

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي - تيسمسيلت

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبية

الموضوع:

أساليب التحقيق المحاسبي في ضبط التهرب الضريبي

دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية -تيسمسيلت-

مذكرة تخرج تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ل م د في علوم التسيير

- تخصص: محاسبة-

تحت إشراف:

الأستاذ: سحنون بونعجة

من إعداد الطالبين:

شاييم إسماعيل

العشمي ضاوية

لجنة المناقشة:

رئيسا

الأستاذ: مداني الطيب

مقررا

الأستاذ: سحنون بونعجة

ممتحنا

الأستاذ: بن صالح عبد الله

السنة الجامعية: 2016 / 2017

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى كل من:

أمي الغالية حفظها الله وأطال في عمرها

وإلى أبي رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه

وإلى جميع أفراد عائلتي و الأصدقاء والأقارب والزملاء.

إسماعيل

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي إلى

الوالدين الكريمين وإلى كل أفراد العائلة إخوتي وأخواتي

وإلى كل الأهل والأقارب وإلى كل من يحمل لقب العشمي

وإلى الذين أكن لهم المحبة والإحترام أصدقائي وزملائي

وأخص بالذكر زميلي اللذي تقاسم معي عناء هذا العمل "إسماعيل"

وكذلك زملائي دفعة 2018 جميع التخصصات عامة وشعبة محاسبة خاصة

ولكل من جمعني بهم المسيرة الدراسية، ولكل من يعرفني من بعيد أو من قريب

وكل من يكن لي الإحترام والتقدير

الصفحة	إسم الشكل	رقم الشكل
45	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات.	1-2
50	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.	2-2
72	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت.	1-3

رقم الجدول	إسم الجدول	الصفحة
1-1	مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة	7
2-1	الفرق بين الغش والتهرب الضريبي.	21
1-3	السلم المعتمد لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي.	74
2-3	تحديد العقوبات والغرامات الجبائية.	74
3-3	تحديد الربح الخاضع للضريبة	82
4-3	إدماج الرسم على المشتريات	83
5-3	تسوية الرسم على القيمة المضافة.	84
6-3	تحديد المادة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي/الأرباح المهنية	85
7-3	تحديد المادة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي/الأجور	87-86
8-3	تسوية الرسم على النشاط المهني	88-87
9-3	حساب الفرق بين الإيرادات والمصاريف المستعملة	92-90
10-3	حساب الغرامات الجبائية	93

الصفحة	بالفرنسية	بالعربية	الإختصار
65	Centre de l'impôt	مركز الضرائب	CDI
65	Impôt sur le revenu /salaires	الضريبة على الدخل الإجمالي/الأجور	IRG/S
65	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات	IBS
66	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني	TAP
66	Droit de caractère	حقوق الطابع	DT
69	Taxe sur le valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة	TVA
77	Vérification du comptabilité	التحقيق المحاسبي	VC
89	Vérification approfondie De salutation fiscale d ensemble	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	VASFE

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	G50 التصريح الشهري
02	G50A التصريح بالضرائب والرسوم المحصلة فوراً أو المقطعة من المصدر
03	C2 طلب توضيحات أو تبريرات
04	C4 التبليغ النهائي
05	الإشعار بالتحقيق الخاص بالتحقيق المحاسبي
06	كشف الميزانية
07	كشف حسابات النتائج
08	الإشعار بالتحقيق الخاص بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

ملخص البحث:

تتمثل أهمية هذا البحث في معرفة أساليب التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب والغش الضريبي، بالإضافة إلى التعرف على الهيئات المخولة بحق الرقابة في مركز الضرائب بالإعتماد على دراسة حالة وفق ثلاث طرق وهي الرقابة على الوثائق، والتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وتم التوصل إلى النتائج التالية:

-الإطلاع على بعض التجاوزات والأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين والوثائق والتصريحات الجبائية.

-يعتبر التحقيق المحاسبي أداة لضبط التهرب الضريبي

-التعرف على مراحل عملية التحقيق المحاسبي

الكلمات المفتاحية:

التحقيق المحاسبي، الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي، النظام الضريبي، المكلف بالضريبة.

Résumé:

Li portance de La recherche en connaissance de méthodes En quête comptabilité dance La Limite Dévasions La fraude fiscale et identifier Les corps Droite a La censure Dans L'IRG Base sur une étade de cas selon Trois façons c'est:contrôlé de document, Enquête comptable ,vérification Approfondie de situation fiscale dénsomble les résultats suivant ont été atteints :

- Découvrez quelques un Exception et erreurs comme par le contribuable Import

-l'enquit comptable est considérée un outil pour ajuster l'évasion fiscal.

-stages ré connaissance processus d'enquête comptable.

- le mots clés:

Enquêter comptable, contrôle pénal, l'évasion fiscal , le système fiscal
facture avec une taxe .

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	شكر وتقدير
V	الملخص
VII	فهرس المحتويات
X	فهرس الجداول والأشكال والملاحق
أ-و	المقدمة العامة
26-1	الفصل الأول: الإطار العام لماهية الضريبة والتهرب الضريبي.
2	تمهيد
3	المبحث الأول: عموميات حول الضريبة
3	المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها
5	المطلب الثاني: تصنيفات الضرائب
12	المطلب الثالث: قواعد الضريبة
14	المبحث الثاني: مدخل إلى النظام الضريبي.
14	المطلب الأول: مفهوم وأركان النظام الضريبي
16	المطلب الثاني: أسس النظام الضريبي
17	المطلب الثالث: الضغط الضريبي
19	المبحث الثالث: ماهية التهرب الضريبي

19	المطلب الأول: مفهوم وأنواع التهرب الضريبي
22	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
23	المطلب الثالث: أشكال وآثار التهرب الضريبي
26	خلاصة
62-28	الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية
28	تمهيد
29	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
29	المطلب الأول: مفهوم وأهداف الرقابة الجبائية
31	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
34	المطلب الثالث: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية
37	المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية
37	المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
44	المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
53	المطلب الثالث: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية
55	المبحث الثالث: التحقيق في المحاسبة
55	المطلب الأول: مفهوم وشروط التحقيق المحاسبي
57	المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي
60	المطلب الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي
62	خلاصة

94-64	الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت
64	تمهيد
65	المبحث الأول: تقديم بمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت
65	المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب (CDI)
67	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب
73	المبحث الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة
73	المطلب الأول: الرقابة على الوثائق
77	المطلب الثاني: دراسة حالة وفق طريقة التحقيق المحاسبي
89	المطلب الثالث: دراسة حالة وفق طريقة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية
	الشاملة
94	خلاصة
96	الخاتمة العامة
101	قائمة المراجع

تعتبر الضرائب من أهم وأقدم المصادر المالية للدولة، وهي أكبر مصدر لدخل الحكومات، فهناك دول لها ثروات طبيعية تشكل مصادر دخل أخرى، لكن غالبية الحكومات تعتمد على الضرائب بشكل رئيسي لتمويل الإنفاق الحكومي، كما أن زيادة الحصيلة الضريبية هي ظاهرة إيجابية لأنها مؤشر للنمو الإقتصادي.

وهناك علاقة بين تقدم وتطور الدولة وكفاءة النظام الضريبي، حيث يختلف هذا الأخير من دولة إلى أخرى تبعاً للنظام الإقتصادي القائم في الدولة، كما يتغير في الدولة الواحدة عبر الزمن مع تغير أوضاعها الإقتصادية.

ففي الدول الرأسمالية المتقدمة يعتبر النظام الضريبي أداة مالية بغرض تمويل الإنفاق العام دون الحد من الابتكار وحوافز الإنتاج، وتلجأ الدولة في إلى الضريبة في حدود ضيقة، أما في الدول النامية فيهدف إلى بناء التنمية الشاملة، كما أنه يتميز بعدم المرونة و بالتالي لا يحقق العدالة الضريبية.

ويعتبر أهم مشكل يعاني منه النظام الضريبي هو التهرب الضريبي بمختلف أشكاله وأنواعه، ويرجع ذلك إلى غياب العدالة الضريبية وغياب الثقافة الضريبية، ومختلف الأسباب النفسية والاجتماعية والسياسية.

وقد منح التشريع الجبائي الجزائي للمكلف والإدارة الجبائية حقوقاً و ضمانات بغرض السير الحسن لمختلف العمليات الجبائية المتعلقة بالتصريح والتحصيل، كما تتعدد أساليب الدولة المخولة في الحد من التهرب الضريبي ومن بين هذه الأساليب التحقيق المحاسبي الذي تقوم به الإدارة الضريبية عن طريق فحص مختلف الوثائق والدفاتر والمستندات الخاصة بالمكلف والتحقيق فيها بمختلف الوسائل القانونية والجبائية بغرض الكشف عن مختلف الأعمال التدليسية والتجاوزات والإغفالات التي من شأنها أن تؤثر سلباً على الحصيلة الضريبية

ويمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة على النحو التالي:

ما مدى مساهمة أساليب التحقيق المحاسبي في ضبط التهرب الضريبي؟

هذه الأسئلة الرئيسية تتفرع إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهو التحقيق المحاسبي وما الهدف منه؟

- هل يجب إخضاع كل المكلفين بالضريبة لعملية التحقيق المحاسبي؟

- كيف يتم إكتشاف التهرب الضريبي من خلال التحقيق المحاسبي؟

-الفرضيات:

للإجابة على التساؤلات السابقة يمكن طرح الفرضيات التالية:

- يساهم التحقيق المحاسبي في زيادة الحصيلة الضريبية لمصلحة الخزينة العمومية.

- يتوفر التحقيق المحاسبي على وسائل كافية لفحص الوثائق والمستندات المحاسبية والتأكد من صحتها ومصداقيتها.

- حصيلة التهرب الضريبي متوقفة على كفاءة وفعالية التحقيق المحاسبي.

- بالرغم من فعالية التحقيق المحاسبي إلا أن التهرب الضريبي مازال قائما ومستمر.

أسباب إختيار الموضوع.

أهم الأسباب التي دفعتنا إلى إختيار هذا الموضوع ما يلي:

- التعرف على طرق وإجراءات الرقابة الجبائية المطبقة في الجزائر.

- إرتباط الموضوع بمقياس المحاسبة، والذي هو ضمن التخصص.

- التعرف على أسباب لجوء المكلفين إلى التهرب من الضريبة.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة إعطاء الأسباب الرئيسية المؤدية إلى التملص من الضريبة.

- إبراز مختلف الآثار سواء الإقتصادية أو الإجتماعية المترتبة عن هذه الظاهرة.

- توضيح مختلف العراقيل والصعوبات التي تعترض التحقيق المحاسبي.

أهمية البحث:

تتمل أهمية البحث في كون الضرائب أهم المصادر التمويلية التي تعتمد عليها الدولة في تزويد الخزينة العمومية بالمبالغ التي تحتاجها؛ وإبراز دور التحقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، الذي يعتبر أهم العقوبات التي تواجهها الدولة، مما يستدعي الحد منها.

حدود الدراسة:

تنقسم حدود الدراسة إلى ثلاث حدود وهي:

-الحد الموضوعي: التعرف على أساليب التحقيق المحاسبي في ضبط التهرب الضريبي.

-الحد المكاني: تمت الدراسة في مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت، تحديدا في مصلحة البحث والتحقيق.

-الحد الزماني: تضمنت الدراسة التحقيق في ملف جبائي خاص بأحد المكلفين من الفترة 2013-2016

خاص بالتحقيق المحاسبي.

-منهج البحث والأدوات المستخدمة:

-منهج البحث

قمنا في دراستنا بالإعتماد على المنهجين الوصفي والتحليلي، حيث تم التطرق لمختلف الجوانب النظرية لكل من الضريبة، النظام الضريبي، والتهرب الضريبي؛ وعرض أهم الأجهزة المخولة بعملية التحقيق الجبائي، والأساليب المنتهج من طرف إدارة الضرائب.

كما تم إستخدام منهج دراسة حالة بمركز الضرائب لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وذلك بالإعتماد على بعض المعلومات المتحصل عليها من مصلحة البحث والتحقيق.

-الأدوات المستخدمة:

تم الإعتماد في دراستنا على مختلف القوانين الجبائية، خاصة قانون الإجراءات الجبائية ومختلف المراسيم المتعلقة بالرقابة الجبائية، وميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق.

-المقابلات الشخصية مع موظفي مركز الضرائب.

-أسلوب المسح الكتابي: والتعرف على مختلف البحوث والدراسات المرتبطة بالموضوع.

الدراسات السابقة:

-عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2013-2014. تناولت هذه الدراسة الآثار الإيجابية للسياسة الضريبية على مختلف أبعاد التنمية المستدامة سواء الاجتماعية والاقتصادية، إضافة إلى دراسة النظام الضريبي وعلاقته بالنظم الأخرى.

-لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاسها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة إبي بكر بالقائد، سطيف، كلية الإقتصاد والتسيير وعلوم تجارية، 2011-2012. حيث تضمن هذا البحث إظهار مختلف الأساليب والسياسات لمواجهة هذه الظاهرة والحد منها، وتحديد العلاقة بين التهرب الضريبي والإقتصاد غير الرسمي.

وتوضيح الأسباب الحقيقية وراء لجوء المكلفين إلى التهرب الضريبي.

-حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على سياسة الإستثمار في المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة مُجَد بوضياف المسيلة، كلية الإقتصاد وعلوم التسيير 2005-2006. تضمنت هذه الدراسة العلاقة التي تربط الضريبة بالإستثمار والتحفيزات الضريبية التي منحتها الجزائر لتشجيع المؤسسات على الإستثمار والتوسع.

-سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، جامعة مُجَد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011-2012. حيث تطرقت هذه الدراسة إلى دور الرقابة الجبائية وما تسفر عنه من إكتشاف الأخطاء وإحباط الكثير من محاولات الغش والتظليل التي يمكن أن تعتري المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة.

-غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة مُجَّد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، 2015-2016. وكانت هذه الدراسة قد تناولت الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي وإبراز دور الرقابة الجبائية في التقليل من هذه الظاهرة.

-عبد القادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للتهرب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة مُجَّد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، 2016-2017. وتهدف هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب كسبب للرقابة الجبائية ودراستها من خلال إطارها النظري والتطبيقي، إضافة إلى التطرق إلى مراحل وإجراءات عملية التحقيق المحاسبي.

-لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في تدعيم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة مُجَّد خيضر، بسكرة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010-2011. تضمن هذا البحث مكانة الضريبة في الإقتصاد الوطني وفي تمويل الخزينة العمومية، وتوضيح الآليات التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية لتحقيق أهدافها حيث أنها تعتبر وسيلة ردعية ووقائية في آن واحد.

صعوبات الدراسة:

لاشك في أن إنجاز أي بحث لا يخلو من الصعوبات، وفي ما يلي أهم الصعوبات التي تعرضنا لها ما يلي:

-صعوبة إجراء المقابلة مع بعض موظفي إدارة الضرائب، والحصول على المعلومات اللازمة والكافية، محتجين في ذلك بسرية الوثائق والمعلومات.

-نقص بعض المراجع المهمة في الفصل الثاني، مما جعلنا نعتمد بشكل أكثر قانون الإجراءات الجبائية، والمراسيم التنفيذية.

تقسيمات الدراسة:

لمعالجة هذا الموضوع قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى جانبين، جانب نظري وجانب تطبيقي، بحيث:

- **الفصل الأول:** هو فصل تمهيدي تم فيه عرض أهم المفاهيم الأساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي، وتم تصنيف ذلك في ثلاث مباحث، بغرض إعطاء نظرة شاملة حول الموضوع.

-الفصل الثاني: قمنا فيه بعرض الجوانب النظرية للرقابة الجبائية، وإطارها القانوني والتنظيمي، إضافة إلى التحقيق المحاسبي بمختلف شروطه وإجراءاته.

تمهيد:

إن الموارد الجبائية تلعب دورا هاما في تغطية أعباء الدولة مما جعلها المورد الرئيسي الذي يعتمد عليه من أجل تحقيق أهداف عديدة، بالإضافة إلى الدور الذي تلعبه الضرائب في تمويل الخزينة العمومية، فهي تعتبر أيضا أداة ضبط فعالة يمكن من خلالها مراقبة الأنشطة الاقتصادية المختلفة.

ومن هذا المنطلق أصبحت الموارد الجبائية محل إهتمام الفكر الاقتصادي في كل دول العالم سعيا إلى وجود حلول إيجابية لتغطية الأعباء الداخلية.

وعليه قمنا في هذا الفصل إلى عرض أهم جوانب الضريبة والتهرب الضريبي، فقمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث

- المبحث الأول: عموميات حول الضريبة.
- المبحث الثاني: مدخل إلى النظام الضريبي.
- المبحث الثالث: ماهية التهرب الضريبي.

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

تحتل دراسة الضرائب مكانة خاصة في علم المالية العامة بدورها الرئيسي في تحقيق أغراض السياسة المالية، ولقد إزداد الإهتمام بالضرائب بصورة ملحوظة، سواء من جانب الفكر المالي أو بسبب ما تركه من بصمات على جوانب الحياة المختلفة في الدولة، لذا فإن دراسة الضرائب تتطلب تناول عدة جوانب لموضوعات تتنوع بتنوع مختلف الضرائب

المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها

لقد تعددت تعريف الضريبة، و لذلك فإنه من الصعب إعطائها تعريف وحيد و دقيق، و ذلك بسبب إختلاف علماء الاقتصاد في تحديد طبيعة الضريبة.

أولا-تعريف الضريبة .

حاول الكثير من علماء المالية العامة إعطاء تعريف للضريبة فكانت أغلب التعاريف متشابهة ومن أهم هذه التعاريف نذكر منها مايلي:

التعريف الأول: هي اقتطاع مالي ونهائي من المال محدد سلفا، ودون مقابل يقع على كاهل الذمة المالية لبعض الجماعات والأفراد من أجل تحقيق نفع عام وتغطية النفقات العامة.¹

التعريف الثاني: هي فريضة إلزامية وليست اختيارية تحصل من طرف الأشخاص كل بقدر استفادته من الخدمات العامة التي تقدمها الحكومة لأفراد شعبها.²

التعريف الثالث: الضريبة فريضة مالية إلزامية تفرضها الدولة وفق القانون أو تشريع معين وتحصل من المكلفين، لتتمكن الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها.³

التعريف الرابع: عرفها الباحث عبد الأمير بأنها "عبارة عن الجزء المقتطع من الدخل القومي ككل و من مداخيل الافراد بمناسبة انتاج الدخل أو توزيعه أو إنفاقه، أو على الثروة و تداولها و إنفاقها".⁴

¹ - بن اعمار منصور، الرسم على القيمة المضافة، طبعة الثانية، دار الهومة، الجزائر، 2011، ص17.

² - خبابة عبد الله، اساسيات في الاقتصاد والمالية العامة، دون طبعة، مؤسسة شباب الجامعة، 2009، ص132.

³ - عبد الناصر نور، نائل حسن عدس وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دون طبعة، دار الميسرة، عمان، 2008، ص13.

⁴ - قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة، طبعة الثانية، دار الهومة، الجزائر، 2011، ص12.

و من خلال كل التعاريف السابقة الذكر يمكن أن نقول أن الضريبة هي مبلغ من النقود تفرضه الدولة سواء على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، و ذلك بهدف تمويل الخزينة العامة للدولة .

ثانيا- خصائص الضريبة .

من خلال التعاريف السابقة يمكن تحديد خصائص الضريبة كمايلي:

1- الضريبة مبلغ نقدي:

الأصل في الضريبة أنها مبلغ من النقود، وهذا هو الحال في العصر الحديث، فإن تم استيلاء الدولة على مال غير نقدي خرج الأمر من نطاق الضريبة، وهو أمر لا يتم إلا في حالات إستثنائية كالدفاع الوطني عن الدولة لتمويل نفقات الحرب، كما لا يعد تقديم الخدمات الإجبارية كالخدمة العسكرية ضريبة.¹

2- الضريبة فريضة جبرية:

فالدولة هي الجهة الوحيدة المخولة بفرض الضريبة ويتم ذلك بقانون وبصفة جبرية، بمعنى أن المكلف ليس حرا في دفعها من عدمه بل هو ملزم بالدفع وإن إمتنع عن ذلك يعتبر متهرب من الضريبة بنص القانون.²

3- الضريبة تدفع بصورة نهائية:

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أية فوائد عنها وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عنه.³

4- الضريبة تدفع بدون مقابل:

فالمكلف يقوم بأدائها على أساس مساهمته في المجتمع، وباعتباره عضوا في جماعة وليس باعتباره ممولا في الضرائب وعلى هذا فإنه يبدو منطقيا أن يساهم في تغطية أعباء الدولة التي تحمي الجماعة وتشرف عليهم.⁴

¹ - عادل فليح علي، المالية العامة والتشريع الضريبي، طبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2007، ص92.

² - طارق الحاج، المالية العامة، طبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، 1999، ص47.

³ - سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2009، ص119.

⁴ - أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، طبعة الثالثة، دار الثقافة، الأردن، 2000، ص147.

5- الضريبة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها:

تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة، ويتمثل هدف الحصيلة الهدف الدائم والرئيسي لأنه يوفر للدولة الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وزيادة أعبائها التي تحقق منافع عامة للمجتمع في مجموعه، كما أنها تحقق التوازن الإقتصادي بين حقوق الخزانة العامة وحقوق الأفراد ودورها الأساسي في تحقيق العدالة الإجتماعية وعدالة توزيع الدخل وتقليل التفاوت في الدخل بين فئات المجتمع عن طريق الضرائب التصاعدية، وتعتبر هذه الخاصية مبدأ دستوريا نص عليه إعلان حقوق الإنسان والمواطن الذي أصدرته الثورة الفرنسية عام 1789، والذي لم يعد هناك حاجة في العصر الحديث على النص عليه صراحة، إذ أنه يعد من المبادئ الدستورية العامة المستقرة الواجب إتباعها بغض النظر عن وجود نص تشريعي من عدمه.¹

المطلب الثاني: تصنيفات الضرائب.

يتم تصنيف الضرائب اعتماد على مجموعة من المبادئ والمعايير المتعلقة بفرضها وتحصيلها، وكذلك حسب التفاوت في آثارها الإجتماعية والإقتصادية، ومن أهم هذه التصنيفات نذكر مايلي:

أولاً: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

1- مفهوم الضرائب المباشرة:

هي التي تستقر بصورة نهائية على عاتق المكلف، دون أن يكون باستطاعته نقل عبئها إلى غيره أي أنها تستوفى من المكلف مباشرة دون دخل أي وسيط مثل الضريبة على الرواتب والأجور.²

1-1- مزايا وعيوب الضرائب المباشرة.

- المزايا

تتميز بالاستقرار النسبي والانتظام، حيث لاتعكس التقلبات الإقتصادية إلا في أضيق الحدود، كما تمكن الاستقرار لإدارة الضرائب ومعرفة مقدار مصرح الضريبة وسهولة تقديره، وهي واضحة بصورة تمكن الدولة من رفع سعرها عندما ترى ما يبرز ذلك، كما تتوفر فيها قاعدة الملائمة بصورة أكثر مما تتوفر في الضرائب الغير مباشرة، مما يجعلها أكثر عدالة

¹ - سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، دون طبعة، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية، 2009، ص 119.

² - حميد بوزيدة، جباية مؤسسة، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 18-19.

كما يمكن إقتطاعها من المصدر فيدفع للعمال فقط أجورهم الصافية.

- العيوب

تتميز بأنها شديدة الوضوح مما يجعل المكلف بما يقبلها بصعوبة، الأمر الذي يدفع بعض المكلفين إلى التلاعب بالتصريحات الضريبية أو التهرب من دفعها، كما أن إثباتها لا يعكس حالة الإنتعاش الإقتصادي إلا ببطئ، الأمر الذي يفوت على الخزينة العامة فرصة الإستفادة من ذلك الإنتعاش، و لا تتصف الضريبة المباشرة بصفة العمومية مما يؤدي إلى إعفاء بعض الفئات منها، الأمر الذي يؤدي إلى إنخفاض حصيلتها.¹

2- أنواع الضرائب المباشرة: تنقسم الضرائب المباشرة إلى ضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال .

2-1- الضرائب على الدخل: وتتمثل في تلك الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاء لها، أي أن المادة الخاضعة

للضريبة هو الدخل الذي يتولد للأشخاص وتنقسم إلى :

- ضريبة نوعية: هي تلك الضرائب التي تفرض على الدخل حسب نوع المصدر مثل الرواتب والأجور، ومصدر دخل العقار(نقل الملكية) وأرباح الأسهم و السندات، أو يكون مختلطاً مستمداً من الدخل ورأس المال معاً، كالأرباح التجارية والصناعية وأن لكل نوع من هذه الضرائب تشريعه الخاص الذي تفرض الضريبة بموجبه.

- الضريبة العامة على الدخل: ويفرض هذا النوع من الضرائب على مجموع الدخل مهما اختلفت وتعددت مصادره وتمتاز بأنها تتناسب مع المقدرة الاقتصادية للمكلف، لأن مجموع دخل الشخص يعتبر تعبيراً صادقاً عن مقدرته الاقتصادية، كما أنها تراعي الظروف الشخصية الاجتماعية للمكلف.

2-2- الضرائب على رأس المال: هي تلك الضرائب التي تتخذ من رأس مال الأشخاص وعاء لها، أي ما يملكه

الشخص في لحظة معينة من أصول مختلفة الأنواع حيث تقسم إلى:

- الضريبة السنوية: وتأخذ مجموع القيمة السنوية لثروة الفرد وعاء لها.

- الضريبة الاستثنائية: وهي الضرائب التي تفرض في الظروف الاستثنائية مثل الحروب لمواجهة نفقاتها.

- الضريبة على مجموع التركة: وهي الضريبة التي تفرض على ثروة الفرد في لحظة زمنية في حالة الوفاة.²

¹ - بن اعماره منصور، الضريبة على أرباح الشركات، طبعة الثانية، دار الهومة، الجزائر، 2011، صص 34-35.

² - طلال مجّد علي الحجاوي، هيثم علي مجّد العنكي، المحاسبة والتحاسبات الضريبي، طبعة الثانية، دار الكتب موزعون وناشرون، العراق، 2014، صص 32-33.

3- مفهوم الضرائب غير المباشرة

هي ضرائب ورسوم تفرض بصورة غير مباشرة على الأفراد نتيجة إستهلاك المواد والسلع والخدمات، ولا يدفع فيها المدين الضرائب بنفسه ولكن عن طريق الوسيط، ولا يحق الطعن فيها، وتنقسم إلى نوعين الضرائب على الإستهلاك والضرائب على التداول.¹

جدول رقم (1-1) : يوضح مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة.

المزايا	العيوب
1-سهولة دفعها من طرف المكلف، لأنها تختفي في سعر السلعة.	1-حصيلتها ضئيلة وقليلة لاسيما في فترة الركود الإقتصادي.
2-على خلاف الضريبة المباشرة، فإن الضرائب غير المباشرة تتميز بحصيلتها الوفيرة خاصة في فترة الإنتعاش الإقتصادي.	2-مكلفة من حيث مراقبتها وتحصيلها، خاصة بالنسبة للضريبة على الإنتاج.
	3-عدم التناسب مع المقدرة التكليفية للممول، فهي عادة ما تفرض على السلعة الضرورية، ولهذا تكون أكثر ثقلا على الطبقة الفقيرة.

المصدر: مُجَدِّ الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، دون طبعة، دار العلوم، الجزائر، 2003 ص ص 68-69.

3-1- تقسيمات الضرائب غير المباشرة.

3-1-1-الضرائب على التداول: هي التي تفرض عند حصول واقعة إنتقال الشيء من ملكية شخص لشخص آخر مثل رسوم التسجيل، ويرى البعض أنها ضريبة أيلولة الشركات هي ضريبة على التداول، كما يرى البعض الأخر أنها ضريبة مباشرة على رأس المال.

3-1-2- الضرائب على الاستهلاك: وتنقسم إلى:

-ضرائب جمركية: تفرض على السلعة المستورة أو المصدرة، ولا تفرض الضريبة على السلع الضرورية لأنها تستخدم المساواة في التضحية بين أفراد المجتمع، حيث يدفع كل فرد قدرا واحدا من الضريبة سواء كان قادر أو عاجزا .

¹ - بن اعماره منصور، مرجع سبق ذكره، ص.32

وقد تفرض بقصد تطبيق سياسة الحماية بهدف تشجيع الصناعة المحلية، وقد تلجأ إليها الدولة بقصد إعاقة السلع المحلية عن التصدير أو التخفيف من حجم الصادرات.

-الضرائب على الإنتاج: ويطلق عليها رسوم الإنتاج وتفرض في أي مرحلة سواء التصنيع أو الانتاج، حيث يدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر بيع الوحدة المستهلكة .

3-1-3-الضريبة على المبيعات: تفرض على السلع الصناعية المستوردة والمصنعة محليا وعلى مجموع الخدمات ويستثنى من ذلك السلع المعفاة المنصوص عليها في قائمة الاعفاء، وقد فرضت لتحل محل الضريبة على الإستهلاك.¹
ثانيا: الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة.

1- مفهوم الضريبة الوحيدة:

يقصد بها أن تفوم الدولة بفرض ضريبة واحدة رئيسية وإلى جوارها بعض الضرائب قليلة العدد ضئيلة الأهمية، أو على ضريبة واحدة لا تفرض سواها.

وأول من نادى بها (VUBEN) سنة 1907 حيث دعى إلى إستبدال الضرائب القائمة بضريبة واحدة تفرض بسعر نسبي واحد مقدار 10 % تتخذ وعاء لها نتاج الأراضي الزراعية والمنازل والمصانع وأخيرا دخل العمل، وأعتبر الضريبة المقترحة هي ضريبة أساسية تقوم بجانبها بعض الضرائب القانونية كالضريبة الجمركية .
كما أن العديد من العلماء الإقتصاد لم يتفقو فيما بينهم حول وعاء هذه الضريبة، وهذا ناتج عن عدم إتفقاهم على تحديد معدل أكثر دلالة على النشاط الإقتصادي.

1-1-مزاي وعيوب الضريبة الوحيدة :

-المزايا :

تتميز بالبساطة والسهولة وقلة نفاقاتها وكذلك تمكن المكلف من المعرفة الدقيقة لما يقع عليه من عبء مالي، وأكثرها عدالة ولا تؤدي إلى التدخل في الأوجه المختلفة للنشاط الإقتصادي وهي بذلك الضريبة أقرب إلى الحياد .

¹-عبد الناصر نور وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص18-19.

- العيوب :

- قليلة الحصيلة لأنها تصيب فقط أنشطة إقتصادية معينة بحيث لا يمكنها مقابلة الزيادة للنفقات العامة ؛
- إرتفاع سعرها مما يؤدي للتهرب منها ؛
- هذه الضريبة تخرج عن مبدأ العدالة ومبدأ العمومية لأنها تفرض على نوع معين من الأنظمة الإقتصادية ؛¹

2- مفهوم الضرائب المتعددة :

والمراد بها أن تعتمد الدولة على أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون، وقد لجأت الدولة إلى الأخذ بها على أن لا يكون هناك إفراط في التعدد، لأن المطلوب هو التعدد المعتدل فلا ضريبة واحدة ولا ملغاة في التعدد لأن الملغاة تؤدي إلى الشك في النظام الضريبي وعرقلة سير النشاط الإقتصادي وتتميز بمايلي :

- أكثر ملائمة لأنها تفرض بأسعار معتدلة، وتقلل حالات التهرب من دفعها ؛
- وفرة في التحصيل، و يوزع هذا النظام عبء الضرائب فيقلل شعور المكلف بوطأة مايدفعه ؛
- الأخطاء فيها يصلح بعضها البعض على العكس من الضريبة الواحدة إذ يعتبر خطأ السلطات المالية أشد وطأة ؛
- وعليه نظرا للعيوب الكثيرة في نظام الضريبة الواحدة يمكن الأخذ بنظام وسط بين الضرائب المتعددة والوحيدة بحيث يكمل كل منها الآخر كأن تفرض ضريبة أساسية على الدخل مثلا وإلى جانبها بعض الضرائب النوعية على الأموال ويرجع ذلك إلى طبيعة النظام السياسي والإقتصادي والإجتماعي للدولة.²

ثالثا: الضرائب الموحدة والضرائب النوعية.

الضرائب الموحدة هي التي تفرض على مجموع الدخل الصافي أما الضريبة النوعية فهي ضريبة تخص فقط نوع من أنواع المداخيل.

1- مفهوم الضرائب الموحدة: يقصد بها كل الإيرادات التي يحصل عليه الممول من مصادر الدخل والثروة في وعاء

واحد ويفرض عليه سعر معين ، وتسمى أيضا الضريبة العامة على الدخل لأنها تفرض على مجموع الدخل الصافي بعد

¹ - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد، الأردن، 2008، ص ص 33-34

² - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص35.

إستبعاد تكلفة الحصول عليه.

1-1- مزايا وعيوب الضرائب الموحدة:

-المزايا:

- سهولة في التحصيل، وإعطاء صورة واضحة عن مجموع الدخل وبإمكانها أن تحقق العدالة الإجتماعية ؛
- أكثر ملائمة لأنها تمكن الممول من معرفة الضريبة المستحقة بسهولة ؛

-العيوب:

- عدم ملائمتها لأنها تمكن الدولة من توزيع الضريبة بما يحقق أهداف المجتمع الإجتماعية والإقتصادية ؛
- عدم المرونة وإنخفاض حصيلتها، وشعور الممول بثقل عبئها مما يؤدي إلى التهرب الضريبي ؛
- تتطلب درجة كبيرة من الوعي الضريبي لدى المواطنين، ودرجة مناسبة من الشفافية والتعليم، وجهاز ضريبي على مستوى عال من الكفاءة الإدارية.¹

2-الضرائب النوعية: : تعني فرض ضريبة مستقلة على كل نوع من أنواع الدخل، وهي تفرض على كل مصدر من

مصادر الإيرادات والدخل الذي يحصل عليه الممول .

1-2- مزايا وعيوب الضرائب النوعية.

-المزايا:

- وفرة في التحصيل خاصة في الدول النامية والمتخلفة التي يكثر فيها التهرب الضريبي ؛
- القدرة على تنوع المعاملة الضريبية ؛
- الحد من التهرب الضريبي، حيث أن تهرب الممول من دفع إحدى الضرائب النوعية على الدخل لا يؤدي إلى تهربه

¹ - عبد المطلب عبد الحميد، إقتصاديات المالية العامة، دون طبعة، الدار الجامعية، القاهرة، 2004، ص 257-259.

من سداد الضرائب النوعية الأخرى ؛

- العيوب:

- إن تعدد الضرائب النوعية قد يؤدي إلى فرض أكثر من ضريبة على عنصر واحد من عناصر الدخل، فقد تفرض الضريبة على الأرباح التجارية باعتبارها شخصا قانونيا مستقلا بذاته، ثم فرض ضريبة أخرى على الأرباح الموزعة ؛
- صعوبة تحقيق العدالة الضريبية، فهي تعجز عن تناول مركز الممول مما قد يؤدي إلى إستحالة معاملة الممولين المتماثلين معاملة واحدة.¹

رابعا: الضريبة النسبية والتصاعدية.

1- الضريبة النسبية:

يقصد بها النسبة المؤوية الثابتة للإقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة، ويتغير بتغير قيمتها ومثال ذلك الضريبة على أرباح الشركات، حيث يفرض عليها معدل ثابت يقدر بنسبة 30% بحيث أن هذا المعدل لا يتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة.

2- الضريبة التصاعدية:

تفرض بمعدلات مختلفة، باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح، أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة المادة الخاضعة لها وتنقسم إلى:

1-2- التصاعدية الإجمالية: يقصد بها أن يقسم المكلفون بالضريبة إلى شرائح حسب مستوى الدخل، ويطبق على كل شريحة معدل ضريبة واحد فقط، بحيث يكون متناسب مع كل شريحة من هذه الشرائح وذلك بالنظر إلى دخل المكلفين بالضريبة، كما أن تطبيق هذا النظام جد قاس ويعود إلى حالة اللامساواة، وعلى هذا الأساس يجذب إستخدام طريقة التصاعدية بالشرائح.

¹ - عبد المطلب عبد الحميد، سبق ذكره، ص259

2-2-التصاعدية بالشرائح: في هذه الطريقة يقسم دخل المكلفين بالضريبة إلى عدة أجزاء أو شرائح، حيث أنه يفرض على كل شريحة ضريبة بمعدل معين، ويرتفع هذا المعدل بإرتفاع الشرائح إلى الأعلى، وحسب هذا الأسلوب لا ينظر إلى الدخل الإجمالي وإنما يأخذ بعين الإعتبار تقسيم الدخل إلى شرائح، ويعتبر هذا الأسلوب أكثر الأساليب تطبيقاً من الناحية العملية.¹

المطلب الثالث : قواعد الضريبة .

يقصد بالقواعد العامة للضريبة، الأسس والمعايير التي يتعين على المشرع المالي أخذها بعين الإعتبار، عند وضع النظام الضريبي أو تعديله، ويعتبر المفكر الإقتصادي "آدم سميث" أول من صاغ مجموعة متماسكة من القواعد في مؤلفاته "ثروة الأمم" وهي العدالة واليقين والملائمة في الدفع و الإقتصاد في التحصيل.

1- قاعدة العدالة :

والتي تقتضي بوجوب توزيع عبء الضريبة توزيعاً عادلاً بين المواطنين، ويتحقق ذلك بمراعاة المقدرة التكليفية لكل منهم مع ضرورة إعفاء أصحاب الدخول المنخفضة من أجل أداء الضريبة، بالنسبة لحد الكفاف والأعباء العائلية بما يتناسب ومستوى المعيشة في المجتمع.

2- قاعدة اليقين :

وذلك بوجود تنظيم جباية الضريبة وفقاً لقواعد محددة و واضحة لا غموض فيها لكل من المكلف والإدارة التي تتولى الجباية، سواء بالنسبة لأسس التي تحدد قيمتها أو مواعيد و أساليب تحصيلها.²

بحيث تتطلب قاعدة اليقين أمرين من التشريعات:

- أن تكون التشريعات الضريبية واضحة المعالم، بحيث يفهمها عامة الناس دون عناء أو إلتباس، فصياغة القانون الضريبي تلعب دوراً رئيسياً في نجاح أو فشل أي نوع من الضرائب ؛

- أن تجعل الدولة في متناول جميع المكلفين، جميع القوانين الضريبية وما تنفرع عنها قرارات ولوائح وتعليمات، وذلك

¹ - محمد عباس محرز، إقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، صص 232-234.

² - عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الأقتصاد والمالية العامة، طبعة الأولى، دار الزهران، الأردن، 2012، صص 239.

عن طريق النشر والإيضاح في الجريدة الرسمية أو بإحدى وسائل النشر الأخرى.¹

3- قاعدة الملائمة في الدفع :

تقتضي هذه القاعدة أن يكون للضريبة معاد الدفع مناسب وملائم للقدرة المالية للمكلف، و التخفيض قدر المستطاع من وقع ثقلها ودفعها، وهذا يعني أن جباية الضريبة وتحصيلها يكون في وقت لاحق على حصول الدخل وبدون تعسف أو تحكم و التخفيض قدر الإمكان من وطئتها.

وهذا المبدأ يقضي بموجبه تنظيم مواعيد الضريبة وطريقتها و إجراءاتها بالقدر الذي يتلائم مع أحوال الممول، بحيث يستوجب فرض الضريبة وتحصيلها في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على الثروة وهو ما ذهب إليه حكام الشريعة الإسلامية أثناء فرضها مثل العشور .

4- قاعدة الإقتصاد في التحصيل :

يراد بها أن ما يصرف من النفقات يجب أن يكون ضئيلاً ومتدنياً إلى أقصى حد ممكن مقارنة بحصيلتها، فلا خير في ضريبة تكلف جبايتها نسبة عالية أو جزء كبير من حصيلتها.²

وقد أضاف كتاب المالية للمحدددين إضافة إلى القواعد التي وضعها آدم سميث مايلي:

-قاعدة الثبات: يقصد بها أنه لا تتغير حصيللة الضرائب تبعاً للتغيرات التي تطرأ على الحياة الإقتصادية، وخصوصاً في أوقات الكساد وذلك أن حصيللة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب إزدياد دخول والإنتاج، بينما تقل عادة في الكساد مما يعرض السلطات العامة للمضايقة المالية الكبيرة بالنسبة لمسؤوليتها التي تزداد في هذه الأوقات.

-قاعدة المرونة: يقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوباً من الناحية الإلزامية قدر الإمكان بتغير في الحصيللة الضريبية في نفس الإتجاه، أي تزداد حصيلتها نتيجة لإزدياد معدلها مع عدم إنكماش وعائها ومن ثم إنخفاض حصيلتها.³

¹ - فاطمة السويسي، المالية العامة موازنة الضرائب، دون طبعة، المؤسسة الحديثة للكتاب طرابلس، لبنان، 2005، ص85.

² - بن اعمار منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، طبعة الثانية، دار الهومة، الجزائر، 2011، ص27.

³ - حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره، ص ص10-11.

المبحث الثاني: مدخل إلى النظام الضريبي

إن تحريك العجلة الإقتصادية بالإضافة إلى التنمية الإقتصادية لن يكون إلا من خلال توفير جو ملائم، من أجل خلق وجلب الإستثمارات لكي يكون هناك إستقرار سياسي وإجتماعي مع توفير نظام ضريبي واضح وفعال وغير مبهم ويكون له القدرة على كسب رضى المكلفين.

المطلب الأول: مفهوم وأركان النظام الضريبي

يهدف النظام الضريبي إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية، وهو يختلف من دولة لأخرى، ويتشكل حسب الظروف الإجتماعية والسياسة والإقتصادية السائدة في البلد.

أولاً: مفهوم النظام الضريبي

يتشكل النظام الضريبي من مجموعة من المبادئ والظروف التي تسود المجتمع، وللنظام الضريبي عدة تعاريف أهمها:

-**التعريف الأول:** يعتبر النظام الضريبي مجموعة الضرائب التي يراد إختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن معين لتحقيق أهداف السياسة الضريبة التي إرتضاها ذلك المجتمع، والنظام الضريبي بحكم كونه مجموعة من الضرائب لا بد وأن يصمم على هدى من تلك المبادئ والقواعد العلمية التي قدمتها لنا نظرية المالية العامة.¹

-**التعريف الثاني:** هو مجموعة من الضرائب التي يراد إختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبة و التي إرتضاها ذلك المجتمع، والنظام الضريبي بحكم كونه مجموعة من الضرائب لا بد وأن يصمم بالإعتماد على تلك المبادئ والقواعد التي قدمتها لنا نظرية المالية العامة، حيث أن النظام الضريبي يعتبر الترجمة العملية للسياسة الضريبة.²

-**التعريف الثالث:** هو مجموعة القواعد التشريعية والإقتصادية والسياسية والإجتماعية والثقافية والإدارية التي يؤدي تفاعلها وتأثيرها المتبادل إلى تحقيق أهداف المجتمع، كما يعتبر الكيان الضريبي بمثابة تركيبة من مجموعة الضرائب المفروضة في وقت معين وفي بيئة إجتماعية معينة.³

¹- عبد الحميد دراز، النظم الضريبية، دون طبعة، دار الجامعية، لبنان، 1993، ص22.

²- خلاصي رضا، النظام الجزائري الحديث، الطبعة الثانية، دار الهومة، الجزائر، 2006، ص25.

³- عبد العزيز علي السوداني، البناء الضريبي مدخل تحليل النظم، دون طبعة، الدار الجامعية، مصر، 1996، ص22-23.

ثانيا: أركان النظام الضريبي.

يقوم النظام الضريبي في مفهومه الواسع على ركنين أساسيين هما الهدف والوسيلة، وللذان يمكن توضيحهما فيما يلي:

1- الهدف:

يسعى النظام الضريبي إلى تحقيق أهداف محددة وهي نفسها أهداف السياسة الضريبية، والتي تحددها وفق سياستها الاقتصادية، لذلك تختلف هذه الأهداف من دولة إلى أخرى، فههدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة يمكن إعتباره أنه إحدى المصادر الرئيسية للتمويل، وكذلك وسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وكذا توجيه النشاط الاقتصادي نحو إتجاه معين، كما يتخذ التدخل الضريبي صورا عديدة منها مايقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين مختلف النشاطات الاقتصادية لتشجيع بعضها دون الأخرى، وكذا من خلال إعادة توزيع الدخل، حيث تستقطع الدولة جزءا من الدخل والثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة أو تقرير إعانات عائلية لفائدة أصحاب الدخل المحدودة، وأما في الدول النامية فإن أهداف النظام الضريبي تكمن في الإستثمار والإدخار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الإستهلاكي الزائد وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية.¹

2-الوسيلة:

يرتكز النظام الضريبي على وسيلتين لتحقيق أهدافه و التي تندرج ضمن عنصرين هما²:

2-1-العنصر الفني: هو مجموعة الضرائب المختلفة في بلد معين و زمن معين، و يتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية في الضرائب المختلفة في إطار القانون الضريبي الذي يتركز على سيادة الدولة في فرض الضرائب عن طريق التشريع الضريبي و مساهمة ممثلي الشعب في إقراره من خلال البرلمان .

2-2-العنصر التنظيمي: إن الضريبة تتواجد ضمن الميزج الضريبي المتشعب، مما يقتضي التنظيم إداري يتمثل في مهمة الربط و التحصيل، و يزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقدالكيان الضريبي، و تبرز أهمية العنصر التنظيمي عند

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة، الجزائر، 2001، ص20

² - عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013-2014، ص23.

فرض الضريبة الواحدة و الضرائب المتعددة، أو عند تحديد عناصر وعائها، إذ يجب أن تكون هذه الضريبة متفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها، أي مراعاة التنسيق الضريبي و ذلك حفاظا على وحدة الهدف للنظام الضريبي.

المطلب الثاني: أسس النظام الضريبي

يرتكز النظام الضريبي على كل من السياسة الضريبية و التشريع الضريبي والإدارة الجبائية وهذا من أجل تحقيق مختلف أهدافه السياسية والإجتماعية والإقتصادية.

أولا: أسس النظام الضريبي:

يقوم النظام الضريبي على ثلاثة أسس رئيسية وتمثل فيما يلي:

1-السياسة الضريبية:

هي البحث في الظواهر الضريبية وكذا تحليل أوجه النشاط المالي، كما تهدف إلى تحديد وتكييف هذه المصادر لتحديد الخطط الإقتصادية وإحداث التوازن الإقتصادي وتحقيق العدالة الإجتماعية، لتوزيع الأعباء حسب القدرات والإستفادة من جميع الخدمات، وللسياسة الضريبة عدة مقومات أهمها:

1-1-قدرة الأداء الجبائي: والتي هي مردودية الضرائب في مجتمع معين، أي تحمل تكاليف تمويل الخزينة العمومية لهذه الموارد حتى لا يحدث عجز فيها، ومن ثم تلبية حاجيات المجتمع بإعادة توزيع هذه الموارد بين أفراد المجتمع.

1-2-المحيط الجبائي: وهو البيئة التي يدرج فيها، بحيث تختلف من بلد لآخر ومن دولة لأخرى، ويعود ذلك بحسب النظام الإقتصادي المطبق في الدولة، وكذا المستوى الإقتصادي لكل دولة ودرجة التقدم الإقتصادي المطبق في الدولة وكذا إلى المستوى الإقتصادي لكل دولة، وكذا درجة التقدم الإقتصادي.

1-3-الهياكل الجبائية: وهذه الهياكل تعد لتطبيق السياسة الجبائية المدرجة في القوانين الجبائية، فدرجة تطور البلد وفعالية النظام الجبائي يعتبران العنصران المحددان لهذه الهياكل.¹

إن النظام الضريبي ماهو إ لترجمة عملية للسياسة الضريبية، فإن إختلاف النظم الضريبية بين الدول لا يعني إختلاف السياسة الضريبية لهذه الدول، لأن السياسة الضريبية الواحدة من الممكن ترجمتها عمليا إلى أكثر من نظام ضريبي

¹ -خلاصي رضا، النظام الجزائري الحديث، مرجع سبق ذكره، ص62.

أو عبارة أخرى فإن النظام الضريبي الذي يصلح لتحقيق أهداف نفس سياسة ضريبية معينة لمجتمع معين قد لا يصلح لتحقيق أهداف نفس السياسة الضريبية في مجتمع آخر.

2- الإدارة الضريبية:

هي أداة لتنفيذ النظام الضريبي، كما تختص بتنفيذ القوانين الضريبية و التحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة و حقوق الممولين، و إقتراح التعديلات و التشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي الى درجات الإتقان و الإكتمال و مساعدة المجتمع على تحقيق أهدافه السياسية و الإقتصادية و الإجتماعية، و هي مزيج من العناصر الإدارية و المالية، فالإدارة الضريبية كفرع من فروع الإدارة المالية و التي بدورها جزء من الإدارة الحكومية تحتوي على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية مثل: التخطيط و التنظيم و التوجيه و الرقابة.¹

3- التشريع الضريبي:

هو عبارة عن صياغة لمبادئ و قواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين و هذا من أجل تحقيق أهدافها، و يجب أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب أمام المكلف، كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مرنة حتى تتكيف و الظروف الإقتصادية للدولة.²

المطلب الثالث: الضغط الضريبي

إن فرض وتعدد الضرائب في مجتمع معين قد يؤثر على طبيعة وسلوك أفرادها مما يؤدي إلى التهرب والغش الضريبي لذا يجب أن يكون للضغط الضريبي حدود ومعدل ضغط أمثل.

أولاً- مفهوم الضغط الضريبي:

يعتبر الضغط الضريبي مؤشراً للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الإقتصاد الوطني، و يبقى هذا المقياس من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الضريبية. كما أن الأهمية المستمدة من هذا المقياس كونه يبحث عن الإمكانيات المتاحة للإقطاعات الضريبية للوصول الى أكبر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر على الإقتصاد الوطني

¹- عبد الحميد دراز، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 19.

²- حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على سياسة الإستثمار في المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية 2005-2006، ص 22.

و ذلك بالبحث عن الأوعية الممكنة التي يفترض نموها مع النتائج المحقق على صعيد التنمية الاقتصادية، و إختيار الأسعار الملائمة

ثانيا حدود الضغط الضريبي:

يأخذ الضغط الضريبي عدة مستويات متكاملة ومتشابهة وتمثل فيما يلي:

1-المستوى الإجتماعي:

يظهر من المستحيل وضع مستوى لايمكن تحمله من الضغط الضريبي، فمقاومة الضريبة يمكن أن تجر إلى زعزعة السلم المدني هذا من جهة، ومن جهة أخرى لما تطبق الدولة ضغطا جبائيا مرتفعا يميل المكلفون إلى تهريب رؤوس أموالهم نحو دول تكون فيها مستويات الإقتطاعات منخفضة، و هو نفس الشيء بالنسبة للمؤسسات الأجنبية التي تتجنب الإستثمار في بلدان فيها معدلات الضريبة مرتفعة.

2- المستوى الإقتصادي:

عندما تقوم الدولة بتجاوز حد أو عتبة معينة في فرض الضرائب، فإنه يعتبر ذلك عامل معرقل للإقتصاد، بإعتبار أنه يمكن إستيلا ب مجمل الدخل، و لتفادي هذه الوضعية يلجأ المكلف إلى التهرب و الغش الضريبي عند التصريح بدخله أو الحد من نشاطه الإقتصادي بسبب الضغط الجبائي المفروض.¹

ثالثا: الضغط الضريبي الأمثل .

حاول الكثير من علماء الإقتصاد تحديد المعدل الأمثل للضغط الضريبي، و الذي لا يجوز تعديله، حيث نادى الفيزوقراط لأن لا يتعدى الإقتطاع الضريبي 20 % من دخل المكلف، أما عند الكلاسيك أمثال "برودون" حيث حدده بنسبة 10% و 25% من الدخل القومي عند "كولين كلارك" .

ورأى علماء المالية المعاصرون أمثال "كالدور" أن زيادة الضغط الضريبي في الدول السائرة نحو التقدم الإقتصادي بإعتباره مدى كفاءة سياسة التنمية الإقتصادية في هذه الدول، كم أن الضريبة المنخفضة بإمكانها إنعاش الإقتصاد و برفع معدلاتها تتحقق مردودية ملائمة، و لكن تعدي حد معين يعود سلبا على الموارد المالية للإقتصاد.²

¹ - حمد عباس محززي، إقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 327.

² - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 79 .

المبحث الثالث: ماهية التهرب الضريبي.

يلزم القانون الاشخاص بأداء واجباتهم الضريبية، و المتمثلة في أداء المكلف لمبلغ الضريبة، حيث تقوم الدولة بتحصيلها إلا أن المكلف قد يحاول التهرب منها، الأمر الذي يؤدي إلى حرمان الخزينة العامة من المبالغ التي يستحقها.

لذا سنتطرق في هذا المبحث الى تعريف التهرب الضريبي و أنواعه و أشكاله ، و الاسباب المؤدية اليه.

المطلب الأول: مفهوم وأنواع التهرب الضريبي.

يتعلق التهرب من الضريبة بتخلص المكلف من إلتزاماته الضريبية ، وذلك باستغلال مختلف الثغرات والفجوات سواء بطريقة مشروعة غير مخالفة للقانون أو غير مشروعة مثل التحايل والتملص والتدليس.

أولاً: مفهوم التهرب والغش الضريبي.

1-التهرب الضريبي.

للتهرب الضريبي عدة تعاريف منها:

التعريف الأول:

هي " ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعتها المنشئة، والتهرب قد يكون مشروعاً والذي يطلق عليه تجنب الضريبة، وهو الذي لا يتضمن مخالفة قانونية، أما التهرب غير المشروع هو الذي يتضمن مخالفة قانونية."¹

التعريف الثاني:

هو " تخلص المكلف من إلتزامه القانوني بعدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً، باتباع طرق وأساليب احتيالية مخالفة للقانون، ويمكن أن يتم التهرب من الضريبة قبل تقديرها باستعمال المكلف بعض الوسائل الاحتيالية بحيث لا يرتكب على المكلف أي التزام قانوني، أو بعد تقدير الضريبة، وذلك بالامتناع عن دفعها للخزينة العامة."²

¹ - عادل فليح علي، مرجع سبق ذكره، ص123.

² - جهاد سعيد خصاوية، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، طبعة الاولى، دار وائل، الاردن، 2010، ص ص224-225 .

التعريف الثالث:

هو أن يسعى المزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب مخالفة لقانون الضريبة، ويسمى هذا بتجنب الضريبة، ويتمثل ذلك في الامتناع عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى لا يدفعها، كرفض إستهلاك إحدى السلع الأجنبية لتجنب أداء الضريبة الجمركية المفروضة عليه.¹

و من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن القول بان التهرب الضريبي هو التخلص المكلف باداء الضريبة، إما كلياً أو جزئياً و عدم الإلتزام بأدائها، و ذلك باستعمال وسائل وطرق مشروعة قانونياً، مما يؤثر ذلك على الخزينة العامة للدولة بخلاف الغش الضريبي الذي تستعمل فيه وسائل غير مشروعة قانونياً .

2- الغش الضريبي:

هو تصرف غير مشروع يمثل عدم إحترام القانون و هو بذلك يفترض مخالفة مباشرة و بإرادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية عن طريق إستخدام طرق غير مشروعة، فالإنتهاك لا بد أن يكون إرادياً و عمدياً.² و يأخذ صوراً عديدة مثل تقديم معلومات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز المالي، أو التمسك بمحتوى دفاتر محاسبية صورية في مواجهة مصلحة الضرائب، أو إخفاء وعاء الضريبة إخفاء مادياً كما هو الحال بالنسبة للسلع المهربة من الخارج.³

¹ - علي زغدود، المالية العامة، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 209-210.

² - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، طبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، 2008، لبنان، ص 14.

³ - نفس المرجع، ص 5-6.

جدول رقم (1-2) يوضح الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي.

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
<p>- كلاهما يهدف إلى التخلص من الضريبة بصفة جزئية أو كلية.</p> <p>- يترتب عنهما نقص فحصيللة الخزينة العمومية.</p> <p>- كلاهما يؤدي إلى المساس بالعدالة الضريبة والإخلال بمبدأ المساواة بين المكلفين.</p>	<p>- الغش هو مخالفة صريحة ومقصودة يعاقب عليها القانون.</p> <p>- التهرب يكون مشروعاً عن طريق إستغلال بعض الثغرات القانونية مثل الإمتناع عن إستهلاك سلعة أو خدمة تخضع للضريبة.</p> <p>- والتهرب يكون غير مشروعاً كالإخفاء المادي لبعض السلع المستوردة، أو تقديم بيانات غير صحيحة فيما يتعلق بالضرائب</p>

المصدر: من إعداد الطالبين: بالإعتماد على خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 17، العدد الثاني، 2000.

ثانياً: أنواع التهرب الضريبي.

ينقسم التهرب الضريبي إلى التهرب المشروع (التجنب الضريبي) و التهرب غير المشروع (الغش الضريبي) .

1- التهرب المشروع:

التهرب المشروع " هو طريق طبيعي يقره القانون مثل أن يعلم الفرد أن هناك سلعة ما فرضت عليها ضريبة غير مباشرة سوف يتحملها لو إشتري تلك السلعة، وذلك أن يمتنع عن شرائها أو قد يرى أن نشاطها لا يخضع للضريبة فيمارسه ويستثمر فيه أمواله كالمشاريع الزراعية والحيوانية وغيرها، وقد يجد ثغرة في التشريع الضريبي ينفذ منها للابتعاد عن مجال الضريبة وهو ما يطلق عليه التخطيط الضريبي".¹

¹-عبد الناصر نور، نائل حسن عدس وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص324.

2- التهرب غير المشروع :

وهو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه في عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك عن طريق الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله، أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب أو إعداد قيود وسجلات مزيفة و لتحقيقه يتوجب توفر شرطين هما:

2-1-العنصر المادي: يتمثل في تخفيف أساس الاقتطاع الضريبي بصورة قانونية و هو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يملئها التشريع مثل المبالغة في تقدير الأعباء و تكاليف الاستغلال، أو الإمتناع عن تقديم تصريحات للادارة الضريبية، إضافة إلى الإخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها أو المداخيل الناتجة عنها وعدم مسك محاسبة منتظمة حسب التنظيم المعمول به، و ذلك بهدف عرقلة اي مراقبة جبائية محتملة .

2-2-العنصر المعنوي : هي مخالفة متعمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة لأن القانون الضريبي يفترض دائما حسن نية المكلفين، باستثناء كل من الاعمال التدليسية أو تسجيل فواتير الشراء وهمية.¹

المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي

يعود التهرب الضريبي الى اسباب متعددة و متنوعة منها:

أولا: الأسباب الأخلاقية:

ويرجع ذلك إلى قلة الوعي لدى الأفراد و عدم إهتمامهم بالمصلحة العامة و قلة إحساسهم بالمسؤولية اتجاه خزينة الدولة، و أيضا تساهل الرأي العام اتجاه هذه الأنواع من الجرائم.

ثانيا: الاسباب القانونية.

وتتمثل في ارتفاع سعر الضريبة و ذلك لا يؤدي الى زيادة حصيلتها نتيجة محاولة المكلف التهرب منها، كما يزداد التهرب في الضرائب التي يتطلب تقديرها كشافا من المكلف مثل الضريبة على الدخل و يقل في الضرائب التي تحصل بطريقة الحجز عن المنبع كضريبة الرواتب الأجور .

ثالثا: الاسباب الادارية:

و يرجع ذلك إلى الاجراءات المتعلقة بتقدير و تحصيل الضريبة، و سوء التنظيم و عدم كفاية و كفاءة العاملين عليها.

¹ - حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره، ص43-41.

رابعاً: الأسباب السياسية:

تلعب سياسة الدولة في الانفاق دوراً هاماً في التهرب الضريبي، فإذا شعر المكلفون أن الدولة قد أنفقت حصيلتها في مالا ينفع قل الوعي الضريبي لافراد المجتمع، و زادت مقاومتهم للضرائب.¹

خامساً: الأسباب التشريعية:

إن تعدد القواعد التشريعية زادت من احتمالية التهرب الضريبي، سواء في الوعاء أو في حساب قيمة الضرائب أو التخفيضات، وكذلك عدم وضوح التشريع الضريبي، وغياب الإستقرار في أحكامه يترتب عليه غموض القواعد والمبادئ الضريبية، إذ تنتشر فرص الإجتهد والتأويل وتعدد التعليمات والمنشورات وتعارض في كثير من القضايا ويصعب فهم الإلتزامات الضريبية، وتسوء العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين كما أن الإضافات في سعر الضريبة والمغلاة وتعدد الضرائب وارتفاع نسبتها والثغرات الموجودة في القوانين والتشريعات الضريبية، فإذا ما كانت هناك الجزاءات والعقوبات التي تتضمنها التشريعات الضريبية بحق المتهربين تفوق مقدار ما سيحصلون عليه من عوائد نتيجة تهربهم من دفع الضريبة، فإن ذلك سيكون رادعاً لهم.²

المطلب الثالث : أشكال وآثار التهرب الضريبي.

يأخذ التهرب الضريبي عدة أشكال تتمثل في التحايل المادي والقانوني وحتى المحاسبي مما ينتج عنه آثار وخيمة على الإقتصاد الوطني بصفة عامة والخزينة العمومية بصفة خاصة.

أولاً: أشكال التهرب الضريبي.

تتمثل طرق وأشكال التهرب الضريبي في مايلي:

1- التهرب عن طريق تقديم معلومات محاسبية غير حقيقة:

ومن الأمثلة على ذلك:

- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون ؛
- التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة، أو إصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع ؛

¹ - جهاد سعيد خصاوية، مرجع سبق ذكره، ص 227-228.

² - يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خيضر عباس العبيدي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام العراقي، العراق، المجلد 4 العدد 9، 2012، ص 133-134.

- توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلا ؛

- التناسي المتعمد لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد دون تحرير فواتير، ويتم التسديد نقدا.¹

2-التحايل المادي والقانوني.

2-1-التحايل المادي : و يتمثل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد و المنتجات و البضائع أو الأرباح، التي

تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي، سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي أو كلي بطريقة غير قانونية.

2-2-التحايل القانوني : يعتبر هذا الأسلوب الأكثر إستعمالا و الأرقى تقنيا و ينقسم الى:

- الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية: مثل تغيير عقد البيع يجعله عقد هبة لتفادي دفع

الضرائب، أو توزيع الشركة للأرباح على المساهمين لينخفض بذلك معدل الضريبة.

- الإخفاء عن طريق عمليات وهمية: وذلك عن طريق إنشاء فواتير مزيفة، لعمليات البيع و الشراء من طرف

المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات، ظنا من المكلف أن التحقيقات

الجبائية تقوم بمطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة وهذا التخفيض يكون بمقدار الرسم الوهمي المسجل في

فواتير الشراء مادامت الوثائق التبريرية تتمتع بالشرعية القانونية.²

ثانيا: آثار التهرب الضريبي.

يترتب عن ظاهرة التهرب الضريبي آثار ضارة بمالية خزينة العمومية من خلال قلة حصيلة الضرائب وهو ما يؤدي إلى

عجز الدولة عن تنفيذ المشروعات وحرمان المواطنين من خدمات نافعة لهم.³ كما يترتب عنه آثار إقتصادية كثيرة

ومتعددة منها:

- إنخفاض حصيلة إيرادات الدولة مما ينعجم عنه أضعاف فاعلية السياسة المالية التي تنتجها الحكومة؛

- التأثير على حصيلة الضريبة مما يعد عائقا هاما وأساسيا أمام تحقيق التنمية التي ترسمها سياسة الدولة؛

- التأثير على إقتصاديات الدول نفسها وقدرتها على الإنتعاش والتنمية الإقتصادية؛

¹ - سليمان عنبر، دور الرقابة الجبائية في تحسين المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2011-2012، ص79.

² - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص ص 44-46.

³ - علي زغدود، مرجع سبق ذكره، ص2013.

- قد تلجأ بعض الدول لزيادة حصيلة إيراداتها إلى مصادر تمويلية أخرى مثل القروض الخارجية، مما يؤدي إلى العجز في ميزان المدفوعات ؛

- كما يؤدي اللجوء إلى الإصدارات النقدية إلى حدوث التضخم الذي بدوره يصيب إقتصاديات الدول أضرار بالغة، من أهمها تدهور قيمة العملة المحلية، بالإضافة إلى ارتفاع الأسعار الداخلية؛¹

- إن انخفاض حصيلة الضريبة يدفع الدولة إلى زيادة معدلات الضرائب، أو فرض ضرائب جديدة، مما يؤدي إلى انخفاض حوافز الإنتاج والاستثمار؛

- التأثير على الصناعة الوطنية، مما يؤدي إلى زيادة النقد المتاح لدى المتهربين وزيادة إنفاقهم الاستهلاكي، وإقبالهم على السلع الأجنبية، وهو ما يؤدي إلى انخفاض الطلب على السلع المحلية وقدرتها على المنافسة الأجنبية ؛

- يسبب عائق في التنمية الإقتصادية والإجتماعية، نظرا للخسائر التي تلحق بخزينة الدولة، باعتبار أن الضرائب هي إحدى الوسائل الرئيسية للتمويل ؛

- يؤدي إلى إضعاف أخلاق الجماعة والإخلال بفكرة العدالة في توزيع الضرائب، كما يساهم في زيادة العبء الضريبي وتعميق الفوارق الإجتماعية، ويلاحظ أن زيادة الأعباء الملقاة على المكلفين غير المتهربين قد يدفعهم بدورهم إلى التهرب بسبب شعورهم بالغبن، وقد تشيع روح الغش في الجماعة وهو أمر خطير؛²

ونظرا للآثار الكثيرة والمتعددة للتهرب الضريبي في مختلف الجوانب الإقتصادية والإجتماعية، يبقى الأثر الأكبر هو التأثير على الخزينة العمومية وحرمانها من المبالغ التي تحتاجها، لذا يستوجب على الدولة التقليل أو الحد من هذه الظاهرة بمختلف الوسائل الوقائية والرقابية وحتى الجنائية.

¹ - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، مرجع سبق ذكره، ص 5-6.

² - يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خيضر عباس العبيدي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، مرجع سبق ذكره، 140-141.

خلاصة الفصل:

- حسب ما تم التطرق إليه فإن الضريبة تعتبر أهم مورد مالي تعتمد عليه الدولة في زيادة إيراداتها و تغطية نفقاتها، كما أنها تلعب دورا هاما في تحقيق النمو الاقتصادي والاجتماعي، إلا أن بعض المكلفين لا يرحبون بفرض هذه الأخيرة عليهم مما يؤدي إلى إتباع عدة طرق وأساليب غير قانونية للتهرب من دفعها.ومما سبق نستنتج مايلي:
- النظام الضريبي يندرج ضمن الإصلاحات الجبائية من أجل حماية الأموال العمومية ؛
 - يواجه النظام الضريبي عدة عوائق تؤثر عليه سلبيا وتحد من فاعليته، من بينها التهرب الضريبي، الأمر الذي يستوجب التصدي لها ومواجهتها بمختلف الطرق والوسائل ؛
 - يترتب عن ظاهرة التهرب الضريبي الإخلال بمبدأ المساواة،حيث أصبحت ظاهرة إجتماعية أخذت أبعادا خطيرة في المجتمع تهدد بالدرجة الأولى الموارد الذاتية للدولة ؛
 - ويرجع التهرب من الضريبة إلى عدة أسباب سواء نفسية أو إجتماعية لها آثار وخيمة على إقتصاد الدولة وخزنتها ؛ وهذا يقتضي مراجعة كافة النصوص والقوانين والتشريعات الضريبية بما يتناسب مع المتغيرات في الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية، والعمل على زيادة كفاءة الإدارة الضريبية تنظيما وأداء، لكي تتمكن من مباشرة رقابتها على المكلفين وعلى أوعية الضريبة.

مقدمة الفصل:

إن من صلاحيات الإدارة الجبائية حق الرقابة والتحقيق على مختلف التصريحات الخاصة بالمكلفين بالضريبة، وهذا لكون النظام الجبائي مبني على التصريح، وتمتلك الإدارة الجبائية السلطة القانونية للقيام بعملية إجراء الرقابة والتحقيق وهذا بهدف تدارك وتصحيح الأخطاء التي لها أثر على التصريحات الجبائية والحد من مشكلة التهرب الضريبي، ويتم التحقيق الجبائي على مستوى الهياكل الإدارية، بينما تتم عملية الرقابة على مستوى المفتشية وذلك كل سنة.

ومنح المشرع الجزائري لكل الأعوان الخاضعين للضريبة حقوق وواجبات بهدف حماية الحقوق العامة والخاصة حيث تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية لحماية حقوق الخزينة العامة، فالرقابة تعتبر وسيلة للتأكد من صحة و سلامة المعلومات، كما أنها تساهم في وقوف كل الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.

وينقسم هذا الفصل إلى:

-المبحث الأول:الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.

-المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.

-المبحث الثالث: التحقيق في المحاسبة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من خلالها إلى المحافظة على المال العام، كما تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق و صلاحيات تسمح لها من التأكد من صدق التصريحات.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف الرقابة الجبائية.

للرقابة الجبائية عدة تعاريف من خلال هذا المطلب سوف نتطرق الى مفهوم الرقابة الجبائية، وكذا أهدافها.

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية.

-**التعريف الأول:** يمكن تعريف الرقابة بصفة عامة حيث عرفها "كونتر واود دونل على أنها" الوظيفة الإدارية للرقابة هي قياس التصحيح أساليب الأداء للمرؤوسين من أجل التأكد من أن أهداف المشروع و خططه التي وضعت لتحقيق هذه الأهداف قد أنجزت"¹

-**التعريف الثاني:** تعرف الرقابة الجبائية على أنها مجموع الحقوق المخولة لإدارة الضرائب لممارسة عملية الرقابة وفقاً لأحكام المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، و من جهة أخرى تمثل جميع الضمانات التي تحافظ على أموال وحقوق المكلف بالضريبة، لإستبعاد العمليات التعسفية الإدارية بحجة أداء أعوان إدارة الضرائب لوظيفتهم، و تتمثل هذه الحقوق في حق الإطلاع، حق الرقابة، و الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة و حق استدراك الأخطاء الإدارية.²

-**التعريف الثالث:** حسب المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية هي مراقبة الإدارة الجبائية للتصريحات و الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة؛ كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي لها صفة التاجر و التي تدفع أجوراً أو أتعاباً مهما كانت طبيعتها.³

¹ - محمد الصيرفي، رقابة الجودة، طبعة الأولى، دار الفجر، مصر، 2014، ص19.

² - كوسة فضيل، الدعوة الضريبة و اثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دون طبعة، دار الهومة، الجزائر، 2010، ص156-157.

³ - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دون طبعة، دار الهومة، الجزائر، 2011، ص36.

-**التعريف الرابع:** هي وسيلة للكشف عن المخالفات و تسمح بارساء المبدأ الأساسي للقطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة، و كذا احترام قواعد المنافسة التي تعرقل دوما من طرف المتهربين.¹

و من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية، من خلال فحص التصريحات و السجلات و الوثائق و المستندات للمكلفين الخاضعين للضريبة، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية او معنوية، لغرض تصحيح الأخطاء في التصريحات و إكتشاف الأعمال التدلسية التي تهدف الى التهرب من الضريبة.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية.

تختلف أهداف الرقابة بسبب السياسة التي تتبناها كل دولة، ولكنها تصب بشكل لاتكاد تخرج عن الأهداف المتوخات من أي سياسة جبائية عادية ، ومن بين هذه الأهداف التي تسعى الرقابة لتحقيقها هي:²

1-الأهداف الرئيسية.

تتمثل الأهداف الرئيسية فيما يلي:

- التأكد و التحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية ؛
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول ؛
- تقييم قابلية المؤسسة باستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي ؛

2-الأهداف الثانوية.

- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية ؛
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي؛
- إبراز نقاط القوة و الضعف للمساهمة في وضع القرار ؛

¹ - إسماعيل صاري، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها، مجلة الجزائرية للإقتصاد و المالية، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 01، 2014، ص 210.

² - نفس المرجع، ص 211.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.

يوجد نوعين للرقابة الجبائية تتمثل في رقابة عامة تتم على مستوى إدارة الضرائب وتتمثل في الرقابة على الوثائق وفحص التصريحات وطلب المعلومات والتبريرات ورقابة خارجية تتمثل في التحقيق المحاسبي بمختلف أنواعه

أولاً: الرقابة الداخلية (عامة).

1- الرقابة الشكلية: هي الخطوة الأولى التي تقوم بها الإدارة الجبائية و تتمثل في فحص مختلف التصريحات المقدمة والتصحيح المادي للأخطاء المرتكبة، وعدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين هذه التصريحات و المعلومات التي تملكها إدارة الضرائب.

2- الرقابة على الوثائق: تتمثل في الفحص الدقيق و الشامل لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلف، و مقارنتها مع الوثائق و المعلومات التي بحوزة إدارة الضرائب، و ذلك بناء على:

2-1- طلب المعلومات: يتمثل ذلك في سعي الإدارة إلى إزالة الغموض أو الشك في التصريحات المقدمة من طرف المكلف، سواء كان ذلك كتابيا أو شفويا من أجل تقديم معلومات إضافية فيما يخص النقاط أو المسائل التي تم تحديدها من طرف مصلحة الضرائب.

2-2- طلب توضيحات أو تبريرات: وفقا لأحكام المادة 15 من قانون المالية لسنة 1996 الذي ينص على أنه "يجقق المفتش في التصريحات و يطلب توضيحات و تبريرات كتابيا، و للمكلف بالضريبة أجل لا يقل عن 30 يوم من أجل تقديم رده؛ و في حالة انقضائها يتم فرض ضريبة تلقائية من طرف الإدارة الجبائية".

حيث يحق للمفتش مراقبة جميع الوثائق والمستندات المحاسبية الخاصة بالمكلف، ويدررس كل التبريرات المقدمة بغرض إجراء التعديلات اللازمة لذلك، وهذا خلال المدة القانونية المحددة لذلك وفي حالة عدم تقديم التبريرات اللازمة فإنه سوف يتم فرض الضريبة مباشرة أي بصفة تلقائية.

3- الرقابة في عين المكان: حيث ينتقل أعوان الضرائب التي تتوفر فيهم على الأقل رتبة مراقب إلى مكان مزاولة

المكلف بالضريبة من أجل إجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة و نزاهة التصريحات، و ذلك بفحص الدفاتر

والسجلات المحاسبية، و الملفات الخاضعة لحق التقادم، المنصوص عليها قانونا، و تخضع لآجال محددة ب 6 أشهر.¹

ثانيا: الرقابة الخارجية (المعمقة).

تتمثل هذه الرقابة في القيام بالتحقيق المحاسبي سواء كان مصوبا أو معمقا.

1-التحقيق في المحاسبة.

يتمثل هذا التحقيق في فحص الوثائق والمستندات المحاسبية شكلا ومضمونا كما يلي:

-من حيث الشكل:و يتم ذلك من خلال تقديم الدفاتر المحاسبية و تكون مختومة و مؤشر عليها من طرف المحكمة ؛

-من حيث المضمون: أن كل الأرصدة المحاسبية و الأصول و الخصوم صحيحة ؛

-عمليات التفتيش المحاسبية صحيحة ؛

-المحاسبة يجب أن تكون تتماشى مع النظام المحاسبي المالي ؛

-تكون محفوظة بشكل لائق ؛

كما يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحقيقات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة، وعندما يكون الخاضع للضريبة مالكا إلى جانب مقرها الرئيسي للوحدة أو عدة وحدات، يجب تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب، و يجب أن يشير هذا التصريح إلى كل المعلومات الخاصة بالمؤسسة.²

¹-كوسة فضيل، مرجع سبق ذكره، ص167-171.

²-بن عمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، مرجع سبق ذكره، ص87.

2- التحقيق المصوب في المحاسبة.

هو تحقيق يقتصر على نوع أو عدة أنواع من الضرائب، خلال فترة لا تقل عن سنة جبائية، و هو أكثر سرعة وشمولية من التحقيق المحاسبي، و يتم أيضا عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات المبرمجة من طرف المكلف و التي تهدف إلى تخفيض أو تجنب الأعباء الجبائية، وهو وسيلة للقيام بتحريرات مصوبة أو برمجات أولية، بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة و الفترة التي تمت فيها المراقبة، مع الأخذ بعين الإعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق الصوب.

و هو يخضع لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي المكلف بالضريبة، غير أن طابع التصويت الذي يتميز به يوجب على الأعوان المحققين توضيحه في إشعار بالتحقيق، بالإضافة الى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير.¹

3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

هو مجموعة العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروق بين المداخل المصريح بها من طرف المكلف، وبين المداخل المحققة فعلا، ويهدف إلى التحقق من صحة هذه المداخل المصريح بها كأساس للضريبة على الدخل، ومراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة، وتتمثل معايير إختيار الأشخاص هذا النوع من الرقابة في الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي وجود تناقضات بين الدخل المصريح به والمصاريف الهامة التي قامو بها، والأشخاص الذين خضعو للمراقبة في المحاسبة ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة، وأيضا الأشخاص الذين لهم ملف جبائي، غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخل هامة مخفية. ومن بين الأسباب التي تقف دون فعالية هذا النوع من التحقيق، إرتباطه بالجانب الشخصي للمكلفين مما يصعب في مهمة فرق التحقيق، وقلة تعاون المصالح الجبائية فيما بينها، خاصة إذا تعلق الأمر بطلب معلومات من خارج الولاية محل السكن الرئيسي للمكلف.²

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017، ص 8.

² - وهي بوعلام، "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة"، الملتقى العلمي الدولي حول المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009، ص 8.

المطلب الثالث: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية.

تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيق عدة أهداف، ولعل أبرزها المحافظة على الأموال العامة، ولتحقيق هذه الأهداف لابد وأن تتوفر على مبادئ أساسية، حتى تكون عملية الرقابة أكثر كفاءة وفعالية.

أولاً: أسباب الرقابة الجبائية.

هناك عدة أسباب ضرورية لإيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة التصريحات الجبائية وتمثل فيما يلي:

1- حرية المكلفين بالضريبة بالتصريح بمدخلاتهم:

يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء التحقيق من تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار العقود والفواتير بالإضافة إلى وصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والإتاوة المتعلقة بالتحقيق، بحيث لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.¹

2- محاربة التهرب الضريبي:

يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب منها وذلك بشتى الطرق سواء كانت شرعية أو غير شرعية، بهدف عدم تحمل العبئ الضريبي، بحيث تنتج عن هذه الظاهرة آثار وخيمة منها السياسية والإقتصادية والإجتماعية، ومحاربة هذه الظاهرة لابد على الإدارة الجبائية التصدي لمواجهتها لأنها تعتبر من أولوياتها.

ثانياً: مبادئ الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية كنظام لمحاربة التهرب الضريبي والحفاظ على أموال العامة بمختلف أشكالها، بهدف زيادة إيرادات الخزينة العمومية، بالإضافة إلى توجيهها من أجل تحقيق أهداف الدولة، ولكي تقوم الرقابة الجبائية بتأدية مهامها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة فيما يلي:

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2010 المادة 18، ص 18

1- إقامة نظام محكم:

يعد النظام الضريبي من بين أهم المقومات الأساسية للرقابة الجبائية والتي بدورها تنعكس على السلطة التشريعية في المجتمع، وكذا على التشريعات التي تسنها بصفة عامة و التي من بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يكون للخبير الضريبي خبرة بقدر ما يستطيع أن يلمس الحكمة الفنية في الأنظمة الضريبية، كما أن التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام التشريعات في القوانين ، بإضافة إلى تعقد النظام الضريبي وعدم إستقراره، ولذلك يجب تحسين فعاليته¹ ، من خلال ما يلي:

1-1- تبسيط وتحسين التشريعات الضريبية: فصيغة القانون الضريبي تلعب دورا مهما في نجاح أو فشل أي نوع من الضرائب، لذلك يجب أن يتوفر في صياغة القانون الضريبي الوضوح التام، وذلك حتى يتسنى للمكلفين بالضريبة من فهمه والبعد عن كافة النصوص التي تثير اللبس أو الغموض، بالإضافة إلى ما تتطلبه قاعدتي اليقين والملائمة وهذه أمور كلها متعلقة بوضوح النصوص التشريعية.²

1-2- تحقيق العدالة الضريبية: ويقصد بها أن تتحقق العدالة بين ممولي كل ضريبة على حدى بصورة عادلة وأن تتحقق في نفس الوقت العدالة الضريبية في توزيع الاعباء بين ممولي كل الضرائب وبين بعضهم البعض.

والعدالة الضريبية هي معيار ذاتي غامض ونسبي وقابل للتغيير والتعديل وفقا لأراء الكاتب والزمان والمكان الذي يكتب فيه، ومن أهم معايير العدالة الضريبية نذكر منها:

المبدأ الأول وهو العدالة الأفقية horizon-tal equity ويقتضي أن تتم معاملة كل الممولين في ظروف إقتصادية متماثلة، أما المبدأ الثاني فهو العدالة الرئيسية vertical equity حيث يقضي أن تتم معاملة كل الممولين في ظروف إقتصادية غير متماثلة أي معاملة ضريبية غير متماثلة.³

¹ - غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير 2015-2016، ص40.

² - عبد الحميد دراز، مرجع سبق ذكره، ص 87-88.

³ - حامد عبد المجيد دراز، مرجع سبق ذكره، ص100.

1-3- ترقية وتطوير الرقابة الجبائية: تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ التي ترتبط بالضريبة والنظام الضريبي والتي ينبغي توفرها من أجل السير الحسن للرقابة الجبائية، وذلك بغية تحقيق الأهداف المرجوة، حيث يؤدي عدم إستقرار النظام الضريبي إلى ضعف الرقابة الجبائية وإنتشار ظاهرة التهرب الضريبي التي هي من أولويات الإدارة الجبائية التي يجب توفرها على مستوى عالي من الكفاءة والتطور بالإضافة إلى توفرها على الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة التي تمكنها من اداء وظيفتها على أحسن وجه، غير أن اليد العاملة لاتفي بالغرض إذا لم تكن تتوفر على خبرة وكفاءة في الميدان، لذلك وجب من الضروري الرفع من كفاءة الموظفين والقيام بدورات تكوينية من أجل تحسين مستواهم العلمي والمعرفي، بالإضافة إلى توفير أماكن عمل ملائمة تعطي إنطبعا جيدا لدى الموظفين، وكذا تزويدهم بأجهزة الأعلام الآلي ووسائل الإتصال الحديثة.¹

¹ -عبد القادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2016-2017، ص58.

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية شكل جملة من الإجراءات التي تهدف إلى التأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من قبل المكلفين، هذه الإجراءات أو الوسائل يعتمد عليها الأعوان الجبائيين لتنفيذ عملية الرقابة

المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية:

لقد منح المشرع للإدارة الجبائية حقوق وصلاحيات بهدف التحقق من صحة التصريحات وصولاً إلى تصحيح الأخطاء، ومن بين هذه الصلاحيات نذكر منها مايلي:

أولاً: صلاحيات و حقوق الإدارة الجبائية.

تتوفر الإدارة الجبائية على جملة من الحقوق والصلاحيات المخولة قانوناً، وهذا بهدف تسهيل وتنظيم عملية الرقابة.

1- حق الرقابة :

حيث نصت المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات لفرض كل ضريبة أو حق الرسم أو أتاوى" و يمكنها أيضاً ممارسة حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي لها صفة التاجر و التي تدفع أتعاب أو أجورا في أي طبيعة كانت، و يتعين عليها أن تقدم الوثائق و الدفاتر المحاسبية للإدارة الجبائية و ذلك بناء على طلبها، و حق الرقابة يتم ممارسته على المؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.

و أيضاً نصت المادة 19 على أنه يراقب المفتش التصريحات و يطلب التبريرات كتابيا، كما يمكنه أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و المعطيات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعائهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية.

وعندما يرفض المكلف الإجابة على طلب شفوي أو يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، و يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا، و يجب أن تبين هذه الطلبات النقاط التي

يراهما المفتش ضرورية للحصول على توضيحات أو تبريرات، و تكليفه بتقديم إجابته في مدة لا تقل عن (30) يوماً.¹

2- حق الإطلاع :

وحسب نص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها". وتمثل فيما يلي:

2-1- حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات: لا يمكن في أي حال من الاحوال لإدارات الدولة، وكذا المؤسسات والبلديات الخاضعة لمراقبتها أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منهن الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بجوزتها، كما يجب أن تصل الكشوفات التي تم إعدادها قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مديرية الضرائب بالولاية قبل 01 أفريل من كل سنة.²

2-2- حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين: حسب الماد 46 من قانون الإجراءات الجبائية يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين على اعمال الصرف أو الجماعات المتحصلة على ودائع القيم المنقولة أو تسبيقات أو حسابات جارية، أو حسابات عملة صعبة، أو أي حسابات أخرى تسيروها مؤسساتهم في الجزائر البنوك والدواوين العمومية، وشركة البورصة والخزائن الولائية ومراكز الصكوك البريدية أن ترسل قوائم الإشعارات في مستند معلوماتي أو عن طريق بريد إلكتروني خلال العشرة (10) أيام الأولى للشهر الذي يلي فتح أو قفل الحسابات. ويعقب على كل مخالفة بغرامة جبائية، وتطبق بعدد المرات التي تم فيها التصريح بإشعار الفتح أو الإقفال.³

3- حق المعاينة:

يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش، والمؤهلين قانونا للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات، قصد البحث والحصول وحجز المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات المهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة والدفع، ويتم إثر الإنتهاء من المعاينة تحرير محضر يسرد فيه جميع

¹ -وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 18-19 قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص14.

² - نفس المرجع، المادة 46، ص34-35.

³ - نفس المرجع، المادة 51، ص37.

العمليات، وتدون فيه العمليات المسجلة، ويتضمن هذا المحضر تعريف الأشخاص الذين أجرو عمليات المعاينة وصفاتهم، المعني أو الممثل عن كل شاغل آخر، الشهود المختارون... إلخ.

وإذا كانت عملية الجرد تعترضها صعوبات في عين المكان، يتم تسميع وختم المستندات والوثائق المحجوزة، ثم تسلم نسخة من الجرد إلى المعني وترسل النسخة الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي رخص المعاينة

4- حق التقادم

وحسب المادة 79 من قانون المالية لسنة 2001 حدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (4) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لتأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها، والقيام بأعمال الرقابة، وقمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.¹

5- حق إجراءات البحث:

وفي هذا الإجراء يتم التحقيق من قبل الإدارة الجبائية بالتدخل في المؤسسات أو الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، والقيام بالتحقيقات والتصريحات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، ويمكنهم طلب الوثائق والمستندات لتحديد رقم الاعمال وأساس فرض الضريبة، ويحق لهم الدخول خلال ساعات النشاط من الثامنة صباحا إلى الثامنة مساء في كل المحلات ذات الإستعمال المهني، كما يمكنهم طلب نسخة من المستندات المتعلقة بالعمليات التي تسفر عن وضع الفاتورة، ويتم إثر هذا التدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصيل المخالفات الملاحظة، ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.

6- حق إستدراك الأخطاء:

يجوز إستدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية إنتهاء السنة الثانية التي يصدر فيها القرار القضائي باعفاء من الضريبة الأولى، وكل إغال أو نقص يتم إكتشافه إما بدعوى أمام المحاكم الجزئية، أو إثر إفتتاح تركه المكلف بالضريبة

¹ -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22، يتضمن قانون المالية لسنة 2001، الجريدة الرسمية، العدد 79 ص 29.

ودون الإخلال بالآجال المحددة في المادة 326، ويمكن تداركه إل غاية انقضاء السنة الثانية و التي تلي سنة القرار الذي أنهى الدعوة التي تم فيها التصريح بالشركة.¹

ثانيا: الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة.

يتوفر جميع المكلفين على مجموعة من الضمانات التي يمكن الإعتماد عليها وتمثل فيما يلي:

1- الإعلام المسبق:

لا يمكن إجراء تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، و ذلك عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بوصول مرفق بحقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل للتحضير مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار.²

2-الإستعانة بمستشار:

كما يمكن للمكلف بالضريبة أن يستعين بمستشار من خلال إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة عن طريق محاسب أو مستشار جبائي أو محامي و ذلك لمتابعة سير التحقيق.³

3-تحديد مدة التحقيق:

لا تتجاوز مدة التحقيق المحاسبي في عين المكان فيما يخص الوثائق المحاسبية أكثر من أربعة(4) أشهر فيما يخص:
-مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 1.000.000. دج المسبق لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 2.000.000. دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
و يمدد هذا الأجل إلى (6) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة إذا كان رقم أعمالها السنوي يفوق على التوالي

¹-وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب و الرسوم المماثلة، 2017، ص83.

²- المادة 20-4 قانون الإجراءات الجبائية، ص 16-17.

³- اعمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، مرجع سبق ذكره، ص.102.

5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

و يجب الا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة، كما أنها غير مقيدة بمدة الرقابة في حالة إستعمال المناورات تدليسية، أو إعطاء معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال مدة التحقيق.¹

4-استحالة إجراء تحقيق جديد:

عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة خاص بفترة ما، و بالنسبة للضرائب و الرسوم المعينة لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس السنة.²

5-السر المهني:

وفقا لاحكام المادة 301 من قانون العقوبات فإنه يعتبر للعقوبات كل شخص أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته إلى التدخل في إعداد التحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به؛ غير أن الأحكام المذكورة لا تتعارض مع تبليغ مصالح الضرائب الى لجان الطعن المذكورة في المادة 301 و302 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، كل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها وأيضا عناصر المقارنة المستمدة من تصريحات المكلفين بالضريبة الآخرين.³

6-اللاجوء النزاعي أو اللجوء الودي:

تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في إختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها إما الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، و إما الإستفادة من حق ناتج عن خصم تشريعي و تنظيمي.⁴

¹ - يحي محيون، قانون الإجراءات الجبائية، دون طبعة، دار المعرفة، 2009، ص21-22.

² - بن اعمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص103.

³ - يحي محيون، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص41.

⁴ - قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص70 .

كما يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسو الإعفاء المفروض قانوناً أو التخفيف منه في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضرعوا في حالة العجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة، كما يمكنهم أن يلتمسو الإعفاء أو التخفيض أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاتهم للنصوص القانونية.

ترسل الشكاوي الى مديرية الضرائب بالولاية مرفقة بالمكان الذي فرضت فيه الضريبة و الإنذار، و إذا لم تقدم هذه الوثيقة فإنه يتم ذكر المادة التي سجلت تحتها الضريبة.¹

ثالثاً: حقوق وواجبات المكلف بالضريبة:

يخضع المكلفون بالضريبة الى نوعين من الواجبات هما الواجبات الجبائية و الواجبات المحاسبية.

1- الواجبات الجبائية:

هي وثائق يصرح بها المكلف بالضريبة بأرباحه و رقم أعماله و يتم تسليمها لإدارة الضرائب و تعتبر كدليل إثبات و تتمثل فيما يلي:

1-1- التصريح بالوجود:

يجب على المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أو الضريبة على أرباح الشركات، أن يقدموا تصريحاً خلال (20) يوم من بداية النشاط إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، و يحتوي هذا التصريح على نسخة مطابقة لشهادة الإزدياد، الإسم و اللقب، العنوان، سواء كان ذلك من داخل الوطن أو خارجه.¹

1-2- التصريح الشهري:

يعتبر هذا التصريح بمثابة تصريح وحيد و هو كجدول إشعار بالضريبة و الرسوم المحصلة نقداً، أو عن طريق الإقتطاع و يتضمن الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على النشاط المهني، و يجب أن يتم

¹ - قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص6.

¹ - قانون الضرائب و الرسوم المماثلة، المادة 183، مرجع سبق ذكره، ص47.

إكتتاب هذا التصريح من طرف الأشخاص التابعين للنظام الحقيقي وفق نموذج تقدمه الإدارة (G50) و (G50A) من طرف الأشخاص التابعين للنظام الجزائي.¹

1-3-التصريح السنوي:

يلتزم كل شخص بإكتتاب تصريح بمداخيله كل سنة إذا كان الخاص للرسوم المماثلة و الضرائب المباشرة و ذلك بناء على استمارة تقدمها الإدارة الجبائية، و أن يكتتبو قبل (30) أفريل من كل سنة لدى مفتشية الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، بالإضافة تصريح مبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، إذا سجلت المؤسسة عجزا يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط المحددة.²

1-4-التنازل أو التوقف عن النشاط:

في حالة التوقف عن كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي الحقيقي يجب على المكلفين أن يتقربو إلى مفتش الضرائب بالتنازل عن النشاط ضمن أجل عشرة أيام، و أن يحيطوه علما بالتنازل الذي أصبح أو سيصبح فيه التنازل أو التوقف فعليا، و يسري هذا الأجل إبتداء من:

-اليوم الذي ينشر فيه البيع أو التنازل في جريدة الإعلانات القانونية ؛

-اليوم الذي يستلم فيه المشتري أو المتنازل له إدارة الإستغلال ؛

-تاريخ السحب إذا تعلق الأمر بسحب الإعتماد.³

2-الواجبات المحاسبية:

لكل شخص سواء كان طبيعي أو معنوي يتميز بصفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية و دفتر الجرد بحسب التاريخ ودون ترك بياض أو تغير من أي نوع كان، أو نقل إلى الهامش، و ترقيم صفحات كل من الدفترين و يوقع عليهما من

¹ - اعمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، مرجع سبق ذكره، ص.66

² - قانون الضرائب و الرسوم المماثلة، المادة 151، مرجع سبق ذكره، ص.39.

³ - نفس المرجع، المادة 195، ص.50

طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد كما يجب الإحتفاظ بهما لمدة 10 سنوات.¹

المطلب الثاني : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

إن مهمة الرقابة الجبائية التي تؤديها المصالح الرقابية ليست بامهمة السهلة، وذلك بسبب تعقدها، ويعتبر حق الرقابة ضمان لمبدأ المساواة بين الخاضعين للضريبة، لذا سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى أهم مصالح الرقابة على المستوى الوطني، وكذا فروعها وأقسامها.

أولاً: المصالح الوطنية (الأجهزة المركزية).

1- مديرية الأبحاث والمراجعات:

أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13/07/1998 المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، ويمتد إختصاصها عبر التراب الوطني، وتمثل مهامها في تحديد المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق؛ كما تسند لها مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال ل4 سنوات الأخيرة محل التدقيق لا يتجاوز 4.000.000 سنوياً بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم أعمال 10.000.000 دج سنوياً بالنسبة للمؤسسات الأخرى.

أما الهدف الرئيسي فهو سد منافذ التهرب الضريبي وإسترجاع حقوق الخزينة العمومية، و كشف التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.

- جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية الخزينة العامة وحقوق المكلفين ؛

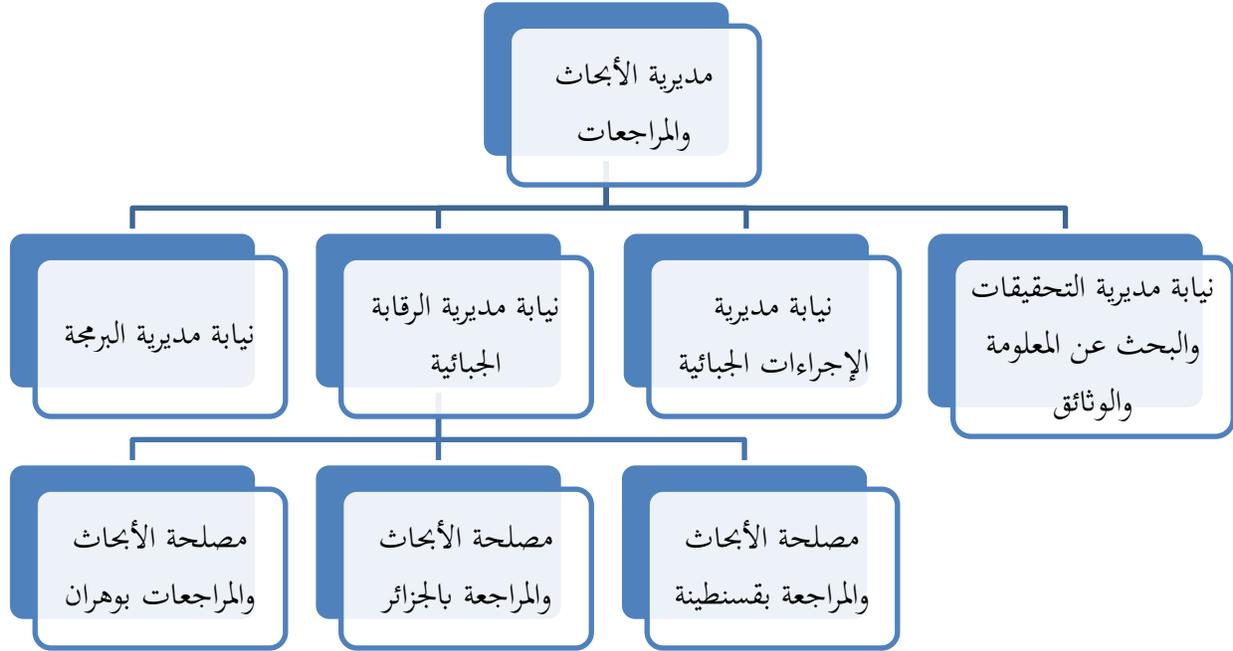
- إبراز سلسلة من العمليات لتقييم المصالح الجبائية بهدف رفع مالية التدقيق إلى أفضل مستوى ؛

- الإلتزام والعمل بجدية وكفاءة في عمليات التدقيق لتقليل من حجم المنازعات الجبائية.²

¹ - قانون التجاري، مادة 11 -12، 2007، ص4-5.

² - لياس فلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2010-2011، ص26.

الشكل رقم (1-2) يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المتضمن تنفيذ المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 75 المؤرخة في 2007/12/02، ص 9.

2- مديرية كبريات المؤسسات:

تم إنشاؤها تدعيما لمديرية الأبحاث والمراجعات وتتكفل فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال إختصاصها بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة والمنازعات.¹

2-1- مهام مديرية كبريات المؤسسات.

- في مجال الوعاء.

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 3 من المرسوم الاتنفذي 327/06 المتضمن تنفيذ المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المؤرخ بتاريخ 2006/09/18، الجريدة الرسمية، العدد 59، ص 7.

-مسك وتسيير الملفاة الجبائية للمكلفين بالضريبة والتابعين لمجال إختصاصها ؛

-تراقب الملفاة حسب كل وثيقة وتتكفل بملفأة تكوين قروض الرسوم ؛

- في مجال التحصيل.

-تتكفل بالجداول والسندات والإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والإتاوة ؛

-تراقب حسابات التسيير مراقبة مسبقة وتصفية، والتموين بالطواع ومسك محاسبتها ؛

- في مجال الرقابة.

-البحث عن المعلومة الجبائية وإستغلالها ومراقبة التصريجات ؛

-إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها؛

-في مجال المنازعات.

-تدرس التظلمات وتعالجها، كما تتابع المنازعات الإدارية والقضائية، وتعالج طلبات التخفيض الإداري

- في مجال تسيير الوسائل.

-تعد الإجراءات المتعلقة بالإعتماد والتصفية والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها -

والسهر على تنفيذها وتحسينها ؛

-تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الإحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية، وتعد تقديرات الميزانية

المطابقة لذلك، وأيضاً توظف وتعين المستخدمين الذين لم تتقرر طريقة أخرى لتعيينهم ؛

- في مجال الإستقبال والإعلام.

-تضمن مهمة إستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة ؛

- نشر المعلومات والأراء تجاه المكلفين مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجبائية ؛
- تعاون وتنسق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الإتصال والإستقبال والإعلام وكذا تنفيذها ؛
- وتتكون مديرية كبيريات المؤسسات من خمس (5) مديريات فرعية: المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل.¹

ثانيا: المصالح الجهوية (الأجهزة الجهوية).

1-المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات:

- تكلف المصالح الجهوية للبحث و المراجعات بمايلي:
- تنفيذ برامج التحقيق و البحث و مراقبة النشاطات و المداخل التي تضبطها مديرية البحث و المراجعات و تعيد الإحصائيات المتعلقة بها ؛
- تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛
- تنفذ برامج تحقيق و بحث و متابعة الأشغال المتعلقة بها ، كما تقوم بتقييمها الدوري ؛
- تنفذكل تحقيق يأمر به وزير المالية و المدير العام للضرائب و كل السلطات المختصة في الإتصال مع المؤسسات ؛
- تطبيق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال إختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر؛
- يحدد تنظيمها و صلاحيتها بقرار وزاري مشترك بين وزير المالية و السلطة المكلفة بالوظيفة العمومية.

2-المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق:

- تكلف المصالح الجهوية للإعلام و الوثائق ب:
- تنسيق برامج البحث و تجمع و تعالج المعلومة الإقتصادية و المالية المحلية ؛

¹-المادة3-4 من المرسوم التنفيذي 327/06، مرجع سبق ذكره، ص7-8.

- إصدار سندات إيرادات الجبائية الضريبية العامة و التي تعطي لها المديرية الولائية طابعا تنفيذيا ؛
- تعد كشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة المفقودين، و بالحصص الكبيرة و الأرصد السلبية ؛
- تقدم كل الوثائق الإحصائية الأخرى التي تسمح لها قياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة ؛
- تنظم المراكز الجهوية للإعلام و التوثيق في ثلاث (3) مديريات فرعية، لا يتجاوز عددها أربعة (4) على كل مديرية فرعية، و يحدد تنظيمها بقرار وزاري مشترك بين وزير المالية و السلطة المكلفة بالوظيفة العمومية، و تنشأ المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق على التوالي في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة و ورقلة.

3- المديرية الجهوية للضرائب:

- و هي تضمن تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي كما تضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية و المديرية الولائية للضرائب، و تتمثل مهامها فيما يلي:
- تقديم أي اقتراح لتعيين التشريع الجبائي، و تدرس طلبات التنقل الأعوان فيما بين الولايات ؛
- تشارك في أعمال تكوين للأعوان و تحسين مستواهم و تجديد معلوماتهم ؛
- تنظم المديرية الجهوية للضرائب البالغ عددها تسعة (9) مديريات التي يحدد اختصاصها الإقليمي بموجب قرار وزاري مشترك في مديريات فرعية لا يتجاوز عددها (4) في كل مديرية فرعية، كما يحدد تنظيم صلاحيات كل هيكل قرار وزاري مشترك بين وزير المالية و السلطة المكلفة بالوظيفة العمومية.¹

ثالثا: مصالح المحلية للرقابة الجبائية (الأجهزة المحلية).

1- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (المديرية الولائية للضرائب):

و هي مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية بتكفل مديرية فرعية مهمة بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه

¹ - المادة 7 من المرسوم التنفيذي 327/06، مرجع سبق ذكره، ص 8-9.

المهمة عبر اقليمها، كما أنها تكلف بتطبيق برامج المراجعة و المصادق عليها من مديرية الأبحاث و المراجعات والتي تكون في إقليم الولاية، بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي أقل من 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات و رقم أعمال سنوي أقل من 10.000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى.¹

تضمن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ثلاث مكاتب و هي:

1-مكتب البحث عن المعلومة: و تتمثل مهامه في:

-إعداد بطاقات مختلفة للجمعات المحلية و الهيئات الإدارية التي لديها معلومات عن تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها ؛

-برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث و القيام بجمع المعلومات و إرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات ؛

-تقييم أنشطة المكاتب والمفتشيات في هذا الإطار و تقديم الإقتراحات و الآراء التي شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ؛

2-مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات: تتمثل مهامه في:

-تقديم الإقتراحات الرامية حول تحسين حفظ المعلومات و استغلالها و مراقبة استعمالها ؛

-حفظ رزم العقود بجميع أنواعها و الخاضعة لإجراءات التسجيل و تسليم مستخلصات منها ضمن شروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به، و تسيير البطاقات و مساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها ؛

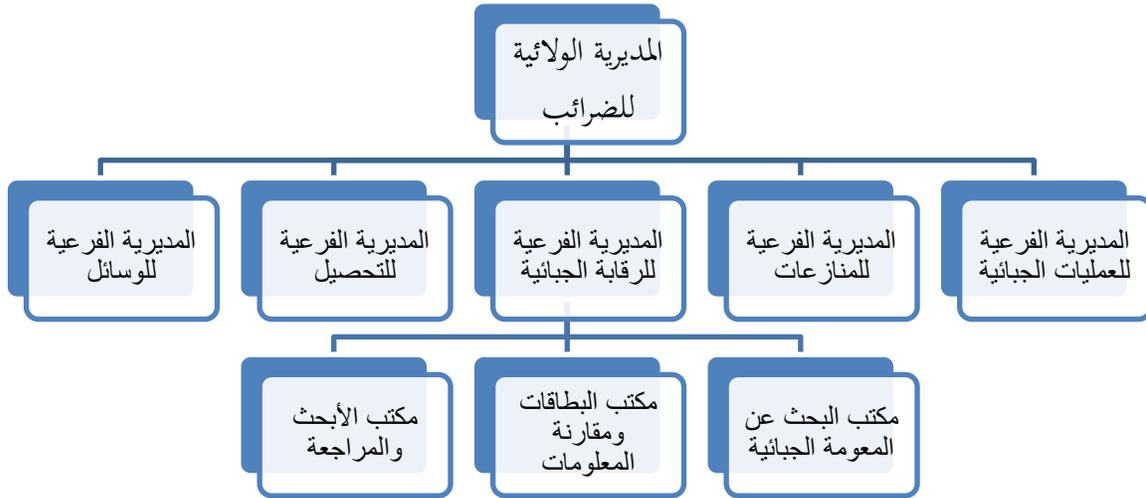
-استقبال المعلومات المحصل عليها توزيعها بين مفتشية الضرائب المعنية بإستغلالها ؛

¹ - لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 27-28.

3- مكتب المراجعة الجبائية: تتمثل مهامه في :

- برمجة قضايا الخاضعة للمراجعة سنويا و متابعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة.
- متابعة و مراقبة عمل فرق التدقيق و احترام التشريع المعمول به، و حقوق المكلفين بالضريبة.
- تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة و الإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية
- السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة و الإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.¹

الشكل رقم (2-2) يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.



المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 43، المؤرخة في

2005/06/22، ص 20.

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجزائرية، قرار مؤرخ في 22 جوان 1998، الجريدة الرسمية، العدد 79 ص 23.

5-مفتشيات الضرائب.

تتولى مفتشيات الضرائب مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبة وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.¹ وتشكل المفتشيات حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية الساري العمل به إلى غاية يومنا هذا فيما يخص الرقابة وتعتبر الحلقة الأكثر لأهمية في النظام الجبائي الجزائري وهي تنقسم إلى:

-مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة ؛

-مصلحة جبائية مداخيل الأشخاص الطبيعيين ؛

-مصلحة الجباية العقارية، ومصلحة التدخلات ؛

وتتمثل مهامها في مراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف، وفي حالة وجود خطأ أو نقائص ملحوظة تجري مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي، أو كشف الربط وبطاقات المعلومات.²

6-مراكز الضرائب.

يتكفل بتسيير الملف الجبائية للمؤسسات الخاضعين للنظام الحقيقي، ويختص أيضا في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم، وتتمثل مهامه فيما يلي:

-مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة عل أرباح الشركات، والبحث عن المعلومة الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛

-التكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي ؛

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 12 من المرسوم التنفيذي 91-60، يتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، 1991 العدد، 9، ص 354

² - سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 111-112.

- يدرس الشكاوى ويعالجها، ويتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛

تنظم مراكز الضرائب التي يديرها رئيس مركز في ثلاث مصالح رئيسية (المصلحة الرئيسية لتسيير المفاة، المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، المصلحة الرئيسية للمنازعات)، ومصليحتين (مصلحة الإستقبال والإعلام، ومصلحة الإعلام الآلي والوسائل)، وقباضة.¹

رابعا: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية.

1-الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية.

الرقابة الجبائية هي من حقوق الإدارة الجبائية التي تمارسها من طرف موظفيها لإجراء التدقيق في المحاسبة للمكلف وإجراء المراجعات الضرورية للوعاء والمراقبة الضريبية، والأعوان النكلفين بذلك هم:

1-1-نائب مدير مكلف بالرقابة الجبائية: ويعتبر مسؤولا عن إعداد برامج المراجعة الممنوحة للمصلحة ويراقب أعمال فرق التحقيق، ويحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، وكذلك يقوم بصفة دورية و بجمع رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة و المرجحة، لتقديم الملاحظات والإقتراحات الازمة بهدف تحسين شروط العمل، كما يعمل على نقل تقارير المراجعة للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.

1-2-رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات: ويجب أن تكون له على الأقل رتبة مفتش وخبرة لا تقل عن ستة (6) سنوات كمحقق جبائي، وهو مسؤول عن التكفل بالقضايا المرجحة والسهر على تنفيذها، والتدخل في مناقشة نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية.

1-3-الأعوان المدققون: ويجب أن يكونو حاملين رتبة مفتش ضرائب على الأقل حتى تسند لهم مهمة التحقيق، كما يسند لهم مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها، مع الإشارة على أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي.²

¹ - المادة 20-21، المرسوم التنفيذي رقم 3027/06، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² - لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 31-32.

المطلب الثالث: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية.

يعتبر غياب الوعي المهني وإنعدام الكفاءة في الإدارة الجبائية والإفتقار للوسائل المادية والبشرية من العوامل المؤثرة على أداء عملية الرقابة الجبائية لمهامها على أحسن وجه، ومن بين هذه الصعوبات مايلي:

أولاً- قصور الإمكانيات المادية والبشرية:

وذلك لعدم إنتهاج الإدارة الجبائية سياسة منهجية ومنظمة بسبب النقص في الجانب البشري نوعا ما، كما أن الإعتماد على سياسة ضريبية لاتعطي الكفاءة و المهارة دورها الفعال، مما ينعكس ذلك على فعالية النظام الضريبي والإدارة الجبائية نفسها، وأيضا إنعدام المحفزات المالية المشجعة على التفاني في العمل، وهذا القصور يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي.

ثانيا- تعقد الإجراءات الجبائية والتنظيمية:

والمتمثلة في ربط وتحصيل الضريبة وتقديرها، وهذا لثقل الإجراءات التي تزيد من أوعية الضريبة من قبل الإدارة مما يشجع على التهرب الضريبي، فقد تعمل الإدارة على ربط الضريبة ربطا جزافيا بأقل أو أكثر من قيمتها، مما يؤدي إلى آثار مادية ومعنوية على الممولين، إضافة إلى عدم التشدد في فرض الجزاءات الضريبية، من خلال محاكمة الغش الضريبي والرشوة المفتشية في ظاهرة التهرب الضريبي.

ثالثا- التعارض في النصوص القانونية:

سواء كان في شكل تعارض داخلي للنصوص، وهو الذي يقع بين نصين ضريبيين ضمن نفس القانون الضريبي، وينشأ نتيجة تداخل في صلاحيات هيئات الإدارة الضريبية، أو في شكل تعارض خارجي للنصوص والتي تنظم شؤوننا إقتصادية ومالية وتتضمن إشارة للضرائب، مما يؤدي إلى التهرب منها.

رابعاً-نقص الوعي الضريبي:

إن الإدارة الضريبية ملزمة بأخذ سياسة رشيدة لإحداث نوع من المعرفة والدراسة لدى المكلف بالضريبة من تجنيد مختلف الوسائل العصرية من خلال الإحتكاك بالمكلف مباشرة، وتتمثل في الوسائل المرئية التي يتم فيها برمجة موائد مستديرة و حصص تخص المجال الجبائي ووسائل الإعلام والإتصال الأخرى، من خلال وسائل عصرية مثل وسائل الإعلام المكتوبة والمرئية، وتنظيم ندوات أبواب مفتوحة على الجبائية، وتوضيح الإعفاءات الضريبية وتحديد غايتها.¹

¹ - إسماعيل صاري، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها، مجلة الجزائرية للإقتصاد و المالية المجلة الإقتصاد والمالية، مرجع سبق ذكره، ص ص 214-215 .

المبحث الثالث: التحقيق في المحاسبة

يلعب التحقيق المحاسبي دورا رئيسيا ومهما في مكافحة التهرب الضريبي، فإنه يتطلب بحث معمق ودقيق ويشمل كل التصريحات الضريبية من طرف المكلفين، كما يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، كما أنه يشمل جميع الضرائب والرسوم حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى المراجعة لكل الدفاتر والوثائق

المطلب الأول: مفهوم وشروط التحقيق المحاسبي

يعد التحقيق في المحاسبة الوسيلة الأكثر إستهلاما في المراقبة الجبائية، وذلك على الوثائق المحاسبية المسوكة من طرف المكلفين بالضريبة، حيث يلعب هذا النوع من التحقيق دورا مهما في إكتشاف ظاهرة التهرب الضريبي

أولا: مفهوم التحقيق المحاسبي.

-**التعريف الأول:** يعني التحقيق في المحاسبة " مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة"¹.

-**التعريف الثاني:** هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، إلا الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانونيا، ولا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يسمح كذلك بإطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية.²

-**التعريف الثالث:** عرفه تيري لامبير على أنه " هو مجموعة من العمليات تتم بعين المكان، تهدف إلى معرفة صدق التصريحات للمكلف بالضريبة عن طريق مقارنتها بمحاسبة، في إحتمال ينتج عن هذه العمليات تصحيح جبائي³.

¹- صايفي عبد العزيز، قانون الإجراءات الجبائية، دون طبعة، مكتبة نوميديا، الجزائر، 2009، ص29.

²- ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص8.

³- لونيس عبد الوهاب، حماية حقوق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون، المجتمع والسلطة، جامعة أحمد بن بلة، وهران، العدد5، 2016 ص109.

ثانيا: شروط التحقيق المحاسبي.

1- يجب أن يتم التحقيق في المحاسبة بعين المكان، أي في محل المكلف بالضريبة، باستثناء تقديم المكلف لطلب مكتوب ومقبول من الإدارة الجبائية، أو في حالة قوة قاهرة، بحيث يمكن للمكلفين أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم، بشرط أن يسلم المكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المسلمة ونوعيتها ؛

2- لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش مراقب على الأقل وفي حالة إستبدال المحققين، يجب أن يتم إعلام المكلف بالضريبة بذلك ؛

3- يمارس التحقيق بأي وسيلة ويستعمل لحفظ المعلومات، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي فإنه يمكن أن تشمل مختلف المعلومات والمعطيات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة من أجل تكوين النتائج المحاسبية والجبائية.¹

3- يعاين عدم تقديم المحاسبة بمحضر يدعى بموجبه المكلف بالضريبة ليؤشر عليه ، كما يجب أن يكون موضوع إعدار يدعى من خلاله المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (8) أيام . كما يذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر ؛

4- عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم و باستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد إستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق ، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب و الرسوم وبالنسبة لنفس الفترة ؛

5- في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة ؛

¹- العيد صالحى، مرجع سبق ذكره، ص 41.

6- يجب تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الإستعانة بمستشار من إختياره من أجل مناقشة إقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها.¹

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي.

يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية حتى يتسنى مدى معرفة مصداقيتها، و هو كذلك يمكن للمؤسسات الإطلاع على واجباتها الجبائية.

أولا: الإشعار بالتحقيق.

لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بحقوق و واجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل عشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار.²

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين، تاريخ و ساعة التدخل و الفترة التي يتم فيها التحقيق و الحقوق و الرسوم و الوثائق الواجب الإطلاع عليها، و أن يشير صراحة تحت طائلة البطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة يستطيع الإستعانة بمستشار من إختياره أثناء فترة إجراء عملية الرقابة في حالة إستبدال محققين، و يجب إعلان المكلف بالضريبة بذلك.³

يحدد الأجل الأدنى للتحضير بمدة (15) يوم إبتداء من تاريخ الإشعار بالتحقيق، و عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة ما، و بالنسبة للضرائب و الرسوم المعنية لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة و نفس الضريبة.⁴

¹ - قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 17-18.

² - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية، العدد 42، ص 41.

³ - المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 16.

⁴ - اعمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 102-103.

ثانيا: الإتصال الأولي مع المكلف بالضريبة.

إن الإلتقاء بين المحققين و المكلف بالضريبة له أهمية كبيرة، و يتمثل في الحديث عن المشاكل و العراقيل التي تواجه المكلف من ناحية التسيير ووضعيته المالية و المادية، و بذلك يتأكد المحققون من إمكانية توفر الظروف اللازمة للقيام بعملية التحقيق في عين المكان، أما في حالة غياب الشروط الملائمة لذلك يقوم المكلف بإجراء تحقيق على مستوى الإدارة الجبائية.¹

ثالثا: البدء بعملية التحقيق المحاسبي.

و يتمثل في فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون .

1-الفحص المحاسبي من حيث الشكل: وحتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

-المحاسبة يجب أن تكون منتظمة: ويجب أن تحتوي على دفتر اليومية، دفتر كبير، ودفتر جرد؛ وهذا ما نص عليه القانون 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، وتمثل هذه الدفاتر فيما يلي:²

-دفتر اليومية: تسجل فيه حركة الأصول والخصوم والأموال الخاصة، وأعباء ومنتجات الكيان، وفي حالة إستعمال دفاتر مساعدة فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة ؛

-دفتر الكبير: يتضمن مجموع حركة الحسابات خلال الفترة المعنية ؛

-دفتر الجرد: وتنقل فيه الميزانية وحساب النتائج الخاصة بالكيان ؛

وتحتفظ المؤسسة بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية.

¹ - غضبان خديجة، التحقيق الجبائي و دوره في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، كلية العلوم و الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014-2015، ص38.

² -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجزائرية، القانون رقم 11/07 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، 2010، العدد74، ص5.

- المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة: حيث يقوم العون المحقق بالتأكد من ما إذا كانت مجاميع الأرصد متساوية في المدين والدائن، وصحيحة في دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، وميزان المراجعة قبل الجرد وبعده؛ وفي حالة عدم صحة البيانات فيجب على المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملابسات عدم الصحة، وإذا ما تم الإقرار بوجود ممارسات تدليسية فسوف يتم رفض المحاسبة.

- المحاسبة يجب أن تكون مقنعة: تكون المحاسبة مقنعة إذا كانت كل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث يجب على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق إسمية حقيقية، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد.¹

2- الفحص المحاسبي من حيث المضمون:

يسعى المحقق في إطار عملية التحقيق إلى التركيز على النقاط التي لها تأثير على تحديد النتيجة وتمثل فيما يلي:

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة ؛

- تسجيل مشتريات وهمية (بوجود أو عدم وجود فاتورة)، أو نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء؛

- تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية ؛

- إخفاء جزء من المبيعات بعدم تحرير فواتير البيع لبعض المبيعات ؛

- الحركة التي تعرضت لها التثبيتات من شراء وتنازل وإعادة تقييم، والتأكد من وجود الوثائق الثبوتية ؛

- فحص إهلاك التثبيتات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين الجبائية والمحاسبية ؛

- فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة، والتأكد من نوعيتها بمقارنتها مع الواقع ؛

¹ -عبد القادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة محم خيضر، بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2016-2017، ص73.

-فحص جميع الإيرادات، والتأكد من تسجيلها بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي تم تسجيلها نسيانا أو عمدا.¹

المطلب الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته.

على العون المحقق أن يعطي تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة والذي يمكن أن يكون على النحو التالي:

أولا: نتائج التحقيق المحاسبي.

1- في حالة قبول المحاسبة.

هي إقرار المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائيا من طرف المحقق، وفي هذه الحالة فإن الإدارة تأخذ بهذا الأساس ولا يمكنها الرجوع فيه، أما في حالة إثبات استعمال مناورات تدليسية أو إعطائه معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، ففي هذه الحالة يمكن للإدارة الرجوع فيه.²

عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب و الرسوم وبالنسبة لنفس الفترة.³

2- في حالة رفض المحاسبة.

لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيه إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقتنع، حسب نص المادة 191 من قانون الضرائب فإنه لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة رقابية أو جبائية أو محاسبية إلا في الحالات التالية:

-عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري؛

¹- سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 132.

²- العيد صالح، مرجع سبق ذكره، ص 46.

³- قانون الإجراءات الجبائية، مادة 20-8، ص 18.

-عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب إنعدام الوثائق الإثباتية ؛

-عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة ؛¹

ثانيا: نهاية التحقيق المحاسبي.

بعد الفحص المعمق والدقيق للمحاسبة يقوم المدقق باستخلاص النتائج المتوصل إليها والتي بموجبها يقرر مدى صحة ومصداقية أو خطأ في هذه التصريحات، ثم يقوم باستخلاص التعديلات القانونية إن وجدت؛ أما في حالة ما إذا كانت هذه التصريحات مطابقة لما صرح به فإن المحقق يقوم بتقديم إشعار بخصوص النتائج المحصل عليها، وفي حالة إثبات تجاوزات أو أخطاء فإنه يقوم بإجراء تعديلات عادلة للتقويم والتي تتمثل فيما يلي:

1-إجراء التقويم الثنائي: فالمكلف بالضريبة له الحق في مناقشة المحقق بخصوص النتائج المتحصل عليها لكونه إمتثل لإلتزاماته الجبائية، وذلك من خلال تقديم التصريحات في وقتها، بحيث يبدأ بإشعاره بالتقويم مع إعطائه قدرا من الضمانات التالية:²

-للمكلف بالضريبة أجل (40)يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني ؛

-إمكانية المكلف في الإستعانة بمستشار قانوني بمساعدته في النظر إلى إقتراحات المحقق وتقديم ملاحظاته وفقا لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية ؛

2-إجراء التقويم الأحادي: يعتبر هذا الإجراء كعقاب للمكلف بالضريبة الذي يلتزم بواجباته الإجرائية، والمنصوص عليه وفقا للمادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية في فقراتها من 1 إلى 6، حيث تمارس الإدارة هذا التقويم باتخاذها إجراء التعديل التلقائي، إجراء التقدير التلقائي، إجراء فرض الضريبة تلقائيا، إجراء التصحيح الضريبي³

¹ - قوانين الضرائب، دون طبعة، برتي للنشر، 2011، ص106.

² - كوسة فضيل، مرجع سبق ذكره، ص193-192.

³ - نفس المرجع، ص194-195.

خلاصة الفصل:

تعد الرقابة الجبائية من الإجراءات الجبائية التي تعطي الحق أو الصلاحية للإدارة الجبائية للتأكد من صحة ودقة المعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وتعمل على إكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتكبة، أو الأعمال التدليسة والعمل على تصحيحها وتسويتها وتقويمها، ومن خلال ماسبق نستنتج ما يلي:

- هناك شكلين للرقابة الجبائية تتمثل في رقابة داخلية تقوم بالرقابة على الوثائق، ورقابة خارجية تتمثل في التحقيق المحاسبي، والتحقيق المصوب في المحاسبة، والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

- يتمثل الإطار التنظيمي في أجهزة مركزية، أجهزة جهوية، و أجهزة محلية.

- للرقابة الجبائية إطار قانوني يتمثل في صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية، الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للتحقيق، وحقوق وواجبات المكلف.

ومع ذلك فإنه تبقى إجراءات الرقابة الجبائية قاصرة، ويعود ذلك إلى النقص في الوسائل المادية والبشرية، خاصة فيما يتعلق بالكفاءات العليا في الميدان القانوني والمحاسبي، لذا يتطلب منها دراسة معمقة ودقيقة لمحاسبة المكلف بالضريبة، لحماية الإقتصاد الوطني والحزينة العمومية، من أجل التخفيف أو الحد من هذا مشكلة الغش والتهرب الضريبيين.

تمهيد:

بعد التطرق للجانب النظري في الفصل الثاني حول التحقيق المحاسبي وطرق الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها، والتي يبقى هدفها الأساسي محاربة الغش والتهرب الضريبي.

وكنموذج للدراسة الميدانية تم إختيار مركز الضرائب بتيسمسيلت وبالتحديد مكتب البحث والتحقيق، حيث يعتبر مركز الضرائب الهيكل الجبائي الرئيسي في النظام الجبائي، نظرا لإرتباطه بالملكفين، فهو ينفذ كل الإجراءات المتعلقة بعملية التحقيق الضريبي.

وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

-المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت.

-المبحث الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة.

المبحث الأول: التعريف بمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت.

يعد مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت سلطة تنفيذية للدولة لممارسة سياستها الجبائية، وذلك من خلال القيام بعملية التحصيل والرقابة الجبائية؛ حيث قمنا بزيارة ميدانية لمركز الضرائب، لذا سنتطرق في هذا المبحث التعريف بهذا المركز وكذا الهيكل التنظيمي، ودوره في مختلف المجالات، إضافة إلى الضرائب والرسوم المسيرة من طرف المركز والأشخاص التابعين له.

المطلب الأول: التعريف بالمركز الضرائب (CDI).

يلعب مركز الضرائب دورا هاما على المستوى الولائي، حيث يقوم بوظائف ومهام ضمن التشريع المعمول به بغرض تحقيق أهداف الإدارة الجبائية، وفيما يلي سنتطرق التعريف بمركز الضرائب ودوره في المجال الجبائي.

أولا: التعريف بالمركز.

هو مصلحة تنفيذية تابعة لمديرية الضرائب، و هو مركز تسيير موحد تحت إشراف رئيس المركز يقوم بمهام التسيير والتحصيل و المراقبة و المنازعات، و يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال إختصاصه و هم:

-المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي أقل من 30.000.000 دج ؛

-المؤسسات غير الخاضعة لمجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات التي يفوق رقم أعمالها 30.000.000 دج ؛

-المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائي و التي تختار خضوع الضريبة حسب النظام الحقيقي ؛

ثانيا: الضرائب و الرسوم المسيرة من طرف مركز الضرائب.

-الضريبة على الدخل الإجمالي / أجور (IRG/S) ؛

-الضريبة على أرباح الشركات (IBS) ؛

-الرسم على النشاط المهني (TAP)؛

-حقوق الطابع (DT) ؛

-الإقتطاعات من المصدر المستحقة على الأجور و المرتبات و المكافآت ؛

-الإقتطاعات من المصدر المستحقة على توزيع الأرباح و الأسهم على الشركاء ؛

-الرسم الداخلي على الإستهلاك ؛

-رسم المرور على الكحول ؛

أما الأشخاص التابعين لمركز الضرائب هم: عمليات البيع بالجملة، موزعو محطات الوقود، المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعملية التصدير، أعضاء المهن الحرة، تجار الأملاك وما شابههم وكذا منظموا العروض والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها.

ثالثا: مهام مركز الضرائب.

1- في مجال الوعاء.

-مسك و تسيير الملفات الجبائية للشركات و الأشخاص المعنويين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، و أيضا المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي.

2- في مجال التحصيل.

-يتكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الرسوم ؛

-يتكفل بالعمليات المادية للدفع و التحصيل ؛

3- في مجال الرقابة.

-البحث عن المعلومة الجبائية و إستغلالها و مراقبة التصريحات ؛

- إعداد و تحقيق برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها ؛

4- في مجال المنازعات.

- التكفل بدراسة الشكاوى و معالجتها ؛

- متابعة المنازعات الإدارية و القضائية ؛

- إسترداد الرسوم على القيمة المضافة ؛

5- في مجال الإستقبال و الإعلام.

- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات و تعديل قوانينها الأساسية ؛

- نشر المعلومات و المطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضرائب ؛

- تنظيم المواعيد و تسييرها¹؛

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.

ينظم مركز الضرائب في ثلاث (3) مصالح رئيسية و مصلحتين و قبضة .

1- المصلحة الرئيسة للتسيير: تتكفل بمايلي:

- تتكفل بالملفات الجبائية للمكلفين التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء و المراقبة الجبائية و متابعة الإمتيازات

الجبائية و الدراسة الأولية للإحتجاجات ؛

- يصادق على الجداول و سندات الإيرادات، و تقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلا مفوضا للمدير

الولائي للضرائب ؛

¹ - المصلحة الرئيسية للبحث والمراقبة.

- إعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات و إعداد مخططات العمل و التنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى والحرص على إنسجامها ؛

هذه المصلحة تدير 5 مصالح و هي:

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي ؛

- المصلحة المكلفة بجباية قطاع بناء الأشغال العمومية ؛

- المصلحة المكلف بجباية القطاع التجاري ؛

- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات ؛

- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة ؛

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث: و تتكفل بمايلي.

- انجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية و معالجتها و تخزينها و توزيعها من أجل إستغلالها ؛

- إقتراح عمليات المراقبة و إنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات

المكلفين بالضريبة، مع إعداد جداول إحصائية و حواصل تقييمية دورية ؛

هذه المصلحة تضم أربع (4) مصالح و هي:

- مصلحة البطاقات و المقارنات: و تتكفل بمايلي:

- العمل على تشكيل و تسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام و الإستعلام الخاصة بوعاء الضريبة و كذا مراقبتها

و تحصيله ؛

- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، و تخزينها و إستردادها من أجل إستغلالها ؛

- التكفل بطلبات المكلفين بالضريبة ؛

-مصلحة البحث عن المادة الضريبة: هذه المصلحة تعمل على شكل فرق و تقوم بالمهام الآتية:

-إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية لتنفيذ حق الإطلاع ؛

-إقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و في عين المكان إنطلاقا من المعلومات

والإستعلامات المجمعّة ؛

-مصلحة التدخلات: و تعمل على شكل فرق تتكفل بمايلي:

-الحق في التحقيق و الحق في الزيارة و المراقبة، تتكفل بوعاء الضريبة و مراقبتها و تحصيلها ؛

-إقتراح المكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس مستندات ؛

-مصلحة المراقبة: تعمل على شكل فرق تقوم بمايلي:

-إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات و في عين المكان ؛

-إعداد وضعيات احصائية دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها ؛

3-المصلحة الرئيسية للمنازعات: تقوم بمايلي:

-دراسة الطعون المتعلقة بالنزاعات أو الإعفاءات الناتجة عن فرض الضريبة، أو زيادات أو غرامات أو عقوبات وأيضا

طلبات اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة ؛

-متابعة القضايا النزاعية المقدمة الى الهيئات القضائية ؛

وتضم ثلاثة (3) مصالح وهي:

-مصلحة الإحتجاجات: و تقوم بالمهام الآتية:

-دراسة الطعون و التي تهدف إلى إلغاء الضريبة أو تخفيضها أو زيادتها، و العقوبات المحتج عليها؛

-إسترجاع الضرائب و الرسوم و الحقوق المدفوعة إثر التصريحات المكتتبة أو المدفوعة تلقائيا أو مقتطعة من المصدر ؛

-دراسة طلبات تتعلق بإرجاع إقتطاعات TVA ؛

-دراسة الطعون المسبقة التي تهدف الى الإحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها، أو المطالبة بالأشياء المحجوزة ؛

-معالجة المنازعات لتحصيل ؛

-مصلحة لجان الطعن و المنازعات القضائية: و تتكفل بمايلي:

-دراسة الطعون التابعة لإختصاص لجان طعن و الضرائب المباشرة و TVA و إختصاص لجان الطعن الإعفائي ؛

-المتابعة بالإتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون و الشكاوى المقدمة للهيئات القضائية ؛

-مصلحة التبليغ و الأمر بالدفع: تتكفل بمايلي:

-تبليغ قرارات الطعون الى المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية ؛

-الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات المقررة مع إعداد شهادات متعلقة بها ؛

-إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات و تبليغها بالمصالح المعنية ؛

4-القباضة: تتكفل بمايلي:

-التسديدات التي يقوم بها المكلفون بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم، أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقها، و كذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل ؛

-تنفيذ تدابير المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة و المنصوص عليها في التشريع أو التنظيم المعمول به ؛

-مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة، و تقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة ؛

و تضم ثلاثة (3) مصالح رئيسية و هي: مصلحة الصندوق، مصلحة المحاسبة، مصلحة المتابعات التي تنظم في شكل فرق ؛

5-مصلحة الإستقبال و الإعلام: و هي تحت سلطة رئيس المركز و تقوم بما يلي:

-تنظيم إستقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم ؛

-نشر المعلومات حول حقوقهم و واجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضرائب ؛

6-مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل: و تقوم بمايلي:

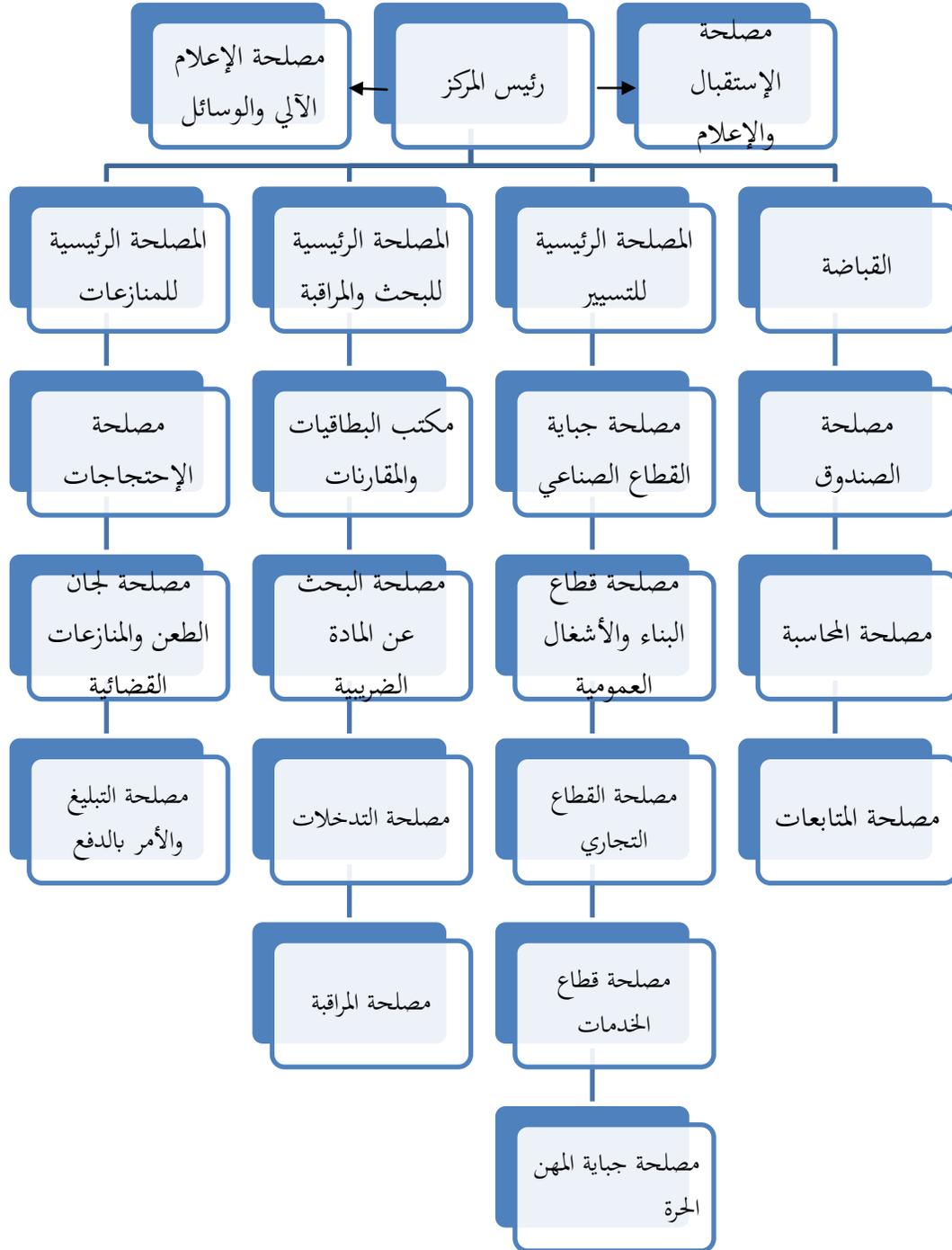
-استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها وى كذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافق عليها ؛

-احصاء حاجبات المصالح من عتاد و لوازم أخرى، و كذا التكفل بصيانة التجهيزات ؛

-الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و أمن المقرات ؛

والشكل التالي يظهر الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.

شكل رقم (3-1) : يوضح الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت



المصدر: مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت. مصلحة البحث والتحقيق.

المبحث الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة.

فيما سيأتي سنعرض دراسة حالة ميدانية لطرق الرقابة الجبائية التي يقوم بها مركز الضرائب وهي الرقابة على الوثائق والتحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، ويتم معالجة هذه الأنواع بالضبط في مكتب البحث والتحقيق.

المطلب الأول: الرقابة على الوثائق.

تعد الرقابة على الوثائق الخطوة الأولى التي تقوم بها إدارة الضرائب حيث يتم فيها فحص التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، ومدى توافرها وانتظامها، وذلك بغرض إكتشاف الأخطاء، وإجراء التصحيحات اللازمة لذلك.

أولاً: إجراءات الرقابة على الوثائق.

يقوم المحقق برقابة على المعلومات الخاصة بالمكلف وطبيعة النشاط ورقم الأعمال المصرح به.

1-مراقبة ملف المكلف بالضريبة.

حيث يقوم المكلف بتقديم التصريحات الشهرية وهي (G50) بالون الأزرق، أنظر الملحق رقم (01) وG50A

بالون البني أنظر الملحق رقم(02). وهذه التصريحات يجب أن تقدم قبل 20 يوم الأولى من كل شهر إلى قبضة

الضرائب التي تقوم بإرسالها إلى المفتشية للقيام بأعمال الرقابة الجبائية.

وبعد ذلك يتم إرسال إشعار بالرقابة على الوثائق للمكلف بالضريبة

2- القيام برقابة شكلية على الملف الجبائي.

يقوم المحقق باتأكد من المعلومات التالية:

إسم وعنوان المكلف، مراقبة التصريحات سواء السنوية أو الشهرية وذلك بغرض معاينة وإكتشاف الأخطاء، مراقبة

معدل الضريبة والرسوم المفروضة حيث أن:

-TVA بمعدل 9% المخفض و 19% العادي.

-TAP بمعدل 02%

-IBS بمعدل 26%، 23، 19، حسب النشاط الممارس

- الضريبة على الدخل الإجمالي (فئة الأرباح المهنية) بمعدل 10% .

-الضريبة على الدخل الإجمالي (فئة الأجور) تحسب كما يلي:

جدول رقم (3-1): يوضح السلم المعتمد لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي/الأجور.

النسبة	المبلغ
0%	أقل من 120.000 دج
20%	من 120.001 إلى 360.000 دج
30%	من 360.001 إلى 1.440.000 دج
35%	أكثر من 1.440.000 دج

المصدر: قانون الضرائب والرسم المماثلة 2018.

جدول رقم (3-2) : يوضح كيفية تحديد العقوبات والغرامات.

الغرامة	المبلغ
10%	أقل من 50.000 دج
15%	أكثر من 50.000 وأقل من 200.000 دج.
25%	أكثر من 200.000

المصدر: قانون الضرائب والرسم المماثلة 2018.

-التحقيق في حسابات الميزانية وحساب النتائج، عن طريق إعداد حالة مقارنة للكشوفات، وإعداد كشف المحاسبة.

مقارنة التصريجات الجبائية مع الوثائق التي تمتلكها إدارة الضرائب مثل كشوف الشراء، كشوف المبيعات...إلخ.

وعند الإنتهاء من هذه الرقابة، وفي حالة عدم وجود أخطاء أو إغفالات يتم ترك الملف الجبائي ويعتبر مطابق للقوانين الجبائية، أما في حالة وجود أخطاء يعلم المكلف بذلك عن طريق وثيقة تسمى طلب معلومات (C2)، وهذا بغرض

طلب تبريرات أو توضيحات. أنظر الملحق رقم(03)

وفي حالة ما إذا كانت هناك أخطاء كثيرة أو مبالغ فيها فإنه يتم تحويل الملف إلى الرقابة المحاسبية.

وتمنح مدة تقدر ب (30) يوم من أجل تقديم التوضيحات والتبريرات اللازمة لذلك وإجراء التعديلات الجبائية، كما

أنه سيتم تبليغ المكلف مرة أخرى عن طريق وثيقة (C4). أنظر الملحق رقم (04).

وفي حالة تجاوز أو التأخر عن هذه المدة فإنه سيتم فرض الضريبة تلقائيا.

3-القيام برقابة على ملف المكلف من حيث المضمون :

حيث يستوجب من المكلف إحظار كل الوثائق والمستندات مثل فواتير المبيعات ، فواتير المشتريات، الكشوفات البنكية من معرفة رقم الأعمال، جداول حركة المخزون، جدول الأجور والمكافآت والتعويضات المختلفة والمعاشات وهذا من أجل التحقيق فيها وإكتشاف الأخطاء أو أي أعمال تدليسية تهدف إلى التملص من الضريبة.

ثانيا: نتائج التحقيق.

1- إعادة تشكيل رقم الأعمال.

يتم الإعتماد على رقم الأعمال خلال سنوات التحقيق لأنه يحدد الأرباح الخاضعة للضريبة، ويمثل القاعدة المنشئة لها

فمثلا في حالة إكتشاف غش ضريبي من خلال فاتورة شراء بمبلغ 80.000دج، فإنه يتم حساب رقم الأعمال

كما يلي:

رقم الأعمال = المشتريات × نسبة هامش الربح.

هامش الربح = مبيعات البضائع - بضائع مستهلكة

نسبة الهامش = هامش الربح × 100 / مبيعات البضائع.

رقم الأعمال = 80000 × 30% = 24000 دج

المبلغ الخاضع للضريبة = 80000 + 24000 = 104000 دج

وعليه تكون التسوية الجبائية كما يلي:

1- الرسم على النشاط المهني = 104000 × 2% = 2080 دج.

2- الرسم على القيمة المضافة = 104000 × 19% = 19760 دج.

3- الضريبة على أرباح الشركات = 104000 × 26% = 27040 دج.

4- الضريبة على الدخل الإجمالي = 104000 - 27040 = 76960 دج.

76960 × 10% = 7696 دج.

ويتم حساب الغرامات وفق المعدلات المذكورة سابقا.

ثالثا: تبلغ النهائي للتحقيق.

يتم التبليغ النهائي لنتائج التحقيق خلال مدة 30 يوم وخلال هذه المدة يقدم المكلف جميع التبريرات والأموار التي يحتاج عليها، وفي حالة الرد خلال هذه المدة فإنه تبقى نتائج التحقيق كما هي أي نفس أسس الضريبة، أما التبليغ النهائي فيتمثل في إرسال إشعار للمكلف لدفع المستحقات لقباضة الضرائب، وإرسال نسخة من هذا التبليغ إلى مديرية الضرائب.

المطلب الثاني: دراسة حالة وفق طريقة التحقيق المحاسبي (VC)

تملك الإدارة الجبائية الحق في إجراء التحقيق المحاسبي بسلطة القانون، ويعترف المكلف بذلك وفق الضمانات الممنوحة له، ويسمح هذا الشكل من التحقيق من التأكد من صحة المحاسبة والمقارنة بين التصريحات الجبائية، والتأكد من مصداقيتها.

أولاً: التحضير للتحقيق.

تتطلب عملية التحقيق 02 محققين ورئيس فرقة، ويتم إختيار ملف التحقيق بناء على عدة معايير والمتمثلة في رقم الأعمال المصرح به خلال سنوات التحقيق، إستعمال مخالفات أو طرق تدليسية، فحص الملف بخصوص الضرائب والرسوم المختلفة، توفر معلومات من مصادر خارجية مثل هيئات الضمان الإجتماعي، لأن إدارة الضرائب تملك حق الإطلاع في مختلف المصادر الخارجية

ثانياً : المرحلة الأولى للتحقيق

1-إرسال إشعار بالتحقيق:

هو وثيقة تعد من قبل الإدارة وتتضمن إسم وعنوان المكلف، مدة التحقيق، تاريخ إرسال الإشعار، الضرائب والرسوم محل التحقيق، إمضاء المحققين ورئيس فرقة التحقيق. أنظر الملحق رقم (05)

كما يمكن للمكلف الإستعانة بوكيل أو مستشار من إختياره، وتتم عملية التحقيق في عين المكان أما إذا تعذر ذلك فإنه يمكن أن تتم عملية التحقيق على مستوى مكتب المراقبة والتحقيق في مركز الضرائب.

وتمنح مدة 10 أيام للمكلف من أجل تحضير الوثائق والمستندات المحاسبية، كما أنه يمكن تمديد هذه المدة من قبل الإدارة، ويتم فحص المحاسبة شكلا ومضمونا من حيث كل من دفتر اليومية، دفتر الأجور، دفتر الجرد، فواتير البيع والشراء، الكشوفات البنكية، وتصريحات الضمان الإجتماعي... إلخ

2- إعداد كشوفات مالية لمقارنة الميزانية وحساب النتائج.

هذه الكشوف يتم إعدادها من قبل إدارة الضرائب، حيث يتضمن كشف المحاسبة السنوات الأربع محل التحقيق، ويهدف إلى وإكتشاف النقائص والتجاوزات والتغيرات في أصول وخصوم المؤسسة في لميزانية في كل ما يتعلق بثبوتات مالية أو معنوية، ورؤوس أموال خاصة وخصوم جارية. أنظر الملحق رقم (06).

أما كشف حساب النتائج فيسمح بمتابعة رقم الأعمال، الربح الإجمالي والقيمة المضافة، ونتيجة الإستغلال، والنتيجة الصافية الخاصة بكل دورة، بالإضافة إلى مختلف النسب والمؤشرات. أنظر الملحق رقم (07).

ثالثا: الأعمال الميدانية لعملية التحقيق.

تم التحقيق في المحاسبة الخاصة بمؤسسة الأشغال العمومية والبناء من الفترة 2013/01/01 إلى 2016/12/31 وتقديم الملاحظات التالية:

1- على مخطط الحسابات:

وتم تسجيل ما يلي:

- وجود كتب إلزامية مطابقة لأحكام المادة 9 و10 من القانون التجاري ؛
- وجود دفتر كبير، وجود يوميات مساعدة باستثناء يومية المشتريات والمبيعات ؛
- وجود جزئي للوثائق الداعمة ؛

2- من الجانب الجبائي:

وتم إكتشاف مايلي:

- الإيداع المنتظم لرقم الأعمال وفق القوانين المنصوص عليها، والكشوفات المتوقعة شهريا إلى مركز الضرائب. وفق المادة 76 من قانون الضرائب المباشرة.

-الإيداع المنتظم للتصريحات السنوية حسب المواد75، 151، و224 من قانون الضرائب المباشرة.

3-الملاحظات التي تم تسجيلها

حيث تم تسجيل الملاحظات التالية:

-عدم كفاية رقم الأعمال المصرح به.

-خصم غير متطابق لبعض الرسوم، وخصم خاطئ على الرسم على القيمة المضافة لبعض الفواتير.

هذه المخالفات تسمح باستخدام إجراء التقويم لقواعد الضريبة بعد النقاش التي يتم بحضور المكلف أو بوجود محاسب خاص به، وتعطى التعديلات التي أدخلت على تصريحات وقم الأعمال والأرباح الخاضعة للضريبة. وهذا حسب المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية

4-إعادة تقويم رقم الأعمال.

رقم الأعمال يعاد تشكيله من خلال الحساب الجاري في حساب BDL تحت رقم 46740022035300

فضلا عن الوثائق المحاسبية الخاصة بهذه المؤسسة.

ويتم ذلك من خلال فحص الفواتير للسنوات الأربعة محل التحقيق ومقارنة رقم الأعمال المفوتر ورقم الأعمال المحصل.

حيث أن رقم الأعمال المفوتر يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، ورقم الأعمال المحصل يخضع للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني

5-إعادة إدماج الرسم على المشتريات.

-سنة 2013.

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المورد	المبلغ خارج الرسم	TVA	السبب
/	/	الثلاثي الرابع 2013	/	16817.25	TVA في فاتورة رقم 207/13 11965.59 مكان 28782.84
3304	/	ETS BOUTAMRA	137457.70	23367.81	نقص في التبرير
المجموع				4085.06	

المصدر: ملف التحقيق في محاسبة المكلف، مكتب البحث والمراقبة، مركز الضرائب، ولاية تيسمسيلت.

في هذه الفاتورة الخاصة بسنة 2013 يتم تحديد الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للثلاثي الثالث يتم حساب الفرق

في TVA الخاص بالفاتورة رقم 207 /13 = (28782.84 – 119965.59) 16817.25

حيث أن الرسم على المشتريات الحقيقي هو بمبلغ (119965.59) وتم إكتشاف غش بمبلغ 28782.84

وهذا المبلغ يضاف إليه القيمة غير المبررة كما يلي: 40085.06 = 23367.81 + 16817.25

وهذا المجموع سيعاد إدماجه إلى الرسم على القيمة المضافة الخاص بالمشتريات كما سيأتي لاحقا.

-سنة 2014.

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المورد	المبلغ خارج الرسم	TVA	سبب
201202210	2012/11/26	AHMED	1039644.77	176739.61	خصم مزدوج
المجموع				176739.61	

المصدر: ملف التحقيق في محاسبة المكلف، مكتب البحث والمراقبة، مركز الضرائب، تيسمسيلت.

هذه الفاتورة تبين أن هناك خصم مزدوج والتي يعاد إدماجه إلى الرسم على القيمة المضافة الخاص بالمشتريات.

6-إعادة إدماج التهم على الأرباح.

-سنة 2013: حساب 6010 مواد أولية بمبلغ 236382.70 بالتفاصيل أدناه تحت:

-فاتورة رقم 207/13 بمبلغ 70385.83 بدلا من 169310.83

-فاتورة رقم 13/330 بمبلغ 137457.70 (تحتاج إلى تبرير) .

-سنة 2014: حساب 6560 الغرامات والعقوبات بمبلغ 7366.85 (غير قابلة للخصم).

-سنة 2015: الغرامات والعقوبات غير قابلة للخصم بمبلغ 33242.60

7-تحديد الربح الخاضع للضريبة.

الجدول رقم (3-3): يوضح كيفية تحديد الربح الخاضع للضريبة.

النشاط				التعيين
2016	2015	2014	2013	
3156545	587014	837075	853109	الأرباح المعلنة
/	/	/	236382	حساب 6010
/	33242	7366	/	حساب 6560
/	33242	7366	236382	زيادات
3.156.545	256 620	844.441	1.089.491	إجمالي
9514	21585	/	13640	نقصان خصم TAP (ناتج عن التحقيق)
9514	21585	/	13640	إجمالي
3.147.031	598671	844.441	1.075.851	الربح الخاضع للضريبة

المصدر: ملف التحقيق في محاسبة المكلف، مكتب البحث والمراقب، مركز الضرائب، تيسمسيلت

حساب 6010 يمثل مواد أولية بمبلغ 236382.70 يتم حسابه عن طريق تحديد الفرق في الفاتورة رقم 207/13

169310.83 - 70385.83 = 98925 وهذا الفرق يضاف إليه مبلغ الفاتورة رقم 13/330 التي تحتاج إلى

تبرير كما يلي: $236382.7 = 137457.7 + 98925$

ويتم تحديد الربح الخاضع للضريبة عن طريق إضافة الفرق غير المصرح به في الفاتورة أو الفاتورة غير المبررة إلى الأرباح

المعلنة وبالتالي المبلغ الإجمالي المتحصل عليه يتص خصم منه الرسم على النشاط المهني الخاضع للتحقيق وبالتالي يتم

التحصل على الرسم الخاضع للضريبة.

فمثلا لسنة 2013 يحسب الربح الخاضع للضريبة كما يلي:

$$\text{الربح الخاضع للضريبة} = 853109 + 236382 = 1.089.491$$

ويتم خصم TAP كما يلي: $1.089.491 - 13640 = 1.075.851$

8- جدول التعديلات.

1- إعادة إدماج الرسم على المشتريات.

الجدول رقم (3-4) يوضح كيفية إدماج الرسم على المشتريات.

السنة	المبلغ المراد إعادته	رسم العقوبة	مبلغ العقوبة	إجمالي المستحقات
2013	40185	%10	4018	44203
2014	176739	%15	26510	203249
المجموع العام	216924	/	30528	247452

المصدر: ملف التحقيق في محاسبة المكلف، مكتب البحث والمراقبة، مركز الضرائب، تيسمسيلت.

من خلال هذا الجدول يتم إدماج الرسم على المشتريات لسنة 2013 و2014، بحيث أن المبلغ المراد إسترداده يخضع لرسم على العقوبة وفق المعدلات التي تم ذكرها سابقا.

9- الرسم على القيمة المضافة.

جدول رقم (3-5) يوضح كيفية تسوية الرسم على القيمة المضافة.

التعيين	2013	2014	2015	2016
رقم الأعمال قبل التحقيق	7 463 715	7 253 006	10 635 990	5 048 990
TVA قبل التحقيق	1 224 467	1 233 011	1 759 218	858 330
رقم الأعمال بعد التحقيق	7 429 073	7 210 467	10 396 766	5 049 000
بعد TVA التحقيق	1 217 329	1 225 799	1 767 450	858 330
زيادات	/	/	30 766	/
حقوق الرسم	/	/	8 232	/
رسم العقوبة	/	/	%10	/
مبلغ العقوبة	/	/	823	/
إجمالي المستحقات	/	/	9055	/

المصدر: ملف التحقيق في محاسبة المكلف، مكتب البحث والمراقبة، مركز الضرائب، تيسمسيلت.

من خلال هذا الجدول يتم تسوية الرسم على القيمة المضافة، بحيث يتم المقارنة في رقم الأعمال و الرسم على

القيمة المضافة قبل وبعد التحقيق؛ وهذا الفرق يخضع لرسم على العقوبة.

3-المادة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.

الجدول رقم (3-6) يوضح كيفية تحديد المادة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.

النشاط	2014/2013	2015/2014	2016/2015	2017/2016	المجموع
القاعدة الخاضعة للضريبة	1 057 851	844 441	598 671	3 147 031	/
القاعدة المفروضة المعلنة	853 109	837 075	587 014	3 150 540	/
زيادات	222 724	7 366	11 657	/	/
الرسم	%20	%20	/	/	/
حقوق ناتجة	القاعدة الخاضعة للضريبة	215 170	/	/	/
		168 888	/	/	/
العقوبات	القاعدة المفروضة المعلنة	170 622	/	/	/
		167 415	/	/	/
خصم TVA	/	/	/	/	/
مبلغ الحقوق المراد إستردادها	44 548	1 473			51 611
العقوبات	الرسم	%10	/	/	/
		المبلغ	147	/	/
مبلغ الحقوق والرسوم المدفوعة	49 002	1 620	/	/	56 771

المصدر: ملف التحقيق في محاسبة المكلف، مكتب البحث والتحقيق، مركز الضرائب، تيسمسيلت.

من خلال هذا الجدول الذي يمثل الضريبة على الدخل الإجمالي/ الأرباح المهنية ، حيث يتم تحديد الفرق بين القاعدة الخاضعة للضريبة والقاعدة المفروضة المعلنة، وهذا الفرق يخضع للرسم الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي كما أنه يخضع لمعدل العقوبة، فمثلا لسنة 2013: يتم حساب مبلغ الحقوق والرسوم المدفوعة مكا يلي:

$$\text{الفرق} = 0.2 \times 222724 = 44548$$

$$\text{العقوبة} = 0.1 \times 44548 = 4454$$

$$\text{مبلغ الحقوق والرسوم المدفوعة} = 44548 + 4454 = 44009$$

4- المادة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي/ الأجر

الجدول رقم(3-7) يوضح كيفية تحديد المادة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي/أجر.

النشاط	2013	2014	2015	2016	المجموع
القاعدة الخاضعة للضريبة	427 340	488 540	469 560	561 060	/
القاعدة المفروضة المعلنة	427 340	488 540	469 960	561 060	/
زيادات	/	/	/	/	/
الرسم	/	/	/	/	/
حقوق	16 468	21 560	22 912	14 768	/
نتيجة	16 168	21 560	22 912	14 768	/

/	/	/	/	/	خصم TVA
/	/	/	/	/	مبلغ الحقوق المراد إستردادها
/	/	/	/	/	العقوبات رسم
/	/	/	/	/	المبلغ
/	/	/	/	/	مبلغ الحقوق والرسوم المدفوعة

المصدر: ملف التحقيق في محاسبة المكلف، مكتب البحث والمراقبة، مركز الضرائب، تيسمسيلت.

يوضح هذا الجدول المادة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي/أجور، والذي يبين تساوي القاعدة الخاضعة للضريبة والقاعدة المفروضة المعلنة، وهو ما يدل الصدق في التصريح المقدم، وبالتالي لا يتم إخضاعه للعقوبات.

5- الرسم على النشاط المهني.

الجدول رقم (3-8) يوضح كيفية تسوية الرسم على النشاط المهني

النشاط	2013		2014		2015	2016	المجموع
المدينة	تيسمسيلت	خمستي	برج بونعامة	عماري	الأزهرية	لرجام	لعيون
القاعدة الخاضعة للضريبة	4790317	36790	456136	181150	61190	437705	1020764
القاعدة المفروضة المعلنة	5506973	8550	456130	181150	61190	453940	701880
الفرق	-	28240	/	/	/	19765	318889
الرسم	%02	%02	/	/	/	%02	%02
القاعدة الخاضعة	95860	735	/	/	/	9474	4783

		5908	/	/	/	171	111146	القاعدة المفروضة المعلنة	الحقوق الناجمة
	4783	395	/	/	/	565	/	مبلغ الحقوق المراد إستردادها	
	%10	%10	/	/	/	%10	/	رسم العقوبة	العقوبات
	478	39	/	/	/	57	/	المبلغ	
6317	5261	434	/	/	/	622	/	مجموع الحقوق والرسوم المدفوعة	

المصدر: ملف التحقيق في محاسبة المكلف، مكتب البحث والتحقيق، مركز الضرائب، تيسمسيلت.

من خلال هذا الجدول يتم تسوية الرسم على النشاط المهني المحقق في كل مدينة بالمقارنة بين القاعدة المخاضعة

للضريبة والقاعدة المفروضة المعلنة، حيث هذا الفرق يخضع لمعدل 2% إضافة إلى إحتساب العقوبات الناجمة عن

ذلك. وهذا الرسم يتم حسابه من خلال الأشغال المنجزة في كل بلدية من بلديات ولاية تيسمسيلت

ثالثا: تبليغ نتائج التحقيق.

يتم التبليغ الأولي نتائج التحقيق إلى المكلف المعني، مع منح مدة (40) يوم للرد أو طلب إي إستفسار أو توضيحات

مع العلم أن عدم الرد خلال هذه المدة يعتبر قبولا من طرف المكلف، ويتم الإبقاء على نفس التعديلات في أسس

الضريبة؛ أما التبليغ النهائي فيأتي بعد غلق عملية التحقيق، حيث يتم إبقاء الأسس المعدلة في التبليغ الأولي، ويتم

وإصدار جداول تتضمن الضرائب والرسوم التي يجب تسديدها وتتمثل هذه الجداول في وثيقة تسمى (D3)

و(D37) التي ترسل إلى المكلف وتتضمن المعلومات الشخصية له، والضرائب والرسوم التي تم إجراء التعديلا عليها

والعقوبات التي يخضع لها، وإصدار النتائج من أجل تحصيل قيمتها.

المطلب الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية .

هذا النوع من التحقيق يتمثل في فحص ميزانية المكلف وتحديد الفرق بين الإيرادات والمصاريف أو النفقات والهدف الأساسي لهذا التحقيق هو تحصيل الحقوق المتملص منها الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي فقط، وهذا بخلاف التحقيق المحاسبي الذي يشمل كل الضرائب والرسوم، ويكون كتحقيق تابع للتحقيق المصوب في المحاسبة أو التحقيق المحاسبي.

أولاً: الإجراءات الأولية للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية (VASEF)

1- إرسال إشعار بالتحقيق:

يتم إرسال إشعار بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية، ويتضمن المعلومات المتعلقة بالمكلف مثل: الإسم والقب العنوان، السنوات محل التحقيق، الضرائب والرسوم محل التحقيق.

ويتم منح مدة (15) يوم للمكلف من أجل تحضير الوثائق والمستندات المحاسبية ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار

أنظر الملحق رقم (08).

2-مراقبة وضعية الذمة المالية للمكلف محل التحقيق.

حيث يتضمن جدول وضعية الذمة المالية المعلومات التالية:

-الممتلكات ملك للمكلف أو لزوجته أو لأبنائه ؛

-نوع هذه العقارات (مباني، أراضي) مع إعطاء تفاصيل حول وضعيتها وطبيعتها، وأصلها ؛

-تحديد ما إذا كانت هذه المباني مكتملة أو جاري إنجازها مع تحديد تاريخ الإكتساب والسعر ؛

-إمتلاك محل تجاري (نعم أو لا) إذا كان نعم يتم تحديد الوضعية وتاريخ الإكتساب ؛

-إمتلاك سيارة سياحية (نعم أولا) إذا كان نعم يتم تحديد الرقم، العلامة التجارية، القوة، السنة، القيمة، وتاريخ الإكتساب ؛

-ممتلكات أخرى مثل (باخرة، خيل....إخ) ؛

-إذا كان مساهم في شركة تجارية يحدد الشكل القانوني للشركة، مقر الشركة، إسم الشركة، والعنوان؛

-إذا كان يملك حساب مالي سواء داخل الوطن أو خارجه يحدد المؤسسة المالية، المصلحة، ورقم الحساب ؛

كما يتضمن الجانب الآخر الملاحظات المقدمة من طرف فرقة البحث والتحقيق، وكذا طلب التبريرات والتوضيحات اللازمة لذلك ؛

ثانيا: نتائج التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق، وتصريح المالك بممتلكاته ومختلف المصاريف والإيرادات، يتم التحقيق في مجمل

الوضعية الجبائية الشاملة للدخل الإجمالي بالنسبة للسنوات محل التحقيق: 2004-2005-2006-2007.

وذلك من خلال إجراء مقارنة في الميزانية كما يلي:

الجدول رقم (3-9): يوضح كيفية حساب الفرق بين الإيرادات والمصاريف المستعملة.

السنوات	2004	2005	2006	2007
الرصيد في 01/01	580.000	900.00	100.000	100.000
حساب بنكي	1.000.000	1500.000	1500.000	1700.000
حساب بريدي	500.000	550.000	400.000	800.000
حسابات توفير	400.000	400.000	400.000	400.0000
حساب جاري في الشركة	100.000	120.000	130.000	110.000
عمليات السحب التي تتم في الشركة	50.000	-	-	20.000

20.000	30.000	20.0000	20.000	أجور
-	-	50.000	40.000	دخل آخر
-	7.000.000	900.000	8.000.000	مبيعات العقارات
-	600.000	900.000	400.000	مبيعات الأثاث
1000.000	-	500.000	1000.000	عقود الإقتراض المتعاقد عليها
130.000	121.000	111.000	300.000	دخل معفى
498.000	10281000	595.1000	12390000	مجموع الإيرادات (المصادر)
600.000	700.000	510.000	320.000	رصيد في 12/31
1.700.000	1.300.000	120.000	1000.000	حساب بنكي
700.000	300.000	400.000	500.000	حساب بريدي
300.000	400.000	300.000	400.000	حسابات توفير
990.000	90.000	110.000	100.000	حساب جاري في الشركة
21000	80.000	100.000	60.000	المساهمات التي تتم في شركة شخصية
18.000	-	-	-	الضرائب الشخصية المدفوعة
-	6.000.000	4.000.000	9.000.000	شراء العقارات
44.000	70.000	20.000	30.000	شراء الاثاث
-	20.000	-	1.000.000	قروض موجهة للأشخاص
32000	800.000	10.000	90.000	تصريح بالنفقات
11.000	500.000	10.000	50.000	إسترداد النفقات

101.000	21000	50.000	30.000	مصاريف على الحياة
4517000	10281000	6890000	12540000	مجموع المصاريف المستعملة
463000	-	939.000	150.000	الفارق

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على المعلومات المقدمة من طرف مكتب البحث والمراقبة.

من خلال الجدول السابق يمكن إستنتاج مايلي:

الفارق = مجموع المصادر - مجموع المصاريف المستعملة.

- إذا كان الفارق يساوي الصفر فهذا يدل على أن مجموع المصادر غطت جميع المصاريف المستعملة.

- إذا كان الفارق موجب أي أن المصاريف المستعملة أقل من مجموع المصادر، فهذا قد يدل على أن المحقق لم يحقق جيدا في المصاريف المستعملة، ويتم إضافة الفرق إلى السنة الثانية.

- إذا كان الفرق سالب أي أن المصاريف المستعملة أكبر من مجموع المصادر، وهذا يعتبر دخل غير مصرح به، ويدل على أن هناك تملص من الضريبة

والفوارق التي يتم ضبطها من طرف المحققين يتم إخضاعها لعقوبات وغرامات وفق للقوانين الجبائية المعمول بها.

ثالثا: التسوية الجبائية

الجدول رقم (3-10): يوضح كيفية حساب الغرامات الجبائية.

السنوات	2004	2005	2006	2007
الفارق الخاضع للضريبة	150.000	939.000	-	463000
الدخل المصرح به	30.000	578.000	-	-
الحقوق الواجبة الدفع	120.000	361000	-	-
نسبة العقوبة	%15	%25	-	-
مبلغ العقوبة	18000	90250	-	-
المبلغ الواجب دفعه	138000	451250	-	-

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على المعلومات المقدمة من طرف مكتب البحث والمراقبة.

رابعا: تبليغ نتائج التحقيق.

يتم إعلام المكلف بنتائج التحقيق عن طريق الإشعار بالتقويم، كما يجب أن يكون هذا التبليغ مفصلا ومعللا بالكيفية التي تسمح بإعادة تشكيل أسس الضريبة، حيث يتم منح مدة (40) يوم للمكلف حتى يرسل ملاحظاته وإعتراضاته أو قبوله لنتائج التحقيق.

و في حالة إنقضاء هذه المدة فإنه تبقى هذه الأسس على حالها وتعتبر أساسا لفرض الضريبة، ويتم إعداد تقرير نهائي وإرسال نتائج التحقيق إلى مصلحة تحصيل الضريبة.

خلاصة الفصل:

بعد التطرق إلى الدراسة الميدانية والتعرف على مختلف المراحل التي يمر بها التحقيق الجبائي بدأ من المرحلة التمهيديّة والتحضيرية وصولاً إلى إستخراج أسس الضريبة وإعداد التقارير النهائية، والكشف عن طرق الغش التي يقوم بها المكلف في الوثائق والمستندات المحاسبية ومختلف الأعمال التدليسية، إضافة إلى التعرف على بعض الوثائق والتصريحات الجبائية، ومما سبق نستخلص مايلي:

-يقوم مركز الضرائب بأربع أنواع من الرقابة الجبائية والمتمثلة في الرقابة على الوثائق، التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمة في مجمل الوضعية الجبائية.

-التحقيق المحاسبي يشمل كل الضرائب والرسوم، أما التحقيق المصوب فيشمل فقط نوع أو عدة أنواع من الضرائب

-التحقيق المعتمق في مجمل الوضعية الجبائية يشمل فقط الضريبة على الدخل الإجمالي.

حيث يسهر مركز الضرائب على تطبيق وإحترام القوانين والتشريعات المعمول بها، وهذا بهدف تحقيق مبالغ مالية لصالح الخزينة العمومية، بغرض تغطية أعبائها وزيادة نفقاتها، كما أن مخالفة هذه القواعد والقوانين يؤدي إلى بطلان عملية الرقابة الجبائية، فضلا عن النتائج والعقوبات المترتبة عنها.

الخاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع بجانبه النظري والتطبيقي، تم التعرف على مختلف المفاهيم العامة للضريبة ودورها في النشاط الإقتصادي، وما توفره من إيرادات للخزينة العمومية، إلا أن أهم مشكل يعيقها في عملية التحصيل هو الغش والتهرب الضريبي بمختلف أساليبه المشروعة وغير مشروعة، والتعرف على أبرز الأسباب المؤدية إليه، وهو ما يؤدي إلى آثار وخيمة سواء على الصعيد الاجتماعي أو الإقتصادي.

ويرجع ذلك إلى عدم كفاءة وفعالية النظام الضريبي، وقصور الإمكانيات المادية والبشرية للإدارة الضريبية، ومن أجل ذلك تعمل الإدارة الجبائية على تسخير مختلف الوسائل التنظيمية، على المستوى الوطني والجهوي والمحلي، إضافة إلى مختلف الوسائل القانونية والبشرية المتاحة.

وتتمثل أهمية التحقيق المحاسبي سواء كان مصوبا أو معمقا، من الأساليب المعتمدة من طرف الإدارة الضريبية في الحد من مختلف الأعمال التدليسية والأخطاء والتجاوزات، وذلك عن طريق فحص ومراقبة كل التصريحات والدفاتر المحاسبية الخاصة بالمكلفين، والقيام بمختلف العمليات وإجراء المقارنات بين مختلف الكشوفات، وهذا بغرض إجراء التعديلات والتسوية اللازمة، وفرض مختلف العقوبات سواء كانت قانونية أو جبائية لكل شخص يتملص من الضريبة.

نتائج إختبار الفرضيات..

- بالنسبة للفرضية الأولى التي تنص على أنه يساهم التحقيق المحاسبي في زيادة الحصيلة الضريبية لمصلحة الخزينة العمومية، حيث أن التحقيق المحاسبي بمختلف أشكاله سواء كان مصوبا أو معمقا إذا كان فعال بالقدر الكافي في أساليبه وإجراءاته ويقوم على نظام ضريبي عادل فإنه بلا شك سوف يؤدي إلى زيادة إيرادات الخزينة العمومية والعكس صحيح.

- الفرضية الثانية نثبتها حيث أنه تتوفر الإدارة الضريبية على مجموعة من الحقوق والصلاحيات المخولة قانونا التي تساعد على إجراء تحقيق محاسبي واسع يشمل فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون.

-الفرضية الثالثة نؤكددها بحيث أنه كلما كان هناك نظام ضريبي ذو كفاءة وفعالية وقائم على تحقيق العدالة الضريبية بين جميع المكلفين، فإن هذا سوف يدعم عملية الرقابة الجبائية بصفة عامة والتحقيق المحاسبي بشكل خاص من أجل ضبط هذه الظاهرة.

-أما فيما يخص الفرضية الرابعة فإنه عملية التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية مما يستدعي تدعيمه بتحقيق مصوبا ومعتمدا، لأن لجوء المكلفين إلى التملص من الضريبة يقف إستغلال العديد من الثغرات وكذا العديد من الأسباب النفسية والإجتماعية والسياسية.

نتائج الدراسة:

لقد تم الوصول إلى مجموعة من النتائج نبرزها فيما يلي:

- يعتبر التحقيق المصوب أو المعمق كتحقيق تابع للتحقيق المحاسبي ؛
- محااربة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، ويرجع ذلك لمختلف الحيل والأساليب المنتهجة من طرف المكلفين ؛
- إزدياد معدلات الضريبة في الآونة الأخيرة أصبح يهدد موارد الدولة، نظرا للظروف التي تمر بها في المجال الإقتصادي والمالي ؛
- تعتبر التحقيق المحاسبي من أهم الوسائل المتخذة للحد من هذه الظاهرة، إلا أنها تبقى قاصرة بسبب نقص الموارد المادية والبشرية ؛
- عدم الفوترة والتصريح الكاذب من أهم الحيل المنتهجة من طرف المكلفين للتملص من الضريبة ؛
- يتميز النظام الضريبي الجزائري بالتعديلات المستمرة، مما ينتج عنه بعض الصعوبات في مسايرة هذه التعديلات وينتج عنه أيضا بعض الثغرات التي تفسح المجال للتهرب الضريبي ؛
- حرص إدارة الضرائب على ممارسة حق الإطلاع لدى المؤسسات والهيئات الخارجية بغرض الحصول على المعلومات المرتبطة بالمكلف، وهذا من أجل الكشف عن مختلف التجاوزات والأخطاء ؛

الإقتراحات .

- تعتبر ثقافة دفع الضرائب هي الغائب الأكبر، كما أن دفع الضرائب يجب أن يكون موافقا للخدمات التي يتلقاها المواطن، ولذلك فإن الإخلال بهذا المبدأ يؤدي إلى نظرة قاصرة من طرف المكلف، فيفعل كل شئ من أجل التملص من دفعها ؛
- يجب أن تكون المنظومة الجبائية محفزة، وأن تعمل على تحقيق العدالة الضريبية، فبدلا من رفع الضرائب يجب التوسع من وعاء أو نطاق الضريبة، فالمنظومة التي فيها ضرائب متعددة ومرتفعة بلا شك فإنها سوف تعزز من التهرب ؛
- العمل على تطوير وإعداد قوانين وتشريعات جبائية تتوافق مع الظروف السائدة والتطورات الحاصلة، وذلك من أجل سد المنافذ والثغرات أمام المكلفين، وتجسيد وتطبيق مبدأ العدالة الضريبية على أرض الواقع وإعتماده كهدف إستراتيجي في السياسة الضريبية، الإستفادة من خبرة وكفاءة الدول المتطورة في مجال النظام الضريبي؛
- العمل على عصنة الإدارة الضريبية وتحديثها من خلال إدخال تقنيات حديثة وتطوير مختلف برامج الإعداد وتدريب الموظفين، وهجر السياسة التقليدية التي تتميز بقلّة خبرتها وتجربتها، وقصور إمكانياتها المادية والبشرية ؛
- التنسيق بين الإدارات ومختلف الهيئات بهدف السير الحسن لعملية الرقابة الجبائية ؛
- إلزام المكلفين بمسك محاسبة منتظمة وصحيحة ومقنعة من حيث الشكل والمضمون لتسهيل عملية التحقيق ؛

آفاق الدراسة:

- بعد دراستنا لموضوع " أساليب التحقيق المحاسبي في ضبط التهرب الضريبي "، ومحاولتنا الإلمام ببعض جوانب هذا الموضوع، إلا أن لا يخلو من النقائص كغيره من البحوث الأخرى، ولذلك قد يكون منطلقا لبعض البحوث المستقبلية الجديدة مثل:
- الإصلاحات الضريبية في الجزائر.
 - تقييم كفاءة وفعالية النظام الضريبي في الجزائر، بالإضافة إلى أثر السياسة الضريبية على النشاط الإقتصادي.

الملاحق

فهرس المحتويات

فهرس الجداول

الأشكال

والملاحق

مقدمة

الفصل الثاني

التحقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية بمركز الضرائب لولاية

تيسمسيلت

قائمة المراجع

الخاتمة

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- 1- أعدد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، طبعة الثالثة، دار الثقافة، الأردن، 2000.
- 2- بن اعماره منصور، الرسم على القيمة المضافة، طبعة الثانية، دار الهومة، الجزائر، 2011.
- 3- بن اعماره منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، طبعة الثانية، دار الهومة، الجزائر، 2011.
- 4- بن اعماره منصور، الضريبة على أرباح الشركات، طبعة الثانية، دار الهومة، الجزائر، 2011.
- 5- جهاد سعيد خصاوية، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، طبعة الأولى، دار وائل، الاردن، 2010 .
- 6- حميد بوزيدة، جباية مؤسسة، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 7- خبابة عبد الله، اساسيات في الاقتصاد والمالية العامة، دون طبعة، مؤسسة شباب الجامعة، 2009.
- 8- خلاصي رضا، النظام الجزائري الحديث، الطبعة الثانية، دار الهومة، الجزائر، 2006.
- 9- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، دون طبعة، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية، 2009.
- 10- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2009.
- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، طبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، 2008، لبنان.
- 11- صايفي عبد العزيز، قانون الإجراءات الجبائية، دون طبعة، مكتبة نوميديا، الجزائر ، 2009.
- 12- طارق الحاج، المالية العامة، طبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، 1999.
- 13- طلال مُجَّد علي الحجاوي، هيثم علي مُجَّد العنكي، المحاسبة والتحاسب الضريبي، طبعة الثانية، دار الكتب موزعون وناشرون، العراق، 2014.

- 14- عادل فيح علي، المالية العامة والتشريع الضريبي، طبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2007، ص92.
- 15- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد الأردن، 2008.
- 16- عبد الحميد دراز، النظم الضريبية، دون طبعة، دار الجامعية، لبنان، 1993.
- 17- عبد العزيز علي السوداني، البناء الضريبي مدخل تحليل النظم، دون طبعة، الدار الجامعية، مصر، 1996.
- 18- عبد الغفور ابراهيم أحمد، مبادئ الأقتصاد والمالية العامة، طبعة الأولى، دار الزهران، الأردن، 2012.
- 19- عبد المطلب عبد الحميد، إقتصاديات المالية العامة، دون طبعة، الدار الجامعية، القاهرة، 2004.
- 20- عبد الناصر نور، نائل حسن عدس وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دون طبعة، دار الميسرة، 2008.
- 21- علي زغدود، المالية العامة، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 22- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دون طبعة، دار الهومة، الجزائر، 2011.
- 23- فاطمة السويسي، المالية العامة موازنة الضرائب، دون طبعة، المؤسسة الحديثة للكتاب طرابلس، لبنان، 2005.
- 24- قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، ضريبة القيمة المضافة، طبعة الثانية، دار الهومة، الجزائر، 2011.
- 25- قوانين الضرائب، دون طبعة، برقي للنشر، 2011، ص106.
- 26- كوسة فضيل، الدعوة الضريبة و اثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دون طبعة، دار الهومة، الجزائر 2010.
- 27- مُجَدِّ الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، دون طبعة، دار العلوم، الجزائر، 2003.
- 28- مُجَدِّ الصيرفي، رقابة الجودة، طبعة الأولى، دار الفجر، مصر، 2014.
- 29- مُجَدِّ عباس محرزي، إقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

30- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة، الجزائر، 2001.

31- يحي محيون، قانون الإجراءات الجبائية، دون طبعة، دار المعرفة، 2009.

ثانيا: المجالات والدوريات.

1- إسماعيل صاري، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها، مجلة الجزائرية للإقتصاد و المالية، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 01، 2014.

2- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 17، العدد الثاني، 2000.

3- لونيس عبد الوهاب، حماية حقوق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون، المجتمع والسلطة، جامعة أحمد بن بلة، وهران، العدد 5، 2016.

4- يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خيضر عباس العبيدي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام العراقي، العراق، المجلد 4 العدد 9، 2012.

ثالثا: الرسائل والمذكرات.

1- حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على سياسة الاستثمار في المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة مُجَد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية 2005-2006.

2- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة مُجَد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2011-2012.

3- عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013-2014.

4- عبد القادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2016-2017.

- 5- عبد القادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2016-2017.
- 6- غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير 2015-2016.
- 7- غضبان خديجة، التحقيق الجبائي و دوره في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، كلية العلوم و الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014-2015
- 8- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2010-2011.

رابعا: الملتقيات

- 1- وهي بوعلام، "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة"، الملتقى العلمي الدولي حول المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20- 21 أكتوبر 2009.

خامسا: القوانين والمراسيم.

- 1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017.
- 2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجزائرية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2010.
- 3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 79، المؤرخة في 23/12/2001.
- 4- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب و الرسوم المماثلة 2017.
- 5- قانون التجاري، 2007.

- 5- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي 327/06 المتضمن تنفيذ المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المؤرخ بتاريخ 2006/09/18، الجريدة الرسمية، 2006، العدد 59.
- 6- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي 91-60، الجريدة الرسمية 1991/02/23، العدد 9.
- 7- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 42، المؤرخة في 29 جوان 2010.
- 8- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجزائرية، القانون رقم 11/07 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية 2007/11/25، العدد 74.
- 9- الجمهورية الجزائرية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 43، المؤرخة في 2005/06/22 .