيلها بدون إنفاق على المكلف بها، وترتبط هذه الخاصية بدرجة الوعي الثقافي، وحقوق المواطنة بدرجة الرشادة في نشر الفكر الضريبي في المجتمع².

2-4- الضريبة تدفع بصفة نهائية:

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أية فوائد عنها، إلا من خلال النزاع القانوني للاستفادة من نص تشريعي بالإعفاء الجزئي أو الكلي الدائم أو المؤقت، أو بتصحيح الأخطاء المادية في حساب وعائها وتصفيتها دينها وهذه الصفة تؤشر على أن التحصيل النهائي للضريبة يوجه لتغطية احتياجات أفراد المجتمع، بصفة عامة، مما يبرز العلاقة بين استقرار الإيرادات والتحكم في النفقات، وبقد ما كانت الضريبة نهائية، فإنها تؤشر على أن فرضها كان سليما وصحيحا، وإنها لم تلاق احتجاجا، أو تملصا من قبل المكلفين بها، بل أن عدم الاحتجاج على أداء المحصل نهائيا يستر سند به على القابلية والرضائية، في تحقيق أهداف المجتمع من قبل أفراد

2-5- الضريبة تدفع بدون مقابل:

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص يعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة، ويدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء والتكاليف العامة.

¹ - سوزي عدلي ناشد، الوجيز المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص4.

² - العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائر في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009 حالة المسيلة، شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2005، ص21

وغنى عن البيان أن الفرد ينقع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة مرافقها العامة المختلفة وأن الدولة تستخدم حصيلة الضرائب وإيراداتها الأخرى لتسيير هذه المرافق، إلا أن الفرد يتمتع بهذه الخدمات، كالدفاع والأمن والقضاء... إلخ ليس باعتباره مكلفاً بأداء الضريبة، بل لكونه عضواً في الجماعة السياسية التي ينتمي إليها المجتمع، وهذا النفع ليس حكراً عليه وحده ولكنه يعود على جميع أعضاء المجتمع. واستناداً على ما تقدم، فإن الضريبة لا تدفع مقابل دفع خاص، كما أن تقديرها لا يتم بناء على مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة، بل يتم وفقاً للمقدرة التكلفة للفرد أي قدرته على الدفع بالنسبة لغير من الأفراد وعلى تحمل الأعباء العامة، والدولة هي التي تحدد هذه المقدرة. لذا لا بد لها من مراعاة الظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة لأنها تؤثر في مقدرة التكلفة.

وتبرير ذلك أن الضريبة تفرض على جميع الأشخاص المقيمين في الدولة من مواطنين وأجانب باعتبارهم يتمتعون بجميع الخدمات التي تقدمها مرافق الدولة المختلفة¹.

2-6- الضريبة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها:

تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق، ولذا فإنما تمكن الدولة من تحقيق أهدافها، ويمثل هدف الحصيلة الهدف الدائم والرئيسي لأنه يوفر للدولة الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وزيادة أعبائها التي تحقق منافع عامة للمجتمع، كما أنها تحقق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بين حقوق الخزينة العامة وحقوق الأفراد، ودورها الأساسي في تحقيق العدالة الاجتماعية وعدالة توزيع الدخل القومي وتقليل التفاوت في الدخل بين فئات المجتمع، عن طريق الضرائب التصاعدية، أمر لا يخفى على أحد، وتعتبر هذه الخاصية من الخصائص المستفزة الواجب إتباعها بغض النظر عن وجود نص دستوري من عدمه.

- قواعد الضريبة و أهدافها.

يعرف على أنها مجموعة قواعد والأسس و الأهداف التي يجب على المشروع إثباتها ومراعاتها عند وضع أسس النظام الضريبي للدولة، وهي ذات منفعة مزدوجة فهي تحقيق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة ومن جهة أخرى مصلحة الخزينة العمومية، وتعتبر هذه المبادئ بمثابة دستور عام ضمني تخضع له الأصول القانونية للضريبة ويجب على الدولة احترام هذه المبادئ عند فرض الضريبة وإلا اعتبر ذلك تعسفا وظلماً صريحاً للأفراد المكلفين بها.

¹ - سوزي عدلي ناشد، الوجيز المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 119.

وقد قام آدم سميث بوضع أربعة قواعد صاغها في كتابه بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم الصادر سنة 1776م، وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:

1- قاعدة العدالة: وضعت هذه القاعدة لقضاء على الامتيازات التي كانت سائدة في الأنظمة السياسية القديمة حيث كانت بعض الطبقات معفاة من دفع الضرائب وتطبيق هذه القاعدة تم إخضاع كل الفئات الاجتماعية للضريبة تفاديا للإثقال العبء الضريبي لفئة دون أخرى.

وكما ذكر آدم سميث في كتابه المشهور "ثروة الأمم" أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الامكان وتغيرا لهذه العبارة ثم الربط بين العدالة والضريبة النسبية التي تحدد سعر نسبي للضريبة من دخل الفرد، أي أن النسبة المقتطعة من وعاء الضريبة دائما واحدة مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة وبها أن الضريبة النسبية تعد أشد ثقلا على الفئات المحدودة الدخل من تلك المرتفعة الدخل فإنها عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة عند فرض الضريبة والمساواة بين المكلفين بالضريبة ونظرا لذلك فقد اتجه علماء المالية في العصر الحديث إلى الأخذ بفكرة الضريبة التصاعدية بمعنى فرض الضريبة تتغير حسب تغير المادة الخاضعة للضريبة، بمعنى أن ذوي الدخل المحدود تفرض عليهم نسبة أقل من تلك المفروضة على ذوي الدخل المرتفعة وبهذا المفهوم فإن الضريبة التصاعدية تحقق قدرا أعلى من العدالة والمساواة بين المكلفين بها، وفي هذا الإطار لا بد من الحديث عن مبدأ بين همامين مبدأ شمولية الشخصية ومبدأ شمولية الضريبة المادية¹.

1-1- مبدأ الشمولية الشخصية:

يعد هذا المبدأ فإن الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا، فالتزام الأشخاص بالضريبة، بموجب هذا المبدأ، لا يقتصر على مواطني الدولة المقيمين بها بل يمتد لتمس المقيمين في الخارج، إذا كانت لهم أملاك داخل إقليم الدولة وفقا لمبدأ التبعية السياسية (الجنسية)، كما يشمل أيضا المقيمين في إقليم الدولة من الأجانب استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية، وإذا كان هذا المبدأ عاما فقد يرد عليه بعض الاستثناءات التي لا تفقده شمولية، منال ذلك الاعفاءات المقررة لبعض أعضاء السلك الدبلوماسي على أساس اعتبارات العرف الدولي أو المجاملة الدولية أو مبدأ المعاملة بالمثل أو اتفاقية فيينا المتعلقة بالحصانات والامتيازات، كذلك الاعفاءات التي ترد في القوانين الضريبة لصالح بعض الأشخاص تحقيقا للأغراض الاقتصادية أو اجتماعية،

¹ - بلوفي عبد الحكم، ترشيد النظام الجبائي العقاري دراسة حالة الجزائر، شهادة الدكتوراة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2014، ص 40.

لكن في بعض الأحيان تنشأ بعض الصعوبات عندما يتعلق الأمر بنفس الشركة أو بنفس الشخص لما يرى دخله خاضعا للضريبة على مرتين، الدخل التولي أو الذي يجد مصدره في بلد معين وينفق في بلد آخر. هذه القضايا بصفة عامة تحل اليوم في إطار اتفاقية جباية الدولة.

1-2- مبدأ الشمولية المادية للضريبة:

يقصد به أن نفرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية سواء كانت دخول أو ثروات فيما عدا ما نص عليه القانون الضريبي على استثنائه بشكل صريح، كالأراضي البور أو المناطق الحرة، من أجل تحقيق أغراض اقتصادية معينة.

ومن أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبية فقد أخذت العديد من النظم الضريبية بنظام الضرائب الشخصية الذي بمقتضاه نأخذ التشريعات المالية في اعتبارها عند فرض الضريبة شخص المكلف وظروفه ومركزه المالي وحالته الاجتماعية، فلا يتم فرض الضريبة بالنظر فقط إلى المادة الخاضعة للضريبة، ولكن بالنظر إلى المقدرة التكلفة الحقيقية للمكلف بأدائها مثال ذلك، تقرير إعفاء للحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف بالضريبة أو تقرير إعفاءات ضريبية بسبب الأعباء العائلية أو التمييز في المعاملة الضريبية بين الدخول بحسب مصادرها، حيث يعامل الدخل الناتج عن العمل معاملة ضريبية تفصيلية به فيما يخص الكثير من الضرائب وتأخذ به العديد من التشريعات الضريبية في الدول المختلفة أما الضرائب العينية فإن المشرع لا يهتم بالظروف الشخصية للمكلف بالضريبة ولكنه يهتم فقط بالمادة الخاضعة للضريبة، وهذا النوع يقتصر فقط على الضرائب غير المباشرة بأنواعها المختلفة.

ومما تقدم يتضح أن القاعدة الضريبية يجب أن تحقق أساسا فكرة العدالة والمساواة بين المكلفين بها حتى يتحقق لهم الشعور بالثقة¹.

2- قاعدة اليقين "الوضوح": يقصد بها أن تكون الضريبة محدودة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام، والهدف من ذلك أن يكون المكلف متيقنا بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة لا التباس فيها، ومن ثم يمكنه أن يعرف مسبقا موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدتها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة، إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها، حيث أن عدم الوضوح يؤدي إلى حذر المكلفين من النظام الضريبي، وعلى سبيل المثال Poll TOX التي تم تأسيسها

¹ - محمد عباس محمزي، اقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2005م، ص 192-193-194.

كإجراء ضريبي محلي من طرف حكومة المحافظين برئاسة "مارغريت تاتشر" في بريطانيا العظمى سنة 1990م، واجهتها المعارضة شديدة -مع نتائج سياسية فادحة- لأنها تخصيصها مزاياها كانت مبهمة وغير مؤكدة وبالتالي وصفت بعدم عدالته

3- قاعدة الملائمة في الدفع: يقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم قاعد الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين وبما وتسهيل دفعها وخاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطريقته واجراءاته.

وتهدف هذه القاعدة في حقيقة الأمر إلى تجنب تعسف الادارة الضريبة في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية والتحصيل، وتدعو اعتبارات الملائمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها، من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة هذه القاعدة. وقد نتج عن هذه القاعدة قاعدة "الاقتطاع عند المنبع" والخاصة بالضريبة على الدخل باعتبار أن الاقتطاع عند المنبع أكثر ملائمة وسهولة بالنسبة للمكلف بالضريبة وإدارة الضرائب في نفس الوقت.¹

4- قاعدة الاقتصاد في النفقة: ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل والطرف التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة، خاصة إذا ساءت إجراءات وتدابير إدارية في غاية التعقيد، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها، ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه.

وأخيرا فإن كافة القواعد سالفة الذكر تدور في فلك فكري العدالة والمساواة الضريبية، وما هي إلا تطبيقات لهما¹.

-أهداف الضريبة.

إن هذه الأسس والقواعد وكذا الأهداف الضريبية لا بد وأن تحترم في كل أنواع الضرائب سواء الضرائب النفطية أو الضرائب العادية. من أجل تغطية أعبائها ونفقاتها في جميع الميادين المالية، و الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و يظهر ذلك من خلال أهداف التي ترمي إلى تحقيقها وفقا لهيئة النظام الاقتصادي، و درجة النمو، إذ تختلف أهدافها حسب الأيديولوجية والمعتقدات المهنية للدولة.²

¹ - محمد عباس محرز، مدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 25-26.

² - بن عمار منصور ر، الرسم على قيمة مضافة TVA ط2، مرجع سبق ذكره، ص 21.

1- الهدف المالي للضريبة:

حسب الكلاسيكية، فإن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضريبة والتي يجب ألا يكون لها تأثير اقتصادي، إن هذا المفهوم الذي يحرص دور الضريبة في تغذية صناديق الخزينة العمومية ويعطيها وظيفة مالية بشكل مطلق، يرتبط بشكل وثيقة بفكرة الدولة الحارسة، بالتالي لا يمكن تسجيل أي تأثير على المستوى الاقتصادي والاجتماعي فهي تتصف بالحياد أمام هذه الميادين.

أما اليوم فلا يمكننا الدفاع عن فكرة حيادية الضريبة، لأنه في الواقع من المستحيل إقناع عن طريق الجبر الضريبي ربح الناتج الداخلي الخام دون أن تكون هناك انعكاسات ومضاعفات اقتصادية عامة، فالإقتطاع الضريبي يقلص من القدرة الشرائية للأفراد، مما يحدث انعكاسات اقتصادية، في نفس السياق فالضريبة تزيد من أسعار السلع والخدمات بالتالي تؤثر في حجم استهلاكها.

2- الهدف الاقتصادي:

يمكن للضريبة أن تحدث أثرا اقتصاديا عاما أو أثرا انتقائيا حسب القطاعات الاقتصادية، فبيما يخص الأثر الاقتصادي العام، يمكن أن تعتبر أن الضريبة يمكن أن توجه لامتصاص الفائض من القدرة الشرائية وإلى محاربة التضخم، ففي هذا الجانب لدينا العديد من الأمثلة أين التقت العديد من الضرائب التي لها هدف اقتصادي شامل.

كما يمكن أن يتمدد الأثر الاقتصادي، ليس لتحفيز فرع إنتاجي معين، لكن بالعكس الحد من نمو سريع، غير مرغوب فيه، لقطاع من القطاعات الانتاجية، ترى فيها السلطات العمومية زيادة انتاجها أثار مضرّة بصحة الاقتصاد الوطني¹.

3- الهدف الاجتماعي:

الذي يتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل، وعلى سبيل المثال أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة، كإعفاء بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة من الضرائب أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء

¹ - محمد عباس محرز، الاقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 198-199-200-201.

بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع يفرض ضرائب منخفضة المعدل على السلع الاستهلاكية كالحليب والحليب والحفاظ على الصحة العمومية بفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية المشروبات الكحولية والتبغ، أو بفرض ضرائب تصاعديّة عالية على الدخول والشركات في نفس الوقت الذي خفضت فيه الضرائب على السلع الضرورية الواسعة الانتشار عكس السلع الكمالية التي فرضت عليها ضرائب مرتفعة، وقد سمحت هذه الإجراءات الضريبية، بشكل فعال من تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية وذلك بزيادة القدرة الشرائية للفئات محدودة الدخل والحد من تلك التي تتمتع بها الفئات مرتفعة الدخل.

4-الهدف السياسي:

تستطيع الدولة عن طريق الضرائب والرسم أن توجه السياسة للبلاد وذلك حسب المنهج السياسي، السياسة العامة للبلاد الاقتصادية والسياسية والمالية التي ترسمها وهذا فإن الضرائب أداة في يد الدولة تستعملها لتوجيه سياستها المعنية فإذا كانت سياسة الدولة اشتراكية تهدف إلى التقليل من الفوارق الاجتماعية تستعمل الضريبة التصاعديّة وفرض رسومات جمركية على منتجات الدول الأخرى، فتستطيع القول أن الدولة تستعمل الضرائب بصورة أو بأخرى لتشجيع سياستها الاشتراكية، أما الدول الرأسمالية فهي كذلك تستعمل الضرائب كأداة للدفاع عن سياستها سواء كانت داخلية أو خارجية وحسب القوانين الرأسمالية فهي تتحكم في زيادة أو نقصان نسب الضرائب أو معدلاتها حسب المنهج السياسي الاقتصادي التي ترسمها¹.

5- الأهداف البيئية:

إن التنمية المستدامة تستدعي ترشيد القواعد الجبائية، بحيث تشكل الأهداف البيئية للضريبة أداة فعالة لمعالجة مشاكل البيئة من خلال الرفع من أسعار المنتجات المضرّة بالبيئة، فقد عكف البنك الدولي على اكتشاف الارتباط بين النمو الاقتصادي السريع وتحسين نوعية البيئة عن طريق البحث عن البدائل الممكنة والاختيار الأحسن والأقل تكلفة على البيئة وحاليا يدعم البنك الدولي إصلاح السياسات البيئية ل 70 بلد من خلال تقديم قروض تصل إلى 11 مليار دولار.

إن الأهداف البيئية الضريبية كانت بفعل دوافع التدهور البيئي "تلوث الهواء، الماء، اتساع ثقب الأوزون، الاحتباس الحراري" لذلك فرض هذا الوضع الصعب ضرورة الوعي الكبير بالحفاظ على البيئة ففي مؤتمر ريو دي جانيرو

¹ - بن عمارة منصور، الرسم على القيمة المضافة TVA، مرجع سبق ذكره، ص 25.

1992م وكيوتو 1997م كمؤتمرات عالمية تم إدخال إصلاحات جبائية بيئية أو ما يعرف بتحضير الجباية أو الجبائية التنموية المستدامة، لهذا شهدت العديد من دول المنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والتي تضم أغلب الدول الصناعية الكبرى إصلاحات جبائية هامة منذ الثمانينات تعطي فرصة جيدة للإضفاء بعد بيئي للجباية، الإصلاح الجبائي الأخضر، وقد تم باعتماد ثلاث خطوات متكاملة تتمثل في:

- إلغاء التشريعات الجبائية المضرّة بالبيئة.

- إعادة هيكلة الرسوم الحالية.

- تأسيس رسوم بيئية جديدة.

- **المطلب الثالث: تصنيفات الضرائب.**

يمكننا تصنيف الضرائب حسب المعايير التالية:

I - معيار نقل العبء الضريبي: (قائم على طبيعة الضريبة):

يستهدف أساسا الوجهة التقنية للجباية، وبالتحديد التفرقة بين الضريبة المباشرة والضريبة الغير المباشرة وهي تفرقة قديمة نسبيا لكن بقيت عملية إلى يومنا هذا.

- **الضرائب المباشرة والغير المباشرة:**

1- الضرائب المباشرة:

تعريف الضرائب المباشرة: هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال، فمثلا ضريبة الدخل سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي IRG أم على الشركات كما بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات IBS يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء إلى غيرهم كما تجب فيها¹.

¹ - حميد بوزيدي ، جباية مؤسسات، مرجع سبق ذكره ، ص 21-22.

1-1- الضرائب على الدخل:

وهي تلك الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاء لها، و يخضع بموجب المفهوم الواسع للدخل كل زيادة في القيمة الايجابية (قيمة رأس المال) الخاصة بالمكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا لفترة زمنية معينة، سواء كانت هاته الأرباح و الإيرادات يحصل عليها بشكل منتظم ودوري أو تلك الاستثنائية.

- أنواع الضرائب على الدخل:

تختلف الضرائب على الدخل باختلاف الأساليب المتبعة لتحديد وعاء كل منها.

1-1-1- الضريبة العامة على الدخل:

يقصد بها خضوع مجموعة دخول المكلف لضريبة واحدة مهما اختلفت أو تعددت مصادر الدخل مثلا لو فرضنا أن شخصا ما يحصل على مداخيل من عدة مصادر (كالعمل، رؤوس الأموال المنقولة، ورؤوس الأموال الثابت) فهذه الدخول جميعا تخضع لضريبة واحدة مهما تعددت المصادر وتسمى بالضريبة العامة على الدخل.

1-1-2- الضرائب على فروع الدخل:

تفرض الضريبة على فروع الدخل على شكل ضريبة منفردة على كل فرع من فروع الدخل وذلك بعد تقسيمه بحسب مصادر بمعنى آخر أن تفرض ضريبة على الدخل المتأني من العمل بشكل منفصل عن الدخل من رأس المال، وبذلك تكون أمام العديد من الضرائب على مداخيل شخص واحد، وأن كل ضريبة تنظمها على أساس تعدد وتنوع مصادر الدخل.

من مزايا الضرائب على فروع الدخل أنها تحقق التمييز بين مصادر الدخل من حيث السعر الضريبي ومن حيث طريقة تقدير الدخل وأسلوب التحصيل، كحالة جبائية لبعض الضرائب من المنبع كالراتب، في حيث أن البعض الآخر يتم تحصيلها مباشرة من المكلف بالضريبة على الأرباح التجارية أو الصناعية أو الحرفية.

1-2- الضرائب على الدخل الإجمالي IRG:

تعرف الضريبة على الدخل وفق المادة (01) من قانون الضرائب المباشرة كما يلي "تأسيس الضريبة مستوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الاجمالي ونفرض من هذه الضريبة على الدخل الاجمالي الصافي للمكلف بالضريبة.

1-3- الضرائب على الرأس المال:

هي تلك الضرائب التي تتخذ من رأس المال وعاء لها ويقصد برأسمال مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يمكن تقديرها بالنقود والتي يملكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو الخدمات وتنقسم الضرائب على رأس المال إلى نوعين هما:

الضريبة السنوية على رأسمال وتسمى أيضا بالضريبة العادية أو الدورية على رأسمال، والأخرى تسمى بالضريبة العرضية على رأسمال والتي تفرض بصفة استثنائية على رأسمال، وتأخذ أحد الأشكال التالية "الضريبة الاستثنائية، والضريبة على زيادة القيمة، والضريبة على الأرباح الشركات".

1-3-1- الضريبة السنوية العادية على رأسمال:

فرض الضريبة السنوية بسعر منخفض على القيمة السنوية لمجموع رأسمال الفردي وثروته، يتمثل فرض الضريبة السنوية في صورتين أو كما في فرض ضريبة وحيدة على رأسمال وثنائهما في الضرائب على الدخل، وذلك بأن تعرض بسعر منخفض لتكون جزءا مكتملا لضرائب على الدخل، وبهذا نكون أمام ضريبتين.

1-3-2- الضريبة العرضية على رأسمال:

وهي الضرائب التي تفرض مرة واحدة على رأس المال العرضي، الذي يكون وعاء لها، وتفرض بسعر مرتفع نتيجة ظرف أو واقعة معينة استثنائية بحيث يكون المال وعاءها مصدر دفعها لتحقيق الاعتبارات المالية .

2- الضرائب غير المباشرة:

هي ضرائب ورسوم تفرض بصورة غير مباشرة على الأفراد نتيجة الاستهلاك اليومي للمواد والسلع والخدمات وهي التي لا يدفع فيها المدين الضرائب بنفسه ولكن عن طريق الوسيط ولا يحق له الطعن فيها.

كما يستطيع المكلف نقل عبئها إلى شخص آخر مثل ضرائب الجمركية التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار، وكذا الرسم الداخلي على الاستهلاك وبذلك فدافع هذه الضرائب "التاجر" يستطيع نقلها إلى المستهلك النهائي الذي يتحمل كل عبئها¹.

✓ الضرائب على الاستهلاك.

✓ الضرائب على التداول.

2-1- الضرائب على الاستهلاك:

تفرض هذه الضريبة أولاً على الاستهلاك لنوع معين من البضائع المحددة وتسمى "بالضرائب الخاصة على استهلاك بعض البضائع" كالضرائب الجمركية وغالباً ما تتركز على البضائع الداخلية "المستوردة" وذلك بأسعار متفاوتة تختلف باختلاف النظام الضريبي.

أما النوع الثاني يسمى "بالضرائب العامة على استهلاك بعض البضائع" بالضريبة العامة على الانفاق وهي تسري على أنواع الاتفاقات التي يقوم بها الفرد، وهو بصدد استخدام دخله بهدف الاستهلاك وتأخذ هذه الضريبة عدة صور ومنها نذكر.

2-1-1- الضريبة على رقم الأعمال:

وهي التي تصيب البضاعة عند انتقالها، ما بين المنتج والوسيط، والمستهلك أو بمعنى آخر عندما تمر البضاعة بعدة مراحل إنتاجية وتجارية ابتداء من المنتج والوسيط والمستهلك ويتم فرضها وفق نسب سنوية معتدلة وقليلة حيث تفرض في كل مرحلة من مراحل انتقال البضاعة.

¹ - حميد بوزيدي، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 22،

2-1-2- الضريبة على القيمة المضافة للبضاعة:¹

تعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الرسوم غير المباشرة، تفرض على الاستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري، الحرفي أو الحر ويقع على عاتق المستهلك لا على المؤسسة فهي تلعب دور الوسيط في تحصيل تسديد الرسم إلى إدارة الضرائب.

و لها نسبتين الأولى: 17% وهي نسبة تطبق على السلع المختلفة أما 07% فهي تطبق على السلع المدعومة. (النسبة أولى 17% أصبحت 19%، أما 07% فأصبحت 09% وفقا لقانون المالية لسنة 2017).

2-2- الضرائب على التداول:

نفرض على واقعة انتقال حقوق الثروات وتداولها وغيرها من التصرفات القانونية التي لأول محل لها، كقيام الفرد بشراء عقارات أو التصرف بأمواله المنقولة.

فجميع التصرفات القانونية، من بيع وإيجار وهبات ووصايا والتي تؤدي إلى انتقال الأموال والثروة من شخص إلى آخر تخضع لضريبة تسمى "بالضرائب على التداول" ومن الأمثلة رسوم التسجيل العقاري، الرسوم القضائية، رسوم نقل ملكية السيارات... الخ.

II – معيار وعاء الضريبة "التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق":**1- الضرائب العامة والضرائب الخاصة:**

الضريبة العامة هي ضريبة تركيبية ما دام أنها تقع على الدخل الإجمالي للمكلف بالضريبة ، أما فيما يتعلق بالضريبة الخاصة فتقع على عنصر واحد من النشاط الممارس من طرف المكلف بالضريبة أو عنصر واحد من دخله، وتخص الضريبة الخاصة فئة واحدة أو شريحة واحدة من الدخل، حيث تعتبر ضريبة تحليلية ما دام أنها تستهدف كل عنصر، عكس الضريبة العامة.

حيث تقوم في هذه الحالة بتركيب كل الدخل مهما كان مصدرها، في هذا الإطار، تعتبر كضرائب الخاصة، الضرائب على الشرائح المفروضة، والتي كانت موجودة قبل الإصلاح الضريبي لسنة 1992م على ممارسة نشاط معين مثل النشاط الصناعي، التجاري،

² بن أعمار منصور، الرسم على القيمة المضافة TVA، مرجع سبق ذكره، ص30-31.

2- الضرائب الموحدة والضرائب المتعددة:

2-1-الضرائب الموحدة:الضريبة الوحيدة يقصد بها أن فرض ضريبة موحدة على الدخل الاقي من مختلف المصادر، بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل، وبعبارة أخرى بجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد.

2-2-الضرائب المتعددة: يعني بها إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب، فحسب هذا النظام، تعتمد الدولة على أنواع متعددة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون، ومن ثم تتعدد وتختلف الأوعية الضريبية¹.

III - معيار معدل أو سعر الضريبة: (التصنيف القائم على ظروف وقع الضريبة)**1-الضريبة التوزيعية:**

يقصد بالضريبة التوزيعية تلك التي لا يحدد المشرع معدلها مسبقا، ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الاجمالية، وفي مرحلة تالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على مكلفين بها، بمساعدة الأجهزة الادارية في المناطق المختلفة، بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة، وحينئذ يمكن معرفة معدل الضريبة وقد كانت الضرائب التوزيعية منتشرة في الماضي لعدة اعتبارات لعل أهمها هو عدم حاجتها لإدارة ضريبة على درجة عالية من الكفاءة لتقوم بدورها في تقدير المادة الخاضعة للضريبة في مرحلة أولى بل كانت تكتفي بتحديد حصيلة الضريبة تاركة أمر توزيعها بين المكلفين للسلطات المحلية.

2-الضريبة القياسية:

ويقصد بالضريبة القياسية أو كما يفضل تسميتها بالضريبة التحديدية، تلك التي يحدد المشرع معدلها مقدما دون أن يحدد حصيلتها الاجمالية بصورة قاطع تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية، ويتم تحديد الضريبة القياسية بغرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبية مؤوية على إجمالي وعاء الضريبة وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة، وبذلك فإن المكلف بها يعلم مقدما مقدار الضريبة الواجب دفعها¹.

¹ - حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره ص 18-ص19.

المبحث الثاني: مدخل إلى النظام الضريبي

من أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري أنه نظام يقوم على أساس التصريجات و من أجل التأكد من صحة هذه التصريجات فإن المصالح الجبائية قصد التحقق من صحة و دقة التصريجات الجبائية .

المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي، مكوناته وأهميته دراسته

من أهم المصادر الأساسية لإيرادات الدولة هو النظام الضريبي و أهميته في تحقيق الرفاهية و تقدم المجتمع و في مايلي سنتعرض لتعريف النظام الضريبي و مكوناته.

1- مفهوم النظام الضريبي:

تتعدد مفاهيم النظام الضريبي فمنها ما هو مرتبط بالتنظيم الفني للضريبة ومنها ما هو مرتبط بمجموعة العناصر الإيديولوجية و الاقتصادية والفنية للنظام الضريبي وانطلاقا من ذلك سنتطرق إلى التعريفين التاليين:

التعريف الأول: يعرف النظام الضريبي بأنه مجموعة الضرائب التي يراد اختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع.¹

التعريف الثاني: يعرف النظام الضريبي بأنه هو مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة التي تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها وتمثل في مجموعة برامج ضريبة متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية التي تسعى إلى تحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية.²

ومن خلال التعريفين يمكن صياغة التعريف التالي: بشكل عام يمكن تعريف النظام الضريبي على أنه مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع ظروف و خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها و تمثل في

¹ - حميد مجيد دراز، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 1999 ، ص 22 .

² - سعيد عبد العزيز عثمان، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000 ، ص 17 .

مجموعها برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريق محددة من خلال التشريعات و القوانين الضريبية المصدرة و ما يصاحبها من لوائح تنفيذية و مذكرات تفسيرية، تسعى لتحقيق أهداف النظام الضريبي و السياسة الضريبية.¹

2- مكونات النظام الضريبي:

يتكون النظام الضريبي من العناصر التالية:

1-2- السياسة الضريبية:

تعد السياسة الضريبية للمجتمع جزء من السياسة المالية والتي هي بدورها جزء من سياسته الاقتصادية. وهي مجموعة البرامج الضريبية التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع وكذا تتسم الضريبة بأنها:²

- تعتمد على الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة كالحوافز الضريبية التي تمنحها الدولة لأنشطة اقتصادية معينة بهدف تشجيعها.

- جزء مهم من أجزاء السياسة المالية وهذه الأخيرة جزء من السياسة الاقتصادية للمجتمع وبهذا يعتبر النظام الضريبي صياغة فنية للسياسة الضريبية للمجتمع فهو يصمم من أجل تحقيق أهدافها حيث نجد أن النظام الضريبي الذي يصلح لتحقيق أهداف نفس سياسة ضريبية معينة في مجتمع معين قد يصلح لتحقيق أهداف السياسة الضريبية في مجتمع آخر.

¹ - بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان سنة 2010-2011، ص44.

² - يونس أحمد بطريق، الضرائب والنققات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة 2000 ، ص 27 - 25 .

2-2- التشريع الضريبي:

هو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين وهذا من أجل تحقيق أهدافها ويجب أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب أمام المكلف كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مرنة تتكيف والظروف الاقتصادية للدولة.

2-3- الإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي فهي ذلك الجهاز الفني الإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع الضريبي وذلك من خلال فرض الضرائب وجبايتها.

3- أهمية دراسة النظم الضريبية:

إن النظام الضريبي في دولة ما، ما هو إلا دالة في النظام الاقتصادي والسياسي والاجتماعي السائد في تلك الدولة لذلك اكتست دراسة النظم الضريبية أهمية بالغة في المجتمع حيث يتم دراستها على ثلاث مستويات:

3-1- المستوى الأول : الدولة وقطاع الأعمال المحلي والأجنبي ففيه يهتم المسؤولون الحكوميون بمدى تأثير

التغيرات الضريبية على مستويات التشغيل و الادخار والاستثمار والتأثير على حجم الحصيلة الضريبية الموجهة

أساسا لتمويل النفقات العمومية كما يهتم المسؤولون في هذا المستوى على إبرام المعاهدات الضريبية الدولية

لتجنب الازدواج الضريبي وكذا دراسة التنسيق الضريبي الدولي لإقامة التجمعات الاقتصادية¹ أما قطاع الأعمال

سواء المحلي أو الأجنبي فيرتكز اهتمامه بالدرجة الأولى على مدى ثبات النظم الضريبية و قلة التغيرات الضريبية التي

تأثير على أرباحهم من جهة، وعلى نظام الحوافز الضريبية المقدم لهم من جهة ثانية.

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011 ، ص 17 .

3-2- المستوى الثاني: قطاع العائلات حيث يتركز اهتمام القطاع العائلي على مدى تأثير هذه النظم على مستوياتهم المعيشية وعلى مدخراتهم أما بالنسبة للدارسين والباحثين

3-3- المستوى الثالث: الباحثين و الدارسين الذين ينصب اهتمامهم ضمن مسعى معرفي من أجل معرفة مدى نجاعة هذه النظم في تحقيق أهدافها ومدى توفيقها مع القواعد و الأسس العامة التي يجب أن ينطلق منها أي نظام ضريبي.

المطلب الثاني: أثر المكونات البيئية على النظم الضريبية.

- من المعلوم أن النظم الضريبية السائدة في أي بلد تؤثر في الواقع الاقتصادي السائد في المجتمع وفي الأهمية النسبية لمختلف مكوناته فالدول المتقدمة اقتصاديا يتمتع أفرادها بمستويات دخول عالية وهو ما يجعل الضرائب للدخل في موقع الصدارة من بين محتمل الصور الفنية للضرائب كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية، ألمانيا، اليابان حيث وصلت أهمية ضرائب الدخل إلى النسب التالية: على التوالي 66%. 69.2% 58.5% وهذا في سنة 1992 وعلى العكس من ذلك تماما فإن ضرائب الدخل في الدول المتخلفة اقتصاديا تمثل نسبة منخفضة حيث وصلت في كل من غانا، المغرب إلى النسب التالية على التوالي: 27.6%. 2.5%¹.

- كما يؤثر الهيكل الاقتصادي للمجتمع بدوره في شكل النظام الضريبي ومن ثم فإن النظام الضريبي قد يختلف من دولة صناعية إلى دولة زراعية، أي من دولة تستخدم الأساليب الحديثة في الزراعة على سبيل المثال إلى دولة لا تستخدمها أساسا وهو ما يطرح مشكلة فرض الضرائب على الإيرادات الفلاحية بصفة خاصة.

- كما يؤثر الواقع السياسي على النظم الضريبية حيث يختلف العبء الضريبي في دولة ديمقراطية متعددة الأحزاب عن العبء الضريبي في دولة لا يوجد فيها سوى حزب واحد هو الحزب الحاكم أو لا يسمح فيها بالتداول على السلطة، حيث يصعب في حال الدولة الأولى فرض عبء كبير على أفرادها وذلك خوفا من تناقص فرصة الحزب في الوصول إلى السلطة أو في الحفاظ عليها أو في شعبيته، وتحرص الأحزاب المختلفة في حملاتها

¹ - المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت 2001 ، ص 11 .

الانتخابية على الابتعاد عن الإشارة على أنها سوف تحاول علاج عجز الميزانية العامة من خلال رفع معدلات الضرائب، وإنما تركز على جميعها على ترشيد الإنفاق الحكومي .

بينما يسهل فرض عبئ ضريبي كبير في الدول الدكتاتورية أو الدول التي توجد بها مجالس تشريعية شكلية لم تنتخب انتخاباً حراً بواسطة أفراد المجتمع ، حيث تستطيع الحكومة في تلك المجتمعات تقديم مشروعات بقوانين لزيادة المعدلات الضريبية أو فرض ضرائب جديدة إلى المجالس التشريعية لتحصل خلال فترة وجيزة على موافقة شبه إجماعه دون دراسة كافية أو وعية للآثار الاقتصادية والاجتماعية بعيدة المدى لزيادة العبئ على أفراد المجتمع والتي قد تكون إحداها نقص الطاقة الضريبية للمجتمع في الفترة الطويلة من خلال عرقلة النشاط الاقتصادي . ذلك أن معدلات الضريبة إذا تجاوزت حداً معيناً تكون لها تأثيرات سلبية على الرغبة في العمل والإنتاج والاستثمار ومن ثم على الطاقة الضريبية وعلى الحصيلة الضريبية في الأجل الطويل.

- كما أنه يتأثر كذلك بالعلاقات السياسية بين الدول التي توقع عادة اتفاقيات تنص على عدم الازدواج الضريبي أو تلك المتعلقة بتخفيض أو إلغاء الرسوم الجمركية، أو في حالة وجود علاقات سياسية متميزة بين مجموعة من الدول تجعلها تتعامل فيما بينها بنظام ضريبي موحد كما هو الحال في دول الإتحاد الأوروبي.

- وقد تتأثر النظم الضريبية بكل من الفلسفات والأحوال الاجتماعية السائدة في المجتمع فمن الأهمية بما كان أن تطبق العدالة في فرض الضريبة مع مراعاة الدخل المرتفع والدخل المنخفض.

- كما تؤثر عادات المجتمع وقيمة الأخلاقية على النظم الضريبية، ففي الدول التي ينتشر فيها تعاطي الخمر والمسكرات بأنواعها وتتم فيها المعاملات الربوية، وتعم فيها ألعاب المراهنة واليانصيب يصبح للضرائب على هذه المجالات مكاناً بارزاً في نظامها الضريبي والعكس بالعكس¹.

المطلب الثالث: الإصلاحات الضريبية

إن أهم ما جاء به الإصلاح الضريبي من خلال قانون المالية لسنة 1991 الذي يعتبر حجر الأساس لمجموعة من الإصلاحات التي تلتها ، هو وضع صيغ جديدة للإخضاع الضريبي بإعادة النظر في العناصر الخاضعة والمعدلات الخاصة به، حيث مس التغيير الضرائب المتعددة السابقة بإدخال الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح

¹ - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992 ، ص 184 .

الشركات، والرسم على القيمة المضافة، فضلا عن تفعيل و عصرنة الجهاز الضريبي، من أجل جعله أكثر تكيفا مع الإصلاحات الاقتصادية المنتهجة مع نهاية الثمانينات.

1- الإصلاحات المتعلقة بهيكل النظام الضريبي:

ويمكن أن نلخص الخطوط العريضة للإصلاحات المتعلقة بالنظام الضريبي فيما يلي :

1-1- الضريبة على الدخل الإجمالي:

لقد تم تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي بصدور قانون المالية لسنة 1991 ، حيث تنص المادة رقم(01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي " :تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة" و جاءت هذه الضريبة من أجل تعويض جل الضرائب النوعية السابقة، لذا فإن الضريبة على الدخل الإجمالي تتسم بعدة خصائص هي:

- ضريبة وحيدة: أي تفرض مرة وحيدة على مجمل المداخل المحددة بموجب المادة (02) من قانون الضرائب المباشرة؛

- ضريبة سنوية: تقتطع سنويا من المداخل المحققة خلال السنة، مع الإشارة إلى المداخل الشهرية (الأجراء والمرتبات) التي تقتطع شهريا وفقا لسلم شهري؛

- ضريبة شخصية: تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين، وشركات الأشخاص، أي التي تأخذ بالحسبان الوضعية الشخصية للمكلف بدفعها؛

- ضريبة تصريحية: أي أن المكلف بالضريبة ملزم بالتصريح على مداخله، بمعنى أن الأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة، أن يكتبوا قبل الفاتح فبراير من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم، تصريحا بدخلهم الإجمالي¹.

وبناء على الخصائص السابقة للضريبة يمكن القول بأن الضريبة تتسم بعدة مزايا تلخص فيما يلي:

¹ - المادة 08 من القانون رقم 91-25 مؤرخ في 16/12/1991، يتضمن قانون المالية لسنة 1992 ، الجريدة الرسمية العدد65 ، بتاريخ 18 /12/1991.

-ميزة الشفافية: من خلال توفير جل الخصائص السابقة، سواء من خلال وضع الإطار الشامل لمجموع مداخيل المكلف، باعتبار أن مجموع الدخل أفضل الوسائل لقياس المقدرة المالية للفرد، أو طريقة تحديد الدخل الخاضع للضريبة، الذي يأخذ بالحسبان الوضعية الشخصية، والمقدرة التكبيفية للمكلف كوضع أدنى حد معفى منه.

-ميزة التصاعدية: أي يحسب وفقا لجدول تصاعدي كما يلي:

الدخل الخاضع للضريبة (دج)	معدل الضريبة (%)
لا يتجاوز 120.000	0
من 120.001 إلى 360.000	20
من 360.001 إلى 1440.000	30
أكثر من 1440.000	40

المصدر: المادة 05 من القانون رقم 70-12 مؤرخ في 30/12/2007 يتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية. العدد 82، الصادرة بتاريخ 2007/12/31.

تقرر أساس ضريبة الدخل حسب المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السنوي، الذي يتوفر عليه كل مكلف بالضريبة. ويعد هذا الدخل الصافي بالنظر لرؤوس الأموال التي يملكها المكلف المهني، والمرتبات والأجور والمعاشات والريع العمرية التي يتقاضاها، وكذلك الأرباح لكل العمليات المربحة¹.

و يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص التالية²:

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه باتفاق وحيد، أو اتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية، أو مركز مصالحهم الأساسية.

¹ - المادة 06 من القانون رقم 91-25 مؤرخ في 16/12/1991، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية العدد 65، بتاريخ 18/12/1991.

² - حميدة بوزيدة، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 11.

- الأشخاص أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم، أو حتى يكلفون بمهامهم في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.
- الأشخاص غير المقيمين بالجزائر والذين يحصلون على مداخيل ذات مصدر جزائري.
- الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يعود فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بموجب اتفاقية دولية خاصة بازدواجية فرض الضريبة.
- الشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية.
- الأعضاء في الشركات المدنية، بشرط أن تكون منظمة على شكل شركات أسهم وقانونها الأساسي ينص على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.
- المسيرين ذوي الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، ومسيري شركات التوصية المحددة فيما يخص المكافآت عن وظائفهم.
- المساهمون في شركات الأموال فيما يتعلق بأرباح الأسهم والنسب المتوية من الربح.

1-2- الضريبة على أرباح الشركات IBS :

- لقد تم تأسيس ضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 38 من قانون المالية سنة 1991 وقد عرفتها المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي¹:
- تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح و المداخيل التي حققتها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من نفس القانون وتسمى بالضرائب على أرباح الشركات.
- من ما سبق يتبين لنا خصائص هذه الضريبة الضريبة:
- ضريبة وحيدة بمعنى أنها تعرض على الأشخاص المعنويين.
 - ضريبة عامة تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها.
 - ضريبة سنوية أي أنها تفرض مرة واحدة في السنة على أرباح المحققة خلال السنة.
 - ضريبة نسبية حيث تخضع لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي.
 - الشفافية وذلك من خلال النظر، الشاملة لمجموع أرباح المكلف وكذا طريقة تحديد الربح الخاضع للضريبة.

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المديرية العامة لضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية العدد 57، المادة 38 من قانون المالية، سنة 1991، ص 66.

-البساطة، حيث أن المكلفين مطالبين بتصريح وبضريبة واحدة على الأرباح.

و يخضع للضريبة على أرباح الشركات الأشخاص التالية:

-الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء شركات الأشخاص، شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات في هذه الحالة يجبان يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من هذا القانون و لا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة هذه الشركة.

-الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركات بالأسهم باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من هذا القانون مرفق بكشف يبين نتيجة المؤسسة (ربح أو خسارة) قبل 30 أفريل من السنة المالية و لا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

-المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

-الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والمماثلة.

-الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من نفس القانون.

1-3- الرسم على القيمة المضافة:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الإصلاحات التي عرفها النظام الضريبي، لتحل محل كل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، بموجب قانون المالية لسنة 1991.

ومن مزايا التي جاء بها تأسيس هذا الرسم نجد¹:

-تبسيط النظام الضريبي بتلخيص عدد المعدلات بتقليل عدد المعدلات إلى معدلين (7%-17%) وكذلك جاء لتعويض رسمين هما الرسم الوحيد على الإنتاج TUGP والرسم على تأدية الخدمات TUGPS.

¹ - محمود جمام، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، 2009-2010، ص130.

-سهولة تطبيق هذا الرسم بالنسبة لإدارة الضرائب والمؤسسة المعنية.

-إنشاء هذا الرسم يتماشى مع ما تسعى إليه دول الاتحاد المغاربي من التنسيق في السياسات الضريبية وكذا تحفيز المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية.

تخضع للرسم على القيمة المضافة وجوبا كل عمليات البيع و الأشغال العقارية و كذا تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي و التجاري أو الحرفي و التي تتم في الجزائر اعتيادية أو عرضية، إضافة إلى عمليات الاستيراد. يطبق هذا الرسم مهما كان الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى، و تدرج العمليات أو الخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة لزوما في المادة الثانية من قانون الرسم على رقم الأعمال والتي تتضمن:

- العمليات الخاصة بالمنقولات.

- العمليات الخاصة بالعقارات.

- عمليات الإيجار و أداء الخدمات.

ولقد حدد قانون المالية لسنة 1992 أربعة معدلات للرسم على القيمة المضافة، إلى حين صدور قانون المالية 2001 ، حيث تم إعادة هيكلة معدلات الرسم على القيمة المضافة ثم، وأصبح يشمل معدلين على النحو الذي بيّنه الجدول 1-1 التالي:

تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر

البيان	لسنة 1992	لسنة 1995	لسنة 1997	لسنة 2001
المعدل الخاص المخفض	7 %	7 %	7 %	7 %
المعدل المخفض	13 %	13 %	14 %	ملغى
المعدل العادي	21 %	21 %	21 %	17 %
المعدل المرتفع	40 %	ملغى		

المصدر: حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004، مرجع سابق، ص33 .

و حسب قانون المالية لسنة 2017 تصبح معدلات الرسم على القيمة المضافة كالتالي:

- المعدل الخاص بالمخفض: 9%.

- المعدل العادي: 19%.

2- إصلاح و عصنة الإدارة الجبائية:

في إطار تواجد الإدارة الجبائية في قلب الإصلاحات التي مست الإدارات العمومية بسبب دورها الأساسي في تنظيم النشاط الاقتصادي، ووظيفتها كمحصلة للموارد المالية، الأمر الذي جعلها في علاقة دائمة مع المكلفين بالضريبة، مما أدى إلى تعلق مسار إصلاح الإدارة الجبائية الذي شرع فيه منذ عشرينين في المقام الأول بالنظام الضريبي الذي تم إصلاحه من خلال توجيهه نحو الأنظمة العصرية لفرض الضريبة المطبقة في العالم.

وفي هذا السياق، وفي إطار إصلاح الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية، تم إنشاء المديرية العامة للضرائب على المستوى المركزي بعد تحولها من وزارة المالية، بعد أن كانت سوى عبارة عن هيئة تقنية لهذه الوزارة تتضمن مديرتين تتكفل الأولى بالمراقبة الجبائية، والثانية بالدراسات والتشريع الضريبي، فضلا عن الإدارة العامة للجمارك، دون أن تتمتع بأي استقلالية في مجال تسيير الوسائل ولا حتى المستخدمين، مما انعكس سلبا على مستوى تأطير الإدارة الضريبية من حيث الإمكانيات البشرية، فقد تم رصد عدة نقائص سواء من حيث الكم أو على مستوى التأهيل، حيث أعلنت الإدارة الضريبية سنة 1989 لاحتياجها لمستخدمين بلغ 25000 ألف عون في الوقت الذي كانت فيه الإدارة الضريبية لا تتوفر إلا على 13453 عون، كما تشير أيضا إحصائيات سنة 1990 عن احتياج الجهاز الإداري ل 24500 مفتش رئيسي، وتم التوظيف الفعلي ل 1000 فقط. خلال نفس السنة¹.

ونظرا لهذه النقائص التي لوحظت على مستوى الهيكل التنظيمي الجبائي السابق، فان أساس النموذج التنظيمي الجديد يرتكز أساسا على إنشاء مديرية المؤسسات الكبرى، ومراكز الضرائب، والمراكز الجوية للضرائب، من أجل تقريب الإدارة الضريبية من المكلفين بالضريبة وكذا عصنتها مما يجعلها أكثر تكيف مع النسيج الضريبي .

3- المديرية العامة للضرائب: تعتبر المديرية العامة للضرائب الهيئة المسؤولة عن وضع السياسة الضريبية تحت رقابة وزارة المالية حيث تقوم باقتراح القوانين التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب وكذا تسيير وتحصيل الضرائب

¹ - المجلس الوطني للمحاسبة، تقرير مجلس المحاسبة حول التدابير المتخذة في إطار عصنة الإدارة الجبائية، الجزائر، جوان 1995، ص82.

والرسوم. أقر المرسوم التنفيذي رقم (190 - 90) المؤرخ في 23 جوان 1990 بإنشاء إدارة جبائية على رأسها المديرية العامة للضرائب التي تتكون من عدة مديريات فرعية، ثم جاء المرسوم التنفيذي رقم 43 - 91 المؤرخ في 19/02/1991 والمتضمن قانون الإصلاح الضريبي بالإضافة إلى سن قوانين تشريعية وتنظيمية تهدف في مجملها إلى تطوير الإدارة .

4- مديرية المؤسسات الكبرى (DGE) : تم انشاء هذه المديرية بموجب المرسوم رقم 303/02 المؤرخ في

28/09/2002 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي 60/91، حيث تهتم بتسيير ملفات المكلفين فيما يخص الشركات الكبرى الأجنبية والبتروولية ومجمعات الشركات التي تفوق رقم أعمالهم مائة (100) مليون دج، كما تشتمل هذه المديرية على خمس مديريات فرعية هي: المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديريات الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للتحصيل.

5- مركز الضرائب (CDI): يهتم بتسيير المؤسسات المتوسطة والصغيرة والمهن الحرة، فضلا عن ملفات

المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، وفق نظام التقدير الحقيقي أو نظام التصريح المراقب، وكذلك الشركات التي تخضع لنظام الربح الحقيقي ولا تدخل في صلاحيات مديرية المؤسسات الكبرى. وقد أعلن كمشروع جديد بتاريخ 19 سبتمبر 2001، بحيث يختص بتسيير ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة حسب النظام الحقيقي، الذين لا يقل رقم أعمالهم عن ثلاثة ملايين دينار جزائري (3.000.000 دج). ويهدف إنشاء هذه المراكز إلى التفرقة في تسيير ملفات المكلفين، وتجميع المهام الضريبية المتعلقة لنفس المكلف حتى لا تتشتت جهوده وربحا للوقت فضلا عن تنسيق الإجراءات الضريبية، وتحسين خدمات الإدارة الضريبية تجاه المكلف.

6- المفتشيات الجوية (CIP): هذه هياكل تسيير أساسا ملفات الخاضعين للنظام الجزائي والذين لا يتم تسيير

ملفاتهم لا من قبل مديرية المؤسسات الكبرى و لا من قبل مراكز الضرائب وفقا للشروط و القوانين المنصوص عليها.

المبحث الثالث: إشكالية التهرب الضريبي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي ليست حديثة النشأة حيث ظهرت منذ فرض الضريبة وتعددت أشكالها بتعدد أشكال الضرائب وتعدد طرق فرضها.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه.

تتطلب مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي معرفة دقيقة بمفهومها و تمييزها عن بعض الظواهر الأخرى المشابهة لها و إلماما شاملا لأهم أنواعها.

1- مفهوم التهرب الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال 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 كل أو بجزء من المبلغ الواجب ادفع للخبزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية¹.

2- أنواع التهرب الضريبي:

للتهرب الضريبي عدة تقسيمات نلخصها فيما يلي:

1- من ناحية المشروعية:

يمكن تقسيمه من هذه الناحية إلى:

1-1- التهرب المشروع (تجنب الضريبة)

يتمثل في الاستعمال الإداري للوضعية غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية والإدارية.

¹ - محمود جمام، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية، مرجع سبق ذكره ، ص130.

ويقصد به أيضا تخلص الشخص من أداء الضريبة المفروضة عليه نتيجة¹. استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي حيث أن استعمال المكلف لهذه الثغرات يعد مخالفة أو انتهاك للأحكام الجبائية.

1-2- التهرب الغير المشروع (الغش الضريبي)

يقصد به أنه سلوك إجرامي مقصود ومعتمد باعتباره فعل إرادي يقوم به الممول الذي يقرر مخالفة القانون للتخلص من دفع الضريبة وعليه فإن الغش الضريبي هو جزء ووجه من عدم انتظام الضريبي².

2- من ناحية الإقليم:

يمكن تقسيم أنواع التهرب من حيث ناحية الإقليم إلى:

1-2- التهرب المحلي:

هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها حيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الضريبي أو بطرق وأساليب أخرى مثل التهرب عن طريق الامتناع يسمى التجنب الضريبي بحيث يؤدي امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها برفض إستاد بعض السلع الأجنبية لتفادي لضرائب الجمركية عدم تقديم المكلف تصريحا ضريبيا من النشاط الخاضع للضريبة ومعتمد في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه أو يعتمد على نشاطه من جهة إلى أخرى وفي هذه الحالة يكون التهرب شبه تام³.

2-2- التهرب الدولي:

¹ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص39.

² - عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص215.

³ - غازي حسين عناية، النظم الضريبية في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، لبنان، ص342.

يعتبر هذا النوع من التهرب من أخطر أشكال التهرب إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخل و الأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم المنخفض.

3- من ناحية الشكل:

كذلك يمكن تقسيم أنواع التهرب إلى:

3-1- الغش البسيط:

هو يتعلق بعدم انتظام أو نسيان أو عدم حق بحسن نية أو من إرادة صريحة لمخالفة القانون وهو شائع كنسيان بعض عناصر الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة.

3-2- الغش المركب:

هو السعي صراحة إلى تضليل الإدارة للضريبة سواء بتقديم تصريح خادع أو الامتناع عن تقديم التصريح¹.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

إن وجود التهرب الضريبي في مختلف دول العالم، لا تكمن فقط نتيجة السبب الظاهر في رغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، بقدر ما تكمن في نمطية الأسباب التي دفعت المكلف إلى التصرف بهذا الشكل، وقدرته في الوصول إلى تحقيق رغبته.

¹ - عبد المجيد قدرى ، مرجع سبق ذكره، ص 218 .

وعليه فإن البحث عن هذه الأسباب يعد خطوة من الخطوات المنتهجة نحو إيجاد الحلول للحد من حجم هذه الظاهرة بالرغم من صعوبة الأمر، نظرا للتعقد والتوسع اللامحدود الذي تتصف به هذه الظاهرة، وكذا كون هذه الأسباب تتصف بالترابط فيما بينها، يجعل من الوصول إليها بدقة أمرا صعبا.

وعلى العموم فإن بلورة هذه الأسباب يمكن حصرها في أسباب نفسية متعلقة بالمكلف، وأسباب تشريعية راجعة لطبيعة النظام الضريبي، وأسباب متعلقة بالظروف الاقتصادية للبلد، بالإضافة إلى الأسباب الإدارية المتعلقة بمصالح الضرائب التنفيذية.

1- الأسباب النفسية:

نقصد بالأسباب النفسية تلك الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة في حد ذاته، سواء تلك الأسباب المتعلقة بمدى الوعي الضريبي لدى المكلف أو الظروف المادية لهذا الأخير.

1-1- الوعي الضريبي لدى المكلف:

يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من توضيحات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء¹، وكلما نضج شعور المكلفين بواجباتهم نحو المجتمع، كانت ثقتهم بالحكومة كبيرة، ومن ثم أقبلوا على دفع الضرائب راضين، وفي هذا الإطار هناك عدة أسباب تشير إلى ضعف الوعي الضريبي عند المكلفين، منها:

- أن الشعور الأخلاقي للمكلف تجاه الالتزام الضريبي مازال ضعيفا، نتيجة عمومية الاعتقاد بأن سرقة الدولة لا تعد سرقة، مادام المسروق (الدولة) هو شخص معنوي، بل تعدى الأمر إلى كون المتهرب هنا هو سارق نزيه؛ لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئا مجردا.²

¹ - ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، دراسات اقتصادية، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات

والخدمات التعليمية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، العدد 14، جانفي 2010، ص 09.

² - Bruno Taddel, la fraude fiscale, Paris, 1974, P: 15

-اعتقاد المكلف أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، أو شعوره أن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة، وهذا نتيجة عدم توافر الثقة المتبادلة بين السلطة المالية والأفراد، بحيث تتخذ العلاقة بينهما شكل العداة والخصومة بدلا من علاقة التعاون، مما يدفع الفرد للتهرب من الضريبة.¹

-الاعتقاد الديني السائد التي يعتبر الضريبة اقتطاعا غير مطابق للشريعة الإسلامية، وبالتالي يدخل في نطاق المحرمات هذا من جهة، ومن جهة ثانية أن الوعي الضريبي للمكلف أقل صرامة من الوعي المعنوي (القانوني)، أي أنه أقل تقدما منه، نظرا لأن الممول الذي يخالف القوانين الضريبية لا يشعر بارتكابه إثما في حق المجتمع، كشعوره عندما يسرق أو يقتل، واحترام النظم الاجتماعية يتطلب عموميتها ودوامها وحياديتها، وهو الذي لا يتوفر في النظام الضريبي، و بالتالي فإن ضمير هذا الأخير عند الكثير من الممولين أو المواطنين أقل شرفا من الضمير الخلقى.²

1-1 -الوضعية المالية للمكلف:

"تأثر كل من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة على التهرب الضريبي، فنجد أن ميل المكلف نحو التهرب من الضريبة، يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وكلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح³

2-أسباب متعلقة بالظروف الاقتصادية:

يختلف نطاق التهرب باختلاف الظروف والبنية الاقتصادية العامة للدول، سواء تعلق الأمر بالحالة الاقتصادية العامة للدول أو باختلاف نوعية الاقتصاد من دولة لأخرى. ففي الحالة العامة لاقتصاد الدولة يزيد التهرب الضريبي في أوقات الكساد ويقل في أوقات وفترات الرخاء⁴. حيث في حالة الكساد الاقتصادي تزداد حاجة الدولة إلى الموارد المالية بغرض زيادة الإنفاق العام للقضاء على البطالة،

¹ - أمين مجّد شمس الدين، التهرب من الضريبة مظهر من مظاهر التخلف، مجلة دراسات عربية، دار الطليعة، لبنان، العدد 02، ديسمبر 1989، ص43.

² - مجّد يسري عثمان، اقتصاديات المالية العامة، بدون دار نشر، 1996، ص22.

³ - مجّد يسري عثمان، مرجع سابق، ص22.

⁴ - مجّد يسري عثمان، مرجع سابق، ص23.

وإنعاش الاقتصاد الوطني، مما يؤدي إلى رفع معدلات الضرائب أو فرض ضرائب جديدة، في الوقت نفسه هذه الحالة الاقتصادية تنعكس سلبيًا على المكلفين بانخفاض متوسط دخولهم ومن ثم تديني قدرة المكلفين على تسديد الضرائب، مما يجعل مسالك التهرب أكثر إغراءً للمكلف من أجل توفير جزء من دخله المتدني في وضع الكساد.

كما يختلف نطاق التهرب الضريبي من دولة إلى أخرى باختلاف بنيتها الاقتصادية وباختلاف بنیان الدخل فيها، ففي الدولة التي تحتل فيها الزراعة مكانة هامة تزيد نسبة التهرب الضريبي بصفة عامة حيث تصعب رقابة الدخل الزراعية، وكذلك يقل التهرب الضريبي بصفة عامة في الاقتصاديات التي تسود الدخل الموزعة (أرباح أسهم وفوائد سندات) أو أجور بالنسبة للاقتصاديات التي تسيطر فيها (دخول المشروعات الفردية) زراعية أو صناعية أو تجارية¹.

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي بسبب عدم ضبط سوق السلع والخدمات، يؤدي إلى زيادة استفحال هذه الظاهرة باعتبار أن الدخل الناتج عن هذا الاقتصاد لا تخضع لقانون الضرائب.

3- أسباب تشريعية:

إن النقص في التشريع الضريبي و عدم إحكام صياغته ووجود ثغرات يستعملها المكلفين للتخلص من دفع الضريبة يشكل سببًا مهمًا من أسباب التهرب الضريبي، فإذا لم تعتمد الدولة سياسة اقتصادية و مالية تكون من أسس سياستها قانونًا ضريبيًا واضحًا يؤدي بدوره إلى ضريبة واضحة تتماشى مع متطلبات الاقتصاد ونفقات البلاد، ستغيب الثقة بسياسة الإنفاق العام من جانب المكلفين، و سيعود بذلك إلى نفورهم من دفع الضرائب. لذا فإن الأسباب التشريعية تلعب دورًا واضحًا في اتساع ظاهرة التهرب الضريبي .

¹ - خالد شحاد الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن ، ص 170 .

المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي

تعددت طرق التهرب الضريبي بتعدد الضرائب و بتنوع الاقتصاد و التطور التكنولوجي حيث سنحاول في هذا المطلب التعرف على الطرق و الوسائل التي يتبعها المكلف و هذا للإفلات من التزاماته الجبائية ، ومن بين أبرز الطرق المستعملة في ذلك ما يلي:

1-1-التهرب عن طريق العمليات المحاسبية:

تعتمد أغلب الأنظمة الضريبية الحديثة خلال التصريحات التي يقدمها المكلف وبذلك يمكنه التهرب باستعمال العمليات المحاسبية .إما عن طريق تخفيض الإيرادات أو تضخيم التكاليف

1-1 - تضخيم التكاليف:

يستند النظام الضريبي على تصريحات المكلفين بالضريبة في تحديد الوعاء الخاضع للضريبي، ومن خلال ذلك يمكن للمكلف التهرب عن طريق التقليل من وعاء الضريبة بالمبالغة في تضخيم التكاليف إلا أن التشريع الضريبي الجزائري لم يترك له الحرية التامة في ذلك، حيث أتاح للمكلف خصم هذه التكاليف وفق شروط حددها في المادة 79 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتمثل فيما يلي:

- أن تكون موظفة لصالح المؤسسة.

-أن تؤدي إلى تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة وأن تمارس خلال السنة المالية.

غير أن المكلف لا يلتزم بهذه الشروط في أغلب الأحيان ويعتمد إلى مخالفتها عن طريق المبالغة في التكاليف المشروعة وذلك باستعمال التقنيات التالية:

1-1-1- تقنية الإهلاكات :

يقصد بالإهلاك النقص التدريجي في القيمة الذي يصيب الموجودات الثابتة لدى المؤسسة مع مرور الزمن ويعتبر عبئا من الناحية المحاسبية وبالتالي فهو يعد من نفقات الاستغلال، ويتم خصمه في شكل تكاليف وفق الشروط التالية:

- أن يكون الإهلاكات من الأصول الثابتة للمؤسسة.

- أن يتم تسجيل الإهلاك محاسبا.

- أن لا يتجاوز مجموع الإهلاكات السنوية مبلغ الحياة على العناصر أو القيمة المحاسبية للأصول.

كما في الجدول 1-2 التالي:

الاستثمارات	مدة الاستخدام بالسنوات	معدل الإهلاك
مباني صناعية	100-50	2% - 1%
مباني إدارية	50-25	4% - 2%
معدات وأدوات	20-10	10% - 5%
معدات النقل	05-04	25%-20%
تجهيزات أخرى	10	10%

المصدر: حميد بوزيد، **جباية المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2، الجزائر، ص 47 .

وبالرغم من قيام المشرع بوضع هذه المعدلات لضبط العملية إلا أن المكلف يحاول دوما التلاعب فيها بوسائل متعددة إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهلك أو برفع قيمتها كما يلجأ إلى التلاعب في قيمة الأصل وذلك بحساب ثمن الشراء مضافا إليه الرسم ولحساب قيمة الإهلاك يقوم المكلف بتطبيق العلاقة التالية:

$$\text{قسط الإهلاك} = (\text{ثمن الشراء} + \text{TVA}) \times \text{معدل الإهلاك}.$$

1-1-2- النفقات والمصاريف غير المبررة:

لقد سمح المشرع للمكلف بمخصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خار نشاط المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة بمالكي أو مسيري المؤسسات وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال وكمثال على ذلك صيانة سيارة خاصة لأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة¹

1-1-3- المستخدمين الوهميين :

يلجأ المكلف بالضريبة إلى تسجيل أجور ورواتب العمال الوهميين الذين لا وجود لهم في أرض الواقع، من أجل تضخيم الكتلة الأجرية التي تخفض من الربح مما يؤدي إلى تخفيض مبلغ الضريبة الواجبة الأداء كما يمكن أن يكون المستخدمين موجودين في الحقيقة إلا أنهم يشغلون مناصب ثانوية ويتم تسجيلهم على أنهم إطارات أو مسيرين لتضخيم رواتبهم مثل تسجيل عون إداري في منصب رئيس مصلحة أو مدير تجاري.

1-2- تخفيض الإيرادات:

تعد هذه الظاهرة تقليدية يتبعها المكلف للتخلص من الضريبة وأساسها امتلاك الدفاتر المحاسبية شكليا فقط ويعتمد المكلف فيها إلى تقليص الوعاء الضريبي وذلك بتفادي الإعلان عن إيراداته الحقيقية مثل المحامين والأطباء الذين لا يقومون في الغالب بالتصريح بالعدد الحقيقي للقضايا أو المرضى وذلك لصعوبة تحديد الأتعاب الحقيقية التي يتحصلون عليها نتيجة تقديم خدماتهم . كما يمكن للتجار تخفيض إيراداتهم عن طريق البيع نقدا وبدون فواتير أو صكوك مما لا يترك أي أثر للعملية.

¹ السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000 - ، ص 814-815 .

2- التهرب عن طريق العمليات القانونية والمادية:

هناك طرق أخرى قانونية ومادية يتم من خلالها التهرب من دفع الضريبة وهي:

1-2- التهرب عن طريق العمليات القانونية:

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالاً و تنظيمياً و الأرقى تقنية، إذ يتم لتهرب عن طريق ثغرات القانون من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبيها حيث يستعين المتهرب الجبائي بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستنديين بذلك إلى نصوص قانونية ويتجلى ذلك في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها، ومن خلال وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية كأن يقوم بإخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة التي تقع عليه في حالة توزيع الأرباح، أو يقوم بتمويه وضعية غير قانونية وراء وضعية قانونية مشابهة لها أقل إخضاعاً للضريبة منه، أو تزييف حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة أساساً إلى وضعية قانونية تجعلها معفاة من الضريبة مثل تزييف وضعية النشاط الاستثماري من خلال الإدعاء بأنه نشاط في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات للاستفادة من الحوافز الضريبية والإعفاءات، ثم القيام بعد ذلك بالتنازل عن هذه الاستثمارات للتهرب من قيمة الضريبة التي تترتب عليها، وتجدد الإشارة إلى أن هذه الطريقة يتم اعتمادها بكثرة من طرف المتهربين من الضريبة في الوقت الحالي، وذلك لصعوبة اكتشافها من طرف مراقبي الإدارة الجبائية.

2-2- التهرب عن طريق التحايل المادي:

يعتبر التحايل المادي أقل فعالية من التحايل القانوني ويتمثل في تغيير المكلف بطريقة غير قانونية لواقعة مادية بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بالمواد والمنتجات و الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي ينقسم إلى قسمين:¹

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 44 - 45 .

2-2-1- الإخفاء الجزئي:

يقصد به إخفاء الأملاك بصفة جزئية من خلال عدة طرق أهمها:

- الاعتماد على الشراء و البيع نقدا ومن دون فواتير في جزء من النشاط ودون ترك أي أثر مادي للعمليات التي قام بها.

- التخفيض في كميات المواد المستعملة في الإنتاج المصرح بها للتقليل من كمية الإنتاج وبالتالي تخفيض في حجم المبيعات.

- التحويل المباشر للأملاك العقارية والممتلكات الموروثة من غير التصريح بها

2-2-2 الإخفاء الكلي:

هو كثير الانتشار لنقص الرقابة الجبائية ونقص الإمكانيات المادية والبشرية، مما يدفع بالمول إلى إنشاء وحدات و منشآت صغيرة تكثر خاصة في المناطق المعزولة وما ينتج عن هذه المصانع يباع دون فواتير أو وثائق كما يكثر هذا النوع في السوق الموازية وفي هذه الحالة إن الممول أو المكلف بالضريبة لا يكون معروف لدى الإدارة الجبائية مما يصعب تحديده والوصول إليه.

المبحث الرابع: آثار التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي باختلاف أنواعه آفة اجتماعية لها انعكاسات سلبية وخيمة تؤثر على كل البلدان و بوجه الخصوص الدول النامية، فهي عامل من العوامل المؤثرة في النشاط الاقتصادي. وعليه يترتب على التهرب الضريبي نتائج هامة خاصة الاقتصادية و الاجتماعية و المالية، وكلها لها انعكاس على النشاط الاقتصادي، فهو يضر بالخزينة العمومية، حيث يقلل من حصيلة الضرائب. حيث يترتب عنها أثارا اقتصادية و اجتماعية و مالية في المجتمع.

المطلب الأول: الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى الأضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، و يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام، و بالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية نحو مواطنيها، و في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي وللجوء إلى الافتراض ولها عدة آثار نتطرق لها كما يلي :

المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على مستوى الاقتصاد الكلي كما أنه يؤثر على مستوى إنتاجية المؤسسات و إحداث اختلال على مستوى السوق الوطنية.¹

1- على مستوى الاقتصاد الكلي:

من بين نتائج التهرب الضريبي على الاقتصاد الكلي التي تنتج من التهرب الضريبي الامتناع عن الاستثمار لارتفاع معدلات الضريبة كالضريبة التي تفرض على العقارات فهي لا تخضع إلى عقوبات قانونية و لكنها تفقد المكلف استثمارات هامة و بالتالي تفقد الاقتصاد الوطني استثمارات هامة كذلك، و بذلك تكون قد ساعدت في تهرب

¹ ناصر مراد-فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق-جامعة البليدة-2003-ص 162.

أموال و استثمارات إلى بلدان أجنبية عن طريق اقتناء سلع أجنبية كما أنه يشكل أحد الأسباب الرئيسية في تدني و خسارة في نتيجة صندوق الدولة و بالتالي انخفاض في مستوى الادخارات العمومية.

2- على المؤسسات الاقتصادية:

إلى جانب التناقص على مستوى الاستثمارات و إعانات الدولة فالتهرب الضريبي يوجد التشوهات و الالتواءات الاقتصادية، من أجل ذلك نجد أن المؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها بواسطة أحسن و أنجح الوسائل التنظيمية، نجد أن التهرب الضريبي يفتح أمامها أو يفرض نفسه على أنه أكبر إمكانية من أجل تعظيم أرباحها.

3 - على السوق:

يستطيع التهرب الضريبي أن يستعمل تلك الأموال المتهرب بها داخل مؤسسته الخاصة مثلا، من أجل تحديد مؤسسته الإنتاجية و بالتالي تنتج بأكثر جودة و أكبر عدد، نفس الشيء بالنسبة للتجار إذ يستطيعون أن يتوجهوا إلى سلع ذات جودة عالية و بواسطة ذلك يمكنهم جلب أموال كبيرة، عكس المنتجين و التجار النزهاء و المعانين دائما من مشكلة نقص السيولة المالية و ينعكس ذلك على إنتاجهم و تجارتهم، و بالتالي يصبح المتهربون هم المتحكمون في السوق على المدى الطويل.

المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية

التهرب الضريبي لا يقوم إلا بتخفيض حاجيات المواطنين في الوقت الذي يكون فيه انخفاض على مستوى البناء الاجتماعي، كما أن التهرب الضريبي يزيد من وجود الظلم الاجتماعي، و لذلك فإن السلطة العمومية تدرك مستوى الخسارة الضريبية، و في هذا الصدد تسعى دائما إلى زيادة معدلاتها من أجل تكوين احتياطي إضافي.

كما أن التهرب الضريبي يطول الشعور باللاوطنية عند السكان هذا الشعور الذي ينتج عنه عدم الامتثال للقوانين الضريبية، كما يساهم التهرب الضريبي في انخفاض قيمة العملة الوطنية، وهذا راجع إلى عملية الاكتناز للأموال غير المصرح بها، و التي تبقى متداولة على مستوى السوق النقدية و التي تشكل أحد أسباب المساهمة في وجود تضخم نقدي، و بالتالي انخفاض قيمة العملة.¹

¹ - عصامي بجم، التهرب الضريبي و أثره على الخزينة العمومية، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الليسانس علوم اقتصادية - تخصص مالية - المدينة 2007، ص 67 -

خلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل قمنا بإعطاء مفهوم شامل للضريبة، و تحديد خصائصها و أنواعها و المبادئ التي تقوم على أساسها، و دورها الفعال في الاقتصاد الوطني و مختلف الأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها، غير أن المكلف بالضريبة يعتبرها عبئا عليه حيث أنه يدفعها دون الحصول على مقابل مباشر، و إنما يدفعها باعتباره عضو في المجتمع .

و من هنا يبدأ التفكير في عدم دفع الضريبة و الهروب منها ، و هذا عن طريق استعمال طرق ووسائل عديدة سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة ، و ذلك من أجل تفادي دفع جزء أو كل مبلغ الضرائب المستحقة عليه حيث يظهر التهرب الضريبي كظاهرة خطيرة تضر بالاقتصاد القومي، و تفوت على الدول تنفيذ أهداف سياساتها المالية ، و أغراضها التنموية، نظرا لفقدان الخزينة العامة للدولة لحصائل وموارد مالية من المفروض توفيرها من قبل النظام الضريبي.

الفصل الثاني

الإطار النظري والقانوني لنظام الرقابة
الجنائية

تمهيد:

تسعى الدولة جاهدة لمكافحة التهرب الضريبي بمختلف الطرق والأساليب وبلوغ ذلك كان من الضروري على الدولة إتباع رقابة جبائية فعالة لأنها وسيلة هامة في يد الإدارة الجبائية بإتخاذ عدة أشكال في إطار منظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى إحترام القوانين الجبائية، التي تمكنها من التأكد من صحة ومصداقية المداخيل ورقم العمال المصرح به والعمل على التسوية والتحديد الصحيح لقاعدة الخضوع الضريبي وفي ضوء ما تقدم سوف نتطرق في هذا الفصل إلى أربعة مباحث:

المبحث الأول: الإطار النظري والهيكل للرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

المبحث الثالث: التحقيقات الجبائية و العقوبات المفروضة

المبحث الرابع: فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

المبحث الأول: الإطار النظري والميكلي للرقابة الجبائية.

تعتبر الإدارة الجبائية الهيئة المختصة في فرض الضرائب و تحصيلها و ذلك بالقيام بالتصحيحات اللازمة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها.

للقوف على الرقابة الجبائية رأينا من الضروري حديد مفهوم الرقابة وأهدافها

1- مفهوم الرقابة الجبائية.

تعرف الرقابة الجبائية بأنها مجموعة العمليات المطبقة من قبل المختصين بالإدارة الجبائية هذا الأخير بإمكانه إتخاذ عدة أشكال في إطار منتظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى التأكد من إحترام القوانين الجبائية بتجنب كل ما ينتج من مخالفات وتجاوزات و مراقبة مدى احترام القوانين الجبائية و كشف عمليات الغش الممارس من بعضهم و تعتبر ذات أهمية كبيرة بالنسبة للضريبة.¹

¹ سليمان محمدي، سحيمات قبيلات، الرقابة الإدارية المالية مع الأجهزة التحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية، دار الثقافة الاردن، 1992، ص 10.

وكتعريف شامل للرقابة الجبائية :

هي مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة مصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بفرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التخلص والتهرب من دفع الضريبة و تقويمها. وضمن المساواة بين الافراد في دفع الضريبة و تشكل شرطا من الشروط الاساسية و الفعالة لتحقيق منافسة شريفة و عادلة بين المؤسسات و التحقق من شمول الوعاء الضريبي الممول لكافة العناصر و التأكد من حقيقة المركز المالي للممول سواء عند تحديد دين الضريبة او عند النظر في اسقاطها.¹

2-أهداف الرقابة الجبائية

للقابة الجبائية أهداف متعددة والتي تقتصر على هدف واحد معين والمتمثلة في:

- تماسك واستمرارية النظام الضريبي، فوجود هذا النظام تثبت صحة التصريحات من عدمها بقصد معاقبة المكلفين المتهربين من دفع الضريبة.
- تهدف الرقابة إلى ضمان المساواة بين الأفراد من جهة لأن الرقابة تشمل جميع المتعاملين الإقتصاديين وضمن تحقيق منافسة شريفة بين المؤسسات و زيادة الفعالية والكفاءة الضريبية
- تساعد الرقابة في تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء ومنه الوصول إلى الأسباب المشكلة وتحليلها لإتخاذ القرارات المناسبة في إعداد الإحصائيات التهرب الضريبي. إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها و المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بفرض زيادة إيرادات للخرينة العمومية وبالتالي زيادة إيرادات الخزينة العمومية مما يؤدي الى الرفاهية الإقتصادية للمجتمع.²

¹ Claude Laurent, **contrôle fiscal, la vérification personnelle**, bayenaine, France 1995,

² <http://www.ablamontada.com>. 20/06/2015 à 13 :00 h. المحاسبة كأداة للرقابة

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

يعتبر النظام الضريبي نظام تصريحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة القرارات المقدمة من طرف المكلفين واكتشاف الأخطاء والانحرافات المتعلقة بها، وذلك بعدة طرق منها.

1- الرقابة المختصرة :

الرقابة المختصرة تشكل مرحلة تمهيدية للرقابة وتتم بمكتب المراقبة على مستوى مديرية الضرائب

2- الرقابة الشكلية :

تطبق هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الإختصاص و المتابعة لمكان الممارسة الضريبية و هي تهدف إلى ما يلي:

- التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة
- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات
- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح

3- الرقابة على الوثائق:

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

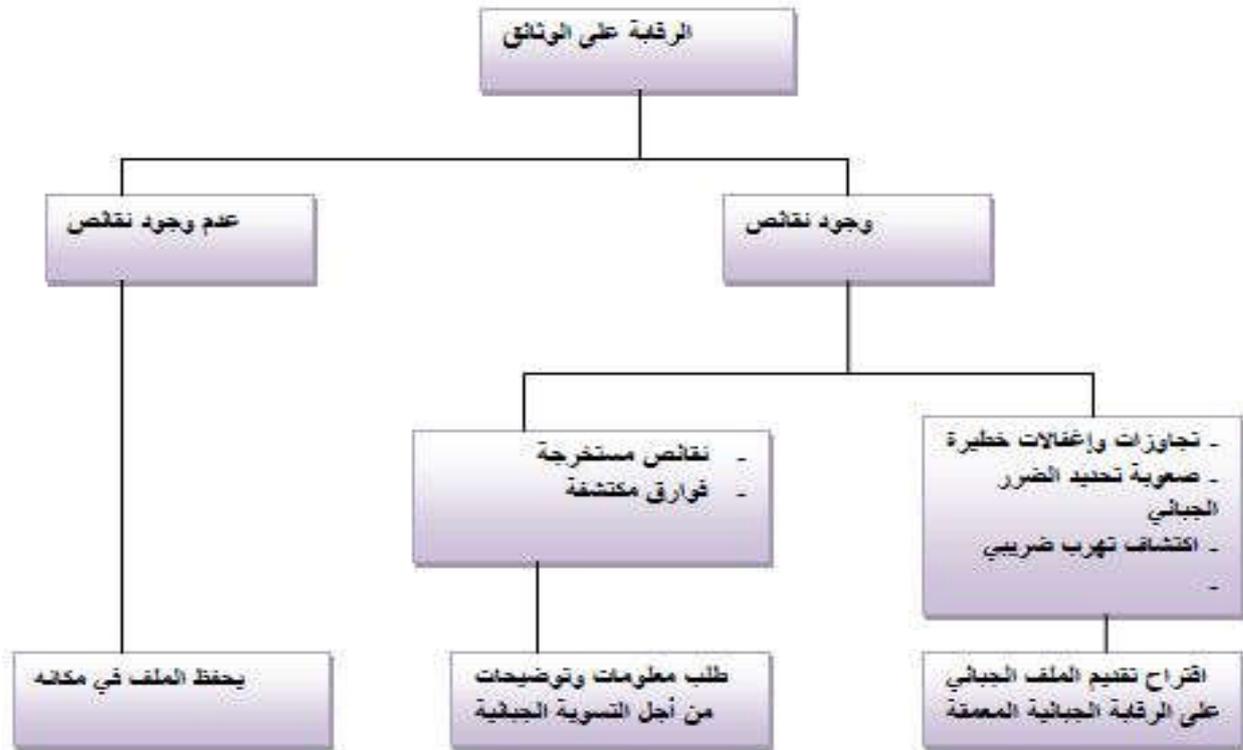
وما يمكن إقراره حول هذا النوع لأنه جاء منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية حيث تراقب الإدارة

تصريحات الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم حيث يتعين على المؤسسات أو الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءً على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها أن هذا النوع من الرقابة¹ يهدف إلى:

- إكتشاف اخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى المفتشية للضرائب -إعداد قائمة المكلفين.

¹ بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وآثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم اقتصادية، تخصص: نقود مالية وبنوك، 2009-2010، ص ص 117- 118.

الشكل رقم 01: مخطط الرقابة على الوثائق.



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

4-الرقابة المعمقة:

تقوم هذه الرقابة في عين المكان وتعد تدخلا مباشرا للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بها بهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية كما يمكن للأعوان المحققين.

فالهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو إستدراك التهرب الضريبي و تعتبرهذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها حيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة و التحقيق، كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإيرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى كمتابعة استعمال المخالفات الصناعية.

ويشمل هذا النوع من الرقابة ثلاثة أنواع من التحقيقات

4-1-التحقيق المحاسبي: و يتم على مستوى المؤسسات.

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

4-2-التحقيق المعمق المجمل الوضعية الجبائية: للمكلف ويخص الأشخاص الطبيعيين و سنتطرق إلى هذه

النقاط لاحقا.

5- الرقابة عن طريق الفرق المختلطة:

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

6- الرقابة على المعاملات العقارية:

تقوم هذه الرقابة على أساس تقويم أسعار المعاملات العقارية وتخص مراقبة المداخل التي تتهرب من الضريبة على حقوق التسجيل من خلال مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصروح ببيعها أو شرائها أو التنازل عنها سواء كانت مبنية أو غير مبنية أو مداخل عقارية حيث أصبحت المداخل والممتلكات العقارية أكثر الطرق إتباعا لتهرب الأموال وتبييضها عن طريق أسعار وهمية وخيالية وللحد من ذلك اعتمدت الإدارة الجبائية معايير تنظيمية في إعادة تقويم المعاملات العقارية من أجل استيفاء الحقوق المترتبة عليها.

المطلب الثالث: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

توجد وسائل هيكلية ميدانية أعلى أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة والتي بواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي، لذلك عمدت الدولة على اتخاذ إجراءات ردمية تبث الخوف والتحفظ من الحد من التجاوزات.

1- الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

اساس مهام الرقابة الجبائية هو مجموعة من الهياكل والأجهزة المخولة لها قانونيا، وقد خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية.

1-1- مديرية الأبحاث والمراجعات:

أنشأت هذه المديرية من خلال المرسوم التنفيذي رقم 98-228 املؤرخ ي 19 ربيع الأول الموافق ل - 13-07 1998 معدلا ومكملا للمرسوم التنفيذي على رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان 1415 الموافق ل 15 فيفري 1995، حيث جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى وكان الإنطلاق الفعلي لنشاط مديرية الأخرى، وكان الإنطلاق الفعلي لنشاط مديرية الأبحاث والمراجعات في سبتمبر 1998¹.

كما تستند المديرية البحث والمراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة محل التحقيق، إلا أن معدل وتم الأعمال يجب أن يعادل أو يساوي 150.000.000 دج حتى يسد تحقيق هذه المؤسسات إلى DVD واعتماد على صالحية هذه المديرية فهي مكلفة ب:

- الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة.
- تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها دوريا.
- دراسة الشكاوي الناجمة عن تحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي².
- ضمان إدارة وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي من طرف المديرية الفرعية للبرمجة.
- مراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وإعداد الإحصائيات.

¹ زوار فاروق، الرقابة الجبائية ودورها على محاربة التهرب الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم تجارية تخصص مالية، جامعة بومرداس 2003 - 2004، ص 40.

² زهرة حمد حبو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجستير علوم تجارية، تخصص مالية، 2003 - 2004، ص 60.

1-2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

وفقا للمرسوم 1991.04.11 أسندت مهمة الرقابة إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ولهذا سنركز على هذه المديرية التي تضم أربعة مكاتب.

-مكتب البطاقات: يكلف بالمهام التالية:

إعداد البطاقات (بطاقة التعريف الجبائي) وتقديم مساعدات المفتشيات في تأسيس بطاقتها. تنظيم استخدام جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى بطريقة تساعد في توزيع المعلومة بسرعة أكبر للإستفادة من عملية الرقابة الجبائية.

-مكتب رقابة الأسعار والتقويمات:

تتمثل مهامه في برمجة عمليات رقابة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية إضافة للتقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل¹.

- مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة:

تتلخص وظيفتها في إنشاء بطاقة خاصة بالإدارات والجماعات المحلية والأجهزة والمؤسسات والأفراد الطبيعيين الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها.

¹ستوجب القانون أن تكون فرقة التحقيق رتبة مفتش وخبرة لا تقل عن 6 سنوات كـمحقق جبائي كما يستطيع أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

- مكتب التحقيقات الجبائية:

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

1-3- مفتشيات الضرائب:

حسب ما جاء في المادة 12 من الأمر (91-60) المؤرخ في 23 فيفري 1991 تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستثمارها ومراقبة التصريجات وإصدار الجداول الضريبية إضافة إلى كشف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.

1-4- القباضات

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

عملت الجزائر على إصلاح إدارتها الجبائية وأولتها أهمية كبيرة لتعزيز دورها الرقابي في مكافحة الغش والتهرب الضريبي فقد تم رصد غلاف مالي قدره 20 مليار لتحديث إدارة الضرائب في إطار برنامج دعم الإنعاش الإقتصادي وهذا بتجهيزها بأحدث الوسائل المادية وأكفأ الخبرات¹.

¹ إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص 29.

1-5- مديرية كبريات المؤسسات الكبرى:

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ 28/09/2002 (تم إلغاؤه) المعدل والمتهم بالمرسوم التنفيذي 494/02 المؤرخ في 26/12/2005 أما المكلفين بالضريبة والخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي 100.000.000 دج، ومن أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهملة والمتمثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70% من الإيرادات الجبائية¹.

- إدارة ومراقبة جباية قطاع المحروقات وهذا يسمح بإدارة الملفات الجبائية للشركات البترولية والمنجمية والمؤسسات الأجنبية وجمعيات الشركات.
- تبسيط الإجراءات القانونية الجبائية من خلال تنظيم كل المصالح (الوعاء، تحصيل رقابة جبائية، منازعات، استقبال) في هيئة واحدة وملف واحد.
- التحقيق في التنظيمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية، أما المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال اختصاصها على مستوى التراب الوطني نذكر منها:
- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها.
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر وجمعها وتبويبها بغرض الإستغلال الأمثل.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج.

¹ القرار الوزاري 2009، قانون رقم (02-63) قانون المالية 2006، الجريدة الرسمية رقم 86، مادة 2009 327، ص 19.

1-6- مركز الضرائب:

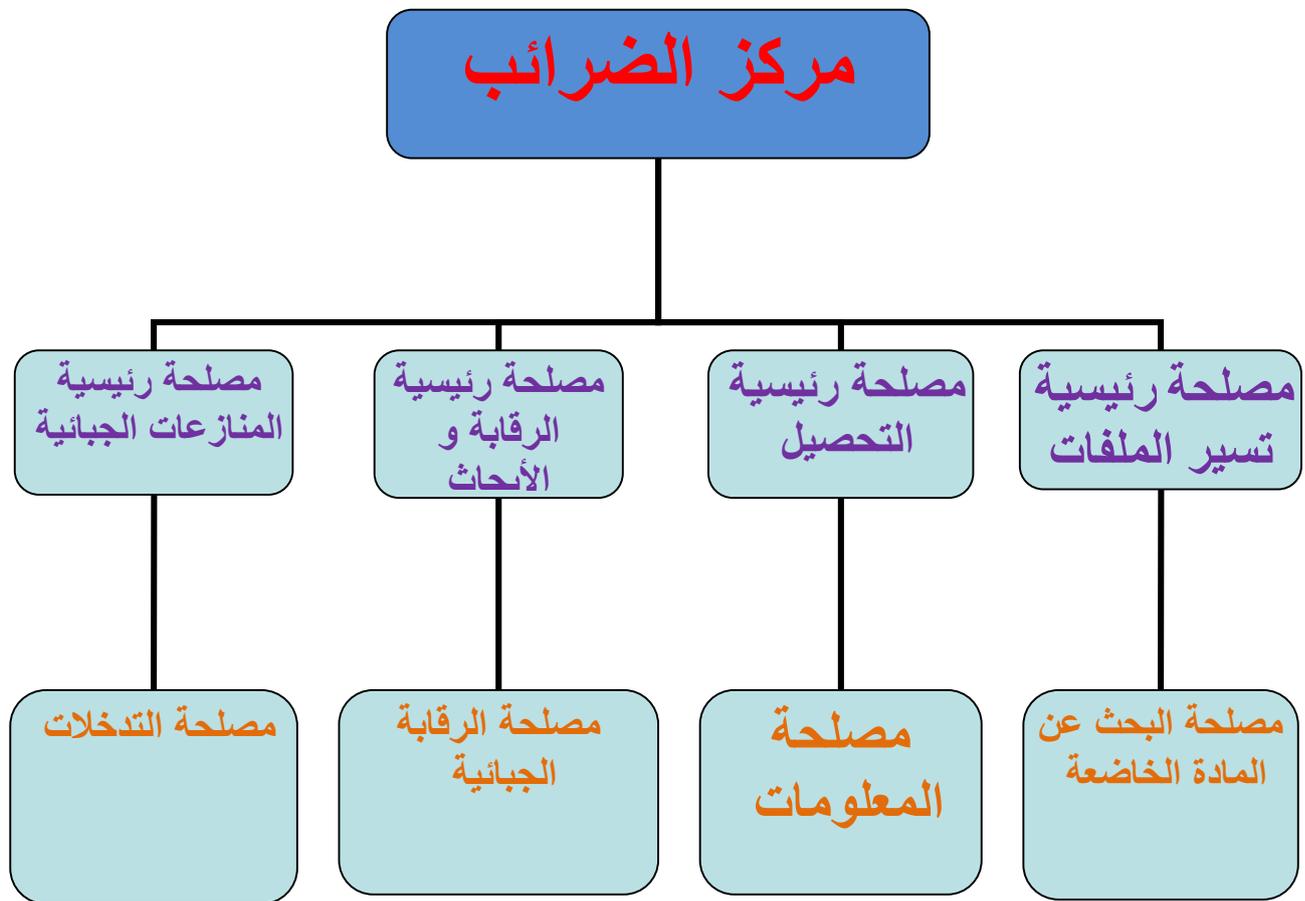
هيكل إدارة مستقل بذاته غير مرتبط¹ بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي والتي يتجاوز رقم أعمالهم 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى تحصيله مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحياته، ونظرا لقرب مراكز الضرائب للمكلفين فلها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها:

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.
- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التحقيق المعمق بهدف التطهير.
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الضاغطة للضريبة واستغلالها بشكل أمثل.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.

كما يرجع التأخر في توسيع وتنفيذ تجربة مراكز الضرائب بإستثناء المراكزية النموذجية إلى تعطل إنشائها بسبب المساحات غير المتوفرة بشكل لائق وكذا تسخير الوسائل المادية والمالية الضخمة لهذا الغرض، وبالتالي عدد مراكز الضرائب عبر التراب الوطني تبلغ 65 مركز¹.

¹ إلياس قالب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 30.

يبين الشكل 1-2 هيكل مركز الضرائب



المصدر إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر 2011، ص 31.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

تجري الادارة الجبائية عمليات الرقابة بصفة دورية معتمدة في ذلك على تبادل المراسلات مع المكلفين بها. وتتنوع الرقابة عند تطبيقها من طرف الادارة الجبائية و كذلك نوع الضريبة الواجب تحصيلها.

المطلب الأول:

يتضح أن الجزائر تملك أجهزة رقابية متعددة و تقوم بإصلاحات في النظام الجبائي وإدارتها من الصلاحيات والحقوق التي لا بد الإستناد عليها في مهمتهم الرقابية وتشمل صلاحيات الإدارة الجبائية فيما يلي:

1- حق الإطلاع :

خول المشرع للإدارة الضريبية حق الإطلاع، بالإستناد على نص المادة 45 من ق.إ.ج " يسمح للمراقب حق الإطلاع قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها"¹. وحسب T. Lambert فإن حق الإطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات الموجودة في الملفات الضريبية، من خلال طلب المعلومات وذلك من غيرالمساس بالسر المهني لدى:

- الإدارات والهيئات العمومية والجماعات المحلية بمختلف مستوياتها وحتى المؤسسات التربوية.
 - مصالح الضمان الإجتماعي والمحافظات العقارية مع الجهات القضائية وحتى الموثقين والمحضرين.
- تختلف الهيئات والمؤسسات ذات الطابع المالي كالبانوك، مصالح البريد، الصناديق الخاص.
- الإطلاع على المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة المعني².

¹ المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 34.

² بوقليعة حي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة لنيل شهادة ماستر، جامعة ورقلة، 2013-2014، ص 05.

2- الحق في المعاينة:

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

3- حق الرقابة:

الإدارة تتمتع بصلاحيات الرقابة التصريحية المكلفين بالضريبة وذلك لكون النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي بمعنى أن الضريبة تتأسس بعد إدراجها للعناصر الضرورية ضمن التصريحات المسلمة للإدارة الجبائية فانطلاقا من هذا المنطلق تحفظ الإدارة حق الرقابة من اجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المقدمة.¹

إذن فطبقا لنص المادة 18فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية التصريحية و الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة في المؤسسات و الهيئات التي سببت لها صفة التاجر أو التي تدفع أجور و الأتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، و بتعيين للمؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

وبالتالي تقوم المديرية بمراقبة جميع الوثائق أثناء التحقيق المحاسبي و هذه الوثائق تتمثل في المراقبة دفتراليومية، دفترالجرد، دفتر الأجور و المرتبات، و الدفاتر الثانوية أن وجدت، و فواتير الشراء و البيع و فواتير و الأعباء.

فممارسة حق الرقابة فانه من الممكن للإدارة الجبائية توجيه ثلاثة أنواع من المطالب إلى المكلفين و التي يجب التفرقة فيما بينها، و يتعلق الأمر بالمطالب التالية :

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2014، ص 14.

- طلب المعلومات :

يمكن أن يتطلب طلب المعلومات أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبه او الملفات المقدمة أو يتمثل في توجيه استبيان على شكل أسئلة إلى المكلف المعنى و الذي يجب عليه الرد على جميعها بصدق ووضوح ودقة.

- طلب الأدلة :

يمكن طلب الوثائق من المكلف من أجل جمع معلومات دقيقة يمكن استعمالها و عادة ما يكون هذا الطلب يتعلق بالضريبة على الدخل و يكون كذلك موجها إلى مسيري الشركات و يمكن أن يشمل طلب الأدلة ما يلي:

- الوضعية العامة للمكلف

- تكاليف العائلة

طلب الأدلة التي سمحت بالرفع من ثروته العقارية أو المنقولة.

- طلب التوضيحات :

يمكن للإدارة طلب توضيحات حول نقطة معينة من التصريح العام للمكلف ويمكن أيضا أن وجدت نقطة فيها عدم تجانس أو اختلال كبير بين تصريحات سنة معينة و سنوات سابقة. و أخيرا يمكن القول أن الفرق بين حق الإطلاع و حق الرقابة يكمن في أن الأول يهدف إلى طلب المعلومات فقط، في حين الثاني يهدف إلى طلب المعلومات مثل القيام بالتصحيحات المطلوبة على الأوعية المصرح بها من قبل المكلفين.

¹ المادة 18، من الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 17.

4- حق استدراك الأخطاء :

يجوز استدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضرائب أو مكان فرضها بالنسبة لأي من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول.

وجاء في المادة (145) من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب، ومن حق استدراك الأخطاء وسيلة ممنوحة للغدرة لإعادة النظر في اقتطاع الضريبة سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد¹.

- كما حدد المشرع الجبائي الأجل العام الذي يتقدم فيه عمل الإدارة بأربع (04) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وكل إغفال أو خطأ أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إثر التدقيق، أما الأجل الاستثنائية يمكن أن تخص العمليات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة ولكن ذات تأثير مالية غير متقدمة، حل الرقابة والتسوية تكون بعنوان السنوات غير المتقدمة فقط.

المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة :

لتفادي العقوبات يجب على التكلفة بالضريبة الإلتزام بواجباتهم الجبائية سواء ذات الطابع المحاسبي أو الجبائي.

1- الإلتزامات ذات الطابع المحاسبي :

هذه الإلتزامات محددة في القانون التجاري و يمكن تلخيصها في النقاط التالية

¹ المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 2-23. إلياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 35.

1-1- دفتر اليومية :

تنص المادة 09 من القانون التجاري على ما يلي: أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد يوم بيوم العمليات المقامة بشرط ان يكون دفترال يومية موقع و مرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة للأشخاص الذين يقومون بأرباح جارية و صناعية ويوقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم بالنسبة للأشخاص الذين يقومون بأرباح غير، أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العملية شهريا ويشترط أن تحفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.

1-2- دفتر الجرد

تنص المادة 10 من القانون التجاري على ما يلي: يجب عليه أيضا أن يجرى سنويا جرد العناصر أصول و خصوم مقاولة و أن يقفل كافة حسابات بقصد إعداد الميزانية و الحسابات النتائج و تنسخ بعد ذلك هذه الميزانية و حساب النتائج في دفتر اليومية.

1-3- حفظ دفاتر المحاسبة و سندات المراسلة :

طبقا لنص المادة 12 من القانون التجاري و التي تنص على ما يلي: "يجب أن تحفظ الدفاتر و المستندات المشار إليها في المادتين 9-10 مادة 10 سنوات كما يجب أن ترتب و تحفظ المراسلات الواردة و نسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة"

- الإلتزامات ذات الطابع الجبائي :

يلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية:

2-1- التصريح بالوجود :

يترتب على كل مكلف جديد خاضع لضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أن يقدم خلال الثلاثين يوما الأولى لبداية نشاطه تصريحاً بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليمياً حدد فيه اسم و لقب و عنوان المكلف إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه و المقر الرئيسي للمحل¹.

2-2- التصريحات الشهرية أو الثلاثية لرقم الأعمال :

يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما والخاضعين للضرائب والرسوم التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصاح المختصة إقليمياً حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط فمثال يجب اكتابة التصريح الشهري بالنسبة للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة في العشرين يوماً الأولى للشهر الموالي كما يتعين على باقي المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتابة تصريحاتهم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي².

والأجور والرسم على النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة المضافة خلال العشرين يوماً للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي يتم فيه تحقيق رقم الأعمال حيث يتم تقديم هذا التصريح إلى قباطة الضرائب التي يتبع لها مقر المكلف ليتم من خلاله تحصيل دين الضريبة .

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون جاري، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم 2009، الجريدة الرسمية رقم 75 المادة 9 و 10 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، ص 12.

² المادة 327، من قانون الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 87.

2-3- التصريح السنوي بالأرباح و النتائج :

إلزام المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة اكتابة التصريح الإجمالي للأرباح و النتائج قبل أول افريل من كل

سنة وتحتوي هذه التصاريح على مايلي¹ :

- العناصر الضرورية لتحديد الدخل الدخل الخاضع للضريبة.
- قيمة الأرباح الخاضعة للإقتطاع الضريبي.
- قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيات تحت كفالة المكلف الضريبة.
- وثائق الإثبات الجبائية المتعلقة بعمليات النشاط وتختلف الأعباء و التكاليف.
- تحرر هذه الإصلاحات على مطبوعات خاصة وترسل إلى الإدارة الجبائية وجب على مفتش الضرائب أن يسلم وصال للمكلف بالضريبة بعد الإلتزام .
- التصريح بالتنازل أو التوقف على النشاط
- في حالة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفين بالتصريح عن ذلك خلال 10 ايام ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط وفي حالة التنازل يتم اكتابة تصريح بالتنازل يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المتنازل أما في حالة الوفاة فيتعين على ذوي الفقيد التصريح بالمدخل الخاضعة للضريبة في أجل 6 اشهر إعتبار من تاريخ الوفاة.²

¹- الدليل التطبيقي، للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية، والإتصال، منشورات الساحل، سنة 2009، 15.

²- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، والمتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية رقم 10، المادة 35، من قانون 21-1 المؤرخ في 22 سبتمبر 2001، لسنة 2002، ص19.

2-4- وضع رقم التعريف الإحصائي :

تضمن قانون المالية لسنة 2002: مجلة من الإجراءات تهدف إلى محاربة التهرب الضريبي من أهمها: بالتزام المكلفين بوضع رقم تعريف إحصائي يبرز في كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم والموجهة إلى الأشخاص أو الإدارات أو المصالح العمومية المتعامل معها ويهدف إلى تسهيل التسيير الجبائي للملفات الجبائية ويؤدي عدم الإلتزام بوضع هذا الرقم أو بمعلومات خاطئة عنه إلى حرمان المكلفين من الحقوق التالية¹

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

المطلب الثالث: الضمانات المقدمة للمكلفين بالضريبة :

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

- الضمانات المتعلقة بالتحقيق :

المكلف بالضريبة له ضمانات متعلقة بالتحقيق لذا وجب على المراقبين احترامها كما أن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق و إلغاء النتائج المترتبة عنه ومن أهم هذه الضمانات ما يلي:

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 84.

1-1- الإعلام المسبق :

يجب إعلام المكلف مسبقاً قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق يرفق ببيئات المكلف بالضريبة و الذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها 10 أيام بالنسبة للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار.

1-2- الحق في الإستعانة بوكيل أو مستشار :

المكلف بالضريبة له الحق في الإستعانة بمستشار من اختياره خلال القيام بعمليات التحقيق من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق بعين المكان قبل التبليغ النهائي

1-3- عدم جديد التحقيق المحاسبي :

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

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 23.

تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية مثال لو عبر المكلف بصراحة عن قبوله نتائج التحقيق (طبقا للمادة 20-7 من ق، ا، ج) أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه أربعين (40) يوما في حالة إنعدام إعادة التقويمات ينتهي اثر إبلاغ المكلف بوضعيته

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

2- تحديد مدة التحقيق بعين المكان :

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

2-1- التحقيق المصوب في المحاسبة :

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب للمحاسبة في عين المكان في الدفاتر أو الوثائق أكثر من شهرين (2) وهذا طبقا لأحكام المادة 20 مكرر 4 من (ق.إ.ج).

2-2- التحقيق في المحاسبة:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبة آجالا محددة، هذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة (طبقا للمادة 5 20- من ق.إ.ج).

3- الضمانات المتعلقة بإعادة التقويم :

تتمثل الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقويم في إعلام المكلف بنتائج التحقيق الرد والظعن.

4- التبليغ بإعادة التقييم :

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

5- حق الرد :

يحق للمكلف الرد على إعادة التقييم من خلال تقديم رأيه وملاحظاته حول إعادة التقييم كما يمكن طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في أجل أقصاه 40 يوماً من أجل تقديم ملاحظاته أو قبوله.²

كل الشكوك يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه بإستدعاء مكتوب توضح فيه التاريخ والساعة بالحضور إلى إجتماع اختتام أشغال التحقيق يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره(طبقاً للمادة 20- 6 من ق.إ.ج).

6- حق الطعن :

يعد حق الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه إذا تبين أنه قد أخضع جوراً لإعادة التقسيم أو تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي ويمكن أن يتم الطعن على ثلاث مستويات:

¹- زهرة حمد حبو، مرجع سبق ذكره، ص 78.

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

6-1- الطعن الإداري:

يمكن للمكلف الذي لم يرض سواء بالقرار المتخذ بشأن شكواه حسب الحالة من طرف مدير الكبريات المؤسسة أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس البحث والمراجعات كل حسب اختصاصه للنظر فقي الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها ويقدر كل منهم دراسة الشكاوي في اجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الشكاوى¹.

6-2- الطعن النزاعي: يعتبر هذا النوع من الطعن ضمانا لصيانة حقوق المكلفين بالضريبة حيث يتمتع المكلف بأجل ينقضي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج جدول التسوية في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى طبقا للمادة 72 من ق.إ.ج. (و. يمكن للمكلف أن يلتمس وفق حصيل الضريبة المتنازع فيها أو الدفع المؤجل ويتم تقسيم لجان الطعن حسب مبلغ الضريبة).

6-3- الطعن الولائي: يجوز للمكلفين بالضريبة حسن النية في حالة عوز أو ضيق الحال التي تصفهم في حالة عجز إبرام ذمتهم إزاء الخزينة أن يتسلموا الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية عن طريق طلبات أو شكاوي يلتمسون فيها الحصول على عطف الإدارة بصفة ولائية 92، 93-1 و 173-3 من ق.إ.ج. (يجب إرسال الشكاوي حسب احالة إلى مدير كبريات المؤسسات مدير الضرائب بالولاية رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب وإرفاقها بإنذار وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوي).

7- تخول سلطة البحث في شكاوي المكلفين بالضرائب:

لمدير الضرائب بالولاية بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية عندما لا يتجاوز المبلغ المطلوب للتخفيض 5000.000 دج. و بالنسبة للمدير الجهوي المتخصص إقليميا بعد أخذ

رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الجهوي عندما لا يتجاوز المبلغ المطلوب للتخفيض 5000.000 دج. نرى ان مدري المؤسسات فيما يخص كل الطلبات المتعلقة بالطعن بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض إن كل الوسائل السابقة الذكر عبارة عن طرق للمكلف بالضريبة للتعبير عن رفضه لكل التجاوزات¹.

¹ نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص 52.

المبحث الثالث: التحقيقات الجبائية والعقوبات المفروضة

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

المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة

تقوم الإدارة الجبائية بالتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وبالتالي خضوع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي المكلف بالضريبة¹.

1- التحقيق في المحاسبة VC :

- التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص حاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها (طبقا للمواد 20-1 و 20-3 من ق.إ. ج).
- لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يسمح كذلك بإطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية.

2- التحقيق المصوب في المحاسبة VP:

يعد التحقيق تحقيقاً محاسبياً مصوباً إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل فترة غير المتقدمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية. ويتم كذلك التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية عبر مراحل .

3- مراحل التحقيق: كون التحقيق أمر هاماً فإنه يتم عبر المراحل التالية:**3-1- إنجاز عمليات التحقيق**

- تسير الرقابة الجبائية وفق قواعد قانونية تضبط فيها الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية إن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة (طبقاً للمواد 20-1 و 3- من ق.إ.ج (إلا أن هناك استثناء لهذا الإجراءات)¹.

ففي حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة ويعد قبوله من طرف الإدارة أو في حالة قوة القاهرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبهم يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة الوثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة (عدد الوثائق، طبيعتها (طبقاً للمواد 20-1 و 20-3 من ق.إ.ج).

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 13.

3-2- 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 عشرة (10) أيام (طبقاً للمادة 4-20 من ق.إ.ج.).

يرسل إشعار بالتحقيق برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع إشعار بالاستلام إن عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق في هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائياً (طبقاً للمادة 4-20 من ق.إ.ج.).

3-3- مدى التحقيق :

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

يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة المستعملة حفظ المعلومات (طبقاً للمادة 20-3 من ق.إ.ج.).

3-4- الامتناع عن تقديم المحاسبة :

يثبت عدم تقديم المحاسبة أو الامتناع عند تقديمها في محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع إلزام ذكر المحتمل وهذا بعد إشعاره بتقديم المحاسبة في أجل أقصاه ثمانية (8) أيام (طبقاً للمادة 20-9 من ق.إ.ج.).

3-5- نهاية أشغال التحقيق في عين المكان

ينبغي على العون المحقق بموجب أحكام المواد 20-5 و 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية معاينة نهاية أعمال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر، يدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيرة، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير¹.

المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE:

استحداث ما يعرف بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وذلك مساهمة للإصلاحات الجبائية فالتحقيق المعمق يعتبر امتدادا منطقيا للتحقيق المحاسبي.

1- مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :

يقصد بال ت.م.م.و.ج مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر فوائض القيمة الناجمة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبينة.

2-مراحل التحقيق :

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

وهكذا² يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي.

ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين الدخل المصرح من طرف المكلف من جهة وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى (طبقا للمادة 21-1 من ق.إ.ج). تقدم الإدارة على طلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية مما قد يحملها إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي، وهذا عن طريق التصحيح الحضورى أو التصحيح التلقائى¹.

3- الضمانات المعمقة للمكلف بالضريبة في حالة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية

يمكن برجة معمقة في مجمل الوضعية الجبائية إثر تحقيق في المحاسبة سواء بإسم المستغل الشخصى لمؤسسة أو رؤساء الشركات الأساسيين للشركة ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين المدخول المصرح من طرف المكلف من جهة ونمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى تقدم الإدارة على طلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية مما حملها على إعادة تقويم الوعاء الضريبي وهذا عن طريق التصحيح الحضورى أو التصحيح التلقائى². يعتبر هذا الطلب إجراء عادى للتحقيق من التصريحات على الدخل الإجمالى.

4- طلب التبريرات

تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات الآتية:
فيما يتعلق بالوضعية الجبائية وما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالى، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها وعليه تتمتع الإدارة بإمكانية أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار لكن باستطاعة هذا الأخير أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عمليات التدليس.

¹ عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص66.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 31.

5- التوضيحات :

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

5-1- الإجراء الحضوري :

تطبق نفس التدابير العامة الواردة مسبقا حول التحقيق في المحاسبة السارية المفعول ولا سيما وفيما يخص إشعار بنتائج التحقيق حتى في غياب إعادة التقييمات، تبرير إعادة التقييمات المقترحة ومنح أجل رد إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة في حالة إشعار بإعادة التقييم المصحح، المناقشة الشفوية والحضورية وحق طلب التحكيم من المسؤول الأول لمصلحة التحقيق (المادة 21- 5 من ق.إ.ج).

5-2- التصحيح التلقائي :

هو إجراء استثنائي لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة إذا لم يكتب المكلف بالضريبة التصريح على الدخل الإجمالي في الآجال المحددة قانونا أو لم يسوي وضعيته الجبائية إذا لم يستجيب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة وعليه فإن هذه الأخيرة تحدد تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة إن القواعد المحددة من طرف الإدارة يجب أن تقترب قدر المستطاع من الحقيقة. تبقى الضمانات المقدمة للمكلف في حالة التصحيح الحضوري سارية المفعول عند التصحيح التلقائي.

المطلب لثالث: الغرامات والعقوبات

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

1- الغرامات الجبائية :

تتمثل الغرامات الجبائية¹ في فرض زيادات مالية على المكلف المعني، ويختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة، ويتضح ذلك كما يلي:

1-1- الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي :

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

1-2- الغرامة بسبب التأخيري في التصريح :

وهو ما توضحه الفقرة من (المادة 192 ق.ض.م): " يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة أو عند إثبات تصريحه الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب (المواد 152 و 153 و 180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) دفع غرامة جبائية قدرها 1000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر في ظرف موصى عليه مع الإشعار بالالتزام تفرض ضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25%.

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

1-3- الغرامة بسبب النقص في التصريح

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

10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50000 دج أو يساويه.

15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 5000 دج ويقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه. 25 إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 200000 دج.

2- العقوبات بموجب التشريع الجبائي جريمة الغش والتهرب الضريبي

إن العقوبات المنصوص عليها في القانون الضريبي المختلفة التي يسمح لنا لتبيان هذه العقوبات من خلال هذا قمنا بتقسيم هذه العقوبات إلى عقوبات أصلية أما العقوبات الأخرى شبيهة.

2-1- العقوبات الأصلية جريمة الغش والتهرب الضريبيين

لدراسة هذه العقوبات في مختلف القوانين الضريبية التي جاء بها قانون المالية لسنة 2012 التي تتمثل في:

2-1-1- في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على الأعمال

العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من ق.ض.م المعدلة بموجب المادة 13 من قانون رقم - 16 المؤرخ في 20-12-2011 المتعلق بقانون المالية لسنة 2012 وعليها تستند أغلب الشكاوى في مجال الغش والتهرب الجبائي¹.

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، دار هومة الطبعة للنشر والتوزيع، الطبعة 17، الجزائر، 2014، ص 485.

2-1-2- في مجال الضرائب غير المباشرة :

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

2-1-3- في مجال حقوق التسجيل :

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 119 منه التي تنص " فعلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسيه بغرامة تتراوح من 5.000دج إلى 20.000دج وحبس من سنة إلى خمسة سنوات، أو بإحدى العقوبتين فقط "

من كل هذه العقوبات نصل إلى النتائج التالية

- في كل الأحوال يجوز للقاضي الجزائي تعيين خبير لتحديد مبلغ الضريبة المتملص منه وتبعاً لذلك فإذا كان المتهم متابعاً لتملصه من الضريبة خلال 03 سنوات فإن العقوبة لا تكون على أساس مجموع المبالغ

2- العقوبات التكميلية والتبعية لجريمة الغش الضريبي:

- من بين العقوبات التكميلية التي نص عليها المشرع الجزائري تتمثل في نشر الحكم وحليفه، وبإمكان المحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملاً أو مستخرجاً منه في الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه حسب المادة 303ق.ض.موالمادة 550ق.غ.موالمادة 120/6ق.ت.

وتكون عدة العقوبات الرامية في حالة العودة لتسبب المواد 303/03ق.ض.موالمادة 546ق.ض.غ.موالمادة 2/120ق.ت.

2-2- كما نجد نص قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 544 بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين

على أنه في حالة العودة سواء بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات منه مزاوله ممن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، وتطبيق عليهم أيضا عند الاقتضاء عقوبة غلق المؤسسة¹.

- منع الأشخاص من الذين تم إدانتهم بتهمة الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري وحددت فترة المنع لمدة لا تتجاوز 10 سنوات لما أجازت الأمر بالنفذ المعجل وهذا ما منعت عليه المادة 29 من قانون رقم 03 - 22 المؤرخ في 28 / 12 / 2003 المتضمن قانون مالية لسنة 2004.

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

- في قانون الضرائب المباشرة في حالة الحقوق المتملص منها الغرامة الجبائية بثلاثة أصناف تلك الحقوق دون أن تقل عن (5.000 دج) أما عقوبة المصادرة التي تنصب على أشياء ووسائل التزوير المحددة كما تصادر أجهزة أو أجزاء الأجهزة المختصة أو لا تكون حيازتها غير شرعية وهذا حسب (المادة 525 ق.ض.غ.م) المتملص منها خلال سنوات الثلاثة وإنما تكون العقوبة على أساس قيمة المبلغ الأكبر المتملص منه خلال السنوات الثلاثة.

* كما أجمعت النصوص الضريبية على أن تضاعف العقوبات في حالة العود وحددت مدة العود خمس (05) سنوات مثلما تجده في قانون العقوبات وذلك بالنسبة للجنح.

- إجازات بالمقابل إفادة المتهم بالظروف المخففة وفقا لأحكام المادة 53 ق.ع.ج متى توافرت شروط تطبيقها على أن ينصرف أثر الظروف المخففة إلى العقوبات الجبائية التي لا يجوز تخفيضها¹.

¹ قانون رقم 16 / 11 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، مرجع سبق ذكره، ص1.

المبحث الرابع : الرقابة الجبائية في الجزائر بين الواقع والصعوبات

إنالنشاط الاقتصادي في الجزائر و توسعه كان لابد من الإدارة الجبائية أن تتخذ مجموعة من التدابير و الإجراءات لتطوير و تعزيز مرودية القطاع الجبائي في إطار دعم و تنويع مصادر الخزينة العمومية خارج قطاع المحروقات ،ونجد من ضمن هذه الإجراءات استحداث توجه إستراتيجي لتعزيز فعالية الرقابة الجبائية ،و من خلال هذا المبحث سنحاول التطرق إلى أهم ما حققته الرقابة الجبائية في السنوات الأخيرة و الصعوبات و العراقيل التي تواجهها و إلى وسائل تحسين أدائها و الرفع من فعاليتها لخدمة الاقتصاد الوطني.

المطلب الأول : فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر .

الفعاليةهي "القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في تحقيقها " ¹

إن فاعلية الرقابة تعتبر إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة المؤسسة بغية التأكد من تحقيق أهداف النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن نواحي الضعف في أجهزة المؤسسة من أجل تقويمها و معالجتها.²

بعد استعراض تعريف فعالية الرقابة و تعريف الرقابة بصفة عامة يمكن القول أن فعالية الرقابة الجبائية هي مدى تحقيق الأهداف من وراء فرض الرقابة الجبائية، و كذا هي القدرة على استرجاع أموال الخزينة ،و التي عادة ما تعود بالفائدة للمجتمع ككل،ويكون ذلك باسترجاع الإيرادات المهمة دون المساس بالمستوى المعيشي للمكلف أي أن فعالية الرقابة الجبائية تكمن في الحفاظ على التوازن بين إعادة أموال الخزينة و في نفس الوقت الحفاظ على المستوى المعيشي للمكلف باعتباره مصدرا من مصادر تمويل الإيرادات العامة،بالرغم من أن هذه الأهداف قد تتعارض حيث نجد أن الإدارة الجبائية قد تضحي بالهدف الاجتماعي لصالح الهدف المالي من خلال إخضاع بعض المناطق لبرامج تحقيق مكثفة في حال عدم وجود نزاهة عند المكلفين .

¹ عبد الرزاق بن حبيب، إقتصاد و تسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بيروت، 1993، ص109.

² محمد قاسم القزويني، مهدي حسين الزاوي، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص25 .

أما بالنسبة لحالة الجزائر فيمكن قياس فاعلية الرقابة الجبائية من خلال تطورات الملفات المدروسة و الإنجازات الفعلية.

1- فاعلية الرقابة الجبائية من خلال عدد الملفات المدروسة

الجدولان المواليان يوضحان مدى تطور الرقابة الجبائية حسب عدد الملفات المدروسة

الجدول رقم 2.2: تطور الرقابة الجبائية في عين المكان حسب الملفات المدروسة

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012
عدد الملفات المدروسة	2632	2731	2864	2888	2234
التحقيق المحاسبي VC	2194	2374	2483	2374	2194
التحقيق المصوب VP	-	-	-	503	586
التحقيق المعقم VASFE	438	357	381	396	204

المصدر: وزارة المالية، الرقابة الجبائية عمل ثابت للإدارة الجبائية، رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 58، لسنة 2012، ص6.

الجدول رقم 3.2: تطور الرقابة على الوثائق حسب الملفات المدروسة

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012
عدد الملفات المدروسة	30894	32795	30365	30029	27291

المصدر: نفس المرجع، ص6.

من خلال الجدول الأول نلاحظ أن عدد الملفات المدروسة في إطار التحقيق المحاسبي شهدت نموا مستمرا إلى غاية سنة 2010 و هي السنة التي أدرج فيها المشرع الجزائري نوعا جديدا من الرقابة و هو التحقيق المصوب في المحاسبة، مما يدل على أن التحقيق المصوب كان يهدف إلى التقليل من عمليات التحقيق المحاسبي التي تجدد في محصلتها أن التهرب الضريبي منحصر في نوع محدد من الضرائب و في مدة لا تتجاوز السنة، و عليه يتم اختصار الجهد و الوقت و تفادي التحقيقات الغير مجدية.

أما في حال مقارنة إجمالي عدد الملفات المدروسة في التحقيق في عين المكان بعدد الملفات المدروسة في عمليات الرقابة على الوثائق، نجد أن عمليات الرقابة على الوثائق أكبر بكثير من نظيراتها في عين المكان و هذا طبيعي باعتبار أن الرقابة في عين المكان تستهلك مدة زمنية أكبر و إجراءاتها عديدة نظرا لحساسيتها سواء بالنسبة للمكلف أو بالنسبة للإدارة الجبائية، بينما الرقابة على الوثائق هي رقابة روتينية و تنحصر في أغلب الأحيان على الملفات المتواجدة على مستوى الإدارة الضريبية دون التنقل إلى عين المكان.

2- فاعلية الرقابة الجبائية حسب النتائج المحققة

الجدول التالي يوضح النتائج المحققة من مختلف أنواع الرقابة الجبائية لسنوات من 2007 إلى غاية 2011 :

الجدول رقم: 4.2 : تطور نتائج الرقابة الجبائية

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012
التحقيق في عين المكان	12513677	18725435	71288524	41352185	36211312
التحقيق في المستندات	33162154	30015195	28246714	32293982	26224016
المجموع	45675831	48740630	99535238	73646167	62435328

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات المديرية العامة للضرائب . الوحدة: 100 دج

من خلال الجدول نلاحظ أنه يوجد ثبات نسبي في نتائج التحقيق في المستندات، و هذا الانعكاس للواقع باعتبار أن الإدارة الضريبية لم تستحدث تغييرات جذرية في هذا النوع من التحقيق على عكس التحقيق في عين المكان، ففي السنوات 2008 و 2009 كانت مرودية التحقيق في المستندات أكبر من مرودية التحقيق في عين المكان و لكن في سنة 2010 حدثت نقلة نوعية حيث تضاعفت نتائج الرقابة في عين المكان بحوالي أربع 4 مرات، بينما حسب الجداول السابقة لا يوجد تغيير كبير على مستوى الملفات المدروسة و هذا دليل على أن فعالية الرقابة ارتفعت من حيث النوعية مما يعتبر انعكاسا للإصلاحات التي قامت بها الإدارة الضريبية.

المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

تتعدد الصعوبات التي تواجه عملية الرقابة الجبائية و على هذا الأساس يمكن أن نصنفها إلى :

1- مشكل الموارد البشرية :

الإدارة الكفؤة و الناجعة هي التي تتوفر على عدد كافي من الموظفين الأكفاء ،حيث أن العنصر البشري مفتاح تطبيق كل برنامج،و العامل الأهم في تحقيق و نجاح السياسة المسطرة ، لكن في الواقع فإن الإدارة الجبائية غير قادرة على تحقيق ذلك،بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين و عدد الأعوان الجبائين،فإذا كان في بلجيكا كل عامل في الإدارة الضريبية يقابله 100 مكلف نجد في الجزائر أن كل عامل يقابله 300 مكلف، و هذا ما يعمل على صعوبة متابعة الإدارة الجبائية لهؤلاء المكلفين مما ينعكس سلبا على تباعد فترات حملات الرقابة خاصة تلك التي تتم في عين المكان ،فإذا كانت سنوات التقادم القانونية هي أربع سنوات لكي تستطيع الإدارة الضريبية إعادة التحقيق لنفس المكلف: فإنه واقعا حتى بمرور 100 سنة لا يمكنها الخوض في تحقيق ثان نظرا للنقص في عدد المراقبين الجبائين ،إضافة إلى المشكل الكمي الذي تعاني منه الإدارة الجبائية في أعوانها و الذي يحول دون كفاءتها،هناك مشاكل ذات طابع نوعي،حيث أن نجاح الإدارة الضريبية في أداء وظائفها مرتبط أيضا بمدى توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية و الخبرات الواسعة التي تساهم في ارتفاع مستوى تأهيلها و تدريبها،لكن ما تتميز به الإدارة الضريبية الجزائرية أنها تفتقد لهذه الكفاءات ،إذ أنه أكثر من 63% من إجمالي عمالها لا يتمتعون بمستوى جامعي ،رغم أن 46% منهم لا يتعدى متوسط عمرهم 40 سنة، كما أن أغلب عمالها تواجدوا في وظائفهم بالأقدمية دون المرور بتكوين في مجال التقنيات الجبائية ،الذي يسمح لهم بتوسيع مداركهم و تحديث معارفهم¹.

2- نقص الإمكانيات و الوسائل المادية :

تعاني الإدارة الجبائية في الجزائر من ضعف الإمكانيات المادية و الوسائل التي تساعد أعوان الرقابة في أداء وظائفهم مثل انعدام وسائل النقل للوصول إلى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات بعين المكان،إضافة إلى عدم تهيئة المقرات و المراكز الضريبية و انعدام الأجهزة و اللوازم الضرورية للعمل في المكاتب مثل أجهزة الكمبيوتر.

¹ نوي نجاة ،مرجع سابق،ص118

و وسائل الإعلام و المعلوماتية التي تمكن من سهولة الاتصال و تبادل المعلومات بين هياكل الإدارة الجبائية بمختلف مستوياتها، و إمكانية الربط مع الهيئات الأخرى لطلب المعلومات.¹

رغم التطور الذي شاهده هياكل الإدارة الجبائية، إلا أنها لا زالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية و الإدارية في وقت تعرف فيه تكنولوجيا الإعلام و الاتصال تقنيات معالجة المعلومات تطورا كبيرا و استعمالا واسعا يشمل جميع المؤسسات العمومية و الخاصة، يكفل المشرع الجبائي للمراقبين ضمان الحماية أثناء تأدية وظائفهم الصعبة، إلا أن هذه الضمانات غير كافية نظرا لما يتعرضون له من اعتداءات معنوية و جسدية من طرف بعض المكلفين، و لذلك فهم في حاجة إلى تعزيزات أمنية و خاصة أثناء التحقيق بعين المكان في المناطق النائية، كما تعاني هذه الفئة من ضعف الأجور و المرتبات و الخدمات الأخرى مقارنة بالدور الحساس الذي تلعبه في حماية أموال الدولة من الضياع و المبالغ المسترجعة التي كانت الخزينة ستحرم منها لولا القيام بعملية الرقابة، إذ أن غياب أدنى الوسائل الضرورية المحفزة على العمل يؤدي إلى قصور هذه الفئة في أداء وظائفها فضلا عن ما ينتج عنها من تقصير أو انحراف في أداء مهامها جراء إغراءات المكلفين المتهربين من دفع الضريبة و هو ما يؤثر سلبا على مرودية الرقابة الجبائية.²

3- أسباب متعلقة بالنظام الجبائي :

- يعاني النظام الضريبي الجزائري من العديد من النقائص يمكن أن نوجزها فيما يلي:³
- عدم الاستقرار الناتج عن التعديلات المستمرة التي تطرأ على التشريع الضريبي سواء تعلقت بالتخفيضات أو الإعفاءات و هو ما يدل على عدم وجود نظرة إستراتيجية.
- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة، إذ يجب التركيز على تطوير الموارد البشرية وفق الأسس العلمية الحديثة.

¹ يوسف نور الدين، الجبائية و دورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر دراسة تقييمية للفترة 2000-2008، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة أمجد بوقرة، بومرداس، 2010/2009، ص146.

² آيت بلقاسم لامية آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، 2013/2014، ص90-91.

³ مغني ناصر دراسة تقييمية للتهرب الضروي من خلال مؤشرات الأداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004/2008، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2010/2009، ص51.

- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري ، وذلك ناتج عن عدم دمج التكنولوجيا في عملية الرقابة .

المطلب الثالث : وسائل تحسين الرقابة الجبائية

تقوم الإدارة المركزية للرقابة الجبائية و المتمثلة في مديرية الأبحاث و المراجعات ، من اتخاذ اجراءات و تدابير للرفع من عائد عمليات الرقابة و أيضا لتعزيز العلاقة مع المكلفين الذين يتميزون بالنزاهة و الالتزام و تتمثل هذه التدابير في :

1- تحسين عملية البرمجة :

لتحقيق 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 ، و منه 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 انه لا بد من إعادة النظر في آلية البرمجة إذ على الأقل يكون برنامج كل سداسي يحتوي على عدد كافي من القضايا ، و يجب ان تصب في كل النشاطات الاقتصادية المختلفة ، دون الاقتصاد على نشاط اقتصادي واحد.¹

2- تحسين مرونة إجراءات عملية التحقيق :

لتسطير إستراتيجية الرقابة الجبائية يتطلب تغيير في اختيار نوعية الرقابة المتبعة ، حسب رهانات الجبائية ، و عليه فالتسيير الجيد لعملية الرقابة الجبائية يتطلب:²

- إن تخصص عملية المراقبة العامة للمحاسبة رهانات مالية كبيرة و حالات التهرب الجبائي.

¹- بلعيد شكيب ، بالجيلالي عبد القادر إلياس، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي حالة المديرية الولائية لولاية تيارت مذكرة ماستر تخصص مالية كلية العلوم التجارية و الاقتصادية و علوم التسيير جامعة ابن خلدون ، تيارت، 2013/2014، ص42.

²- وزارة المالية الرقابة الجبائية نقاط مرحلية و توجيهات إستراتيجية، رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 64، سنة 2012، ص6.

إن يتضمن التحقيق المصوب في المحاسبة على وجه الخصوص حالات طلبات استرداد الرسم على القيمة المضافة

— كما يجب ان يركز التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ، حالات عدم التوافق في نتائج المقارنة بين المداخل المصرح بها من قبل الأفراد من جهة ، و ممتلكاتهم و وضعياتهم المالية و عناصر طريقة المعيشة من جهة أخرى

3- تخفيف الإجراءات النزاعية و تقليص أجال دراسة الملفات :

في هذا الإطار باشرت المديرية العامة للضرائب مجموعة من الإصلاحات نذكر منها ¹:

- إعداد أداة معلوماتية تحت اسم "وسير" لمتابعة النشاط النزاعي على المستويين المركزي والمحلي .
- وضع إجراء جديد وفعال لاسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة سعياً منها لتخفيض أجال الاسترداد.
- تبسيط نظام الشراء بالإعفاء .
- إدراج مبدأ لا مركزية القرارات النزاعية .
- بدأ تنفيذ إجراء تفويض الإمضاء ، و إعادة النظر و تنظيم مسار معالجة الشكاوى ابتداء من تاريخ إيداع الشكاوى إلى غاية إمضاء القرار النزاعي و تبليغه للشاكي و ذلك لجعله أكثر مرونة.
- تحسين تسيير لجان الطعن.

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، التوأمة بين المديرية العامة للضرائب و المديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية "ثمانية عشر شهراً زاخرة بالأنشطة و الإنجازات"، العدد 59، سنة 2012.

خلاصة :

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

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

تمهيد

مصلحة الضرائب تعتمد على الرقابة الجبائية في التأكيد من صحة التصريحات الجبائية، ومن أهم الطرق التي تعتمد عليها نجد طريقة التحقيق المحاسبي، وبعدها تطرقنا إلى الجانب النظري للرقابة الجبائية سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى دراسة حالة ميدانية لعملية تحقيق محاسبي على مستوى مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت.

قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول عبارة عن تقديم لمركز الضرائب بتيسمسيلت وكذلك المديرية الولائية للضرائب، أما المبحث الثاني فهو دراسة ميدانية لسنة 2015 تتضمن تحقيق محاسبي قامت به مصالح الضرائب لولاية تيسمسيلت.

وسوف نقوم بدراسة هذا الفصل من خلال مبحثين :

المبحث الاول : تقديم مركز مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

المبحث الثاني : دراسة حالة تحقيق محاسبي بمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت

المبحث الأول : تقديم مركز مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

لتعرف على مركز الضرائب DIW* بتيسمسيلت ومهامه ومجال اختصاصه ،لابد من التعرف على الإدارة الضريبية التي يتبع لها هذا المركز والمتمثلة في المديرية الولائية للضرائب التي تشرف على النشاط الضريبي على مستوى الولاية ، لذلك سنتطرق في هذا المبحث الى التنظيم الهيكلي للمديرية الولائية للضرائب بالإضافة الى تعريف مركز الضرائب ومجال اختصاصه والأشخاص التابعين له .

المطلب الأول :نشأة مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

تأسست مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت سنة 1985 ،وبما انها كانت الوحيدة على مستوى الولاية فإنها كانت تتكفل بتقديم كل الخدمات الضريبية للإفراد وهي الان تساهم في تنمية موارد الخزينة العمومية من العائدات الضريبية .

وكغيرها من المديريات الولائية للضرائب ، فإن الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت يتكون من :¹

1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

وتكلف لا سيما بما يأتي :

- تنشيط المصالح واعداد الاحصائيات وتجميعها كما تكلف بأشغال الإصدار .
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها .
- وتتكون هذه المديرية الفرعية من اربع (04) مكاتب :

1-1-مكتب الجداول :ويكلف بما يأتي :

*Direction des imposit de wilaya.

¹ - قرار وزاري مشترك المؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق ل 21 فبراير سنة 2009 ، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، الجريدة الرسمية ، العدد 20 ن ص . ص 17-18.

- التكفل بالجداول العامة والتصديق عليها .
- التكفل بموصفات الجداول العامة وسندات التحصيل .

1-2- مكتب الاحصائيات : يكلف بما يأتي :

- استلام احصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية
- مركزة المنتجات الإحصائية الخاصة للوعاء والتحصيل .
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان احوالها الى المديرية الجهوية للضرائب.
-

1-3- مكتب التنظيم والعلاقة العامة: ويكلف لا سيما بما سيأتي :

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة ولامتيازيه .
- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور واعلامه وتوجيهه .

1-4- مكتب التنشيط والمساعدة : ويكلف لا سيما بضمن ما يأتي :

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها
- قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها .

2- المديرية الفرعية للمنازعات

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعياً والمرحلة الإعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة .
- معالجة استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة .
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات او طعون الاستئناف والدفاع امام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية .

وتتكون هذه المديرية الفرعية من الربة (04) مكاتب :

2-1- مكتب الاحتجاجات : ويكلف بما يأتي :

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة
- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة .

2-2- مكتب لجان الطعن : يكلف بما يأتي :

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الاعفائي المختصة .
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية الى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة .

- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل

2-3- مكتب الإحصائيات: يكلف بما يأتي :

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية
- مركزة المنتجات الإحصائية الخاصة للوعاء والتحصيل .
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمن إحالتها الى المديرية الجهوية للضرائب.

2-4- مكتب التنظيم والعلاقة العامة: ويكلف لا سيما بما سيأتي :

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة ولامتيازيه .
- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور واعلامه وتوجيهه .

2-5- مكتب التنشيط والمساعدة: ويكلف لا سيما بضمن ما يأتي :

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.
- الامر بصرف الالغاءات والتخفيضات الممنوحة مع اعداد الشهادات الخاصة بذلك .

3-المديرية الفرعية للوسائل :

وتكلف بما يأتي :

- تسيير على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية ف حالة تشغيل .

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة(04) مكاتب:

3-1-مكتب المستخدمين والتكوين :ويكلف بما يأتي :

- السهر على احترام التشريع والتنظيم والتكوين .

- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل ، اتي يشرع فيها للاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

3-2-مكتب عمليات الميزانية :ويكلف بما يأتي :

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات الميزانية.

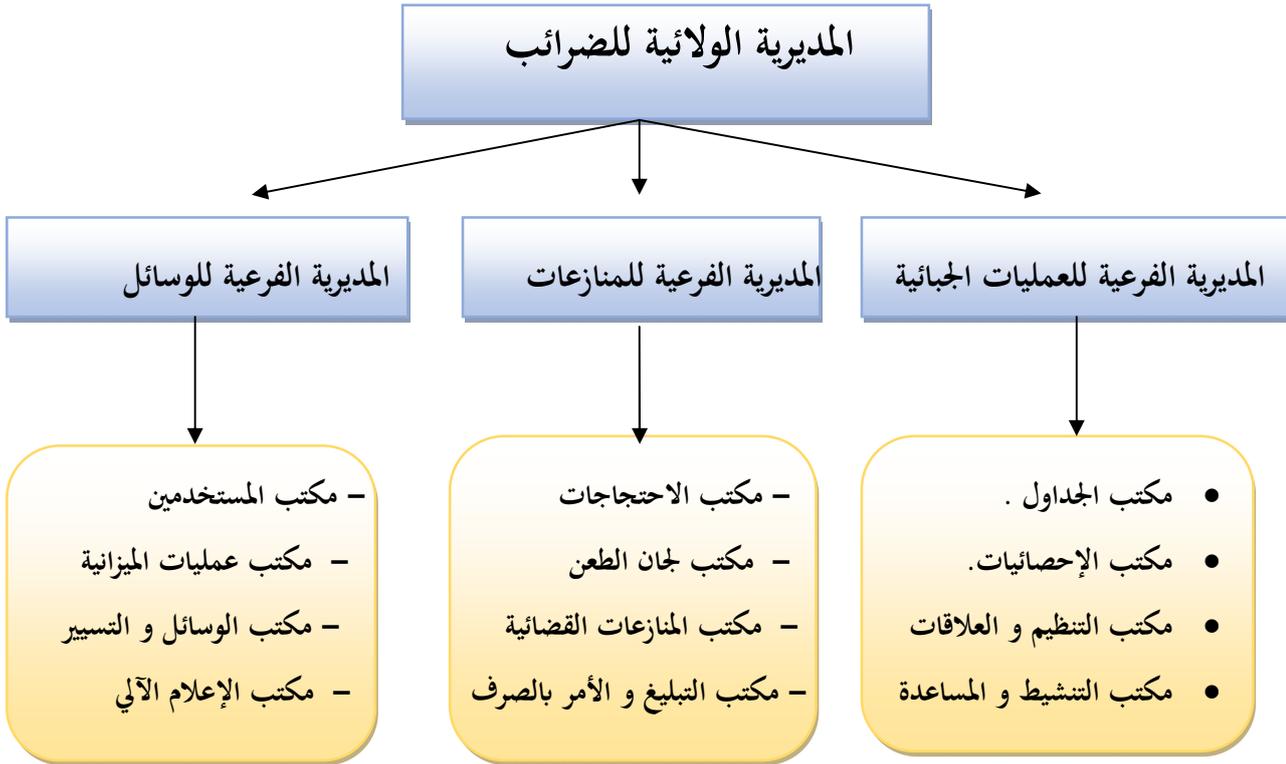
3-3-مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف :ويكلف بما يأتي :

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب.

- تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك .

3-4-مكتب الإعلام الآلي :ويكلف بما يأتي :

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي .
 - المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها .
- والشكل التالي 3-1: يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب :



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القرار المؤرخ في 7 أكتوبر الصادر عن وزارة المالية

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت

مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت تأسست سنة 2001 وذلك في إطار المشروع الوطني المتعلق بعصرنة الإدارة الجبائية وهو المخطط الذي تضمن استحداث مراكز ومراكز جواريه للضرائب .

وفيما يتعلق بالهيكل التنظيمي لمركز الضرائب فهو يتضمن ثلاث (03) مصالح رئيسية وقابضة ومصالحتين تتوزع مهامها كالآتي:¹

- 1- المصلحة الرئيسية للتسيير : وتكلف بـ:
 - التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء ، والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات
 - المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها ، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب .
 - اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة لمراقبة على أساس المستندات لمراجعة المحاسبة .
 - إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات والعدادات مخططات العمل وتنظيم الإشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها .
 - تعمل على تسيير :
 - أ)- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي .
 - ب)- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية .
 - ج)- المصلحة المكلفة بقطاع جباية القطاع التجاري .
 - د)- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات
 - هـ)- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة .
- 2- المصلحة الرئيسة للمراقبة والبحث : وتكلف بـ:
 - إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من اجل استغلالها .
 - اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها ، بعنوان المراجعات في عين المكان وللمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب ، مع إعداد جداول إحصائية وحوافص لتقييمه دورية .

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

تعمل على تسيير :

(أ) - مصلحة البطاقات المقارنات ، وتكلف بـ:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها .
- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية ، وتخزينها واستردادها من اجل استعمالها.
- (ب) - مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق ، وتكلف بـ:
- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع.
- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

(ج) - مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق ، وتكلف بـ

- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وكذا انجاز في عين المكان لكل المعايينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها .
- (د) - مصلحة المراقبة التي تعمل في شكل فرق ، وتكلف بـ:
- انجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان.
- إعادة وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية انجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها .

3-المصلحة الرئيسية للمنازعات : وتكلف بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة الى الهيئات القضائية

تعمل على تسيير :

(أ) مصلحة الاحتجاجات وتكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف الى إلغاء فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها .
- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة
- (ب) - مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية ، وتكلف بـ:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة والاختصاص لجان الطعن الإعفائي.

- المتابعة بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب ، للطعون والشكاوي المقدمة للهيئات القضائية.

(ج)- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع ، وتكلف بـ:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية .

- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها:

4- القابضة: وتكلف بـ:

- 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 .

- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلق بالتحصيل الجبري بالضريبة وتعمل على تسيير :

- مصلحة الصندوق

- مصلحة المحاسبة .

- مصلحة المحاسبات.

5- مصلحة الاستقبال والإعلام: تحت سلطة رئيس المركز ، وتكلف بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.

- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

6- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: وتكلف بـ:

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

- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وامن المقرات.

المطلب الثالث: مجال اختصاص مركز الضرائب

لتعرف على مجال اختصاص مركز الضرائب يجب التعرف على المهام التي يقوم بها وأيضا الأشخاص التابعين للمركز.

1- مهام مركز الضرائب

تتمثل هذه المهام في :

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة
- مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات .
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية و التجارية .
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها .
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود
- ضبط الكتابات ومركزة تسليم القيم .
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات .
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها .
- تدرس الشكاوى وتعالجها .

- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية .
- تعوض قروض الرسوم
- تتضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة .
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي.
- تنظم المواعيد وتسييرها
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

2- الأشخاص التابعين لمركز الضرائب :

- يتبع مجال اختصاص مراكز الضرائب المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي أو للنظام المبسط والممارسين للعمليات التالية¹.
- عمليات البيع بالجملة .
 - العمليات التالية يقوم بها الوكلاء المعتمدون .
 - موزعو محطات الوقود
 - المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير .
 - الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليها في التنظيم المتعلق بالمحروقات والمؤسسات التي تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم .
 - تجار الأملاك وما شابههم وكذا منظمو العروض والألعاب والمتسللات بمختلف أنواعها.

¹ المديرية العامة للضرائب ، نشرة شهرية بعنوان : مركز الضرائب مجال الصلاحيات الأشخاص والمعنين ، 2014، ص 3

المبحث الثاني : دراسة حالة تحقيق محاسبي بمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت

سنتطرق إلى دراسة حالة ميدانية للرقابة الجبائية وذلك حسب طريقة التحقيق في المحاسبة وهذه الحالة قد تمت معالجتها على مستوى مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت وذلك في إطار البرنامج السنوي الذي تتولى تنفيذه مصلحة الرقابة الجبائية بالمركز.

المطلب الأول : الإجراءات الأولية والشروع في عملية التحقيق

بعد الموافقة النهائية على برجة هذا المكلف ضمن برنامج الرقابة الجبائية ، يكلف احد أعوان مديرية الضرائب الولائية برتبة مفتش بتولي هذه المهمة ، حيث يشرع في الإعداد والتحضير لعملية التحقيق ، من خلال القيام بجملة من الإجراءات التمهيدية التي لا بد منها ثم يتم إعداد بطاقة بداية أعمال التحقيق (محضر بداية التحقيق) تتضمن معلومات عامة حول المكلف ونوعية نشاطه ومدة التحقيق وكذلك السنوات المستهدفة من خلال هذا التحقق ، ويليهما التبليغ الاولي والنهائي بالتعديل في المعلومات المحاسبة محل التحقيق ، وبينهما رد واقتراح المكلف حول التبليغ الاولي .

ويمكن إنجاز محتوى التقدير الذي تم اعداده من طرف العون الجبائي المكلف للحكم على مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلف المعني بهذا التحقيق في النقاط التالية:

1- إرسال الاشعار بالتحقيق:

إن المكلف الخاضع من نوع المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية "خالد أحمد" متخصصة في نشاط المقاولات وبالأخص إنجاز المشاريع السكنية بمختلف أنواعها سواء لصالح الخواص أو المصالح العمومية ومما يبرر اختيار هذا المكلف هو ان قطاع المقاولات يتميز بكثرة التهرب الضريبي بالإضافة إلى العديد من المؤشرات التي

جعلت مصالح الرقابة الجبائية تضعه في إطار برنامج التحقيق السنوي الذي تقترحه مصلحة التسيير في مركز الضرائب وتوافق عليه المديرية العامة للضرائب وتنفذه مصلحة البحث والتحقيق .

بتاريخ 2015/09/10 قام أعوان الإدارة الجبائية بإرسال الأشعار بالتحقيق تحت رقم 372 CDI/SPCR/SC/DU2015 الى المكلف المعني بالرقابة ، وتم إرفاق هذا الأشعار بميثاق المكلف بالضريبة الذي يتضمن كافة حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق وذلك من اجل توعية المكلف ببحوثات سير التحقيق بتفاصيلها الدقيقة حسب ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية وبتاريخ 2015/09/29 تم استلام الأشعار من طرف المكلف وعليه يمنح 10 أيام من اجل تحضير كافة وثائقه المحاسبية المتعلقة بالفترة الخاضعة للتحقيق والمتمثلة في سنوات 2011-2012-2013-2014 ، كما يتم اخطاره بحقه الرئيسي في عملية التحقيق والممثل في حق الاستعانة بمستشار من اختياره ، ومن اهم المعلومات التي يتضمنها هذا الأشعار :

- اسم المكلف الخاضع للتحقيق : شوقي احمد

- تاريخ إرسال الأشعار 2016/09/10 .

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

- الضرائب التي يمسه التحقيق .:

❖ الضريبة على الدخل الإجمالي IRG .

❖ الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالدخل IRG/S.

❖ الرسم على النشاط المهني TAP

❖ الرسم على القيمة المضافة TVA

❖ حقوق الطابع.

بالإضافة الى هذه المعلومات فإن الأشعار يتضمن شرحا توضيحيا لعملية التحقيق في المحاسبة التي من المقرر أن يخضع لها المكلف ، ابتداء بضرورة تحضير الوثائق المحاسبية اللازمة لعملية التحقيق ، وتجدد الإشارة الى ان رفض

المكلف الخضوع الى عملية التحقيق من خلال عدم استلامه للإشعار أو عدم تسليمه للوثائق المحاسبية لن يوقف أو يلغى عملية التحقيق بل سوف يؤدي إلى فرضها جغرافيا.¹

وفي هذه الحالة تم الغاء عملية التحقيق في عين المكان بطلب المكلف نظرا لعدم جاهزية المكتب وتمت الموافقة على هذا الطلب ، وهو إجراء قانوني يجسد أحد حقوق المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق ويكلفه قانون الإجراءات الجبائية.

2- تحرير محضر بداية الاشغال :

إن هذا المحضر وإن لم يكن له علاقة واضحة بالمكلف الخاضع للتحقيق ، الا انه يكتسي أهمية بالغة فيما يتعلق بالعمل الإداري حيث مع بداية أشغال التحقيق يحرر محضر من طرف مجموعة من المحققين ويسلم للمديرية الولائية للضرائب وبالضبط على مستوى مكتب الرقابة الجبائية الناشطة بإقليم الولاية وهو الذي يعتبر المشرف الرئيسي على كافة عمليات الرقابة الجبائية التي تقوم بها مصالح الرقابة الناشطة بإقليم الولاية .

وعليه يعتبر هذا المحضر وان لم يكن له علاقة يعتبر بمثابة بطاقة تعريفية لكل عملية رقابة تقوم بها مصالح الضرائب ومن اهم المعلومات التي يحتويها محضر بداية أشغال التحقيق ما يلي :

- رقم لقضية : 2015/60
- رقم التعريف الجبائي للمكلف : 17621900687196 .
- اسم الكلف الخاضع للتحقيق : شوقي احمد .
- طبيعة النشاط : المقاولات والاشغال العمومية.
- العنوان : حي 400 سكن رقم 25 تيسمسيلت .
- إشعار بالتحقيق رقم : 342CDI/SPCR/SC/DU 2015
- تاريخ الارسال : 2015/09/10
- تاريخ استلام الاشعار : 2015/09/29

¹ أنظر المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية 2015

- المدة الخاضعة للتحقيق : 2011/01/01 الى 2014/12/21
- أسماء المحققين ورتبهم .
- تاريخ بداية الاعمال التحضيرية : 2014/12/31
- تاريخ بداية التحقق في عين المكان : 2015/11/15

3- الإجراءات التمهيدية لعملية التحقيق

لا يمكن لمفتشي إدارة الضرائب أن يباشروا عملية التحقيق دون ان يقوم ببعض الإجراءات التي تسمح لهم بأداء مهامهم بأحسن وجهة .

3-1- سحب ودراسة الملف الجبائي :

حيث قام مفتشو الضرائب بسحب كافة الملفات المتعلقة بالسنوات قيد التحقيق، والمودعة لدى مصالح الضرائب مقابل وصل استلام وهذا مقابل تحرير طلب سحب ، ويتم مواعيد فحص مواعيد التصريحات السنوية المعنية بعملية التحقيق.

3-2- إعداد كشف المحاسبة :

وهي استمارة يملؤها المحقق بالاعتماد على جداول حسابات النتائج السنوات الأربعة السابقة والموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة ، والهدف من هذه الاستمارة هو التعرف على تطور رقم الأعمال عبر السنوات محل التحقيق .

4- إعادة تشكيل رقم الاعمال:

وبعد الاطلاع على محاسبة المكلف، والتأكد من توفر كافة الوثائق المسرح بها للسنوات الأربعة، قامت مجموعة من المفتشين المكلفة بالقضية بإعادة تشكيل رقم الاعمال ومقارنته بما تم التصريح به ، وتم ذلك بالاعتماد على المعلومات الواردة من الأطراف الخارجية المتعاملة مع المكلف عن طريق الاطلاع على حساباتها في البنوك، وفي حالة المكلف الذي نحن بصدد دراسة حالته فإنه عميل لدى بنك التنمية المحلية BDL وكانت النتائج كالتالي :

الوحدة : د ج

الجدول رق 3-4 : إعادة تشكيل رقم الاعمال لسنة 2012

رصد رقم الاعمال				رقم الاعمال المفوتر		طبيعة النشاط	التاريخ
المعدل	HT	TTC	التاريخ	HT	TTC		
%8	6.542.056	7.220.000	2012/06/28	6.542.056	7.220.000	سكنات اجتماعية	2011
%8	5.102.897	4.420.100	2012/10/07	5.102.897	4.450.100	سكنات اجتماعية	2011
%8	4.073.380	4.358.518	2012/11/19	4.073.380	4.358.518	سكنات اجتماعية	2011
%8	3.881.682	4.162.000	2012/11/25	3.861.682	4.132.000	سكنات اجتماعية	2011
/	19.580.015	20.950.618	/	19.580.015	20.950.618	المجموع	

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

الوحدة : د ج

الجدول رق 3-5 : إعادة تشكيل رقم الاعمال لسنة 2013

رصد رقم الاعمال				رقم الاعمال المفوتر		طبيعة النشاط	التاريخ
المعدل	HT	TTC	التاريخ	HT	TTC		
%07	9.587.570	10.258.700	2013/02/08	9.587.570	10.258.700	سكنات اجتماعية	2012
%07	5.254.630	5.622.455	2013/04/11	5.254.630	5.622.455	سكنات اجتماعية	2012
%07	12.568.913	13.448.737	2011/09/02	12.568.913	13.448.737	سكنات اجتماعية	2012
%07	/	/	/	6.448.598	6.900.000	سكنات اجتماعية	2012
/	19.580.015	20.950.618	/	35.841.184	38.350.066	المجموع	

المصدر : من اعدد الطالبان بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف .

الجدول رق 3-6 : إعادة تشكيل رقم الاعمال لسنة 2012 الوحدة : د ج

رصد رقم الاعمال				رقم الاعمال المفوتر		طبيعة النشاط	التاريخ
المعدل	HT	TTC	التاريخ	HT	TTC		
%07	6.448.598	6.900.000	2012/06/04	/	/	سكنات اجتماعية	2012
%07	6.906.915	7.390.400	2012/08/05	6.906.915	7.390.400	سكنات اجتماعية	2012
/		14.290.400	/	6.906.915	7.390.400	المجموع	

المصدر : من اعدد الطالبان بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف .

الوحدة : د ج

الجدول رق 3-7 : إعادة تشكيل رقم الاعمال لسنة 2013

رصد رقم الاعمال			رقم الاعمال المفوتر		طبيعة النشاط	التاريخ
المعدل	HT	TTC	التاريخ	HT		
%07	7.519.708	8.046.088	2013/04/22	7.519.708	8.046.088	سكنات اجتماعية
%07	936.353	1.001.898	2013/08/05	936.353	1.001.898	سكنات اجتماعية
/	6.906.915	9.047.986	/	6.906.915	9.047.986	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

المطلب الثاني : النقائص المتعلقة بـ TVA والعناصر المعاد دمجها في الربح

بعد إعادة تشكيل رقم الاعمال ومراجعة كافة المعاملات المالية الخاصة بالمكلف ظهر لمفتشي الضرائب العديد من الفروقات التي تتعلق بالرسم على القيمة المضافة ، كما انه قام بدمج العديد من العناصر التي لا يوجد لها مبرر أو إثبات قانوني .

1- الرسم على القيمة المضافة

توصل المفتشون المكلفون بالقضية الى ان المكلف قام بتحرير فاتورة شراء مواد أولية من المورد « A » سنة 2011 والهدف من تحرير فاتورة غير حقيقية هو تقليص الأرباح من جهة ، والرفع من الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع حسب ما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم 3-8 : الرسم على القيمة المضافة المتهرب منه الوحدة دج

رقم الفاتورة	التاريخ	اسم المورد	المبلغ HT	TVA	ملاحظة
153	2011/07/19	SARL «A»	427.350	72.6449	عدم التسديد
المجموع				72.649	/

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف .
وبما ان المكلف قد تهرب من دفع هذه الضريبة سيترتب عليه دفع غرامة تشكل كالأتي :

الجدول رقم 3-9: إعادة دمج الرسم على القيمة المضافة الوحدة دج

السنة	الرسم المعاد دمج	معدل الغرامة	مبلغ الغرامة	المبلغ للتسديد
2012	70.895	15%	11.897	80.546
المجموع				80.546

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف .
أما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالرسم على رقم الاعمال فقد كان كالتالي :

الجدول رقم 3-10: الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالرسم على رقم الاعمال

البيان	2012	2013	2014	2015
رقم الاعمال قبل التحقيق	16.718.333	30.392.586	7.448.598	9.456.061
TVA قبل التحقيق	2.100.283	3.057.481	490.402	691.924
رقم الاعمال بعد التحقيق	20.580.015	30.392.586	14.355.514	9.456.061
TVA بعد التحقيق	2.370.601	3.057.481	834.886	691.924
التعديلات	4.861.682	/	7.906.916	/
الحقوق المسترجعة	370.318	/	503.484	/
معدل الغرامة	25%	/	25%	/
مبلغ الغرامة	68.580	/	121.871	/
اجمالي المبالغ المسترجعة	347.998	/	704.355	/

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف

من خلال الجدول نلاحظ ان المكلف كان متهربا من دفع الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بالأنشطة التي مارسها في سنوات 2012 و 2013 وعليه تفرض غرامة على المبلغ المتهرب من دفعه بمعدل 25% وتضاف الى مبلغ الرسم المتهرب منه ، وتجدر الإشارة الى ان معدل الغرامة هو معدل تصاعدي أي يرتفع المعدل مع ارتفاع حجم التهرب.

2- العناصر المعاد دمجها في الربح

نتج عن التحقيق المكلف قد اغفل مجموعة من النواتج التي من شأنها أن ترفع من الأرباح الصافية كما قام بإضافة عدد من المصاريف الغير مبرر على النحو التالي :

سنة 2012:

- حساب 61: مواد أولية مستهلكة بقيمة 160.100 دج (عدم وجود فواتير)
- حساب 62: خدمات خارجية بقيمة 2.468 دج (غير مبرر) .
- حساب 63: مصاريف مستخدمين بمبلغ 366.056 دج (غير مبرر).

سنة 2013:

- حساب 711: مبيعات غير مصرح بها بقيمة 7.906.916 دج.
- حساب 62: خدمات خارجية بقيمة 6.496 دج (غير مبررة).
- حساب 63: مصاريف مستخدمين بمبلغ 5.118 دج (غير مخصوصة).
- حساب 64: " ضرائب ورسوم بقيمة 130.035 دج (غير مبرر).

سنة 2014:

- حساب 61: مواد أولية مستهلكة 297.263 دج (عدم وجود فواتير).

- حساب 63: مصاريف مستخدمين بمبلغ 4.008 دج (غير مبرر).

انطلاقا مما سبق فإن مفتشي الضرائب قاموا بدمج العناصر المذكورة سلفا في الربح الصافي للمكلف

كالتالي:

الجدول رقم: 3-11: العناصر المعاد دمجها في الربح

السنوات				البيان
2015	2014	2013	2012	
1.899.713	3.684.981	2.355.706	1.819.056	الربح المصرح به
/	6.906.916	/	3.871.682	حساب 711
287.263	/	150.110	/	حساب 61
/	5.492	2.494	/	حساب 62
3.058	4.618	636.065	4.275	حساب 63
/	183.035	/	250.000	حساب 64
270.371	7.972.565	6.237.261	4.164.975	مجموع العناصر المضافة
2.269.984	9.427.546	9.232.967	5.784.013	المجموع الكلي
/	138.138	/	77.23	الرسم على النشاط المهني المستحق
2.269.984	9.289.408	9.232.967	15971.201	الربح الخاضع

المصدر: من إعداد الطالبان الاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف

نلاحظ من خلال الجدول ان أعوان الضرائب قاموا بدمج العديد من العناصر التي اثرت بشكل كبير على الربح المصرح به من طرف المكلف، حيث قام بدمج بعض العناصر التي ساهمت في تقليص أرباحه المصرح بها ومنه

التهرب من دفع كامل مبلغ الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي، وعليه سيعاد دمجها وتغريمه حسب حجم المبالغ التي تهرب من دفعها .

المطلب الثالث : وضع الفروقات المتعلقة بضريبي TAP و IRG

بعد اكتشاف التهرب من دفع الضريبة TAP (الرسم على النشاط المهني) والتي تفرض على رقم الاعمال وضريبة IRG (الضريبة على الدخل الإجمالي) التي تفرض على الأرباح ، قام أعوان الضرائب المكلفين بالتحقيق في هذه القضية بإدراج هذه المبالغ وتغريمه عليها كما يلي :

1- الرسم على النشاط المهني

الجدول التالي يبين كيفية تحديد مبلغ الغرامة الواجب دفعه

الجدول رقم 3-12 : الرسم على النشاط المهني

المجموع	السنوات				البيان
	2015	2014	2013	2012	
/	8.356.061	6.548.598	28.392.586	16.718.333	رقم الاعمال قبل التحقيق
/	165.121	122.972	567.852	324.367	الحقوق المدفوعة
/	7.456.061	23.355.514	28.392.586	19.480.015	رقم الاعمال بعد التحقيق
/	269.121	367.110	527.852	450.600	الحقوق المستحقة
/	/	5.906.916	/	4.861.682	الفروقات
125.371	/	438.138	/	67.233	حقوق للاسترجاع
	/	%15	/	%15	معدل الغرامة
41300	/	26.7.21	/	2.585	مبلغ الغرامة
267.677	/	168.859	/	98.818	المبلغ المستحق

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف

المكلف في هذه الحالة متهرب من دفع جزء من مبلغ الرسم على النشاط المهني لسنتي 2010 و 2012 لذلك فرضت غرامة بمعدل 15% ليكون المبلغ الإجمالي الذي سيدفعه المكلف كتعويض هو 247.677 دج.

2- الضريبة على الدخل الإجمالي

يأتباع نفس طريقة الرسم على النشاط المهني قام المفتشون بدمج المبالغ المتهرب من دفعها وتم فرض غرامة عليها كما يلي:

الجدول رقم 3-13: الضريبة على الدخل الإجمالي

المجموع	السنوات				البيان
	2015	2014	2013	2012	
/	1.599.713	2.384.981	2.55.706	1.619.056	الربح المصرح
/	499.943	466.996	557.497	449.764	الحقوق المدفوعة
/	2.249.984	2.784.981	9.132.997	726.780..5	الربح بعد التحقق
/	457.997	486.996	4.099.538	1.965.773	الحقوق المستحقة
/	240.271	/	6.877.261	3.87.723	الفروقات
3.891.799	54.054	/	2.742.041	1.395.703	الحقوق المسترجعة
/	15%	/	25%	%25	معدل الغرامة
867.544	9.108	/	710.510	348.926	مبلغ الغرامة
4.859.343	62.162	/	3.052.629	1.744.629	المبلغ المستحق

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف من خلال الجدول يتضح أن المكلف من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي المفروضة على الربح لـ 03 سنوات و هو ما اكتشفه محققو الضرائب و كإجراء ردي تم فرض ضريبة بمعدل 25% من الحقوق المسترجعة ، ليكون المبلغ الإجمالي المستحق دفعه هو 4.859.343 دج .

3- الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأجور IRG/S

فيما يخص الدخل الإجمالي المتعلق بالأجور فإنه تتم مقارنة الأجور المستحقة مع الأجور الفعلية المكتشفة خلال التحقيق .

الجدول رقم 3-14 : الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأجور الوحدة : دج

المجموع	السنوات				البيان
	2015	2014	2013	2012	
/	687.960	1.064.431	1.253.561	1.258.363	الأجور المصرح بها
/	11.592	25.586	1.656	2.208	الحقوق المدفوعة
/	687.960	1.064.431	1.253.561	1.258.363	الأجور بعد التحقيق
/	11.592	28.296	1.656	2.208	الفروقات
/	/	/	/	/	الفروقات
4.710		4.710	/	/	الحقوق المسترجعة
/		%25	/	/	معدل الغرامة
1.167		1.167	/	/	مبلغ الغرامة
5.887		5.887	/	/	المبلغ المستحق

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف إن المتهرب من دفع الضريبة يحاول التخلص من عبئها بكافة الطرق وفي مختلف أنواع الضرائب وهو ما يظهر جليا في الجدول السابق، لهذا تظهر أهمية الرقابة الجبائي من خلال المبلغ التي تم استرجاعها

وفي نهاية أشغال التحقيق تم إبلاغ المكلف بالنتائج، عن طريق ارسال تقرير التحقيق يتضمن كافة التفاصيل وإعطائها مهلة 40 يوما ، وتم انعقاد بنتائج جلسة التحكيم بحضور رئيس المركز ومستشاره من اختياره ، وفي الأخير تم إبلاغه بنتائج جلسة التحكيم عن طريق التبليغ رقم 2015/469/55 والذي احتوى على مجمل التسويات ، والتي تظهر الوضعية الجبائية النهائية للمكلف اتجاه كل الضرائب والرسوم .

وفي الأخير تم اصدار جدول الاخضاع ، وايداع نسخه منه لدى قابضة الضرائب التي تخص المكلف من اجل تحصيل المبالغ التي يتوجب عليه دفعها.

خلاصة :

توصلنا من خلال هذا الفصل الى أن الرقابة الجبائية تكتسي أهمية كبيرة، فإذا كانت الضرائب المصدر الأساسي لتمويل الخزينة العمومية فإن الرقابة الجبائية تعتبر الضامن لاستمرارية هذا المصدر ونموه . ومن خلال دراسة حالة التحقيق في محاسبة احد المكلفين ، توصلنا الى نتيجتين أولهما هو المكلف يمثل نموذجا في التهرب الضريبي المتفشي في الجزائر ، فظهر أن التهرب لم يختص بفترة معينة او نوع وحيد من الضرائب بل تميز بالشمولية في كافة الأنشطة التي يقوم بها ، اما النتيجة الثانية تتعلق بأهمية المبالغ المسترجعة باعتبار أن العملية ليست وحيدة في هذه السنة يمكن ان نصل الى حجم تقريبي للمبالغ المسترجعة باعتبار ان عمليات التحقيق التي تتولها فرقة التحقيق المحاسبي تتراوح بين 13 و16 عملية سنويا وفي كل عملية يتم استرجاع مبالغ مهمة . من خلال كل هذه المعطيات نجد ان الرقابة الجبائية وسيلة لا يمكن الاستغناء عنها في مكافحة التهرب الضريبي الذي يمثل مشكلة تهدد نمو الإيرادات العامة واستقرارها.

من خلال مراحل بحثنا هذا اتضح لنا جليا الدور الفعال الذي تلعبه الضريبة بمختلف أشكالها وذلك باعتبارها من أهم مصادر الإيرادات العامة التي تدفع بعجلة النمو الاقتصادي ، كما يعتبر النظام الضريبي من أهم مقومات السياسة المالية لأي دولة باعتباره مجموعة القوانين و التشريعات الضريبية التي تنظم مختلف مراحل فرض و تحصيل الضريبة و الرقابة عليها .

غير أن إلزامية فرض الضريبة و تنوعها يدفع بالعديد من المكلفين إلى التهرب من دفعها بشتى الوسائل المشروعة منها و غير المشروعة و هو ما يعرف بظاهرة التهرب الضريبي، التي تعتبر ظاهرة خطيرة ألحقت بالبنية الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية للدولة الجزائرية أضرارا بليغة و ذلك لاستفحالها و انتشارها المذهل، الأمر الذي دفع بالدولة إلى مكافحتها و التخفيف من آثارها بشتى السبل، وهنا يظهر دور الرقابة الجبائية كوسيلة مهمة لمكافحة الظاهرة ، لذا منح فقد منح لها المشرع إطارا قانونيا يعطي للإدارة الضريبية حق الرقابة بمختلف أنواعها سواء التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية و التي تعتبر من أهم الطرق التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية.

لكن رغم جل هذه الإجراءات تبقى ظاهرة التهرب والغش الضريبيين مستفحلة بشكل كبير، نظرا لعدم وجود إستراتيجية وطنية لمكافحة هذه الظاهرة من خلال دراسات استشرافية لآليات تفعيل أداة المكافحة والمتمثلة بالدرجة الأولى في الرقابة الجبائية.

اختبار الفرضيات:

على ضوء ما قدمناه في الفرضيات السابقة يتضح لنا:

- في الفرضية الأولى والتي يتضمن محتواها (أن الضريبة من أهم الأدوات المتوفرة لدى الدولة لتحقيق العدالة الاجتماعية و الحفاظ على التوازن الاقتصادي و تنمية اقتصاد الدولة) فتعتبر صحيحة وذلك لأن الضريبة تأتي في المركز الثاني بعد الجباية البترولية.

-ومن خلال ما جاء في الفرضية الثانية التي تتضمن (اعتبار الرقابة الجبائية كآلية أساسية لمحاربة التهرب الضريبي عن طريق التحقيقات الجبائية). فتعتبر صحيحة مع عدم إغفال جوانب أخرى مهمة كتحديث المنظومة القانونية و الإدارية و كذى الوعي الضريبي لدى المكلفين.

- أما ما جاء في الفرضية الثالثة والمتضمنة ما يلي (تتوقف فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر على مدى فعالية آلياتها و أجهزتها) فتعتبر صحيحة لما لآليات و أجهزت الرقابة الجبائية في الجزائر من دور فعال و محوري في إنجاح عملية الرقابة.

النتائج المتوصل إليها:

ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ظاهرة عالمية أصبحت تهدد العالم و الجزائر خاصة باعتبارها صعبت التعقب حيث تتخذ أشكالا مختلفة موالية للتطور التكنولوجي لأن الساهرين على عمليات التهرب ليسو فقط أناس عاديين كما يظن البعض بل إن منهم خبراء ماليين نجدهم حتى في كبرى المؤسسات المالية ،لذا فإن مكافحة هذه الظاهرة لا تتم فقط بسن القوانين و النصوص في غياب كفاءات عالية ترصد حركات رؤوس الأموال عبر شبكات البنوك العادية و كذا الشبكات الموازية التي أصبحت توفرها الإنترنت .

ظاهرة التهرب الضريبي تهدد أساسا الموارد و الإمكانيات الذاتية و التي تعتبر الركيزة الأساسية للاقتصاد الوطني و ذلك بإحداث نزيف مالي حاد يصيب الخزينة العمومية و يشمل تدخلات الدولة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية إلا أن هذا العجز و الشكل لا ينحصر في إطار الدولة و إنما يمتد ليشمل أفراد المجتمع ككل من خلال تزايد العبئ الضريبي نتيجة لارتفاع معدلات الضرائب لتغطية العجز، في غياب توحيد الجهود لقمع الغش الضريبي بين مختلف هيئات الرقابة الأخرى .

- تعاني الرقابة الجبائية من مشكلة نقص الإمكانيات البشرية في ظل العدد الهائل من الملفات التي يجب مراقبتها،بالإضافة إلى نقص الإمكانيات المادية و ضعف الأجور.

- تم تطوير الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية واستحداث أجهزة جديدة، و ذلك من أجل التقرب أكثر من المكلف بالضريبة، كما تم تدعيما للهياكل المركزية والجهوية في مكافحة التهرب الضريبي.

-تعتمد الإدارة الضريبية في الرقابة الجبائية ميدانيا بالدرجة الأولى على التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب وكذا التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الذي ظهر بعد الإصلاح الضريبي.

التوصيات المقترحة:

-نشر الوعي الضريبي باستعمال عدة طرق كالصحافة إصدار دليل المكلف إقامة مكاتب للإرشاد الضريبي وكذا ملتقيات حو النظام الضريبي و مستجدا ته مع ضرورة إدراج التكوين و الثقافة الضريبية ضمن البرامج التربوية في الجامعات و المعاهد .

- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة .
- توسيع اعتماد إدارة الضرائب على المعلومات الغير و التي تفيد في الكشف على حالات التهرب الضريبي .
- وضع نظم رقابة فعالة و التي تتميز بدقتها و سرعة اكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين الذين تثبت عليهم غش أو تهرب ضريبي .
- تحسين الموارد البشرية و التقنية للإدارة الضرائب و في هذا المجال نلح على ضرورة تعميم الإعلام الآلي في جميع الإدارات الضريبية .
- تبسيط قانون الضرائب و إجراءات تنفيذه حتى يسهل على المكلف فهم ذلك القانون و من ثم احترامه
- إعادة النظر في أجور موظفي مصلحة الضرائب و ذلك لتحفيزهم على رفع مردودية العمل و إبعادهم على إجراءات الممولين .
- رفع مستوى موظفي جهاز الضرائب من خلال تكوين متخصص في الضرائب و الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل و تدريس تلك العناصر كلما كان هناك جديد في الميدان الضريبي
- إقامة تعاون مستمر بين إدارة الضرائب و مختلف الإدارة الحكومية و ينتج عن هذا التعاون تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات و توضيحات حول نشاط المكلفين .

-اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف و يتم ذلك من خلال اتفاقيات دولية لمكافحة التهرب الضريبي .

قائمة المراجع

-الكتب باللغة العربية :

1. أحسن بوقليعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، دار هومة الطبعة للنشر والتوزيع، الطبعة 17 ، الجزائر 2014.
2. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2008.
3. جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية، الأثر على الضرائب في مصر، كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد 179 ، نوفمبر، 2002.
4. حميد مجيد دراز، النظم الضريبية الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 1999.
5. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992 .
6. حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية،، الجزائر، 2007.
7. خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن.
8. زينب حسين عوض الله، المبادئ العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1998.
9. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000 .
10. سليمان حمد علي، سحيمات قيلات، الرقابة الإدارية المالية مع الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية ، دار الثقافة الأردن، 1992.
11. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003 .
12. السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000.
13. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992.
14. عبد الحميد مُجَّد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار جامعة المصرية، مصر، 1974.
15. عبد السلام أبو قفح، انتصارات الأعمال والاستثمار الدولي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003.

16. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
17. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
18. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 2003.
19. عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2002.
20. عبد الناصر إبراهيم، نائل الحسن عدس، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2003.
21. عطية حسين أفندي، الممارسات غير الأخلاقية في الإدارة العامة مركز الدراسات وبحوث الدول النامية قضايا التنمية، جامعة القاهرة، 1999.
22. عوض الله زينب حسين، المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، مصر، 1994.
23. غازي حسين عناية، النظم الضريبية في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، لبنان.
24. فليح حسن خلف، المالية العامة، علم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
25. فوزي عطوي، المالية العامة والنظم الضريبي وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003.
26. محمد أبو نصار، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، عمان، 1996.
27. محمد قاسم القريوتي، الإصلاح بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، الأردن، 2001.
28. محمود إبراهيم الوالي، علم المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة، 1987.
29. محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن.
30. محمود عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر 2003.

31. المرسي السيد حجازي، **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت 2001.
32. منصور ميلا يونس، **مبادئ المالية العامة**، مطبوعات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1999.
33. مهدي محفوظ، **علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الرابعة، لبنان ، 2005 .
34. ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

- الأطروحات والرسائل:

1. محمود جمام، **النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية**، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد منتوري ، قسنطينة، 2009 .
2. بشرى عبد الغني، **فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم اقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، 2010 - 2009.
3. لياس قلاب ذبيح، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة، بسكرة، 2011 - 2010.
4. زهرة محمد حبو، **دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم تجارية، تخصص مالية، 2004 - 2003 .
5. محمد طالي، **الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري**، رسالة لنيل شهادة ماجستير، في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001 - 2002 .
6. وسيلة طالب، **الضغط الضريبي والفعالية الضريبية**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، نقود مالية وبنوك، جامعة البلدية، 2004.
8. ن وي نجا، **فعالية الرقابة الجبائية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير غي علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003 ، 2004.
9. بولخوخ عيسى، **الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب والغش الضريبي**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع اقتصاد التنمية، جامعة باتنة، 2004.

10. ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، رسالة لنيل شهادة ماجستير، في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، جامعة الجزائر، 2002 .
11. ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 .
12. رضا بوعزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم اقتصادية والتسيير، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 1998 .
13. إلهام مُحمَّد الصحابي عبد العقار، المعالجة الضريبية للصفقات التي تتم من خلال التجارة الالكترونية، رسالة ماجستير كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، 2004 .
14. بوقليعة محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، شهادة لنيل شهادة الماستر، علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية، جبائية معمقة، ورقة، - 2013 .
2014

-الملتقيات والمجاللات:

1. فرحات عباس، تطبيق بالتعاون مع المخبر للشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو مغاربي.
2. البنك الدولي، تقرير الحكم الجيد لأجل التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، تحسين التفتيشية والمشاركة، 2003.
3. عبد العزيز السيد مصطفى، أساسيات الرقابة على نظم التبادل الإلكتروني للبيانات وانعكاساتها على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الالكترونية ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات مؤتمر حول التجارة الالكترونية الآفاق والتحديات المجلد الثاني، جامعة الإسكندرية كلية التجارة، الإسكندرية 2002 .
4. رتشارد جود، حدود الضريبة، مجلة التمويل والتنمية، العدد 5 ، 1 مارس. 1990
5. ناصر عبد القادر، حميدة جميلة، أخلاقيات المهنة ركيزة أساسية البناء إدارة جباية عصرية وحديثة، في مجلة المالية المدرسية الوطنية للضرائب، رقم 2 أبريل 2002 .

6. كمال رزقي، سمير بن عمور، تقييم عملية احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 5 ، جامعة ورقلة، الجزائر.

- مقابلات:

1. مقابلة مع ناصر دريدي، رئيس فرقة التحقيقات الجبائية مديرية الضرائب لولاية البويرة، يوم 12 / 03 / 2015.

2. مقابلة مع ناصر زوبيري، رئيس مكتب المراجعات الجبائية، مديرية الضرائب، البويرة، يوم 2015/05/11.

- القوانين والمنشورات:

1. المادة 1 - 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2007.

2. المادة 45 من قانون إجراءات جبائية، 2009 .

3. المادة 79 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

4. المادة 145 من قانون إجراءات جبائية، 2002 .

5. المادة 327 ، فقرة 1 ، من قانون الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة.

6. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2014.

7. الدليل التطبيقي، للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية، والاتصال، منشورات الساحل، سنة 2009.

8. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون تجاري، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم 2009، الجريدة الرسمية رقم 75 المادة 9 و 10 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 .

9. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، المتضمن قانون المالية 1991 ، الجريدة الرسمية، العدد

57

10. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المديرية العامة لضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة

الرسمية العدد 9 ، المادة 38 من قانون المالية، سنة. 1991

11. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، المرسوم التنفيذي رقم - 97

09 المتضمن تحديد مهام مديرية الضرائب، 1997 ، الجريدة الرسمية، العدد 5 ، المادة. 263

12. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، قانون المالية، المتضمن محاربة التهرب الضريبي لسنة 2002، الجريدة الرسمية 22 المادة 35 من قانون 1 - 21 المؤرخ في 22 سبتمبر 2001 .
13. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، والمتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية رقم 10، المادة 35، من قانون 1 - 21 المؤرخ في 22 سبتمبر 2001، لسنة 2002 .
14. الجمهورية الديمقراطية الشعبية، مديرية الضرائب، المتضمن تدابير وإجراءات جديدة مرتقبة من طرف إدارة الضرائب، الجريدة الرسمية، العدد 15 المادة 7 بتاريخ 23 / 10 / 2003 .
15. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، التصريحات من طرف المكلف للضريبة، 2009 .
- الكتب باللغة الفرنسية:

1. A. Margairaz. **La fraude fiscale et ces succédané** 2ème édition 1997.
2. Bernard Bobe et pir lon , **Fiscalité et Choix économique** . imprimerie. AN .rbin. 1987.
3. paul marie gaudment . **precis de finance publikue**. Edition montchretien. Paris. 1970.
4. NGAOSYVAHN(P), **le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement**. Librairie général de jurisprudence ,Paris,1975.
5. Philippe corin **la vinification fiscal économique**, paris,1997.
6. M. Cozian, **la fiscalité des entreprises**, 3eme édition, paris, 1998.
7. clande laurent, **controle fiscale, la vérification personnelle**, bayenaine, France 1995.

-مواقع الانترنت :

[http:// www. al- jazira. com](http://www.al-jazira.com) , 14/04/2015.

<htt://ahlamontada.com> 20/06/2015.