



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي - تيسمسيلت -
معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: محاسبة مالية

الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت

تحت إشراف:

الأستاذ: معزوز فتح الله

من إعداد الطالبين:

❖ معزوز علي

❖ عدي العربي

لجنة المناقشة:

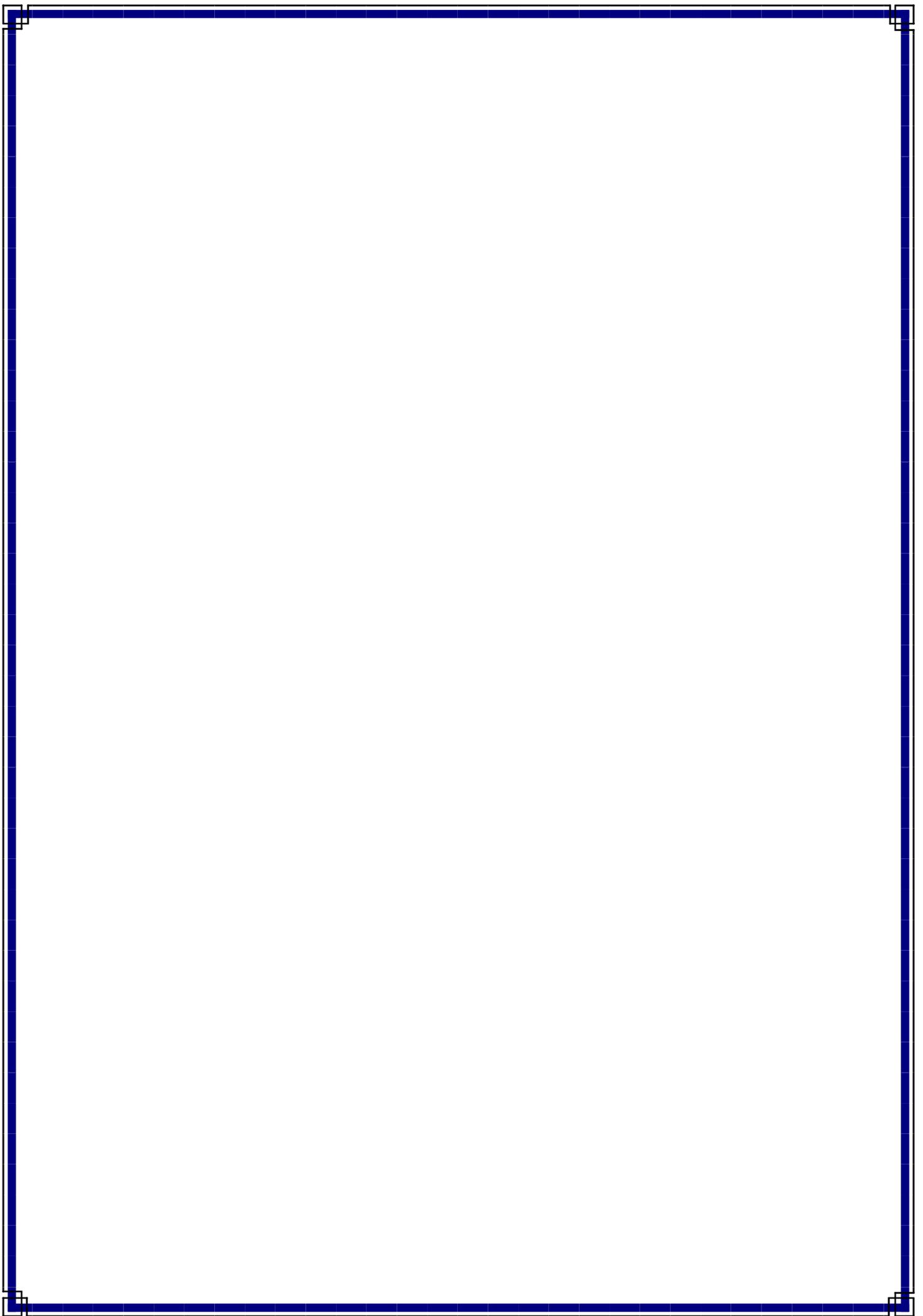
رئيسا

الأستاذ: محمودي أحمد

ممتحنا

الأستاذ: بكاري سعد الله

السنة الجامعية: 2017/2016



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و عرفان

أول من يشكر ويحمد أثناء الليل و أطراف النهار هو العلي القهار الذي أنعم علينا
بنعمه التي لا تعد ولا تحصى و أثار دروبنا^٢ فله جزيل الحمد و الشناء العظيم^٣ الذي بعث
فينا رسوله الكريم^٤ محمد عليه أزكى الصلوات و أطهر التسليم . الذي علمنا ما لم نعلم و
حثنا على طلب العلم أينما وجد .

لله الحمد و الشكر كله أن وفقنا و ألهمنا الصبر على المشاق التي واجهتنا لإنجاز هذه
المذكورة.

إن ليس بيدنا أن نحسن إلى من أحسن إلينا بقدر ما فعلوا فان كان لهذه الرسالة فضل
انجاز فإننا لا ننسى من كان له علينا الفضل وعلى رأسهم أستاذ معزوز فتح الله
الذي أولانا بالتوجيه والإرشاد ولم ييخل بجهده وكان النموذج السباق في توجيهنا طوال
فترة البحث فلهيادته كل الشكر والامتنان وكل الشكر والتقدير لأساتذة المعهد الأفاضل
على الجهد العلمي الذي بذلوه طوال سنوات الدراسة وكل إدارات وعمال المركز الجامعي
لولاية تيسمسيلت

كما أننا لا ننسى موظفي مركز الضرائب لتيسمسيلت على كل المساعدات التي
قدمت لنا طوال فترة التبرص.

إهداء

إلى التي كانت سنداً لي في دربي وعانته الطلوع والمرحى أوطنتني إلى ما أريد
إلى الخلي ما املك في الوجود أمي

إلى الذي تكفل المشقة في تطيمي ولم يبخل علي بشيء
وكان مثلي الأعلى في الصبر وطاعة الله الذي رواه

وأراد أن ابغ المعالي إلى عز ما املك أبي

إلى من يفرحون لفرحي ويحزنون لحزني . إلى من شاركوني لعب الصبا وسذاجة
الطفولة إخوتي الأعمام

إلى كل الأصدقاء الذين رافقوني في الحياة كل باسمه

إلى كل هؤلاء أقول " أهديكم وأهديكم وتحياتي لا تكفيكم "

العربي

إهداء

إلى التي حملتني وهنأ علي وهنأ وعمرتني بهنأها وكان
سندا لي في دربي وهنأ الطو والمرحى أوطنتني إلى ما أريد إلى الخلي ما
املك في الوجود أمي
إلى الذي تكفل المشقة في تعليمي ولو يبخل علي بشيء
وكان مثلي الأعلى في الصبر وطاعة الله إلى الذي رباني
وأراد أن أبلغ المعالي إلى أحمز ما املك أبي
إلى من يفرحون لفرحي ويحزنون لحزني . إلى من شاركوني لعب الصبا وسذاجة
الطفولة إخوتي الأعماء
إلى جميع الأصدقاء و كل من يعرفني من قريب أو من بعيد إلى جميع الزملاء
الدراسة
إلى كل من ساعدني في إعداد هذه المذكرة.

إلى

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
78	فواتير البيع الغير مصرح بها لسنة 2012	1-3
78	فواتير البيع الغير مصرح بها لسنة 2013	2-3
79	فواتير البيع الغير مصرح بها لسنة 2015	3-3
79	فواتير الرسم على القيمة المضافة للمشتريات غير مقيدة حسابيا لسنة 2012	4-3
80	فواتير الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المسددة نقدا لسنة 2013	5-3
81	فواتير الرسم على القيمة المضافة للمشتريات 2014	6-3
82	تحديد رقم الأعمال	7-3
83	تحديد الربح الصافي	8-3
83	اعادة دمج الرسم على المشتريات	9-3
84	الرسم على القيمة المضافة	10-3
85	معدل الغرامات	11-3
86	الرسم على النشاط المهني TAP	12-3
87	الضرائب على أرباح الشركات IBS	13-3
88	تتغيير أساس فرض الضريبة	14-3
88	ضريبة مداخيل الأرباح المنقولة	15-3
90	الرسم على القيمة المضافة	16-3
91	الرسم على النشاط المهني	17-3
92	الضرائب على أرباح الشركات	18-3
93	تتغيير أساس فرض الضريبة	19-3
93	ضريبة مداخيل الأرباح المنقولة	20-3
94	الحقوق و الغرامات بعد جلسة التحكيم	21-3

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
78	فواتير البيع الغير مصرح بها لسنة 2012	1-3
78	فواتير البيع الغير مصرح بها لسنة 2013	2-3
79	فواتير البيع الغير مصرح بها لسنة 2015	3-3
79	فواتير الرسم على القيمة المضافة للمشتريات غير مقيدة حسابيا لسنة 2012	4-3
80	فواتير الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المسددة نقدا لسنة 2013	5-3
81	فواتير الرسم على القيمة المضافة للمشتريات 2014	6-3
82	تحديد رقم الأعمال	7-3
83	تحديد الربح الصافي	8-3
83	اعادة دمج الرسم على المشتريات	9-3
84	الرسم على القيمة المضافة	10-3
85	معدل الغرامات	11-3
86	الرسم على النشاط المهني TAP	12-3
87	الضرائب على أرباح الشركات IBS	13-3
88	تغيير أساس فرض الضريبة	14-3
88	ضريبة مداخيل الأرباح المنقولة	15-3
90	الرسم على القيمة المضافة	16-3
91	الرسم على النشاط المهني	17-3
92	الضرائب على أرباح الشركات	18-3
93	تغيير أساس فرض الضريبة	19-3
93	ضريبة مداخيل الأرباح المنقولة	20-3
94	الحقوق و الغرامات بعد جلسة التحكيم	21-3

الملخص

الملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في التقليل من التهرب الضريبي، حيث تطرقت إلى تحليل الظاهرة للوصول إلى طرق ومناهج قياسها، وفي الأخير تحديد الآثار المترتبة عنها وأساليب معالجتها، استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات وأبرزها التهرب الضريبي لما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل خاص من خلال تطبيق الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية، وهي وسائل قانونية مفروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة عن طريق هياكل الإدارة الجبائية المتعددة، وهي كإجراء يهدف إلى التحقق من مدى صحة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة.

إضافة إلى أنّ الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة ولذلك يجب على الدولة اتخاذ التدابير والإجراءات التنظيمية والتشريعية بتدعيم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية:

المضرائب، الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي، النظام الضريبي.

Résumé:

Ce mémoire

.....
.....

Les mots clés:

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

الصفحة	البیان
.I	البسمة
.II	الإهداء
.III	الشكر
.IV	الملخص
.V	فهرس المحتويات
.VI	قائمة الجداول
.VII	قائمة الأشكال
ب- و	مقدمة
29 -2	الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي
2	تمهيد الفصل
3	المبحث الأول: عموميات حول الضريبة
3	المطلب الأول: تطور ومفهوم الضريبة
6	المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الضريبة
10	المطلب الثالث: أنواع الضرائب
15	المطلب الرابع: التنظيم الفني للضرائب
20	المبحث الثاني: مفاهيم حول التهرب الضريبي
20	المطلب الأول: مفهوم وأشكال التهرب الضريبي
22	المطلب الثاني: أسباب وطرق التهرب الضريبي
26	المطلب الثالث: آثار وإجراءات مكافحة التهرب الضريبي
29	خلاصة الفصل
62 -31	الفصل الثاني: ماهية الرقابة الجبائية وإطارها التنظيمي والقانوني
31	تمهيد الفصل
32	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
32	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأشكالها

فهرس المحتويات

38	المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الرقابة الجبائية
41	المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية
42	المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية
42	المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية
53	المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
56	المطلب الثالث: الالتزامات والضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة
62	خلاصة الفصل
95 - 64	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية بمركز الضرائب تيسمسيلت
64	تمهيد الفصل
65	المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب
65	المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب , مهامه ومجال صلاحياته
71	المطلب الثاني: الالتزامات التصريحية و المحاسبية للمكلفين بالضريبة
74	المطلب الثالث: حقوق المكلف الخاضع للضريبة
76	المبحث الثاني: دراسة حالة التحقيق المحاسبي _ مركز الضرائب بتيسمسيلت _
76	المطلب الأول: اجراءات التحقيق المحاسبي
81	المطلب الثاني: الاشعار الأولي بنتائج التحقيق
89	المطلب الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي
95	خلاصة الفصل
99 - 97	خاتمة
101	قائمة المصادر و المراجع
109	الملاحق

مقدمة عامة:

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، ووسيلة فعّالة تمكّنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فإنّ ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية، لكن هذه الاستجابة في معظمها تكون نسبية نتيجة للجدل القائم منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها، وهذا باستغلال الوسائل الممكنة.

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة، والاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية للبلاد، بدلاً من انسيابها في قنوات مجهولة. وبالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة، إلا أنّها قد تفسّدت وتعدّدت صورها عبر الزمن، سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة لتشهد في الآونة الأخيرة أبعاداً خطيرة، فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محدّدة، ولا على فترة زمنية معيّنة، بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب توجد حيثما وجدت هذه الأخيرة، وبالتالي أصبحت تعتبر من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

إنّ استفحال الظاهرة استوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي جاهدة إلى مكافحتها بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، والتي نتج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي.

إشكالية البحث:

ضمن هذا الإطار العملي والعلمي المتداخل ومما سبق تبرز إشكالية هذا البحث التي يمكن صياغتها كما يلي:

🚩 كيف تساهم الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

الأسئلة الفرعية:

بغرض الإحاطة بالموضوع جيّداً والإلمام بكل جوانب الإشكالية الرئيسية ارتأينا طرح بعض التساؤلات المتمثلة في:

✓ ماهي وسائل مكافحة التهرب الضريبي؟

✓ ماهي الرقابة الجبائية وما هي أشكالها؟

✓ ما الدور الذي نلعبه الرقابة الجبائية للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي؟

فرضيات البحث:

بعد طرح التساؤلات وإيضاح المشكلة رأينا أنّه من الضروري تقديم بعض الفرضيات التي ستكون منطلقاً للدراسة،

وهي كما يلي:

- ✓ تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة ضرورية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
- ✓ تتمثل أشكال الرقابة الجبائية في الرقابة العامة والرقابة المعمّقة.
- ✓ تستعمل الرقابة الجبائية مختلف أجهزتها وأدواتها لمحاربة التهرب الضريبي.

الدراسات السابقة:

إنّ الدراسات التي تتعلق بموضوع الرقابة الجبائية، والتي تم الإطلاع عليها من قبل الطالبين تتجلى في:

- ✓ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة 2010-2011، وتم التوصل إلى أنّ المكلفين بالضريبة يعتمدون على التهرب من دفع مستحقّاتهم بعدة طرق أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية وخاصة القوائم المالية.
- ✓ نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة (1999-2003)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003-2004، وتم التوصل إلى أنّ الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم في ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر.
- ✓ طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (1995-1999)، رسالة ماجستير، علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، لقد حاول الباحث تحديد مكانة الرقابة الجزائرية، ومعرفة أساليب عملها وأدواتها داخل النظام الجبائي بعد الإصلاحات التي مرّ بها وآفاقها.

أهمية البحث:

إنّ أهمية هذه الدراسة تنبع من المكانة التي تحتلّها الضرائب في الاقتصاد الوطني بشكل عام وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، وكذلك للآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي، والتي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو اقتطاع، وبذلك حرمان الخزينة العمومية منها، في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية للرفع من موارد الجباية العادية، وبالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمجابهة هذه الظاهرة الخطيرة ومن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كونها من الوسائل الهامة للعلاج.

أهداف البحث:

تتجلى الأهداف المرجوة من دراسة هذا البحث في ما يلي:

- ✓ تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ومدى تأثيرها بالتطوّرات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.

- ✓ تناول أهم المناهج المقترحة لقياس الظاهرة.
- ✓ تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، القانوني والتنظيمي.
- ✓ إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة لذلك للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في المكافحة.
- ✓ إبراز معوقات الرقابة الجبائية والتي تعمل على الحد من كفاءتها بغية تحسينها.

مبررات أسباب اختيار الموضوع:

لم يكن اختيارنا لهذا الموضوع بمحض الصدفة وإنما كان نتيجة لعدة اعتبارات ذاتية وموضوعية تتمثل فيما يلي:

1-دوافع ذاتية: تتمثل فيما يلي:

- ✓ محاولة مواصلة البحث في الموضوع.
- ✓ دراسة موضوع له علاقة بالتخصص.
- ✓ الرغبة والميول في دراسة هذا الموضوع والاطلاع عليه.
- ✓ الموضوع ملموس في الواقع الميداني.

2-دوافع موضوعية: تتمثل فيما يلي:

ترجع أسباب اختيارنا لهذا الموضوع إلى نظرة وحساسية المجتمع الضريبي الجزائري للرقابة الجبائية خاصة، والضريبة عامة، هذا ما دفعنا للبحث والتساؤل عن أصل هذه الحساسية هل هي راجعة إلى ذهنية المكلفين في حد ذاتهم، أو إلى أجهزة الرقابة الجبائية، أو إلى التشريع الضريبي، إضافة إلى الإهتمام المتزايد الذي حظيت به ظاهرة التهرب الضريبي وسبل علاجها في الآونة الأخيرة من قبل السلطات المختصة، لكن على الرغم من إجراءات الرقابة الجبائية المطبقة إلا أنّ الظاهرة لا تزال في نمو مستمر، خاصة مع النمو المتسارع الذي تعرفه ظاهرة الاقتصاد السري وما تيسره من عقد وإتمام المعاملات التجارية بعيدة عن سلطة الضرائب، هذا ما قادنا للبحث عن مدى نجاعة تلك الإجراءات، وأخيراً يكمن في محاولة من الطالبين لتقديم ومعالجة الموضوع بطريقة أكثر بساطة حتى يمكن الإطلاع عليه وفهمه ولو من قبل غير المتخصصين في مجال الجبائية.

حدود الدراسة:

حتى تتمكن من الإجابة على إشكالية البحث، وتحقيقاً للأهداف الموجودة من هذه الدراسة، فقد تعين علينا وضع محددات وأبعاد الدراسة التي تمثلت فيما يلي:

1- الموضوعية: يقتصر البحث على بيان وتوضيح دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي.

- 2-المكانية: قمنا بدراسة تطبيقية في مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت، لمعرفة الطرق المطبقة على مستواه.
- 3-الزمانية: لكي نتمكن من تحديد دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي على مستوى مركز الضرائب لتيسمسيلت، استعملنا العامل الزمني لأنه عامل مهم في الدراسة، فخصصنا فترة الدراسة لمدة أربع سنوات 2012،2013،2014،2015.

صعوبات البحث:

تتمثل صعوبات البحث فيما يلي:

- ✓ نقص المراجع والمعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة الجبائية في مكتبة المركز الجامعي.
- ✓ الوقت الذي يعتبر من القيود التي حالت بيننا وبين جمع المعلومات الخاصة بالبحث وبين الدراسة بالإضافة إلى أنّ مجال الجبائية مجال واسع لا حدود له.
- ✓ صعوبة الحصول على المعلومات مثل الملف الجبائي للمكلف محل التحقيق.
- ✓ تم تعديل عنوان المذكرة في وقت متأخر جدا من طرف الإدارة.

المنهج المستعمل:

لدراسة موضوع البحث المتمثل في دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي وبغية الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وتحليل أبعاده والإجابة عن الإشكالية المطروحة فقد تمّ اختيار المنهج التحليلي الوصفي للبحث، حيث تمّ استخدام المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالضريبة، التهرب الضريبي، والرقابة الجبائية، أمّا المنهج التحليلي فقد تمّ الاعتماد عليه في دراسة الحالة لمركز الضرائب بتيسمسيلت.

هيكل البحث: تقسيمات البحث

للوصول إلى دراسة عملية وافية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة قسّم البحث إلى ثلاثة فصول، وقد سبقَت هذه الفصول مقدمة عامة.

يتناول الفصل الأول والمعنون بـ"مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي" بالتطرق إلى مختلف الجوانب النظرية ذات الصلة بالضريبة والتهرب الضريبي، حيث قسّم هذا الفصل بدوره إلى مبحثين، تناول المبحث الأول منه عموميات حول الضريبة من خلال عرض مختلف المفاهيم والأسس المتعلقة بالضريبة، وأنواعها والتنظيم الفني لها، أمّا المبحث الثاني فقد خصّص لتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال تناول مفهوم هذه الظاهرة، أشكالها، ومعرفة أسبابها وطرقها، بالإضافة إلى آثارها وإجراءات مكافحتها.

وفي الفصل الثاني والمعنون بـ"ماهية الرقابة الجبائية وإطارها التنظيمي والقانوني"، من خلال تحديد ماهية

الرقابة الجبائية بتوضيح مفهومها وأشكالها ومختلف مبادئها وأهدافها، وأسباب إجرائها هذا في المبحث الأول، وفي المبحث الثاني تمّ التطرق إلى الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية من خلال أجهزتها ووسائلها القانونية، بالإضافة إلى الإلتزامات والضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة.

أما في الفصل الثالث والمعنون بـ"دراسة تطبيقية بمركز الضرائب تيسمسيلت"، تمّ فيه تقديم مركز الضرائب، و ذلك بتعريف المركز، ذكر مهامه و مجال صلاحياته، الإلتزامات التصريحية و المحاسبية للمكلفين بالضريبة، حقوق المكلف الخاضع للضريبة المبحث الأول، أما في المبحث الثاني فقد خصص للجانب التطبيقي لدراسة حالة التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب بتيسمسيلت، اجراءات التحقيق المحاسبي، الاشعار الأولى بنتائج التحقيق، و التوصل الى نتائج التحقيق المحاسبي.

وفي الأخير أتمينا هذا البحث بخاتمة عامة تمّ تلخيص فيها نتائج اختبار الفرضيات، وأهم النتائج المتوصل لها في جميع جوانب البحث، مع تقديم بعض التوصيات والاقتراحات، وإعطاء عناوين لموضوعات لاحقة يمكن أن تكون كأفاق مستقبلية لهذا البحث.

تمهيد:

إنّ التطور السريع الذي شهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، ومن بين أهم هذه الموارد الضريبة التي تعتبر مصدر هام من مصادر تمويل الخزينة للدولة، وبالتالي فهي تساهم في النشاط الاقتصادي، إلا أنّ سوء فهم دورها من طرف الأفراد لما عليهم من التزامات وما لهم من حقوق وأيضاً تقلب التشريعات والقوانين الجبائية، وكذا نظرة المكلف بالضريبة بأنها عبئ عليه، لكونه يدفعها دون مقابل مباشر لها باعتباره عضواً في المجتمع ومساهمة منه في الأعباء العامة للدولة دفعه إلى التهرب منها.

وانطلاقاً من هنا تبدأ فكرة الهروب من الواجبات الجبائية وتجاهل العبئ الضريبي، وذلك باستعمال مختلف الوسائل لتجنب الجزئي أو الكلي من قيمة الضرائب المستحقة وهذا ما يسمى بعبارة التهرب الضريبي. والغرض من هذا الفصل هو التعرف على كل من الضريبة والتهرب الضريبي، من أجل ذلك فإن هيكل هذا الفصل سيكون كما يلي:

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

المبحث الثاني: عموميات حول التهرب الضريبي

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

تتمتع الدولة بسلطة في تدبير الأموال اللازمة للإنفاق على الخدمات العامة التي تؤديها بهدف تحقيق الرفاهية للمجتمع، لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى موضوع الضريبة، من حيث ماهية الضريبة، أهدافها، أنواعها وتطبيقاتها المختلفة، أسسها وكذا آثارها الاقتصادية.

المطلب الأول: تطور ومفهوم الضريبة

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة إذ عرفت تطور منظم وتمثل انعكاسا إيجابيا على الاقتصاد الوطني وفيما يلي سنعرض كل من تطور ومفهوم الضريبة وخصائصها.

الفرع الأول: التطور التاريخي للضريبة

تعتبر الضريبة المصدر الأساسي والرئيسي الذي تعتمد عليه الدولة في تسديد نفقاتها العامة وهذا هو المفهوم الحديث للضريبة وقد جاء هذا المفهوم عبر تطور المراحل التالية¹:

1-مرحلة عدم الاستقرار: كان الانسان يعيش ضمن جماعات منتشرة في بقاع الأرض، ومتنقلة من مكان إلى آخر، ولم تكن هناك مرافق مشتركة، واحتياجات مالية تستلزم فرض الضرائب حتى أن الأمن والدفاع عن القبيلة كان يقوم بها أفراد القبيلة بدون فرض مبالغ مالية من قبل رئيس القبيلة.

2-مرحلة الاستقرار: بدأت هذه الجماعات تتمركز في منطقة معينة على شكل جماعات وظهرت الحاجات والمرافق المشتركة والدفاع عن الأمن وفض العلاقات بين أفراد الجماعة الواحدة والجماعات الأخرى حينئذ اضطر رئيس الجماعة إلى الاستعانة بالهبات والأموال والتبرعات التي يقدمها الموسرون من أبناء جماعته وكذلك العمل التطوعي من أفراد الجماعة.

3-مرحلة الحضارة وظهور الدولة: مع ظهور الحضارة وتطورها وظهور نزعة الناس إلى جمع الأموال وحيازتها وضعف الروابط الجماعية بين أفراد الأمة الواحدة أدى ذلك إلى فرض التكاليف الإلزامية على الأفراد: كالخدمة العسكرية وحماية الأمن... الخ، على الأموال وذلك عن طريق فرض الرسوم على منفعة خاصة يجنيها الأفراد مثل الرخص ومزاولة الحرف والمهن.

4-ازدياد مهام الدولة: مع تكاثر احتياجات الحكام الخاصة والعامة، ونقص الأموال لديهم عمدوا إلى فرض الضرائب على الرعية وجبايتها بكل الوسائل حتى ولو لم تكن تحقق هذه الضرائب منفعة خاصة تعود على الأفراد لقاء ما يدفعونه من أموال، وبذلك أصبحت التكاليف العامة تفرض على المعاملات، والبضائع والسلع والأكل باعتبارها ضرائب مباشرة، يدفعها الأفراد بدون أن يكون هناك منفعة شخصية مقابل لها.

¹ فؤاد توفيق ياسين، الحاسبة الضريبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، ص 9-10.

5- ظهور مهام الدولة الحديثة: مع تطور الدولة الحديثة وازدياد مهامها والتزاماتها العامة ونفقاتها مع تقدم الحضارة أصبحت عوائد الضرائب غير المباشرة غير كافية لسد نفقاتها فعمدت إلى فرض الضرائب المباشرة، يدفعها المكلف على اعتبارها واجبا قوميا ووطنيا وتضامنيا يؤهله بالاشتراك في اعباء الحكم ومنافعه.

الفرع الثاني: مفهوم الضريبة

سنتطرق في هذا الفرع إلى تعريف الضريبة ومختلف خصائصها.

أولا: تعريف الضريبة

هناك عدة تعريفات مختلفة، نذكر منها ما يلي:

1- الضريبة اقتطاع مالي من ثروة الأشخاص تقوم به الدولة عن طريق الجبر دون مقابل خاص يحققه دافعها وذلك بهدف تحقيق غرض عام، وهي بنظر البعض الآخر مبلغ من المال يدفعه المكلفون لخزينة الدولة، إسهاما منهم بالنفقات العامة التي تحتاجها الدولة¹.

2- الضريبة هي فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم المعمول بها بأدائها بلا مقابل تمكينا من القيام بتحقيق أهداف المجتمع².

3- هي اقتطاع نقدي إلزامي نهائي ودون مقابل لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولية والجماعات المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية³.

4- وتعرف أيضا على أنها: "استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفة، بطريقة نهائية، وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة"⁴.

من خلال ما سبق يمكن استخلاص تعريف شامل للضريبة وهي أنها:

"اقتطاع مالي يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".

ثانيا: خصائص الضريبة

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تحديد خصائص الضريبة فيما يلي⁵:

¹ خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في الحاسبة الضريبية حالات وتطبيقات عملية في قياس الدخل الخاضع للضريبة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص14.

² حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الاسكندرية بالكتاب، مصر، 2000، ص115.

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضريبة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص13.

⁴ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص146.

⁵ دليلة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، رسالة ماستر في العلوم التجارية، تخصص مالية مؤسسة، جامعة أكلي محمد أوالحاج، البويرة، 2014-2015، ص04.

1-اقتطاع نقدي: ويعني أنّ قيمتها تنتقل انتقلا نهائيا من المكلف بها إلى الدولة، وقد كانت قديما تجب عينا، ثم حلت محلها الضرائب حين عرفت النقود، حيث أصبح نظام الضرائب العينية لا يتلاءم والاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة¹.

2-الضريبة تفرض من قبل الدولة: إنّ الضريبة من حيث المبدأ لا يمكن أن تفرض أو تعدّل أو تلغى إلا من قبل السلطة التشريعية، فالإدارة الضريبية تقوم بتنفيذ أحكام القانون فلا تستطيع إلا جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة.

3-تفرض جبرا: تتولى السلطة العامة وضع النظام القانوني للضريبة من حيث فرضها وجبايتها فهي التي تضع طرق تحصيلها وميعادها دون اتفاق مع الممول، ولا يحلّ هذا بعنصر الديمقراطية حيث يتولى ممثلي الشعب(البرلمان)مهمة مناقشة مسألة فرض الضرائب ويجب الحصول على موافقتهم، ومن مظاهر السلطة العامة قيام الدولة بتحصيل الضريبة بالطرق الجبرية في حالة امتناع الممول عن تسديد الضريبة وإلا تعرّض للعقوبات².

4-تفرض بصورة نهائية: تعني أنّ مبلغ الضريبة الذي تستوفيه الدولة، يخرج عن ملكية الفرد ويدخل في ملكية الدولة بصورة نهائية، دون أن تكون ملزمة بعد ذلك بإعادته إلى من دفعه³.

5-دون مقابل: تدفع الضريبة بدون مقابل، أو منفعة خاصة، فالمكلف يقوم بأدائها على أساس مساهمته في المجتمع، وباعتباره عضوا في الجماعة وليس باعتباره ممولا للضرائب، وعلى هذا فإنه يبدو منطقيا أن يساهم في تغطية أعباء الدولة التي تحمي الجماعة وتشرف عليهم.

6-تغطية النفقات العامة: إن الضريبة تبررها النفقات العامة التي تهدف إلى تقديم الخدمات العامة ذات الصفة الاقتصادية والاجتماعية، وتعتبر النفقة العامة في العصر الحديث ذات نفع عام سواء استفاد منها فرد معين أو مجموعة معينة⁴.

والشكل التالي يبيّن مختلف خصائص الضريبة:

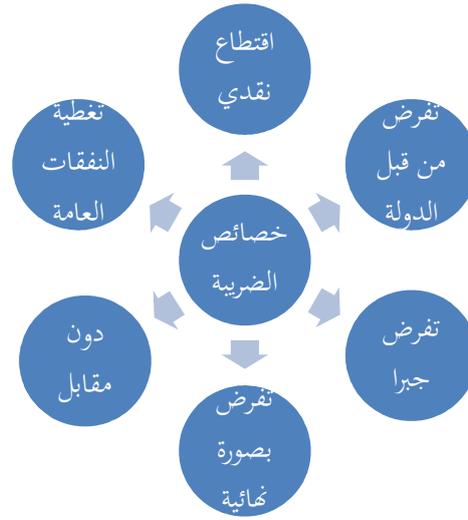
¹عُجّد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2003، ص58.

² دليلة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص04.

³ عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص238.

⁴ حاجي زهية، إشكالية توافق النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير، معهد العلوم التجارية والتسيير تخصص محاسبة مالية، المركز الجامعي تيسمسيلت، 2014-2015، ص24.

الشكل رقم (1-1): خصائص الضريبة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق.

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الضريبة

نظرا لأهمية الضريبة فقد وضع لها ومن فترة طويلة قواعد، وعلى المشرع الضريبي أن يأخذها بعين الاعتبار عند وضعه للنظام الضريبي.

الفرع الأول: مبادئ الضريبة

يقصد بمبادئ الضريبة أو قواعدها، تلك الأسس التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها وهو بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة، وترجع أهمية هذه المبادئ إلى ضرورة التوفيق بين صالح المكلفين من جهة وصالح الخزينة العامة من جهة أخرى¹، وتعتبر المبادئ الضريبية الأصول التي يرجع إليها عند وضع أي نظام ضريبي، ويعتبر العالم الاقتصادي الانكليزي (آدم سميث) أول من وضع القواعد الأساسية للضريبة في كتابه (ثروة الأمم) والتي تتمثل في أربعة²:

1- قاعدة العدالة:³ يعني هذا المبدأ مساهمة جميع أفراد المجتمع في أداء الضريبة بما يتناسب وقدرتهم المالية، فجميع الخاضعين للضريبة كأفراد أن يتحملوا عبئها ويخضعوا لها دون محاباة أو تفضيل.

2- قاعدة اليقين: ويعني هذا المبدأ أن تكون أحكام قوانين الضرائب واضحة للمكلف وبسيطة دون غموض أو إبهام وذلك فيما يتعلق بتحديد الأموال الخاضعة للضريبة، والنسبة التي تقتطع من وعائها (السعر

¹ خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 27-28.

² جمام محمود، محاضرات في مقياس الجباية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، 2013-2012، ص 10.

³ أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الثامنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 128.

الضريبي) وميعاد وكيفية دفعها وأسلوب تحصيلها وكل ما يتصل بها من أحكام وإجراءات، بحيث تكون معروفة بوضوح وبصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها¹.

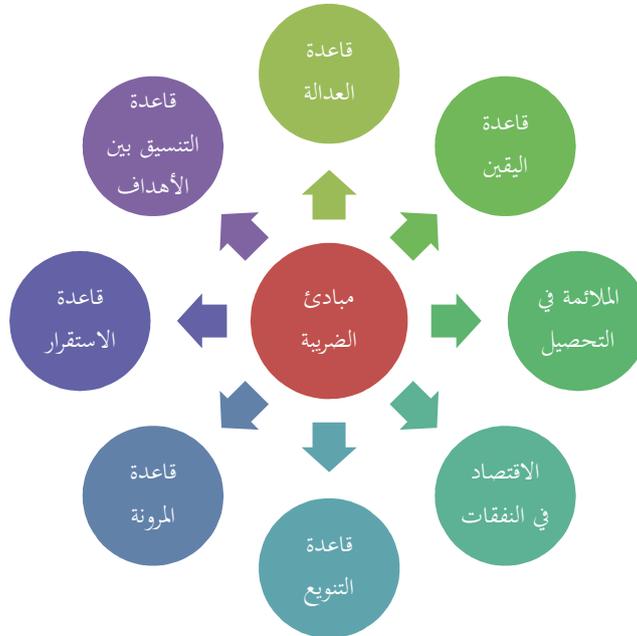
ولكي يتحقق اليقين بهذا المعنى يلزم أمرين اثنين أولهما، أن تكون التشريعات المالية والضريبية واضحة جلياً، بحيث يفهمها عامة الناس دون عناء أو التباس، وثانيهما، أن تجعل الدولة في متناول المكلفين جميع القوانين المتعلقة بما تقرره من ضرائب وتتفرع عنها من قرارات ولوائح وتعليمات².

3- قاعدة الملائمة في التحصيل: تعني أنّ تحصيلها يكون في الوقت وبالطريقة الأكثر مناسبة لدفعها من قبل الممول، وذلك حسب مصدر الدخل وظرفه، وهذا يقتضي أن تختار الإدارة الضريبية موعد مناسب للوفاء بالضريبة، وحسب "آدم سميث" تجنى الضريبة في الأوقات وبالطرق الأكثر ملائمة للممول³.

4- قاعدة الاقتصاد في النفقات: يعني هذا المبدأ عند آدم سميث الاقتصاد في كلفة جباية الضريبة أي أن تنظم كل ضريبة، بحيث لا تزيد كلفة جبايتها عما يدخل خزانة الدولة، وعليه فمبدأ الاقتصاد يعني أن أفضل الضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض كلفة تحصيلها وارتفاع غزارة حصيلتها⁴.

والشكل التالي يبيّن مختلف مبادئ الضريبة:

الشكل رقم (1-2): مبادئ الضريبة



¹ جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2010، ص 131.

² زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، ص 151.

³ عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 2005، ص 58.

⁴ عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 97.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق.

الفرع الثاني: أهداف الضريبة

من المؤكد أنّ للضريبة أغراضاً وأهدافاً متعدّدة، فلها أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية بالإضافة إلى أهدافها المالية ويأتي تفصيل كل ذلك فيما يلي¹:

1-الأهداف المالية: تعتبر الضرائب والرسوم من أقدم الوسائل التي تستعملها الدولة لتمويل خزينتها العامة وذلك من أجل تغطية نفقاتها المتنوّعة والمرتفعة لكنها نسبية، أي لا تعتمد كل الدول عليها في ميزانيتها فالجزائر مثلاً أساس مواردها هي الجباية البترولية، فالبترول ثروة لا تتوفر في كل الدول، ومن هنا ظهرت الحاجة للرجوع إلى الضرائب خارج الجباية البترولية لمواجهة النفقات العمومية المتزايدة².

2-الأهداف الاجتماعية: هي كثيرة ومتنوّعة وخصوصاً بعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية وبرز الاتجاهات الحديثة للتوزيع العادل للدخل والحد من استغلال الطبقات العامة، بالإضافة إلى ظهور مفهوم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخل، فقد حاولت الدول في عصرنا الراهن استخدام الضريبة كوسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية من أهمها³:

-يتمثل الهدف الاجتماعي الأساسي في الاستفادة الممّول للضريبة من الخدمات العامة التي تقوم الدولة بتقديمها بصفة متساوية غير آخذة بعين الاعتبار النسب المدفوعة من قبل الأفراد.

-تحقيق العدالة الاجتماعية بإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع.

-تستخدم في تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية كإعفاء بعض الهيئات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معنية دينية أو أسرية من الضرائب⁴.

-توجيه سياسة النسل في الدول.

-معالجة أزمة السكن حيث يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن وذلك بإعفاء رأس المال في هذا القطاع من الضرائب لفترة محددة.

-معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة.

¹ خبايا عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2009، ص136-137.

² حسين مصطفى حسين، المالية العامة، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص46.

³ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص38.

⁴ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، مصر، 2006، ص132.

3-الأهداف السياسية: أي أنّ الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاقتصاديات العامة، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى عبر استعمالات الضريبة لأحداث سياسية¹.

4-الأهداف الاقتصادية: تستخدم الضريبة بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، كما أصبحت في إطار الدولة الحديثة كأداة للتأثير على الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي²، ويمكن إنجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي³:

- تشجيع بعض المشروعات لاعتبارات معينة وإعفاؤها من الضرائب كلياً أو جزئياً.
- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات.
- استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية.
- محاربة الضغوط التضخمية والمحافظة على النقد الوطني.
- تخفيض معدّل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار.

المطلب الثالث: أنواع الضرائب

تتعدّد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنيّة باختلاف الزاوية التي ينظر منها إليها، وعلى هذا النحو يمكن تصنيف الضرائب إلى ما يلي⁴:

أولاً: التصنيف من حيث المادة الخاضعة للضريبة: ونعني بها أساس أو محل الضريبة، وقد يكون موضوع الضريبة تصرفاً أو نشاطاً أو شخصاً⁵.

وتنقسم الضريبة حسب هذا التصنيف إلى مايلي⁶:

1-الضريبة الوحيدة: هي الضريبة التي تغطي الإيرادات التي يحصل عليها المكلف في وعاء واحد تقطع على أساسه الضريبة المستحقة⁷، وتمتاز الضريبة الوحيدة بما يلي:

-فرضها على مجموع الدخل الذي يحققه الممول من مختلف مصادره وهذا ما جعلها تتميز بالسهولة.

¹ صالحى الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص109.

² دقيش عز الدين عبد العزيز، أثر الحوافز الضريبية على الاستثمار في الجزائر، رسالة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة مالية، المركز الجامعي بتيسمسيلت، 2014-2015، ص12.

³ عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص46.

⁴ دليلة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص9-12.

⁵ عبيد حمود، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص22.

⁶ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص132.

⁷ حميدي أم العلو، دور الجباية المحلية في تمويل ميزانية الجماعات المحلية، رسالة الماجستير في علوم التسيير، تخصص علوم مالية، المركز الجامعي بتيسمسيلت، 2014-2015، ص63.

-سهولة إجراءات الربط تؤدي إلى التقليل من نفقات التحصيل، إلا أنّ هذا النظام لا يقوم على أيّ منطق اقتصادي سليم، ذلك أنّ اختيار نوع واحد من النشاط الاقتصادي أو من الثروة دون الأنواع الأخرى يعني تفرقة لا مبرر لها في المعاملة المالية بين مختلف الفئات والطبقات، وهو ما يعتبر خروجاً عن قاعدة العدالة الضريبية.

-ارتكازها على جزء من الثروة لا يجعل هذه الضريبة ذات حصيللة كبيرة، وثقل عبئها على المكلفين يشجّعهم على التهرب من الضريبة والإفلات من المساهمة في النفقات العامة.

2- الضريبة المتعدّدة: في هذا النوع يتضمّن الهيكل الضريبي أنواع متعدّدة من الضرائب يكمل بعضها البعض، كفرض ضرائب على الدخل أو على الأموال التي يتم تداولها واستهلاكها، وهذا النظام معمول به في معظم دول العالم.

3- الضريبة على الأموال: تصيب ما يملكه الأشخاص، وتمتاز بعدالتها لأنّها تفرض على حجم الأموال التي يملكها المكلف، وهي الضرائب التي لا تأخذ بعين الاعتبار الأوضاع الاجتماعية للمكلف عند فرضها، وأنّها تفرض على المال «النقدي والعيني» مثل الضريبة الجمركية¹.

4- الضريبة على الأشخاص: يقصد بالضرائب على الأشخاص بأن يكون الإنسان نفسه هو محل الضريبة أو وعاء الضريبة، فتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم للثروة².

ثانياً: التصنيف من حيث الواقعة المنشئة للضريبة: هذا المعيار يقسم الضريبة إلى ثلاثة أنواع³:

1- الضريبة على الدخل: هذه الضريبة تتولّد عن واقعة تحقّق الدخل، ويفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها، أو الخدمة التي يقدمها وبذلك مصادر الدخل هي العمل، رأس المال، العمل برأس المال معاً.

2- الضريبة على الاستهلاك: ناتجة عن واقعة الاستهلاك التي مفادها أنّ الالتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة، ويقصد بالضرائب على الاستهلاك تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أنواع معيّنة من السلع أي في صورة نوعية على الاستهلاك، وقد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك⁴.

¹ ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص22.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثانية، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص138.

³ فرهود محمد سعيد، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، سوريا، 2000، ص253.

⁴ دقيش عز الدين عبد العزيز، أثر الحوافز الضريبية على الاستثمار في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص11.

3- الضريبة على رأس المال: هي الضريبة التي تنشأ عن واقعة رأس المال ويقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية مجموع الأموال المنقولة (الأسهم والسندات) والعقارية (المبنية وغير المبنية) التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة والقابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت تدّر دخلاً أم لا، ومن أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني وبمقابل¹.

ثالثاً: التصنيف من حيث تحمّل العبء الضريبي: وحسب هذا نميِّز بين نوعين من الضرائب²:

1- الضرائب المباشرة: هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال، فمثلاً ضريبة الدخل سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل IRG أم على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات IBS يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء إلى غيرهم³.

تعتبر الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بما قانوناً هو نفسه من يتحمل العبء الضريبي بصفة نهائية، حيث لا يمكن التخلص منها أي نقل عبئها إلى شخص آخر كالضريبة العامة على الإيراد⁴.

تتميز الضرائب المباشرة بالخصائص التالية:⁵

- ثبات حصيلتها. - مرونتها⁶. - عدالتها. - قلة تكاليف جبايتها. - إشعار المواطنين بواجبهم. **ومن عيوبها نجد ما يلي:**⁷

- حصيلتها تتأخر في الوصول إلى خزينة الدولة لأنّ تقدير الوعاء الضريبي يتأخر.
- ثقل عبئها على المكلف لأنّه يشعر بما نتيجة لوضوحها.
- يدفع المكلف مبالغ كبيرة في نهاية السنة المالية مما ينتج عنها عدم الملاءمة للمكلف.
- عدم وفرة الحصيلة الضريبية في البلدان التي لا يتمتع سوى عدد قليل من الأفراد بدخل عالي.

¹ علي زغدود، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 202-203.

² خلاصي رضا، النظام الجبائي الحديث، الطبعة الثانية، دار هوم للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص 18.

³ حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 21-22.

⁴ الوادي محمود حسين، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007، ص 65.

⁵ طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء، الأردن، 2009، ص 56.

⁶ دراوسي مسعود، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 185.

⁷ الوادي محمود حسين، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 62.

2- **الضرائب غير المباشرة:**¹ وهي عكس الضريبة المباشرة، أي أنّ المكلّف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، ومن أمثلة ذلك نذكر الضرائب الجمركية تعدّ ضرائب غير مباشرة لأنّ المستورد يدفع الضريبة ثمّ ينتقل عبئها إلى شخص المستهلك برفع ثمن السلعة أو الخدمة بمقدار الضريبة وثمّ يختلف من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبئها النهائي، الرسم على القيمة المضافة، الرسم على الاستهلاك، الرسم على المواد البترولية.

تتميز الضرائب غير المباشرة بالخصائص التالية:

- سهولة دفع الممولّ لهذه الضرائب وذلك لأنّها تختفي في ثمن السلعة أو الخدمة التي يشتريها.
- مرونة حصيلة هذه الضرائب يمكنها أن تعكس الانتعاش الاقتصادي وما يضمن الخزانة العامة.
- تعطي حصيلتها بصفة مستمرة أي طوال السنة المالية وهو ما يفيد في تمويل الميزانية وخاصة في الشهور الأولى من السنة المالية.

ومن عيوبها نجد ما يلي²:

- الضرائب غير المباشرة الأكثر حصيلة هي تلك التي تفرض على السلع الضرورية، أي السلع التي تستوعب الجزء الأكبر من الدخول المنخفضة، ومعنى ذلك أنّ الضرائب غير المباشرة غير عادلة.
- تتنافى مع مبدأ المقدرة على الدفع حيث لا تميز بين دافعيها إذا كان ذو دخل مرتفع أو منخفض³.
رابعاً: **التصنيف من حيث المعدّل:** يعرف معدّل الضريبة على أنّه "مبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة"، ويتحدّد معدّل الضريبة من طرف السلطات العامة بناءً على احتياجاتها في تغطية أعبائها وتبعاً لهذا المعيار نجد⁴:

1- **الضريبة النسبية:** هي تلك الضرائب التي يبقى معدّلها ثابت رغم تغيّر المادة الخاضعة للضريبة⁵.
ويقصد بها أيضاً تلك النسبة المتوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، ولا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها⁶.

¹ رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1979، ص243-244.

² سكاك مراد، محاضرات في جباية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف1، ص30.
³ بوشنظر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر03، 2010-2011، ص23.

⁴ صلاح الدين حمدي، المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات زين الحقوقية، لبنان، 2015، ص153.

⁵ حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، مرجع سبق ذكره، ص18.

⁶ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص25-28.

2- الضريبة التصاعدية: هي تلك الضرائب التي تفرض بأسعار مختلفة تبعاً لاختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتعتبر هذه الضرائب وسيلة فعالة للتقليل من حدة التفاوت بين دخول الأفراد وتحقيق المساواة بين المكلفين أمام الأعباء العامة في مجموعها¹، وتأخذ الضريبة التصاعدية الشكلين التاليين²:

أ- التصاعدية بالطبقات (التصاعد الإجمالي): يقصد بها أن يقسم المكلفون إلى عدد معين من الطبقات، بحيث تدفع كل طبقة سعراً معيناً على كل القيمة الخاضعة للضريبة دون تجزئة للقيمة المذكورة، تتميز هذه الطريقة ببساطتها لكنها تتضمن عيباً جوهرياً، إذ هي تخضع الأقسام الأولى من الدخل للسعر الذي يفرض على الأقسام الأخيرة، فقد يحدث أحياناً أن يضر صاحب الدخل نتيجة لزيادة طفيفة في دخله.

ب- التصاعدية بالشرائح: وهنا تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدّة شرائح أو أجزاء، ويطبّق على كل شريحة منها سعر خاص، ويزداد هذا السعر بازدياد القيمة الخاضعة له، أي يرتفع هذا السعر بالنسبة للشرائح العليا عنه بالنسبة للشرائح الدنيا، في هذا الأسلوب لا تفرض الضريبة على الدخل في مجموعة أي لا يتعامل كله معاملة واحدة بل يقسم إلى شرائح، تعامل كل شريحة منها معاملة خاصة.

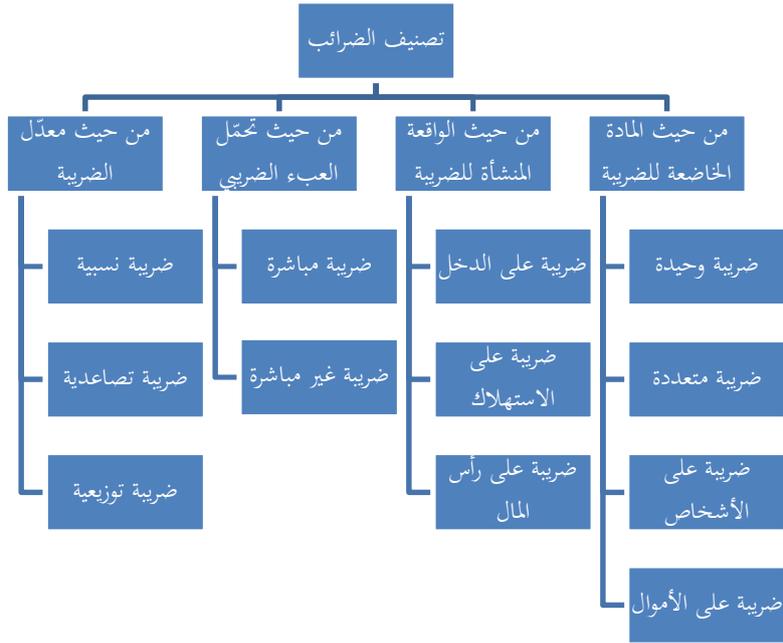
3- الضريبة التوزيعية: يقصد بها تلك التي لا يحدّد المشرّع معدّلها مقدّماً، ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية، وفي المرحلة التالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الأفراد، بمساعدة الأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة، بحسب ما يمتلكه كل فرد من المادة الخاضعة، وحينئذ يمكن معرفة سعر الضريبة³.
والشكل التالي يبيّن مختلف تصنيفات الضرائب:

¹ فهدو مجّد سعيد، مبادئ المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 255.

² بوناب سجية، وكاد أمينة، المراجعة الجبائية ودورها في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أكلي محند أوالحاج، البويرة، 2014-2015، ص 18.

³ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، بيروت، 1972، ص 151.

الشكل رقم (1-3): مختلف تصنيفات الضرائب



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على التصنيفات السابقة.

المطلب الرابع: التنظيم الفني للضرائب

يقصد بالتنظيم الفني للضرائب الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها، وعلى ذلك فإنّ التنظيم الفني للضريبة يتمثل في تحديد مفهوم وعاء الضريبة وطرق تقديره، وعملية تحديد سعر الضريبة، وكيفية تحصيلها.

الفرع الأول: مفهوم وعاء الضريبة وطرق تقديره

أولاً: مفهوم وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة المال الذي في حوزة الفرد والذي نفرض عليه الضريبة وجميع الضرائب في الأنظمة الاقتصادية الحديثة وعاؤها الأموال، أمّا الضرائب التي وعاؤها الأشخاص أو الرؤوس فقد كانت تستخدم في الأنظمة الاقتصادية القديمة¹.

يمكن تعريفه على أنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء، فقد تفرض الضريبة سنوياً أو عند جني المحصول... الخ، وعلى هذا الأساس يمكن أن تفرض الضريبة على الدخل أو على رأس المال، أو الدخل ورأس المال معاً².

ثانياً: طرق تقدير وعاء الضريبة

¹فتحي أحمد ذياب عواد، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار الرضوان للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، الأردن، 2013، ص138.

²حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص22.

تتعدّد طرق تقدير الوعاء الضريبي بين الدول وبين مصادر الدخل المختلفة وفقاً لدرجة الوعي الضريبي الذي يتمتع به جمهور الممولين ومدى معرفة القراءة والكتابة وعادات وتقاليده أفراد المجتمع، وفيما يلي أهم طرق تقدير الوعاء الضريبي:

1-التقدير المباشر: يقصد بالتقدير المباشر هو أن تقوم الإدارة بتقدير بمفردها وعاء ومبلغ الضريبة أي أن تكون الإدارة حرة وطيقة في تقدير المبلغ الذي ينبغي للمكلف أن يدفعه على ما قام به من أعمال تخضع للضريبة وتعرف هذه الطريقة أيضاً بالتقدير الإداري ويشمل طريقة التقدير بواسطة الإقرار من المكلف، والتقدير بواسطة الإقرار من الغير¹.

أ- طريقة التقدير بواسطة الإقرار من المكلف: يقوم المكلف نفسه بتقديم تصريح للإدارة الضريبية بقيمة الوعاء الضريبي وتعتبر من أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة².

ب- طريقة التقدير بواسطة الإقرار من الغير: بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر، غير المكلف بالضريبة، بتقديم تصريح إلى إدارة الضرائب، ويشترط أن تكون علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة وشخص الغير³.

إنّ هذه الطريقة التي تعتمد على تصريح الغير لها أهمية بالغة في محاربة التهرب الضريبي لأنّ الشخص الذي يقدم التصريح لا تكون له مصلحة تستدعي إخفاء بعض عناصر مادة الضريبة، لذلك نجد معظم التشريعات الضريبية، تطبق هذه الطريقة بشكل واسع⁴.

2-التقدير غير المباشر: ويكون ذلك عندما تقوم الإدارة بتقدير وعاء الضريبة مستعينة بعنصر خارجي ويتم التمييز في هذا الخصوص بين طريقة المظاهر الخارجية وطريقة التقدير الجزائي⁵.

أ- طريقة المظاهر الخارجية: تتميز هذه الطريقة بقدر كبير من الوضوح والبساطة، إذ يعتمد تقدير وعاء الضريبة على بعض المظاهر الخارجية المحيطة بالمكلف أو بالنشاط الخاضع لها، فيمكن للإدارة الضريبية الاستدلال بالقيمة التجارية للسكن المكلف أو محل عمله، عدد العمال، قيمة الممتلكات⁶.

¹ علي زغدود، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 185.

² سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، الطبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000، ص 164.

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 301-302.

⁴ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 110.

⁵ عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 120.

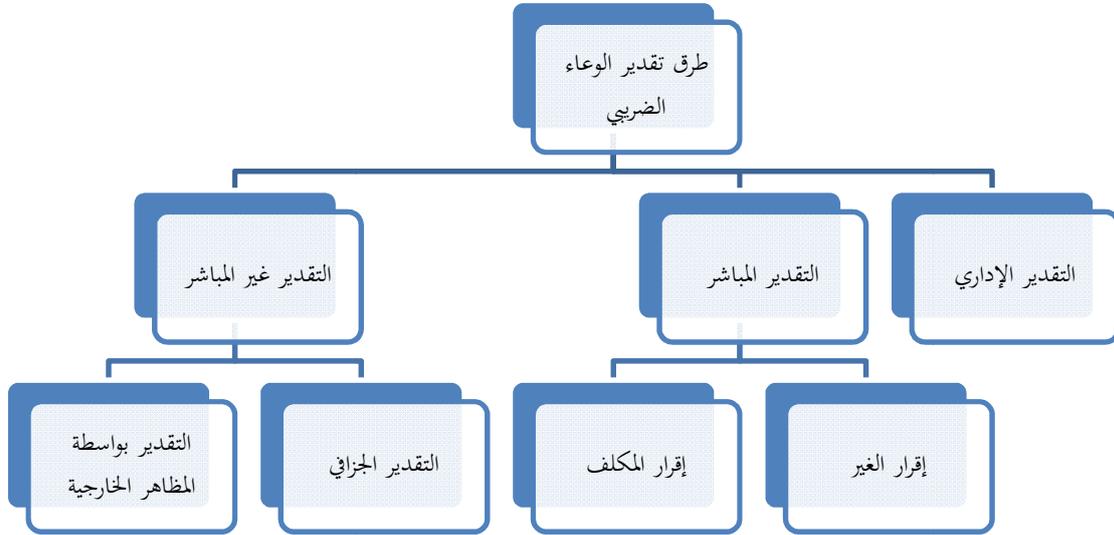
⁶ محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 107.

ب- طريقة التقدير الجزائي: حسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة التي لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة، والقرائن التي يعتمد عليها التقدير الجزائي قد تكون قانونية، يحددها النظام الضريبي، ويقتصر دور الإدارة الضريبية على تطبيق تلك القواعد ومن ذلك تقدير الأرباح التجارية للممول بنسبة معينة من رقم الأعمال وهذا ما يسمى بالجزاف القانوني، أما إذا ترك تقدير الوعاء الضريبي للاتفاق بين الممول والإدارة الضريبية على رقم معين يمثل مقدار دخله فهذا ما يسمى بالجزاف الاتفاقي، وفي بعض الأحيان بالجزاف الإداري.

ويعاب على هذه الطريقة عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق، ومن ثم بعدها عن الحقيقة والعدالة.¹

3- التقدير الإداري: يقوم المشرع بإعطاء كافة الصلاحيات للإدارة الضريبية من أجل اللجوء إلى كافة الأدلة التي تكشف مقدار الوعاء ومن هذه الصلاحيات فحص دفاتر السجلات المكلف المحاسبية، وتلجأ الإدارة إلى هذا النوع في حالة امتناع المكلف عن تقديم التصريح أو الغش في تصريحاته.² والشكل التالي يبين طرق تقدير الضريبة:

الشكل رقم (1-4): طرق تقدير الوعاء الضريبي



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على ما سبق.

الفرع الثاني: تحديد سعر الضريبة (معدل الضريبة)

¹ حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 31.

² محمد بوطلاعة، نسيم بوكحيل، (التوجه نحو سياسة التحفيز الجبائي لتوسع الوعاء الضريبي بالإشارة لحالة الجزائر). مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 03، المركز الجامعي ميلة، جامعة أم البواقي، 2015، ص 98.

يمثل سعر الضريبة العلاقة بين مقدار الضريبة التي يتم تجميعها خلال فترة محاسبية معيّنة ووعاء الضريبة، ومعنى آخر فإنّ تقييم الضريبة على الأوعية الضريبية كالدخل، يتطلّب حساب ما يعرف بمعدّل الضريبة أي النسبة بين الضريبة المدفوعة والوعاء الضريبي¹.

كما يقصد بسعر الضريبة النسبة بين مقدار الضريبة والقدر من المادة المكوّنة لوعائها، أي هو مقدارها منسوبا إلى قيمة محلّها أو وعائها².

وهناك طريقتان لتحديد سعر الضريبة هما³:

1-التحديد النسبي لسعر الضريبة: وهو السعر الذي يبقى ثابتا لا يتغيّر بتغيّر وعاء الضريبة.

2-التحديد التصاعدي لسعر الضريبة: وهو السعر الذي يزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة، والعكس، أي ينخفض بانخفاضها⁴.

بشكل عام فإنّ معدّل الضريبة يتحدّد من قبل السلطات العامة بناء على احتياجاتها من أجل تغطية أعبائها، وخاصة أنّ الدولة تحدّد أولا نفقاتها ثم تعمل بعد ذلك على تأمين الإيرادات الضرورية⁵.

الفرع الثالث: تحصيل الضريبة

يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية المطبّقة في هذا الإطار⁶.

أي هي المرحلة الأخيرة، حيث يدخل العائد الضريبي إلى خزانة الدولة وفقا للأصول والقواعد المقرّرة قانونيا حيث يترك للدوائر المالية أمر اتخاذ التدابير والإجراءات القانونية لجمع إيرادات الضرائب، فالتشريع الضريبي يحدّد عادة بالإضافة إلى مطروح الضريبة ومعدّلها المدة التي يجب أن تدفع خلالها هذه الضريبة والمؤيدات والامتيازات التي تتمتع بها الدولة تأمينا لجباية الأموال العامة، وهناك أكثر من شكل لجباية الضرائب منها:

1-التحصيل المنظم: وبه يتم العمل بموجب جداول مهياة من قبل الإدارة المالية، التي تقوم بإعداد جداول تدعى جداول تحقيق، وهي عبارة عن قائمة تبين أسماء المكلفين، ومكان الضريبة ومبلغها ونوعها والمستندات التي تقرّر بموجبه الضريبة.

¹ نجّج النبا، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2009، ص183.

² عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام)، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 1992، ص170.

³ حجار ميروكة، أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2005-2006، ص19.

⁴ دليلة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص17.

⁵ صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص183.

⁶ دليلة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص17.

2-التحصيل الطوعي: ويتم التحصيل الضريبي وفق هذه الطريقة دون الحاجة إلى صدور جداول تحقيق، فالمكلف يقوم بنفسه بتوريد الضرائب المستحقة عليه للدوائر المالية.

3-التحصيل بالعودة إلى المنبع:¹ وبها يقوم الغير بدفع الضريبة إلى الإدارة المالية نيابة عن المكلف، وأكثر الضرائب حجزا في المنبع هي ضريبة الرواتب والأجور، حيث يقوم صاحب العمل سواء كان شخصا عاما أم شخصا خاصا بتوريد الضريبة إلى الدوائر المالية وفق القوانين والقواعد الناضجة لذلك، وتتميز هذه الطريقة بـ:

-سرعة وسهولة التحصيل.

-استحالة التهرب من الضريبة، حيث تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة.

-انخفاض النفقات الجبائية في هذه الطريقة، لأنّ الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزينة لا يتقاضى أجرا نظير ذلك.

ويمكن تسجيل بعض العيوب:

-عدم شعور المكلف بوقوع الضريبة يجعله لا يهتم بمتابعة ومراقبة النشاط الحكومي.

-اعتماد هذا الأسلوب على شخص من غير موظفي الإدارة الضريبية.

4-الجباية بطريقة لصق الطابع: حيث تستوفي الضريبة عن طريق استعمال ورقة مدفوعة القيمة من فئات مختلفة أو إصاق طوابع خاصة منفصلة.²

المبحث الثاني: مفاهيم حول التهرب الضريبي

¹قائبي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011-2012، ص32.

²خالد شحادة الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص193.

تشكل الضريبة عبئا على المكلفين بها، ولذلك يسعى المكلف بها إلى مقاومتها إما بالتخلص منها، أو إلقاء عبئها على شخص آخر، ويقصد بالتخلص من الضريبة هو أن يتمكن المكلف بها قانوناً بأدائها من عدم دفعها بطريقة أو بأخرى دون أن يلقي عبئها على شخص آخر.

المطلب الأول: مفهوم وأشكال التهرب الضريبي

إنّ ظاهرة التهرب الضريبي أصبحت من أكبر انشغالات الدولة والباحثين في ميدان التشريع الضريبي، كونها أخذت بعدا وطنيا ودوليا في الاساءة إلى الحياة الاقتصادية للمجتمع، ومع تطوّر النشاط الاقتصادي والاجتماعي وما صاحب ذلك من تطوّر للتشريع الضريبي، أخذت هذه الظاهرة عدّة أشكال وأوجه بحكم أنّها ناتجة عن عدة أسباب ودوافع، وفيما يلي سنتعرّض لتعريف هذه الظاهرة ومعرفة مختلف أشكالها.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي

لقد تعدّدت المفاهيم والتعاريف التي جاء بها المختصين حول ماهية التهرب الضريبي، ومن بين هذه التعاريف نجد ما يلي:

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

2- ويعرف أيضا على أنّه: "محاولة المكلف الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا، ويحدث غالبا حينما يعتمد المكلف على مخالفة نص من النصوص القانونية بطريقة أو بأخرى من طرق التفتّن في الوسيلة"².

3- يعرف التهرب الضريبي على أنّه: "وسيلة يلجأ إليها المكلف في سبيل التخلص من العبء الضريبي الذي وقع على عاتقه، وتمثّل خطورته في كونه يضيّع على الدولة جزء من حصيلتها الضريبية"³.
من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نضع تعريفا شاملا للتهرب الضريبي كما يلي:

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 06.

² خفيلي عبد الكريم، نصوص من الجباية، الطبعة الثانية، المدرسة الوطنية للضرائب، الجزائر، 2000، ص 15.

³ حسان صادق المصفاوي، التحريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، لبنان، 1963، ص 102.

"التهرب الضريبي ظاهرة سلبية تتمثل في محاولة المكلف التخلص من دفع الضريبة بصفة جزئية أو كلية بطريقة غير قانونية بمختلف الوسائل".

الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي

يمكن تصنيف التهرب الضريبي إلى عدة أشكال وذلك حسب الزاوية والمنظور فنجد¹:

1- من الناحية الشرعية: نجد ما يلي:

أ- **التهرب المشروع (التجنب الضريبي):** يتجلى هذا التهرب في العمل على عدم الالتزام بالضريبة دون مخالفة أحكام القانون والنصوص التشريعية وبالتالي لا يمكن ملاحظته وفرض عقوبة عليه².

ب- **التهرب غير المشروع:** هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون قصدا منه عدم دفع الضريبة المستحقة عليه وذلك من خلال الامتناع من تقديم التصريح بمداخله أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة.

2- من ناحية النطاق: نميز ما يلي:

أ- **التهرب المحلي:** يحدث هذا التهرب داخل إقليم الدولة وذلك بمخالفة أحكام القانون الضريبي الداخلي وذلك بغض النظر عن جنسية الممول، ما إذا كان راعيا في الدولة أو شخصا أجنبيا عنها.

ب- **التهرب الدولي:** يعتبر هذا النوع أخطر أشكال التهرب، إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا، إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم (المنخفض)، ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية: التلاعب بالتصريح بأسعار الصفقات التجارية، المبالغة في تقييم التكاليف (تضخيم التكاليف)،... الخ³.

3- من ناحية الزمن: وينقسم التهرب فيه إلى:

أ- **التهرب التقليدي:** نجده في التصريحات، الأخطاء الوظيفية الواضحة في كتابة الوثائق التصريحية.

ب- **التهرب الحديث:** يتجلى في عملية التدقيق والتحقيق التي يقوم بها محققون أثناء عملية المراقبة، أي أن كل الكتابات والتسجيلات المحاسبية يجب أن تكون مبررة بوثائق محاسبية⁴.

¹دليلة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 20-21.

²بوعزيزي رضا، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 1999-2000، ص 24.

³حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 41.

⁴آيت قاسي لندة، بوضياف نوال، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص 15.

المطلب الثاني: أسباب وطرق التهرب الضريبي

أسباب وطرق التهرب الضريبي عديدة ومتشعبة ومتداخلة ببعضها البعض، وهذا لأن ظاهرة التهرب الضريبي مرتبطة بكثير من العوامل التي ساعدت على تفشيها.

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي

تفشي ظاهرة التهرب الضريبي في أي مجتمع ما هي إلا نتيجة بيئة توفرت فيها كل الشروط الساعمة لذلك، وهذه الظاهرة وجدت بتواجد الضريبة وقد أجمع المحللون الاقتصاديون على أنّ هذه الظاهرة تتركز على عدّة أسباب من بينها¹:

1- الأسباب التشريعية: تعدّ من أسباب التهرب الضريبي ويرجع ذلك إلى ما يلي:²

- نقص في التشريع الضريبي وعدم إحكام صياغته، واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون ليتخلصوا من دفع الضريبة.

- راجع إلى عدم دقة التشريعات الضريبية التي غالباً ما تصدر في البلدان النامية بصورة سريعة تصاغ من قبل أشخاص غير أكفاء.

- تعقيد التشريع الضريبي عامل مهم أيضاً في التهرب الضريبي كالإعفاءات والتخفيضات والإضافات التي يتضمّننها التشريع الضريبي والتي تخلق مشكلات للدوائر المالية وتزيد من احتمال التهرب.

- كذلك عدم إشراك العاملين في عمل التطبيق في إعداد مشروعات قوانين المالية.

2- الأسباب الأخلاقية: يعتبر المستوى الأخلاقي للجماعة أهم العوامل المحددة لنطاق ظاهرة التهرب

الضريبي على الإطلاق، ويرجع ضعف الضمير الضريبي لدى الكثيرين من الممولين إلى عدّة عوامل منها

اعتقاد الشخص أنّه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، وأنّ الدولة تسيء استخدام الأموال العامة، وإنّها تضّر

الجماعة بهذا الشكل، كذلك قد لا تتوفّر في التشريع الضريبي الشروط التي تبعث على احترام أي قانون

وتضفي عليه الهيئة الواجبة للقانون، ويقصد بذلك العمومية والدوام وأخيراً شعور الفرد بثقل العبء الضريبي

عند ارتفاع أسعار الضرائب أو تعدّد الضرائب المفروضة على نفس الوعاء، قد يؤدي به إلى الاعتقاد بظلمها

ويدفعه إلى التهرب منها³.

¹دليّة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 21-23.

²خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 217.

³زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 185.

3- الأسباب الاقتصادية: تؤثر الظروف الاقتصادية التي يمر بها كل من الدولة والمكلف على مستوى انتشار التهرب الضريبي بين أوساط المكلفين، ويمكن تلخيص هذه الظروف لكلا الطرفين في النقطتين التاليتين¹:

- يزيد التهرب الضريبي في أوقات الكساد التي يمر بها اقتصاد الدولة، ويقل في أوقات وفترات رخائه.
- تؤثر الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف على التهرب الضريبي، حيث نجد أنّ ميل المكلف نحو التهرب من دفع الضريبة يزيد كلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح.

4- الأسباب السياسية: نجد أنّ سياسة الإنفاق تلعب دوراً أساسياً في هذا الخصوص، فكلما أحسن الحاكم استخدام الأموال العامة، كلما قلّ ميول أعضاء الجماعة نحو التهرب من الضريبة.

5- الأسباب النفسية: للعامل النفسي دوراً كبيراً في التهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي ضعف الباعث النفسي على التهرب أو العكس، كما أنّه من الجلي إذا انخفض وعي الأفراد الضريبي سادت الكراهية للضريبة واختفت العقوبة المعنوية التي يقودها الشعور العام للمتهربين².
ويرجع ضعف الوعي إلى عوامل منها:³

- شعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام الضريبي وبالظلم الواقع عليهم من فرض الضريبة فهي تحدّ من حريتهم، وأنّ هناك فئات أخرى بالمجتمع هي التي يقع على عاتقها دفع الضريبة.
- اتساع أشكال مختلفة من الممارسات الفاسدة في قطاعات المجتمع، مما أدى إلى ضياع البنية الأخلاقية والقيم الاجتماعية، وسهّل على الغالبية ممارسة الفساد وقبوله كمكوّن شبه طبيعي في الحياة العامة.
- سوء تخصيص النفقات العمومية.

6- الأسباب الإدارية والفنية: توجد عدّة عوامل إدارية وفنية تؤثر على التهرب، من بينها:

✓ **ضعف الإجراءات الإدارية والتنظيمية:** تتسم بالروتين والتعقيد وهذا ما يتسبب في خلق روح الكراهية اتجاه الضريبة، مما يؤدي بالمكلفين إلى البحث عن طرق وأساليب التهرب من دفع الضرائب المفروضة⁴.

✓ **ثقل العبء الضريبي:** قد اشتدّت وطأة الضرائب بصورة ضخمة في العصر الحديث بسبب تزايد النفقات العامة من ناحية، وبسبب استخدام الضرائب كأداة من أدوات السياسة الاجتماعية

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2012-2011، ص71.

² السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، 2000، ص814.

³ يسرى مهدي، حسن السامرائي، (تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي). مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد9، المجلد4، جامعة بغداد، 2012، ص135.

⁴ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، مرجع سبق ذكره، ص176.

والاقتصادية في معظم الدول من ناحية أخرى، ويميل المكلف إلى التهرب بدرجة أكبر كلما زادت وطأة الضرائب، فزيادة العبء الضريبي عن الحد المعقول قد يوّلّد لدى المكلف شعورا بالظلم مما يدفعه إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب.

- ✓ **تعقّد النظام الضريبي:** حيث تزيد فرص تهرب المكلف كلما زاد النظام الضريبي تعقيدا.
- ✓ **نوع الضريبة:** حيث أنّ ثقل فرص التهرب بصفة عامة في نطاق الضرائب غير المباشرة أكثر منه في نطاق الضرائب المباشرة، وبصفة خاصة ضرائب الدخل.
- ✓ **طرق تحصيل الضريبة:** من المؤكّد أنّ استخدام طريقة الحجز من المنبع قد أدى إلى تقليل فرص التهرب أمام المكلفين، وهناك اتجاه عام نحو التوسّع في هذه الطريقة كلّما سمحت الظروف الفنية للضريبة بذلك، كما أنّ إجراءات التكليف والجباية تدفع المكلف إلى التهرب من الضريبة¹.

7- الجانب الديني: إنّ الزكاة من قواعد الإسلام والركن الرابع منه، وبما أنّ النظام الاقتصادي نظام وضعي ولدينا مجتمع مسلم هذا يصعب على الفرد تقبّل الضريبة، والمبالغ المقتطعة من الضريبة تصبّ على الخزينة العمومية والزكاة لها ميزانية مستقلة، وبالتالي يجد المكلف نفسه تابع من طرف الإدارة الجبائية وإذا دفع الزكاة يجد نفسه أمام ازدواجية التكاليف، وبطبيعة الحال لا يستطيع ألا يدفع الزكاة لأنّها من أكبر الكبائر، بالإضافة إلى ذلك هناك من أفقّ بعدم مشروعية الضريبة².

الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي

لقد تنوّعت طرق وأساليب التهرب الضريبي بحسب طبيعة الأنشطة الممارسة، من بينها نجد ما يلي:

1- التهرب عن طريق تقديم معلومات محاسبية غير حقيقية: وذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية، بهدف التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات.

ومن الأمثلة العمليّة لهذه الطريقة من التهرب لدينا ما يلي³:

- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء والبيع، وتوزيع الأرباح على شركاء وهميين، أي غير موجودين أصلا.
- التناسي المتعمّد لبعض المبيعات التي تتمّ يدا بيد أي دون تحرير فواتير، ويتمّ التسديد نقدا.
- التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة.

¹ خالد الخطيب، (التهرب الضريبي)، مجلة جامعة العلوم الاقتصادية، العدد 2، المجلد 16، جامعة دمشق، 2000، ص 168.

² غايزي عناية، الزكاة والضريبة، دار الكتاب، الجزائر، 1991، ص 25.

³ نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2004-2003، ص 09.

- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون.
- 2- التهرب عن طريق إخفاء المعلومات:** يعتمد هذا النوع من التهرب على الإخفاء المتعمد لبعض الممتلكات مثل: المخزونات، وهذا الإخفاء قد يكون كلي أو جزئي.
- ومن الأمثلة العمليّة لهذه الطريقة نجد ما يلي:¹
- إخفاء جزء من المخزونات وبيعها سرا في السوق الموازية.
- عدم التصريح بكل الأنشطة الممارسة من قبل المكلف.
- 3- التهرب عن طريق استغلال القانون:** يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق ثغرات القانون من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف، وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبيها، حيث يستعين المتهرب بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى نصوص قانونية، ويتجلى ذلك في حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها.²
- ومن الأمثلة الحيّة عن ذلك لدينا ما يلي:³
- تحقيق مداخل يصرّح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعادلات منخفضة.
- الحصول على امتيازات جبائية وشبه جبائية في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات "APSI" أو الوكالة الوطنية لتدعيم تشغيل الشباب "ANSEJ"، ثم القيام بعد ذلك بالتنازل عن هذه الاستثمارات للتهرب من قيمة الضريبة التي تترتب عليها، مما يفوّت على الخزينة العامة للدولة مبالغ ضخمة.
- تسجيل عملية بيع لأصل من الأصول على أنّها هبة.

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين حودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 79.

² بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011، ص 63.

³ ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش حالة الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 43.

المطلب الثالث: آثار وإجراءات مكافحة التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي من مشاكل الأنظمة الضريبية إلا أنّ تفاقمها واتساع آثارها الوخيمة أصبحت تشكل خطراً كبيراً على كل الدول دون استثناء، فالتغاضي عن هذه الظاهرة ينجر عنها آثار سلبية على استنزاف موارد الدولة وعليه لا بد من دراسة هذه الظاهرة حتى يمكن الوصول إلى آثار إيجابية أو إجراءات لمحاربتها وللتخفيف من آثارها.

الفرع الأول: آثار التهرب الضريبي

إنّ ظاهرة التملّص أو عدم القيام بالواجبات الضريبية يؤدي إلى حدوث آثار سلبية على جميع الأصعدة نذكر منها ما يلي¹:

1- الآثار الاقتصادية: لقد تبين من خلال ما سبق أهمية الضريبة وتأثيرها الكبير على الاقتصاد، إلا أنّ التهرب من دفع الضريبة أدى إلى دون تحقيق الهدف الذي وجدت لأجله، فللتهرب عدة تأثيرات في المجال الاقتصادي وذلك من خلال كبح المنافسة إضافة إلى توجيه الاقتصاد وجهة غير طبيعية وندرة رؤوس الأموال بالإضافة إلى التأثير على الصناعة الوطنية.

✓ **كبح وإعاقة المنافسة:** يكبح المنافسة باعتبارها من أهم العناصر التي تحفز وتنشط الحياة الاقتصادية باعتبار أنّ التهرب يجعل المؤسسات التي تغش في وضعية امتياز وقوة على عكس المؤسسات الأخرى التي تؤدي واجباتها بكل أمانة وشفافية، وهو ما يخلق للمؤسسة المتهربة فرص تمويلية إضافية بتقوية مكانتها في السوق وبالتالي توجيه أموالها لدفع عجلة إنتاجيتها وتحسين نوعيتها.

✓ **التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:** إنّ ظاهرة التهرب الضريبي توجه الاقتصاد وجهة غير طبيعية، أي لا تخدم المصالح العامة وذلك بإسهاها في إرساء أساس السوق السوداء والذي يخلق مشاكل تحول دون السير الحسن للاقتصاد الوطني.

✓ **ندرة رؤوس الأموال:** يظهر ذلك في كون الخاضع المتهرب من الضريبة يضطر لإخفاء أرباحه دون أن ينفقها خوفاً من أن تكتشفه إدارة الضرائب، فيلجأ إلى الاكتناز، أي اكتناز حصيلة التهرب أو الغش حيث يلجأ إلى التوظيف المقفل على شكل أوراق نقدية أو على شكل نقد (ذهب)، وهذا ما ينقص من موجودات الاقتصاد من رؤوس الأموال، وهذا على المستوى الداخلي، أما على

¹ آيت قاسي ليندة، بوضياف نوال، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص32.

المستوى الخارجي فيتوجّه الخاضع نحو فتح حسابات بنكية في الخارج وتحويل التدليس للأرباح التي يتم إخفاءها، بذلك تهرب رؤوس الأموال وهذا ما يحدث نزيف في الاقتصاد الوطني أيضا.

✓ **التأثير على الصناعة الوطنية:** يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المهترئين، مما يدفعهم إلى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي وزيادة إقبالهم على السلع المستوردة والأجنبية أحيانا، والتي يسعى المشرّع في الدول النامية إلى حماية الإنتاج الوطني منها وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة والتنوع، وهو ما تفتقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها، وهو ما يؤدي إلى انخفاض حجم الطلب عليها بما يؤثّر على سير تلك المشروعات ويضعف من صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية¹.

2- الآثار الاجتماعية: يعتبر التهرب الضريبي مصدر من مصادر الظلم الاجتماعي بحيث عندما تدرك الدولة مستوى الخسارة الضريبية الناتجة عنه ترفع قيمة الضرائب ما يؤدي إلى زيادة أعبائها على المكلف الأمين الذي سيتحمّل هذه الزيادة، كذلك اعتماد السلطة العامة على مصادر تمويلية إضافية كالقروض الخارجية أو الإصدارات النقدية، الأولى تقود إلى خلق أزمة عدم التسديد والثانية تؤدي إلى ارتفاع الأسعار فتتعطّل عملية التنمية الاقتصادية وتنخفض الدخول الحقيقية لغالبية الأفراد.

3- الآثار المالية: ينتج عن التهرب الضريبي أثر سلبي على خزينة الدولة العمومية، بسبب اختلال التوازن بين الإيرادات والنفقات، بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، مما يدفع بالدولة إلى البحث عن بدائل تمويلية أخرى لسد العجز المالي بإحدى الوسائل التالية:

✓ الإصدار النقدي دون التغطية.

✓ رفع سعر الضريبة المفروضة وفرض ضريبة جديدة لتعويض الحكومة عن النقص الحاصل نتيجة التهرب.

✓ اللجوء إلى القروض الداخلية والخارجية.

4- الآثار النفسية: التهرب الضريبي يضعف إيمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلّل الثقة بالإدارة المالية، وتصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي².

¹ لابد لرزق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011-2012، ص60.

² دليّة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص27.

الفرع الثاني: إجراءات مكافحة التهرب الضريبي

يوجد هناك أكثر من طريقة لمكافحة التهرب الضريبي وذلك بعد معرفة السبب للتهرب، وتختلف كل طريق من دولة لأخرى مع الأخذ بعين الاعتبار أنّ هذه الطرق لا تمنع من التهرب وتقضي عليه بل قد تحد من انتشاره ومن هذه الطرق ما يلي:¹

- حق الاطلاع: يجوز لموظفي الضرائب الإطلاع على الوثائق والملفات التي يحوز عليها المكلف وذلك ضمن القانون، مما يجعل على المكلف تقديم معلومات صحيحة.

- تقديم إقرار مؤيد باليمين: تلجأ بعض التشريعات إلى الطلب من المكلف حلف اليمين بشأن صحة المعلومات التي يقدمها للدوائر الضريبية، كما يحصل في فرنسا، هذه الطريقة لا تصلح في جميع الدول لذا فإنّ استخدامها محدود.

- التبليغ بواسطة الغير: تجيز بعض القوانين في بعض الأحوال لكل شخص أن يدلي إلى الدوائر المالية بمعلومات من شأنها أن تساعد على اكتشاف التهرب الضريبي.

- عدم المبالغة في تعدد الضرائب: يجب أن تفرض الضرائب بالسعر والعدد القابل للتطبيق وأن تتلاءم مع الوضع الاقتصادي السائد وإمكانيات المكلف.

- الجباية من المنبع: حيث يعهد إلى مدين المكلف بدفع الضريبة ويتم تحصيل الضريبة في المنبع على الرواتب وفوائد السندات من قبل المكلف.²

- ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة على المتهرب ضريبياً: لأنّ من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة، أو توجد عقوبة لكنّها غير رادعة، لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على المتهرب ضريبياً.

- تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية: كلّما نظم المكلفون نشاطهم في دفاتر قانونية ساعد الدوائر المالية على تحديد أرباحهم الحقيقية بشكل صحيح، وغياب الدفاتر التجارية المسوكة بشكل منظم من أغلب المكلفين هو أحد العوامل الرئيسية في التهرب الضريبي.³

¹ حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 53.

² يوسف الحرّتسي مريم، دور المراقبة الجبائية في التقليل من الغش والتهرب الضريبي، رسالة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة مالية، المركز الجامعي بتيشمسيلت، 2014-2015، ص 20.

³ يوسف الحرّتسي مريم، دور المراقبة الجبائية في التقليل من الغش والتهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 21.

-تحسين الجهاز الإداري الضريبي: تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب وأجهزة متطورة وضرورة لسرعة إنجاز العمل، وذلك بإتباع الأسلوب العصري والحضاري في تنظيم المكاتب واستلام البيانات وإقامة نظام استعلامات عصري¹.

¹نفس المرجع، ص21.

خلاصة الفصل:

من خلال تطرّفنا للضريبة، استخلصنا أنّ الضريبة هي فريضة نقدية يخضع لها جميع المكلفين بما قانونا سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وقد تطوّرت أهداف الضريبة من اقتصارها على تحقيق هدف الحصيلة إلى استعمالها كأداة لتحقيق أهداف اقتصادية، اجتماعية وسياسية، وذلك بالموازاة مع تطوّر وظيفة الدولة وتدخّلها في النشاط الاقتصادي، ويتمّ هذا الاقتطاع وفقا لإجراءات إدارية وتقنية تتكّلف الإدارة الجبائية بالسهر على تنفيذها ابتداء من تقدير المادة الخاضعة للضريبة وصولا إلى تحصيل هذا المبلغ من المكلف لصالح الدولة لتحقيق أهدافها من جهة، ومراعاة مصلحة المكلف من جهة أخرى.

كما توصلنا إلى أنّ التهرب الضريبي يعتبر من أخطر الظواهر التي تنهك الاقتصاد بصفة عامة والنظام الضريبي بصفة خاصة، حيث يعيق التطبيق الجيد له ويقف حائلا دون تحقيق الأهداف المسطرة، وتتعدّد أسبابه فمنها ما هو متعلّق بالادارة الجبائية، ومنها ما يتعلّق بالمكلف بالضريبة، غير أنّه مهما كان السبب وراء التهرب الضريبي فإنّ النتيجة واحدة، وتمثّل في الآثار الوخيمة التي تخلفها هذه الظاهرة، وللحد منها يجب الوقوف أمام هذه الآثار لضمان مداخل مستقرّة في خزينة الدولة، ولجابهة هذه الظاهرة تستعمل الدولة العديد من الطرق، من بينها الرقابة الجبائية التي سنتطرق إليها في الفصل الموالي.

تمهيد:

إنّ التهرّب الضريبي هو داء جميع الأنشطة الجبائية في العالم، وتشتد خطورته في البلدان التي تمثّل: فيها الجباية أهمّ مورد للخزينة العامة للدولة، لذلك يسعى القانون الجبائي إلى إيجاد الدواء لهذا الداء بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمحاربتها، منها وسيلة الرقابة الجبائية.

إذ تعتبر هذه الأخيرة من أهم الإجراءات الضرورية المتّخذة لمكافحة، وتكتسي أهمية بالغة أكثر، نظرا لأنّ النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، أي أنّه يمنح الحرية النسبية للمكلّف بالضريبة في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه، لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات المكتتبة لازمة، لأنّها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة وصادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التخلص من دفع الضريبة.

ومنه سنحاول من خلال هذا الفصل إلى تبيان ماهية الرقابة الجبائية ومعرفة إطارها التنظيمي والقانوني، فكان هيكل هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعد الرقابة جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة، فهي تقوم بتقييم عمل المؤسسة، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها، لأنها تمثل الضوابط لكل تصرف يتعدى أثره للغير، ويترتب عن ذلك آثار عدة، فأى نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة، فعالة ومنظمة يعتبر نظاما ناقصا.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأشكالها

سنتطرق في هذا المطلب إلى معرفة مفهوم وأشكال الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

للقوف على مفهوم الرقابة الجبائية، رأينا من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام، ثم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة، حيث تعددت وتنوعت التعاريف المرتبطة بالرقابة رغم إتحادها في المعنى، ومن أبرز هذه التعاريف نجد:

1- تعرّف على أنّها: "الأداة القانونية التي تعيّن السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقومها، وبما أنّ الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإنّ رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأنّ المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة"¹.

2- عرّف فايول الرقابة بأنّها: "التحقّق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقرّرة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"².

3- كما عرّفها Hicks وGullet على أنّها: "العملية التي تسعى الإدارة من خلالها إلى التحقق من أنّ ما حدث هو الذي كان يفترض أن يحدث، وإن لم يحدث ذلك فلا بد من إجراء التعديلات اللازمة"³.

أما عن التعريفات المقدّمة للرقابة الجبائية لدينا ما يلي:

1- تعرّف الرقابة الجبائية على أنّها: "الوسيلة التي تمكّن الإدارة الجبائية من التحقق بأنّ المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة"⁴.

1 ديلة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهزّب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص32.

2 حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص13.

3 عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص17.

⁴ العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحكومة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، (مداخلة مقدمة

للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، -21

20 أكتوبر 2009، ص03.

2- وتعرّف أيضا على أنّها: "تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقّق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدّمة"¹.

3- كما تعرّف كذلك على أنّها: "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية معنوية أو طبيعية، وذلك بقصد التأكّد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"².

4- وعرّفَت على أنّها: عبارة عن حق دستوري يخول لصاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة، فهي حق يخوله دستور أو يخوله قانون معين، كما قد تحمل الرقابة معنى الوصاية من جانب الدولة لغرض حدود وقيود معينة تؤدي إلى أهداف التنظيم الإداري الذي تتطلبه الدولة³.

مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائية على أنّها:

"مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها".

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا عديدة يتوجّب استعمالها في الوقت المناسب، تتمثل فيما يلي:

1- الرقابة العامة (الشاملة): تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشيات الضرائب ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي وهو ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة⁴.

1-1- الرقابة الشكلية: تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم

¹ دليلة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص33.

² ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، (مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص06.

³ عادل بن عبد الله، عادل سافري، (حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية). مجلة الفكر، العدد الرابع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة، الجزائر، 2004، ص273.

⁴ ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص6.

المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية¹. ويتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويتم القيام بها كل سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى².

1-2- الرقابة على الوثائق: على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين، بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي هو بحوزة الإدارة الجبائية، وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بالمعاملات والصفقات التي أبرمت بينها وبين المكلف³.

وبالتالي فالمرقب الجبائي يقوم بتحليل وتدقيق تام، لكل النقاط المتضمنة في التصريح، ودراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة، بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة. وفي حالة بقاء بعض النقاط الغامضة بالنسبة للمحقق يستطيع أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف:

✓ **طلب المعلومات:** بموجب المهام والامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق، يمكنه أن يطلب من المكلف إمداده ببعض المعلومات حول نقاط وأمر احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، ومثل هذا من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين.

وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فإنه لا يلزم بأي عقوبة، وما على الإدارة سوى إعادة إرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه التوضيحات.

¹ يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006-2007، ص18.

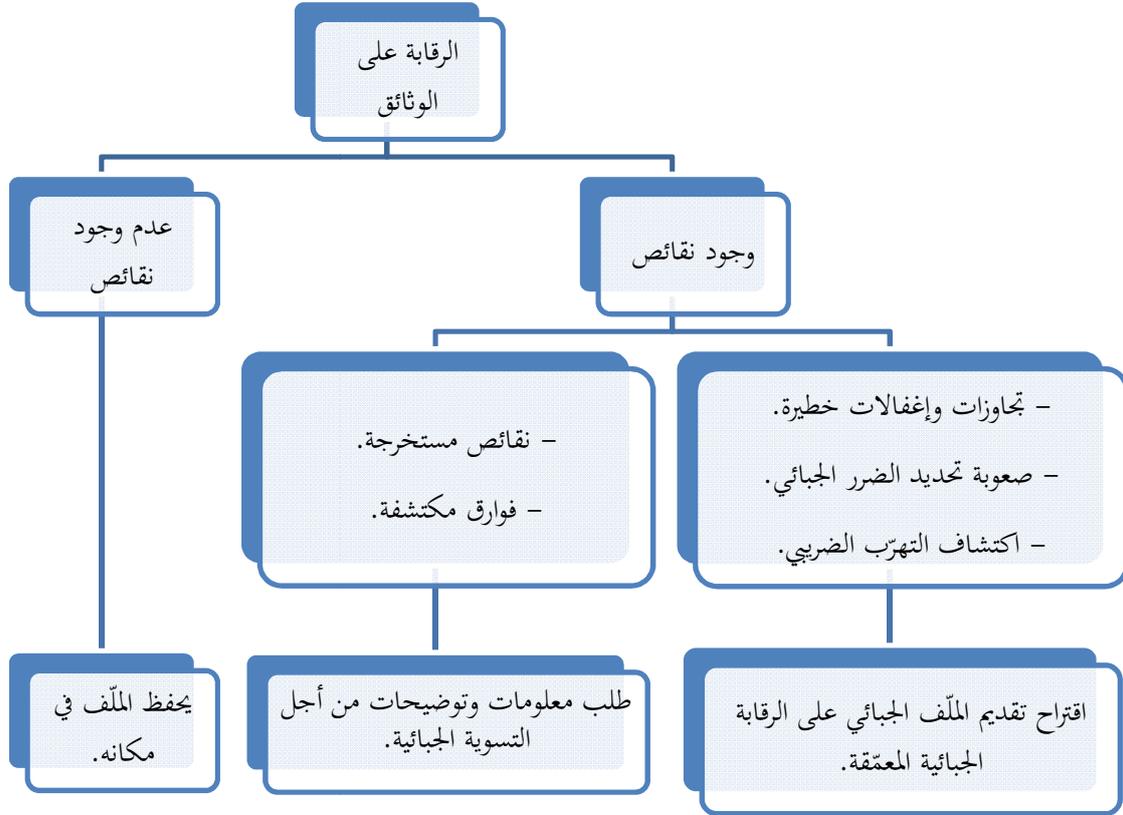
² ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص07.

³ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2012-2011، ص124.

✓ طلب التبريرات والتوضيحات: عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض للإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين على المحقق أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضمن طابع الإلزامية أكثر، ويجب أن يبين هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات، لأنّ المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات وبين ما حصلت عليه الإدارة الضريبية من خلال ممارسة حقها في الاتصال، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة ودقيقة.

وطلب التوضيحات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة لا يجب أن تتعدى مدة 30 يوماً لتقديم الرد عليها. وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق، لذلك يلجأ إلى الرقابة الخارجية، ومنه نستخلص في الأخير أنّ الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد أيضا في اختبار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة.

الشكل رقم (2-5): مخطط الرقابة على الوثائق



المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم

التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011-2012، ص 112.

2- الرقابة المعمّقة: الفرق بين الرقابة الشاملة والرقابة المعمّقة يكمن في الوسائل الموضوعية والهدف من البحث لكل وضعية، وعامة فإنّ الرقابة المعمّقة تعمل على التأكّد من صحة التصريحات الجبائية ودقّتها ومقارنتها مع الظواهر الخارجية للثروة، وتكون هذه الرقابة على ما يلي:

✓ **التحقيق في المحاسبة:** تعرّف على أنّها مجمل العمليات التي تهدف إلى التحقيق في عين المكان لجميع

الدفاتر المحاسبية لمكّلف ما ومقارنتها مع جميع عناصر الاستغلال وذلك من أجل:

- احترام جميع المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

- ترجمة جميع العمليات التي تمّس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى كتابات محاسبية.

- التجانس التام بين الكتابات المحاسبية والأرقام المصرّح بها للإدارة الضريبية.

وتسمح كذلك بتصحيح الأخطاء المكتشفة في التصريحات الجبائية، وحتى تكون هذه الرقابة تامة لا بد أن تتم مراقبة المحاسبة على طول مدة غير متقدمة.¹

- ✓ **التحقيق المصوّب في المحاسبة:** هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استخدامها مؤخراً ضمن قانون المالية لسنة 2010، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي من حيث الإجراءات.²
- وهو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو مجموعة العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.³
- ويخضع هذا النوع لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها، وهي كما يلي:⁴
- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، بتقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات.
 - لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.
 - يخضع التحقيق المصوّب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام.
 - لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوّب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشر (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الوصل، ويجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة، توضيح طابع التصويب في التحقيق، كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.
 - لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.
 - يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم.⁵

¹ نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مرجع سبق ذكره، ص 36.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2013، ص 13.

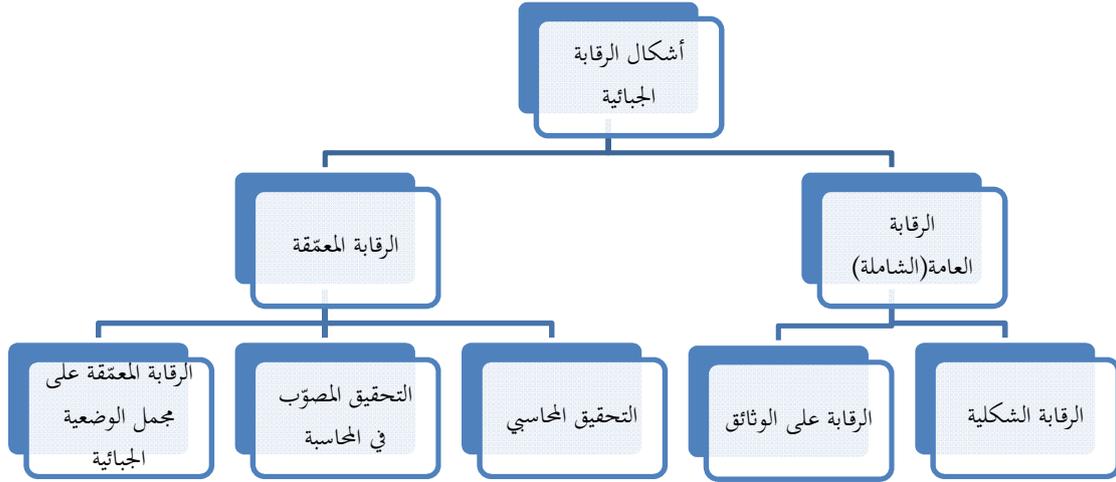
³ آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة النهب الضريبي، رسالة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة البويرة، 2013-2014، ص 40.

⁴ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، المادة 20 مكرر منه.

⁵ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 113.

✓ التحقيق المعمق على مجمل الوضعية الجبائية: يقصد بها مجموع العمليات التي ترمي إلى الكشف عن كل فرق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي التأكد بصفة عامة من التصريحات على الدخل العام، المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف. والشكل الموالي يبين بوضوح أشكال الرقابة الجبائية:

الشكل رقم(2-6): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 113.

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله وخاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها.

الفرع الأول: مبادئ الرقابة الجبائية

تتمثل مبادئ الرقابة الجبائية فيما يلي¹:

1- إقامة نظام ضريبي محكم: يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية، حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، ولذلك فإنّ تطبيق الرقابة الجبائية يتطلّب نظام ضريبي فعال وهذا من خلال:

¹ آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 33.

*تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب في تناول عامة المكلفين بالضريبة لتقليل من إحساسهم بتعقّد التشريع الضريبي وإقناعهم به، مما يؤدي إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها.

*تحقيق العدالة الضريبية وذلك بتطبيق العدالة الأفقية، ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية، وكذلك تجسيد العدالة العمودية والتي تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

2- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية: إنّ التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة، إضافة إلى توفّرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكّنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أنّ اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان، ولذلك من الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربيّصات لموظفي وأعاون الإدارة الجبائية.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

من خلال تعريفنا للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وهي¹:

1-الهدف القانوني: ويتمثّل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القوانين والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقّاتهم الجبائية.

2-الهدف الإداري: إذ تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية²:

-تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

-تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها.

-تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

¹ نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مرجع سبق ذكره، ص36.

² آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص31.

3-الهدف المالي والاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

4-الهدف الاجتماعي: ويتمثل في:

-منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحميل واجباته اتجاه المجتمع.

-تهدف الرقابة الجبائية إلى ضمان مساواة المواطنين أمام الضريبة وضمان احترام المنافسة الشريفة بين المؤسسات¹.

المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريجات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية، ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية، ويمكن تلخيصها فيما يلي²:

1-حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخله: بما أنّ الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنّها صحيحة ما لم يثبت العكس.

2-محاربة التهرب الضريبي: يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة، بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسّع نطاقها وصعوبة قياسها، لذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي³.

¹ مجّد فلاح، السياسة الجبائية /الأهداف والأدوات، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص191-192.

² بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مرجع سبق ذكره، ص91.

³ آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص32.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

تعتمد عملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونيا للقيام بذلك، حتى تمارس بطريقة منظمة وجيدة، وتعزيزاً لذلك فقد خوّل المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية.

المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية (ميدانية) أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي والمتمثلة في¹:

أولاً: مديرية كبريات المؤسسات

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423، الموافق لـ 28 سبتمبر 2002، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

1- تنظيم مديرية كبريات المؤسسات: تتكوّن مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات فرعية تتمثل في:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات. - المديرية الفرعية للمنازعات.

- المديرية الفرعية للتسيير. - المديرية الفرعية للوسائل.

- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات.

وتتضمّن أيضاً:

- قبضة. - مصلحة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة. - مصلحة للإعلام الآلي.

كما تتضمّن أيضاً على ملحقتين يحدّد إنشائهما وتنظيمهما وصلاحياتهما بقرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية.

تنظم المديرية الفرعية في مكاتب لا تتجاوز عددها أربعة مكاتب، وتنظّم المكاتب في مصالح لا تتجاوز أربعة مصالح².

¹ المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، الموافق لـ 18 سبتمبر 2009، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الصادر عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 1 رمضان 1427، الموافق لـ 24 سبتمبر 2006، العدد 59، حسب المواد (1، 2، 4) منه.

² المرسوم التنفيذي رقم (06-327)، مرجع سبق ذكره، المادة 3، 5 منه.

2- مهام مديرية كبريات المؤسسات: تكلف مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء، التحصيل، المراقبة، المنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والجماعات المشكلة بقوة القانون أو فعلها أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني ومهما يكن محل مؤسستها الرئيسي أو مديرياتها الفعلية أو مقرها، ولا سيما:

أ- في مجال الوعاء:

- تمسك وتسير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها.
- تصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنقذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها.

- تراقب الملفات حسب كل وثيقة، وتتكفل بملفات تعويض قروض الرسوم.

ب- في مجال التحصيل:

- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- تراقب حساب التسيير ومراقبة مسبقة وتصفيه.

ت- في مجال الرقابة:

- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.

ث- في مجال المنازعات:

- التحقيق في التظلمات ومعالجتها.

- ضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.

ح- في مجال تسيير الوسائل:

- تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفيه، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتعيينها.

- تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك، كما توظف وتعيّن المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.

ج- في مجال الاستقبال والإعلام:

- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.

- تنشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديريات كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجبائية.

ثانياً: المديريات الجهوية للضرائب

تضمن المديريات الجهوية للضرائب تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي، وتسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، كما تضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب، تتولى المديريات الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقييمه ومراقبته¹.

1- تنظيم المديريات الجهوية للضرائب: تتكون المديريات الجهوية للضرائب من أربع مديريات منبثقة منها تتمثل في²:

- المديرية الفرعية للتكوين.

- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.

- المديرية الفرعية لعمليات الجبائية والتحصيل.

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية المنازعات.

2- مهام المديريات الجهوية للضرائب: تتولى المديريات الجهوية للضرائب ما يلي³:

- تسهر على احترام أدوات تدخّل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته.

- تعد بصفة دورية حصائل وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية.

- تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتحديد معلوماتهم.

- تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.

- تقدر احتياجات المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية، وتعد تقريراً دورياً عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها.

- تنظم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على المستوى الجهوي.

¹ المرسوم التنفيذي رقم (06-327)، مرجع سبق ذكره، المادة 7 منه.

² القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430، الموافق لـ 21 فيفري 2009، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الصادر عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 2 ربيع الثاني 1430، الموافق لـ 29 مارس 2009، العدد 20، المواد (25-41) منه.

³ المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، مرجع سبق ذكره، المادة 7 منه.

-توافق على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

ثالثاً: المصالح الجهوية للبحث والمراجعات

يحدد تنظيمها وصلاحياتها بقرار وزاري مشترك بين وزير المالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية، ويحدد الوزير المكلف بالمالية بقرار الاختصاص الإقليمي للمصالح الجهوية للبحث والمراجعات.

1-تنظيم المصالح الجهوية للبحث والمراجعات: تتمثل المصالح الجهوية للبحث والمراجعات في¹:

-قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم.

-قسم المساعدة على الرقابة.

-قسم الوسائل.

2-مهام المصالح الجهوية للبحث والمراجعات: تكلف المصالح الجهوية للبحث والمراجعات على الخصوص بما يلي²:

-تنفّذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات.

-تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.

-تنفّذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها، وتقوم بتقييمها الدوري.

-تنفذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية.

-تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.

رابعاً: المراكز الجهوية للإعلام والوثائق

يحدد تنظيمها وصلاحياتها بقرار وزاري مشترك بين وزير المالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية، ويحدد الوزير المكلف بالمالية بقرار الاختصاص الإقليمي للمصالح الجهوية للإعلام والوثائق.

1-تنظيم المراكز الجهوية للإعلام والوثائق: تنظم المراكز الجهوية للإعلام والوثائق في ثلاث مديريات فرعية تتمثل في³:

-المديرية الفرعية للبحث عن المعلومة وتجميعها.

¹ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430، مرجع سبق ذكره، المواد (42-45) منه.

² المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، مرجع سبق ذكره، المادة 10 منه.

³ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430، مرجع سبق ذكره، المواد (46-58) منه.

-المديرية الفرعية لمعالجة المعلومة وتحليلها.

-المديرية الفرعية لإدارة الدائرة الإعلامية وتنظيمها.

2- مهام المراكز الجهوية للإعلام والوثائق: تكلف المراكز الجهوية للإعلام والوثائق بما يلي¹:

-تنسق برامج البحث وتجمع وتعالج المعلومة الاقتصادية والمالية المحلية.

-تستغل السجلات الأصلية وتنشر الجداول العامة للرسم العقاري ورسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، وتنشر الإنذارات الموافقة لها والسجلات الأولية للسنة المالية الموالية.

-تقدّم أوراق النتائج التي تعطى بالنسبة للجداول العامة لبلدية بكاملها وولاية، وتراجع عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة وأسس العناصر الخاضعة للضريبة والنتائج الإجمالي لكل ضريبة أو رسم والحصة التي تعود لكل جماعة عمومية والغرف الحرفية.

-تصدر سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديريات الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا.

-تعد الكشوف الملحقه المتعلقة بالخاضعين للضريبة (المفقودين)، وبالخصص الكبيرة وبالأرصدة السلبية.

-تقدّم كل الوثائق الإحصائية الأخرى التي تسمح لمديرية الإعلان والوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة.

-تعرض مؤشرات المحيط المترتبة عن معالجة المراجع الاقتصادية والاجتماعية المحلية وذلك في إطار مسعى التسيير حسب الأهداف (تشخيص/مخطط عمل).

خامساً: المديريات الولائية للضرائب

يحدد تنظيمها وصلاحياتها بقرار وزاري مشترك بين وزير المالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية، ويحدد الوزير المكلف بالمالية بقرار الاختصاص الإقليمي للمديرية الولائية للضرائب.

1-تنظيم المديريات الولائية للضرائب: تنظم المديريات الولائية للضرائب في خمس مديريات فرعية تتمثل في²:

-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

-المديرية الفرعية للتحصيل.

-المديرية الفرعية للمنازعات.

¹المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، مرجع سبق ذكره، المادة 18 منه.

²القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430، مرجع سبق ذكره، المواد (59-87) منه.

-المديرية الفرعية للوسائل.

-المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

2- مهام المديرية الولائية للضرائب: تضمن المديرية الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، وبهذه الصفة تسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها، وتتولى المديرية الولائية للضرائب على وجه الخصوص ما يأتي¹:

أ- في مجال الوعاء:

-تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.

-تصدر الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء والتخفيض وتعابنها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.

-تحلل وتقوم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، وتعد تلخيصا عن ذلك وتقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.

ب- في مجال التحصيل

-تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.

-تراقب التكاليف والتصفية الذين يقوم بهما كل مكتب قباضة وتتابع تسوية ذلك.

-تتابع تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.

ت- في مجال الرقابة:

-تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.

-تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها.

-تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.

ث- في مجال المنازعات:

-تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.

-تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.

ح- في مجال الوسائل:

-تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وتعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.

¹المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، مرجع سبق ذكره، المادة 17 منه.

- تضمن تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- توظف وتعيّن المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- تنظم وتطبق أعمال التكوين وتحسن المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- تكون رصيذاً وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وتضمن توزيعه وتعميمه.
- تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة، كما تسهر على صيانة هذه الأملاك وتحافظ عليها.

ج- في مجال الاستقبال والإعلام:

- تنظم استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- تنشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

سادساً: مراكز الضرائب

يحدد تنظيمها وصلاحياتها بقرار وزاري مشترك بين وزير المالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية، ويحدد الوزير المكلف بالمالية بقرار الاختصاص الإقليمي للمديرية الولائية للضرائب.

1- تنظيم مراكز الضرائب: تنظم مراكز الضرائب في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين تتمثل في¹:

- المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات.
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث.
- المصلحة الرئيسية للمنازعات.
- مصلحة الاستقبال والإعلام.
- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل.
- القباضة.

2- مهام مراكز الضرائب: تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام

الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة، وتختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية، لاسيما بما يأتي²:

¹ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 سبتمبر 2006، مرجع سبق ذكره، المادة 21 منه.
² المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، مرجع سبق ذكره، المادة 20 منه.

أ- في مجال الوعاء:

-تمسك وتسير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

-تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.

ب- في مجال التحصيل:

-تتكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.

-تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.

ت- في مجال الرقابة:

-تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات.

-تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقيم نتائجها.

-تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.

ث- في مجال المنازعات:

- تدرس الشكاوى وتعالجها، و تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.

-تعوض قروض الرسوم.

ح- في مجال الاستقبال والإعلام:

-تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.

-تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي.

-تنظم المواعيد وتسييرها.

-تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

سابعاً: المراكز الجوارية للضرائب

تتكفل المراكز الجوارية للضرائب بتسيير¹:

-المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائي، و المستثمرات الفلاحية.

¹المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، مرجع سبق ذكره، المادة 26 منه.

-الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية.

-المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم.

1-تنظيم المراكز الجوية للضرائب: تنظم المراكز الجوية للضرائب في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين تتمثل في¹:

-المصلحة الرئيسية للتسيير.-مصلحة الاستقبال و الإعلام.

-المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث.-مصلحة الإعلام الآلي والوسائل.

- المصلحة الرئيسية للمنازعات.-القباضة.

2-مهام المراكز الجوية للضرائب: تختص المراكز الجوية للضرائب في²:

أ- مجال الوعاء:

-تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها.

-تصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها.

ب-مجال التحصيل:

-تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى.

-تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود، و تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.

ت- مجال الرقابة:

-تبحث عن المعلومات الجبائية وتجميعها واستغلالها.

-تراقب التصريحات وتنظم التدخلات.

ث- مجال المنازعات:

-تدرس الشكاوى وتعالجها، و تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.

-تدرس طلبات التخفيض الإداري.

ح- مجال الاستقبال والإعلام:

¹ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 سبتمبر 2006، مرجع سبق ذكره، المادة 27 منه.

² المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، مرجع سبق ذكره، المادة 26 منه.

-تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.

-تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء ، و تنظّم المواعيد وتسييرها.

-تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي التصرفات التي يمارسها أعوان الرقابة من خلال تأدية واجباتهم، لذا منح المشرع الجزائري عدّة حقوق وصلاحيات للإدارة أثناء أداءها لمهمتها الرقابية والمتمثلة في:

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

وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه: "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات"¹. ومنه يمكن لهؤلاء الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أن تفيدهم وتساعدهم على استقاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهمتهم، ومن بينها:

1-1-الإطلاع لدى الإدارات العمومية: بمقتضى المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن بأيّ حال من الأحوال، إدارات الدولة والولايات والبلديات، والمؤسسات الخاصة، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات، وكذلك المؤسسات أو الهيئات أيّاً كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها إطلاعهم على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها².

أ-المعلومات المقدّمة من طرف مصالح الضمان الاجتماعي: تتمتع الإدارة الجبائية بحق الإطلاع التلقائي اتجاه مصالح الضمان الاجتماعي، ويتعين على هذه الأخيرة موافاة مصالح الإدارة الجبائية سنوياً، بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان، أو قابلة أو مساعد طبي، يبيّن فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في أوراق العلاج، وكذا مقدار المبالغ

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 45 منه.

² قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 46 منه.

المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له ويجب أن تصل الكشوف المعدة، قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مدير الضرائب بالولاية قبل 01 أفريل من السنة الموالية.

ب-المعلومات المقدمة من طرف السلطة القضائية: يمكن للإدارة الجبائية الإطلاع على المعلومات التي بحوزة السلطة القضائية أثناء الدعاوي المدنية والجزائية.

إذ يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها، والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة¹.

1-2-الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة: بمقتضى نص المادة 53 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يتعين على جميع التجار والشركات أياً كان غرضها أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات².

1-3-الإطلاع لدى الهيئات المالية: لقد حوّل القانون الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية حق الإطلاع لدى مختلف الهيئات المالية، من بنوك، مؤسسات التأمين... الخ، وعلى هذه الأخيرة أن لا ترفض طلبات الأعوان المراقبين بحجة السر المهني، بل عليها تزويدهم بمختلف الوثائق والمستندات الضرورية ككشوفات الحسابات البنكية للمكلف، عقود التأمين... الخ³.

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

ويخضع حق الرقابة لقواعد صارمة ومنظمة معروفة من قبل الأعوان المحققين وكذا المكلفين لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم، وعدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه الرقابة وكذا التقويمات الضريبية الموافقة لها.

3-حق استدراك الخطأ: هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدّة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 47 منه.

² قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 51 منه.

³ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره المادة 53 منه.

بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد طبقاً للمادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب.

4- حق المعاينة: نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة، ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش، ومنه يمكن للإدارة الجبائية في إطار ممارستها لحق الرقابة، وعند توفر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة¹.

ولكن هذا الحق في المعاينة لا يمكن ممارسته من طرف الإدارة الجبائية إلا بترخيص وبأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير.

ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسساً، وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة، بحيث تبررها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي²:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
- عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها.
- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.
- وتتم عملية المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته.
- ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 34 منه.

² قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 35 منه.

المطلب الثالث: الالتزامات والضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة

يخضع المكلف بالضريبة لالتزامات جبائية عدة، والتي يجب أن يكون على دراية والتزام بها، ومن جهة أخرى ونظراً لما تتمتع به الإدارة الجبائية من حقوق تحول لها القيام بمهمة التحقيق فإن المشرع الجبائي منح المكلف بالضريبة ضمانات تحميه من تعسف هذه الأخيرة عند استخدامها لتلك الحقوق، وهذا بهدف خلق نوع من التوازن مع تلك الالتزامات المفروضة عليه.

الفرع الأول: التزامات المكلفين بالضريبة

لتفادي العقوبات يجب على المكلفين بالضريبة الالتزام بواجباتهم الجبائية سواء ذات الطابع المحاسبي أو الجبائي:

1-1-الالتزامات ذات الطابع المحاسبي: ويمكن تلخيصها في النقاط التالية¹:

1-1-دفتر اليومية: إنَّ مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوماً بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر كل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوماً بيوم.

فدفتر اليومية دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح تجارية وصناعية، أما فيما يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم.

1-2-دفتر الجرد: إلزامية مسك دفتر الجرد محددة في القانون التجاري الذي ينص على إجراء الجرد على كافة عناصر الأصول والخصوم سنوياً وبصفة مدققة، والجرد يسمح برصد جميع الحسابات من أجل إنجاز الميزانية الختامية وكذا حساب النتيجة (ربح أو خسارة).

إنَّ هذين الدفترين السابق ذكرهما يجب أن يكونا مؤشرين من طرف قاضي المحكمة حتى يحمل الصبغة القانونية، ويجب أن يخلوا من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير، ولا بد على المكلف الاحتفاظ بالدفاتر لمدة 10 سنوات تبدأ من تاريخ إقفال السنة المالية.

1-3-حفظ الدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة: طبقاً للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات.

¹ آيت بلقاسم لامية، مرجع سبق ذكره، ص 57.

2-الالتزامات ذات الطابع الجبائي: إنّ مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتتجلى هذه الالتزامات في¹:

2-1-تقديم التصريحات: في إطار تنظيم العلاقة السابقة الذكر فإن المشرع الجبائي يلزم المكلفين بالضريبة بملاً عدد من التصريحات والمتمثلة في:

أ-التصريح بالوجود: يجب على المكلفين الخاضعين للضريبة وعلى الشركات أن يقدموا لمفتش الضرائب التابعين له في ثلاثين يوماً من بداية نشاطهم تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه، وهذا التصريح يجب أن يحتوي على الاسم واللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية، طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي.

ب-التصريح السنوي: كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه اكتتاباً تصريح بمداخيله وذلك كل سنة، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من المصالح الجبائية، وأمثلة ذلك:

-الأشخاص المعنويين أي الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات IBS، ملزمون بملاً وإيداع تصريحات قبل 01 أفريل من كل سنة مالية، وتحتوي هذه التصريحات على:

- قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع(الوعاء الضريبي).

- وثائق الإثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة.

-الأشخاص الطبيعيين أي المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي IRG، ملزمون أيضاً بملاً تصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية، ونموذج التصريح مقدم من قبل الإدارة الجبائية

ت-التصريح الشهري للرسم على القيمة المضافة: على كل خاضع للضريبة أن يقدم شهرياً وقبل العشرين (20) يوماً الأولى من كل شهر لقاibus الضرائب المختلفة المختصة إقليمياً، كشفاً يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة خلال السابق، ومن جهة أخرى تفصيلاً بالعمليات الخاصة بالرسم، وتسديد الرسم على القيمة المضافة يكون في نفس الوقت مع دفع أو تقديم هذا الكشف، وفي حالة التوقف عن النشاط نهائياً أو مؤقتاً فإن الشركة ملزمة بأن تقدم تصريحاً في العشرة الأيام التي تلي التوقف لمكتب المفتش الذي يتلقى التصريح.

ث-التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروضة على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري، أو غير التجاري وجب عليها وفي أجل شهر على

¹ بشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص51.

الأكثر اكتتاب تصريح بذلك، تعلم فيه مفتش الضرائب بتاريخ تنازلها أو توقفها، وكذا أسماء، ألقاب، وعناوين المتنازلين.

2-2- وضع رقم التعريف الإحصائي: قصد دعم إجراءات محاربة الغش والتهرب الجبائين المقننة، نص قانون المالية لسنة 2002 على مجموعة من التدابير التي ترمي إلى جعل هذه الإجراءات أكثر انسجاماً ومنها وضع (رقم التعريف الإحصائي)، حيث تم استبدال العبارتان رقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي، وهو إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة، لذا يجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو حراً أو تقليدياً، أن يشيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم.

الفرع الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

لقد منح المشرع الجبائي مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة، وهذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهمتهم الرقابية، بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلف بالضريبة والمراقب الجبائي، لذا فالحقوق الممنوحة للمكلف منها ما هو مرتبط بسير التحقيق، ومنها ما هو متعلق بإجراءات التقويم.

أولاً- الضمانات المتعلقة بسير التحقيق: يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق، حيث يجب على الأعوان المحققين احترامها والإخلال بهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق¹:

1-الإعلام المسبق: قبل الشروع في عملية التحقيق من الضروري على الأعوان المراقبين إعلام المكلف المعني بعملية المراقبة وهذا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق، بحيث أنه لا يمكن أن تجرى عملية الرقابة دون أن يكون المكلف على دراية وعلم مسبق، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، وهذا الإشعار عموماً يجب أن يوضح:

❖ بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: نجد:

-اسم ولقب المكلف. -أسماء ورتب المحققين.

-تاريخ وساعة تدخل المراقبين. -إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.

-الأجل الأدنى للتحضير مدته 15 يوم ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

❖ بالنسبة للتحقيق المحاسبي نجد:

¹ بشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 55.

- اسم ولقب المكلف. - ألقاب وأسماء ورتب المحققين.
 - تاريخ وساعة أول تدخّل في المؤسسة. - الضرائب، الحقوق والرسوم الخاضعة للرقابة.
 - السنوات التي تجرى عليها عملية التحقيق، وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها.
 - الأجل الأدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.
 ومنه نستخلص أنّ المراقب الجبائي لا يمكنه الخوض في عملية التحقيق إلا بعد إرسال الإشعار بالتحقيق وانتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف، ولكن يمكن أن تلغى هذه المدة في حالة الرقابة المفاجئة "le contrôle inopiné" التي ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة، أو التثبت من وجود الوثائق المحاسبية، وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عمليات المراقبة ولا يمكن البدء في الفحص العميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير.

2- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية: قبل الخوض في عمليات التحقيق يجب إجباراً على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفوقة بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله.

3- الاستعانة بمستشار: لقد منح المشرع الجبائي للمكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، سواء كان محاسباً أو مستشاراً جبائياً، محامياً... الخ، وهذا قصد متابعة سير عمليات المراقبة، ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية، وهذا ما نصت عليه المادة 61 من قانون الإجراءات الجبائية: "لكل مكلف بالضريبة أن يستعين أثناء التحقيق في محاسبته بمستشار من اختياره".

4- تحديد مدة الرقابة: إتمدة التحقيق الجبائي محددة قانوناً حيث أنّه:
 - في حالة التحقيق العميق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تتجاوز هذه المدة سنة واحدة ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق.

- أما في مجال التحقيق المحاسبي فإنه لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان أكثر من أربعة أشهر.

إلا أنّ الإدارة الجبائية غير مقيدة بمدة الرقابة بعين المكان المذكور أعلاه في حالة:

- تقديم المكلف بالضريبة معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق.

- عدم الرد أو الرد المتأخر على طلبات التوضيحات والتبريرات.

5-عدم تجديد التحقيق: عند إتمام عملية التحقيق فإنه لا يمكن للمراقب الجبائي إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة ونفس الضرائب سواء بالنسبة للتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، إلا في حالة اكتشاف المراقب بعد عملية التحقيق، لبعض العناصر الجديدة التي تظهر أن التصريحات المقدمة غير دقيقة وغير كاملة، أو أن المكلف قد استعمل طرقا تدليسية أثناء التحقيق.

ثانياً-الضمانات المتعلقة بإجراءات التقييم

زيادة على الضمانات المتعلقة بسير التحقيق، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من ضمانات أخرى متعلقة بالتقويمات تتمثل في¹:

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

2-حق الطعن: لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقاً من حقوق المكلف بالضريبة، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، وتلك النتائج يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية تتمثل في:

أ-الطعن الولائي: يمكن للمكلفان يقدم طعناً للمدير الولائي للضرائب المختصة إقليمياً، مع إرفاق هذا الطعن بنسخة من الجدول الذي يحدد الضرائب والرسوم المتنازع حولها، وكذا جميع الوثائق التبريرية لذلك، وتقدم هذه الشكوى في مدة لا تزيد عن اليوم 31 من شهر ديسمبر من السنة التي تلي سنة تحصيل الكشف.

ب-لجان الطعون: هي لجان على مستوى الدوائر والولايات ولجنة مركزية على المستوى الوطني، مؤهلة لتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي وفي حساب الضريبة، وقرارات هذه اللجان تكون مبررة وينفذها المدير الولائي للضرائب.

وهذه اللجان لا تقبل الفصل في الطعون إذا لجأت إلى الفرق الإدارية للمحكمة.

¹ بشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 86.

إنّ كل الوسائل السابقة الذكر عبارة عن طرق أمام المكلف بالضريبة للتعبير عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده، وهذا بتقديمه كل التبريرات الضرورية.

خلاصة الفصل:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خوّلت للإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة، وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية. إذ تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة، بهدف تصحيحها وتقويمها. ولتحقيق الأهداف المرجوة من هذه العملية، فقد عمل المشرع الجبائي على تنظيم سيرها وعملها، وذلك بإسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة فيض ذلك تتمثل في مديرية كبريات المؤسسات، المديرية الجهوية للضرائب، المصالح الجهوية للبحث والمراجعات، المراكز الجهوية للإعلام والوثائق، المديرية الولائية للضرائب، مراكز الضرائب، المراكز الجوارية للضرائب. ومن جهة أخرى، قام بسن جملة من القوانين التي تعد معلماً موحداً في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، بهدف تنظيم العلاقة الرابطة بينهما بجعلها مقننة، لذا عمل على منح جملة من الصلاحيات للأعوان المراقبين تيسيراً لأداء عملهم، وفي نفس الوقت فرض على المكلف بالضريبة عدة التزامات. ولكن بالموازاة مع هذا وتفادياً لتعسف الإدارة الجبائية، عمل المشرع الجبائي على حماية المكلف بمنحه جملة من الضمانات، سواء تلك المتعلقة بسير التحقيق، أو بإجراءات التقويم.

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية أداة مهمة في معالجة حالات عدم الإلزام الضريبي وتعزيز الإلتزام الطوعي من قبل المكلفين بالضريبة، بحيث تعمل على التأكد من صحة وتنظيم محاسبة المكلف، وإيجاد الأخطاء التي تجرد مصداقية الكشوف المالية من خلال جملة من الأدوات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية.

كنموذج للدراسة وقع الاختيار على مركز الضرائب تيسمسيلت وبالتحديد مكتب المراقبة الجبائية التابع له، وذلك لتسليط الضوء على متطلبات البحث في المجال التطبيقي والتي سنكشف من خلالها الدور الذي تلعبه الإدارة الجبائية، من خلال التحقيقات للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

لتفصيل أكثر قمنا باختيار التحقيق المحاسبي والذي هو مجموعة من العمليات التي تهدف لمراقبة التصريجات المكتتبه وفحص المحاسبة، والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

من خلال ماسبق، نعرف أن التحقيق في المحاسبة يتم في عين المكان بهدف التقليل من التهرب الضريبي من خلال التأكد من صحة المعطيات المسجلة في المحاسبة من المنظور الجبائي، وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين.

المبحث الأول : تقديم مركز الضرائب تيسمسيلت

المبحث الثاني: دراسة حالة تحقيق محاسبي بمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب

يعد مركز الضرائب تيسمسيلت هيئة عمومية على مستوى الولاية وقد أنشئ بموجب القرار الوزاري المؤرخ في أوت 2013 المتعلق بإنشاء مركز الضرائب الصادر في الجريدة الرسمية رقم 04 بتاريخ 20 جانفي 2014 وذلك تطبيقاً لأحكام المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 بتاريخ 18 ديسمبر 2006 ، وهو ينشط في المجال الجبائي تطبيقاً لمختلف القوانين، فيما يلي سنتناول تقديمها عاماً لهذا المركز حيث سنقدم تعريفاً موجزاً له، مهامه، و ذكر صلاحياته، إضافة إلى تحديد الهيكل التنظيمي الذي ينظم سير المصالح الرئيسية التي يتضمنها. ولذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت و الالتزامات التصريحية والمحاسبية للمكلفين بالضريبة بالإضافة إلى حقوق المكلف الخاضع للضريبة

المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب و مهامه و مجال صلاحياته

الفرع الأول: التعريف بمركز الضرائب :

يعتبر مركز الضرائب من الهيئات العمومية وهو يمثل السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سياستها الجبائية من تحديد الوعاء الضريبي، وتحصيل الضرائب لفائدة الخزينة العمومية وإجراء عملية الرقابة على المكلفين بالضريبة المعنيين على مستوى الولاية، ويتم تنفيذ المهام المخولة له وفقاً للقوانين السارية المفعول والمتمثلة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (CIDTA) ، قانون الضرائب غير مباشرة (CII) ، قانون الرسم على رقم الأعمال (CTCA) ، قانون التسجيل (DE) ، قانون الطابع (DT) ، قانون الإجراءات الجبائية (CPF).

الفرع الثاني: مهام مركز الضرائب

لمركز الضرائب عدة مهام نذكر منها:

- ✓ مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.
- ✓ إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها.
- ✓ تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة.
- ✓ تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض و استرجاع النقود.

- ✓ مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- ✓ البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.
- ✓ دراسة الشكاوى وكذا معالجتها، مع تنظيم المواعيد وتسييرها.
- ✓ إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.
- ✓ متابعة المنازعات الإدارية والقضائية، ونشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

الفرع الثالث: مجال صلاحيات مركز الضرائب:

أولاً: الأشخاص التابعين لمركز الضرائب

يتبع لمجال اختصاص مراكز الضرائب المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي المبسط والممارسين للعمليات التالية¹:

الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليها في التنظيم المتعلق بالمخروقات، والمؤسسات التي تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم.

- ✓ عمليات البيع بالجملة.
- ✓ العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون.
- ✓ موزعو محطات الوقود.
- ✓ المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.
- ✓ تجار الأملاك وما شابههم وكذا منظمو العروض والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها

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

ثانيا: الضرائب والرسوم المسيرة من طرف مركز الضرائب

تتمثل مهام مركز الضرائب في تسيير الوعاء الضريبي وتحصيل ومراقبة الضرائب والرسوم التالية:

- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي "فئة الأرباح الصناعية والتجارية" المستحقة على المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي.
- ✓ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على شركات الأموال الخاضعة للقانون العام أو شركات الأشخاص، أو شركات المساهمة بالمعنى الذي جاء في القانون التجاري والشركات المدنية التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

- ✓ الرسم على القيمة المضافة
- ✓ الرسم الداخلي على الاستهلاك
- ✓ الرسم على النشاط المهني
- ✓ الاقتطاعات من المصدر المستحقة على الأجور و المكافآت
- ✓ الاقتطاعات من المصدر المستحقة على توزيع أرباح الأسهم على الشركاء
- ✓ حقوق الطابع

ثالثا: الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف:

- ❖ المؤسسات الفردية خاضعة للنظام الضريبي الحقيقي، فهم خاضعون إلى:
- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي عند تحقيق دخل يتعلق بفئة الأرباح التجارية والصناعية
- ✓ الرسم على النشاط المهني
- ✓ الرسم على القيمة المضافة
- ❖ الشركات غير تابعة لمديرية كبريات المؤسسات:
- ✓ بالنسبة لشركات الأموال (الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات ذات الأسهم، شركات التوصية ذات أسهم...):

- تخضع الأرباح المحققة إلى الضريبة على الأرباح الشركات.
- يخضع رقم الأعمال المحقق في الجزائر إلى الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

- ✓ بالنسبة للمؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة:
- تخضع الأرباح المحققة إلى الضريبة على أرباح الشركات.
- يخضع رقم الأعمال المحقق في الجزائر إلى الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.
- ✓ بالنسبة لشركات الأشخاص (شركة التضامن، شركات المساهمة، شركات التوصية البسيطة):
- يخضع شركاء هذه الشركات للضريبة على الدخل الإجمالي بصدد المدخيل الموزعة تناسباً مع حصصهم الاجتماعية.

الفرع الرابع: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت

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

أولاً: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

يتضمن ثلاثة مصالح رئيسية وقباضة ومصطلحتين تتوزع مهامها كالتالي¹:

1) المصلحة الرئيسية للتسيير: وتكلف بالآتي:

- ✓ المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلاً مفوضاً للمدير الولائي للضرائب.
- ✓ إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.
- ✓ اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات لمراجعة المحاسبة.
- ✓ التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات.

كما أنها تعمل على تسيير:

- ❖ المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.
- ❖ المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري.

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

❖ المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات.

❖ المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي.

❖ المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية.

(2) المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وتكلف بالآتي:

✓ اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات

المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

✓ إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها و توزيعها من أجل استغلالها.

وتعمل على تسيير:

❖ مصلحة البطاقات والمقارنة.

❖ مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق.

❖ مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق.

❖ مصلحة المراقبة التي تعمل في شكل فرق.

(3) المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتكلف ب:

✓ متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

✓ دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب ونتاج عن فرض ضرائب أو زيادات.

كما أنها تعمل على تسيير:

❖ مصلحة الاحتجاجات.

❖ مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية.

❖ مصلحة التبليغ والأمر بالدفع.

(4) القباضة: وتكلف ب:

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

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

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

في حين أنها تعمل على تسيير:

❖ مصلحة الصندوق.

❖ مصلحة المحاسبة.

❖ مصلحة المتابعات.

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

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

✓ تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.

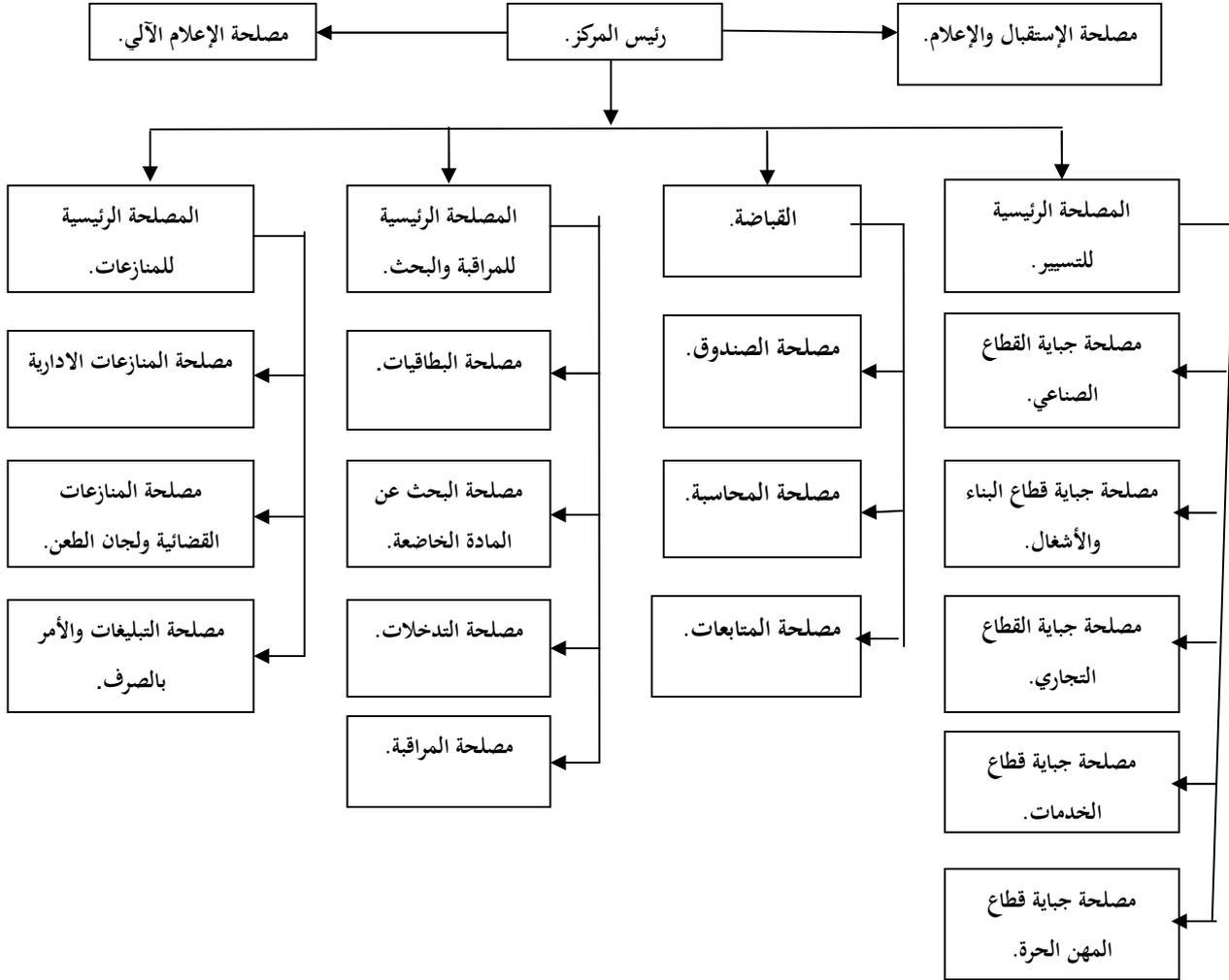
6) مصلحة الإعلام الآلي والوسائل تعمل على:

✓ الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

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

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:

الشكل: 3-1: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: المديرية العامة للضرائب نشرة شهرية بعنوان "مركز الضرائب تنظيم و مهام"، 2014، ص (4)

المطلب الثاني: الالتزامات التصريحية والمحاسبية للمكلفين بالضريبة

الفرع الأول: الالتزامات التصريحية

يجب على المكلفين بالضريبة الجدد إكتتاب تصريحاً بالوجود لدى مركز الضرائب التابعين له والذي تسلم الإدارة الجبائية نموذج منه خلال ثلاثين يوماً إعتباراً من تاريخ نشاطهم المهني، والتصريحات التي يجب على المكلف تقديمها أثناء ممارسة نشاطه هي كالتالي:

أولاً: في مجال الضرائب المباشرة: ويضم:

1) الضريبة على الدخل الإجمالي "الأشخاص الطبيعيون وشركات الأشخاص":

✓ التصريحات الخاصة: والتي تتعلق بالربح الصناعي والتجاري:

❖ النظام الحقيقي: يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين اكتتاب قبل 01 أفريل من كل سنة تصريحاً خاصاً

"سلسلة رقم G11"، بمبلغ ربحهم الصافي المحقق خلال السنة أو السنة المالية المنصرمة.

✓ أما فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي مرتبات وأجور فيتعين على المؤسسات التي تدفع أجوراً،

مرتبات أو أتعاب بتقديم التصريح السنوي بالأجور "سلسلة رقم G29"، تسلمه الإدارة الجبائية وذلك

قبل 01 أفريل من كل سنة.

❖ التصريح الشهري: يجب أن تكون الأجور المدفوعة بعنوان شهر موضوع تصريح G50 كآخر أجل في

20 من الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله دفع هذه الأجور.

❖ التصريح الإجمالي بالمداهيل: يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب باكتتاب تصريح

سنوي صنف رقم G1 وذلك قبل 01 أفريل من كل سنة.

2) الضريبة على أرباح الشركات "شركات الأموال والشركات التي إختارت الخضوع للضريبة على

أرباح الشركات": يتعين على المؤسسات التابعة لمركز الضرائب اكتتاب تصريح سنوي "سلسلة رقم

G4"، وذلك قبل 30 أفريل من السنة الموالية التي تم خلالها تحقيق الأرباح، يجب إيداع التصريح لدى

محصل مركز الضرائب يحل هذا التصريح محل جدول الإشعار بالدفع، أما فيما يخص المؤسسات ذات

جمعية تقوم بالمصادقة على الحسابات فإن التصريح الجبائي المكتتب الخاص بها "الميزانية" يجب أن يكون

مؤقتاً حيث يمكن لهذه المؤسسات فيما بعد و في أجل أقصاه 21 يوماً الموالية لانقضاء أجل انقضاء

جمعيتها باكتتاب تصريح تصحيحي "نهائي".

3) الرسم على النشاط المهني:

✓ التصريح الشهري: يتعين على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين على التوالي للضريبة على

الدخل الإجمالي/الأرباح الصناعية والتجارية حسب النظام الحقيقي، والضريبة على أرباح الشركات

والممارسين لأنشطة الشراء من أجل إعادة البيع أو تأدية الخدمات اكتتاب وإيداع تصريحاتهم لدى قابض

مركز الضرائب خلال 20 يوماً الأولى من الشهر الموالي للشهر المدني الذي تم خلاله تحقيق رقم أعمالهم.

✓ **التصريح السنوي:** يتعين على المكلفين بالضريبة اکتتاب قبل 01 أفريل من كل سنة تصريحاً بمبلغ رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية الإجمالية حسب الحالة المتعلقة بالفترة الخاضعة للضريبة.

" فيما يخص الرسم على القيمة المضافة (التصريح الشهري)، يجب على المكلفين بالضريبة تسليم تصريح سلسلة رقم G50 خلال 20 يوماً من كل شهر ويكون هذا التصريح مطابقاً للنموذج المسلم من الإدارة وكشف يتضمن رقم أعمالهم أمام مركز الضرائب الذي يوجد في دائرة اختصاصه أو مقر إقامته

الفرع الثاني: الالتزامات المتعلقة بالمحاسبة

أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي "النظام الحقيقي":

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي أن يمسكوا المحاسبة منتظمة لأحكام المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وعليهم أن يقدموها عند كل طلب لأعوان الإدارة الجبائية والمتمثلة في:

- ✓ ميزانية ملخصة.
- ✓ حساباً مبسطاً للنتيجة الجبائية يبين الربح الإجمالي وكذا المصاريف والأعباء.
- ✓ جدول الإهلاك.
- ✓ كشف المؤونات.
- ✓ جدول تغيرات المخزون.

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

- 1) أن تمسك محاسبة طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها، وإذا كان مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية مقبولة فإنه يجب تقديم ترجمة لها يصادق عليها مترجم معتمد وذلك كلما طلبها مفتش الضرائب.
 - 2) إلى جانب تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تسجل على الاستثمارات التي تعدها وتقدمها للإدارة.
- ✓ مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها لاسيما ملخص عن جدول حسابات النتائج.
 - ✓ كشف مصاريف عامة حسب طبيعتها.
 - ✓ كشف الإهلاكات المالية والأرصدة مع الإشارة بدقة لغرضها.

- ✓ كشف حساب النتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة.
- ✓ كشف مفصل للتسبيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.
- ✓ خلاصة عند كل استدعاء لمفتش الضرائب، كل الوثائق المحاسبية ودفتر الجرد ونسخا من الأوراق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة النتائج المقيدة في التصريحات.
- ✓ تقديم جدول يتضمن الإشارة إلى تخصيص كل سيارة سياحية مقيدة في أصولها أو تحملت بشأنها المؤسسة مصاريف أثناء تلك السنة المالية.
- ✓ يرفق التصريح المصحح بكل الوثائق القانونية التي تبرز التصحيح خاصة منها محضر انعقاد الجمعية وكذا تقرير محافظ الحسابات.

المطلب الثالث: حقوق المكلف الخاضع للضريبة

هناك حقوق وضمانات أعطاها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة.

أولا: الإعلام المسبق وأجل التحضير

أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة من أجل إعلامه، وهذا الأخير له 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسبة وأجل 15 يوما في حال المراقبة المعمقة كحد أدنى، كما يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل بناء على الطلب.

ثانيا: الاستعانة بمستشار

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي) كما يمكنه أن يعين من ينوب عنه في فترة إجراء الرقابة، فغيابه لا يمنع من إجراء الرقابة الفجائية للمعاينة المادية، والتي تفقد من قيمتها في حالة عدم إجرائها.

ثالثا: عدم إعادة الرقابة

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة، وتكون الرقابة الجبائية نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات أو في حالة عدم الرد في اجل 30 يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في

الإشعار الأول، و بصورة استثنائية عندما يكشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم.

رابعاً: محدودية فترة الرقابة في عين المكان

إن مراقبة المحاسبة لا يمكن أن تمتد بعد آجال محددة قانونياً بحسب النشاطات الممارسة ورقم الأعمال المصرح به.

خامساً: الإجراءات الاعتراضي (حق الرد)

هو النقاش الشفوي أو *procédure contradictoire* إن الإجراءات الاعتراضي الكتابي بين المحقق

والمكلف من اجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية، وهذا بدوره يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة، وهذا ما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل.

سادساً: السر المهني

تبعاً لأحكام المواد 65 إلى 69 من ق إ ج التي تنص على الإلزام بالسر المهني، حيث تنص المادة 65 منه يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة مثل: IRG.IBS .TAP .TVA وكذا حق الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به.

سابعاً: اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي

إن تصرفات وسلوكات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ هم دائماً مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية، على كل حال يوجد أحياناً بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف، و حول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى واستئناف الإجراءات الاعتراضية، وطرق الاستئناف هي:

- اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.

- اللجوء الودي يسمح للمكلفين الذين يوجدون في حالة عسر مالي ويستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المفروضة.

المبحث الثاني: دراسة حالة - التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت-.

المطلب الأول : إجراءات التحقيق المحاسبي

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

أولاً: معايير اختيار المكلفين الخاضعين للتحقيق:

يتم اختيار المكلفين وفقاً للمعايير التالية:

- ✓ مدى احترام المكلف لالتزاماته الجبائية "مسك المحاسبة، إيداع التصريحات".
- ✓ أهمية الأرباح و المداخل المصرح بها مقارنة مع رقم الأعمال المحقق.
- ✓ مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستقل أو المسير أو الشركاء.
- ✓ العجز المتكرر.
- ✓ طبيعة النشاط و الممارسة و أهمية المنتج في السوق .
- ✓ التغيير المستمر لمكان النشاط التجاري .
- ✓ التعديلات في القوانين الأساسية بشكل مستمر .

ثانياً: تعريف بطبيعة و نوع النشاط:

شركة ذات مسؤولية محدودة يتمثل نشاطها في تجارة بالجملة لمعدات وماكنات آليات البناء والأشغال العمومية واثات المكاتب .

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

- 1) دراسة الملفات: بعد قيام المصلحة الرئيسية للتسيير بإرسال ملف المكلف الموجه للتحقيق إلى المديرية المركزية للمراجعة الجبائية و التي بدورها أرسلته إلى مصلحة الرئيسية للمراقبة لمباشرة أعمال الرقابة، سيتم

دراسة ملف هذه المؤسسة المتمثلة في شخص معنوي نشاطه يتمثل في النشاط المذكور سابقا والتي خضعت للتحقيق في إطار البرنامج السنوي للتحقيقات الجبائية 2016 ، وقد أسندت المهمة إلى فرقة التحقيق (أ) التابعة للمصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث - تيسمسيلت-، تتكون الفرقة من محققين على رأسهم رئيس فرقة التحقيق و كانت إجراءات التحقيق المحاسبي في ملف المكلف وفقا لبعض المؤشرات منها :

✓ الرسم على القيمة المضافة.

✓ المبالغة في حسم المصاريف.

✓ تضخيم الأعباء.

✓ فواتير بيع غير مصرح بها.

"وعليه تمت الرقابة في شهر مارس سنة 2016 خلال أربع سنوات ابتداء من تاريخ 2012/01/01 إلى غاية 2015/12/31".

(2) الإشعار بالتحقيق: بتاريخ 2016/06/07 قام أعوان المراقبة بإرسال إشعار بالتحقيق رقم 97 يتضمن

ما يلي:

✓ اسم المؤسسة.

✓ تحديد فترة التحقيق 2012/01/01 إلى غاية 2015/12/31.

✓ أسماء و رتب المحققين.

✓ تاريخ و ساعة أول تدخل.

✓ ذكر الضرائب التي يمسها التحقيق وهي:

❖ الرسم على القيمة المضافة TVA.

❖ الرسم على النشاط المهني TAP .

❖ الضرائب على أرباح الشركات IBS.

❖ الضرائب على الدخل الإجمالي فئة مداخيل الأرباح المنقولة RCM.

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

"للمكلف مهلة 10 أيام لتحضير الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد 11/10/9 من القانون التجاري

ويمكنه الاستعانة بمستشار محاسبي أو مستشار جبائي من اختياره".

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

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

✓ إعادة تشكيل رقم الأعمال (المبيعات) : بالنسبة لسنتي 2012-2013 من خلال فحص فواتير البيع تبين أن الفواتير رقم : 28/17، لسنة 2012 مقدره ب 2832311 دج ، والفاتورة رقم 87 لسنة 2013 بمبلغ مقدره ب 3712000 دج، غير مصرح بهم وهذا مخالف لأحكام المادة 02 سطر 01 من قانون رسم على رقم الأعمال¹.

الجدول 3-1: فواتير البيع الغير المصرح بها لسنة 2012.

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم الزبون	HT	TVA
2012/03/24	17	X1	1420521	241488.57
2012/07/21	28	X2	1411790	2400004.30
المجموع			2832311	481492.87

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

الجدول 3-2: فواتير البيع غير مصرح بها لسنة 2013.

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم الزبون	HT	TVA	حقوق الطابع
2013/07/02	87	3X	3712000	631040	/

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

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

بعد فحص فواتير الشراء ومقارنتها بفواتير البيع تبين للمحققين أن بعض فواتير الشراء تم تقييدها في حساب المشتريات المستهلكة سنة 2015 مقدر بـ 4 021 645 دج مع ولم ترد هذه المشتريات في قائمة فواتير البيع ، لذلك يتم إضافة هذه المشتريات إلى رقم الأعمال كمبيعات غير مصرح بها مع إضافة هامش ربح إلى هذه المشتريات مقدر بـ 11 %

الجدول 3-3: فواتير شراء مبيعة غير مصرح بها لسنة 2015.

المشتريات المستهلكة	معدل هامش ربح	هامش ربح	رقم الأعمال غير مصرح به
4 021 645	% 11	442381	4464026

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من قبل مركز الضرائب بولاية تيسمسيات.

✓ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة: يسترجع الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للفاتورتين رقم 03 بتاريخ 2012/04/19 بمبلغ 614044 دج ، وفاتورة رقم 214 بتاريخ 2012/11/21 بمبلغ 160015 دج وتم استرجاع الرسم لهذه الفواتير لأنها غير مقيدة محاسبيا .

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

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد	HT	TVA	تبرير الرفض
2012/04/19	03	Y01	524824	89220	غير مقيدة
2012/11/21	214	Y02	136765	23250	محاسبيا .

المصدر: فواتير الشراء.

✓ كما أن استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفاتورة شراء رقم 55 بتاريخ 20/02/2013 مقدرة بمبلغ 144027 دج TTC ، تم تسديد هذه الفاتورة نقدا وهذا مخالف لأحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الجدول 3-5: فواتير الرسم على القيمة المضافة للمشتريات مسددة نقدا لسنة 2013.

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد	HT	TVA	تبرير الرفض
2013/02/20	55	3Y0	123006	21012	تم التسديد نقدا وهذا مخالف لأحكام مادة 30

المصدر: فواتير الشراء.

بالإضافة إلى أن إسترجاع الرسم لفواتير الشراء التالية كانت كالاتي :

- ❖ فاتورة رقم 26 بتاريخ 2014/07/07 مقدرة بمبلغ 250499 دج.
- ❖ فاتورة رقم 31 بتاريخ 2014/11/13 بمبلغ قدره 95062 دج.
- ❖ فاتورة رقم 17 بتاريخ 2014/12/21 بمبلغ قدره 79092 دج.
- ❖ فاتورة رقم 08 بتاريخ 2014/12/26 بمبلغ قدره 78097 دج.

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

الجدول 3-6: فواتير الرسم على القيمة المضافة للمشتريات.

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد	HT	TVA	تبرير الرفض
2014/07/07	26	4Y0	214 102	36 397	المورد ليس له محل
2014/11/13	31	5Y0	81 250	13 812	تجاري وورد اسمه في قائمة المتهربين ضريبيا
2014/12/21	17	Y06	67 600	11 492	
2014/12/26	08	Y07	66 750	11 347	

المصدر: فواتير الشراء.

وجود عملية مقيدة في حساب 656 (الغرامات و العقوبات والإعانات الممنوحة) سنة 2014 و المتمثل في تسديد مبلغ قدره 250000 دج و المتعلق بمخالفة قانونية ، تم تسديدها من طرف الشركة وهذا مخالف لأحكام المادة 141 سطر 06 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2012¹.

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

المطلب الثاني: الإشعار الأولي بنتائج التحقيق

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

أولا: تحديد قواعد و أسس فرض الضرائب و الرسوم

1) تحديد رقم الأعمال : لقد تم إضافة المبلغ 2832311 دج لرقم الأعمال لسنة 2012 و المتمثل في المبيعات الغير مصرح بها والمذكورة سلفا، إضافة المبلغ 8712000 دج لرقم الأعمال لسنة 2013، ومبلغ 4464026 دج لرقم الأعمال لسنة 2015 في حين يتم الاحتفاظ برقم الأعمال المصرح به لسنة 2014.

¹ تنص المادة 41 06 من ق ض م و ر م .. لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية و الغرامات و المصادرات أيا كانت طبيعتها و الواقعة على كامل مخالفتي الأحكام القانونية من أرباح الخاضعة للضريبة.

الجدول 3-7: تحديد رقم الأعمال.

السنوات	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال المصرح به	23126200	21800000	17260450	22198600
الزيادات	2832311	3712000	/	4464026
رقم الأعمال الخاضع للضريبة بعد التحقيق	25958511	25512000	17260450	26662626

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من قبل مركز الضرائب بولاية تيسمسيات.

2) تحديد النتيجة الجبائية: بالنسبة للسنوات 2012 - 2013 - 2014 - 2015 تم إضافة

العناصر التالية إلى الربح المصرح به وهي موضحة كما يلي :

✓ بالنسبة لسنة 2012 :

❖ يتم إضافة مبلغ 2832311 دج الذي يمثل المبيعات غير مصرح بها.

❖ يتم إضافة مبلغ 250000 دج و المتعلق بمخالفة قانونية.

✓ بالنسبة لسنة 2013 :

❖ إضافة مبلغ 3712000 دج الذي يمثل المبيعات غير مصرح بها.

✓ بالنسبة لسنة 2014 :

❖ إضلفة المبلغ 429702 دج و المتمثل في المشتريات الخاصة بالموردين المسجلين في قائمة المتهريين

جبائيا. .

✓ بالنسبة لسنة 2015 :

❖ إضافة مبلغ 4464026 دج الذي يمثل المبيعات غير مصرح بها.

الجدول 3-8: تحديد الربح الصافي.

سنوات	2012	2013	2014	2015
الربح المصرح به	1850096	2616000	1553440	2441846
المبيعات	2832311	3712000	/	4464026
مخالفات قانونية	250000	/	/	/
مشتريات من الموردين متهربين جبائيا	/	/	429702	/
الربح الخاضع للضريبة بعد التحقيق	4932407	6328000	1983142	6905872

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من قبل مركز الضرائب بولاية تيسمسيلت.

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

السنوات الأربع محل التحقيق كما يلي:

✓ سنة 2012: الرسم على القيمة المضافة المقدرة بـ 112470 دج و المتمثل في مشتريات غير مقيدة حسابيا.

✓ سنة 2013: الرسم على القيمة المضافة المقدر بـ 21012 دج و المتمثل في المشتريات المخالفة لأحكام المادة 30 .

✓ سنة 2014: الرسم على القيمة المضافة المقدر بـ 73048 دج و المتمثل في مشتريات الخاصة بالموردين الوارد أسمائهم في قائمة المتهربين ضريبيا .

الجدول 3-9: إعادة دمج الرسم على المشتريات.

السنوات	2012	2013	2014	2015
مبلغ الحسم	112470	21012	73048	/

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من قبل مركز الضرائب بولاية تيسمسيلت.

ثانيا: حساب الحقوق و الغرامات:

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

1) بالنسبة للرسم على القيمة المضافة:

الجدول 3-10: الرسم على القيمة المضافة

السنوات	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال المصرح به	23126200	21800000	17260450	22198600
رسم على القيمة المضافة المدفوع قبل التحقيق ¹	3931454	3706000	2934276	3773762
رقم الأعمال بعد التحقيق	25958511	25512000	17260450	26662626
الرسم على القيمة المضافة بعد التحقيق ⁽²⁾	4412946	4337040	2934276	4532646
الرسم على القيمة المضافة غير قابل للحسم ⁽³⁾	112470	21012	73048	/
اجمالي الحقوق 2-1+3= ⁽⁴⁾	593962	652052	73048	758884
معدل الغرامة	%25	%25	%15	%25
مبلغ الغرامة ⁽⁵⁾	148490	163013	10957	189721
مجموع الحقوق والغرامات 4+5= ⁶	742452	815063	84005	948605

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من قبل مركز الضرائب بولاية تيسمسيلت.

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

الجدول 3-11: معدل الغرامات

النسبة	المبلغ
10%	أقل من 50000 دج
15%	من 20000 إلى 50000 دج
25%	أكثر من 20000 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من قبل مركز الضرائب بولاية تيسمسيات.

1) الرسم على النشاط المهني TAP :

يستفيد مبلغ عمليات البيع بالجملة الى تخفيض قدره 30 % وفقا للمادة 219 من قانون ضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ويحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب 2 % وفقا للمادة 222 من قانون ضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الجدول 3-12: الرسم على النشاط المهني TAP

2015	2014	2013	2012	السنوات
22198600	17260450	21800000	23126200	رقم الأعمال المصرح به
133191	103562	130800	138757	الرسم على النشاط المهني المدفوع قبل التحقيق 1
26662626	17260450	25512000	25958511	رقم الأعمال بعد التحقيق
159975	103562	153072	155751	الرسم على النشاط المهني بعد التحقيق (2)
26784	/	22272	16994	اجمالي الحقوق 3-2
%10	/	%10	%10	معدل الغرامة
2678	/	2227	1699	مبلغ الغرامة
29462	/	24499	18693	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من قبل مركز الضرائب بولاية تيسمسيات.

(2) الضرائب على أرباح الشركات IBS:

يتم حساب معدل الضريبة على أرباح الشركات وفقا للمادة 150 من قانون ضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (معدل 25 % بالنسبة لسنوات 2012 – 2013 ومعدل 23 % لسنة 2014 ومعدل 26 % لسنة 2015).

الجدول 3-13 الضرائب على أرباح الشركات IBS

السنوات	2012	2013	2014	2015
الربح المصرح به	1850096	2616000	1553440	2441846
حقوق المدفوعة قبل التحقيق(1)	462524	654000	/	634879
الربح بعد التحقيق	4932407	6328000	1983142	6905872
حقوق المستحقة بعد التحقيق (2)	1233101	1582000	456122	1795526
فارق في الربح المصرح به	3082311	3712000	429702	4464026
حقوق مستحقة 1-2(3)	770577	928000	456122	1160647
معدل الغرامة	%25	%25	%25	%25
مبلغ الغرامة(4)	192644	232000	114030	290161
إجمالي الحقوق والغرامات 3+4(5)	963221	1160000	570152	1450808

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من قبل مركز الضرائب بولاية تيسمسيلت.

3) ضرائب على الدخل الإجمالي فئة مداخيل الأرباح المنقولة **RCM 10%**: بعد فحص الميزانيات المالية للسنوات الأربع (2012/2013/2014/2015) من طرف المحققين ، تبين أن الأرباح المصرح بها تم إعادة استثمارها لذلك لا تفرض عليها ضريبة مداخيل الأرباح المنقولة **RCM** ، ولكن و نظرا لوجود فارق في الربح المصرح به و المذكور في الجدول 3-12 ، يتم عرض هذه الضريبة على الفارق فقط .

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

الجدول 3-14: تغيير أساس فرض الضريبة

السنوات	2012	2013	2014	2015
فارق في الربح	3082311	3712000	429702	4464026
IBS	770577	928000	98831	1160646
RCM أساس فرض	2311734	2784000	330871	3303380

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من قبل مركز الضرائب بولاية تيسمسيلت.

الجدول 3-15: ضريبة مداخيل الأرباح المنقولة.

السنوات	2012	2013	2014	2015
أساس فرض الضريبة	2311734	2784000	330871	3303380
معدل الضريبة	10%	10%	10%	10%
حقوق المستحقة	231173	278400	33087	330338
معدل الغرامة	25%	25%	10%	52%
مبلغ الغرامة	57793	69600	3308	82584
مجموع الحقوق و الغرامات	288966	348000	36395	412922

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من قبل مركز الضرائب بولاية تيسمسيلت.

4) ضريبة على الدخل الإجمالي المتعلق بالأجور و المرتبات: لا يوجد أي تسوية تذكر في أي شأن لكل

سنوات محل التحقيق .

المطلب الثالث : نتائج التحقيق المحاسبي

أولاً: رد المكلف على الإشعار الأولي:

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

1) بالنسبة للفاتورة رقم 55 بتاريخ 2013/02/20 ، تم الدفع عن طريق البنك مستدلاً ذلك بصك بنكي .

2) فيما يخص فواتير الشراء التي تم تقييدها في حساب المشتريات المستهلكة سنة 2015 مقدر بـ 4 021 645 دج فانه تم استهلاك بعض منها 1991610 دج فعلاً مستدلاً بفواتير البيع وتفسيرها من قبل المكلف

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

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

1) عدم قبول الرسم على القيمة المضافة لفاتورة رقم 55 بتاريخ 2013/02/20 و ذلك لعدم وجود العملية على كشف البنكي للمكلف.

2) قبول مبلغ 1991610 دج كمشتريات مستهلكة .

وبعد جلسة التحكيم تكون الوضعية الجبائية للمكلف مبينة كالآتي :

✓ بالنسبة للرسم على القيمة المضافة: تم التغيير بالنسبة لسنة 2015.

الجدول 3-16: الرسم على القيمة المضافة

البيان/ السنة	2015
رقم الأعمال المصرح به	22198600
رسم على القيمة المضافة المدفوع قبل التحقيق (1)	3773762
رقم الأعمال بعد التحقيق	24671016
الرسم على القيمة المضافة بعد التحقيق (2)	4194072
الرسم على القيمة المضافة غير قابل للحسم (3)	/
اجمالي الحقوق 2-1+3(4)	420310
معدل الغرامة	25%
مبلغ الغرامة (5)	105077
مجموع الحقوق والغرامات 6=5+4	525387

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من قبل مركز الضرائب بولاية تيسمسيلت.

✓ بالنسبة للرسم على النشاط المهني : تم التغيير بالنسبة لسنة 2015.

الجدول 3-17: الرسم على النشاط المهني

البيان / السنة	2015
رقم الأعمال المصرح به	22198600
الرسم على النشاط المهني المدفوع قبل التحقيق (1)	133191
رقم الأعمال بعد التحقيق	24671016
الرسم على النشاط المهني بعد التحقيق (2)	148026
اجمالي الحقوق 2-3	14835
معدل الغرامة	10%
مبلغ الغرامة	1483
مجموع الحقوق والغرامات	16318

المصدر : من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من قبل مركز الضرائب بولاية تيسمسيالت.

✓ بالنسبة للضريبة على ارباح الشركات: تم التغيير بالنسبة لسنة 2015.

الجدول 3-18: الضريبة على ارباح الشركات

البيان / السنة	2015
الربح المصرح به	2441846
حقوق المدفوعة قبل التحقيق(1)	634880
الربح بعد التحقيق	4914262
حقوق مستحقة بعد التحقيق (2)	1277708
فارق في الربح المصرح به	2472416
حقوق مستحقة 1-2	642828
معدل الغرامة	25%
مبلغ الغرامة	160707
إجمالي الحقوق و الغرامات	803535

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من قبل مركز الضرائب بولاية تيسمسيلت.

✓ بالنسبة لضريبة مداخيل الأرباح المنقولة: تم التغيير بالنسبة لسنة 2015.

الجدول 3-19: تغيير أساس فرض الضريبة.

البيان/السنة	2015
فارق في الربح	2472416
IBS	642828
أساس فرض RCM	1829588

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من قبل مركز الضرائب بولاية تيسمسيلت.

الجدول 3-20: ضريبة مداخيل الأرباح المنقولة.

البيان/السنة	2015
أساس فرض الضريبة	2472416
معدل الضريبة	10%
حقوق مستحقة	247241
معدل الغرامة	25%
مبلغ الغرامة	61810
مجموع الحقوق و الغرامات	309051

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من قبل مركز الضرائب بولاية تيسمسيلت.

الجدول 3-21: الحقوق و الغرامات بعد جلسة التحكيم.

المجموع	الغرامات	الحقوق	السنوات	البيان
742 452	148 490	593 962	2012	الرسم على القيمة المضافة
815 065	163 013	652 052	2013	
84 005	10 957	73 048	2014	
4 355 387	105 077	4250 310	2015	
39 266	22 272	16 994	2012	الرسم على نشاط المهني
0	0	0	2013	
0	0	0	2014	
14 835	1 483	14 835	2015	
963 221	192 644	770 577	2012	الضريبة على ارباح الشركات
1 160 000	232 000	928 000	2013	
570 152	114 030	456 122	2014	
803 535	160 707	642 828	2015	
288 966	57 793	231 173	2012	ضريبة مداخيل الأرباح المنقولة
348 020	69 620	278 400	2013	
36 395	3 308	33 087	2014	
309 051	61 810	247 241	2015	
10 530 350	1 341 721	9 188 629	/	المجموع

خلاصة الفصل الثالث:

بعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية للمكلف، نلخص أن الرقابة الجبائية تشكل وسيلة فعالة من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية، والإدارة الجبائية تستعملها من أجل معاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات، وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجزائية موافقة بحسب طبيعة المخالفة.

وعليه يجب الإشارة إلى أن المعايير الموضوعية من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي غير كافية نظرا للعدد المحدد للموارد البشرية المؤهلة والوسائل المادية الموضوعية الأعوان الإدارة الجبائية من أجل القيام بمهام الرقابة الجبائية لكل ملفات المكلفين في نفس الوقت على أحسن وجه، بالإضافة إلى العدد الكبير للمكلفين، والتفقد الكبير لملفات المكلفين، والذي يعد عملا صعبا على المحققين، لذلك فإن الإدارة الجبائية مدعومة للتكيف و التنبؤ و وضع قواعد تسيير متناسقة عصرية، وإقامة تقاليد عريقة للتحكم الجيد في الإدارة الجبائية، لذلك يسمح لهذه الأخيرة بتحقيق المردودية المالية وحماية المصلحة العامة، لذلك عليها أن تضع عدد من الأحكام و التشريعات سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي.

خاتمة:

لقد حاولنا من خلال هذا البحث أن نلقي الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تعتبر من أهم انشغالات المشرع الجبائي، حيث أنها تقلص من أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده، وذلك لتعقدها واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية يصعب الكشف عنها، كما أنها تحمل أضراراً على خزينة الدولة وذلك بالنظر إلى النقص الذي تسببه لحصيلة الإيرادات من الضرائب، وهذا ما يثبت وجودها وانتشارها في العديد من القطاعات إضافة إلى تلك الأسباب التي تدفع بالمكلفين إلى التهرب من الضريبة بكل ما أتيح لهم من قدرات على تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائياً دون مراعاة الآثار والنتائج السلبية التي تلحق بالدولة وبالمكلف نفسه. حل هذه الإشكالية، تطرقنا في هذا البحث إلى الوسيلة التي يمكن من خلالها التقليل من حدة الظاهرة، وهي الرقابة الجبائية والتي تشكل أداة مهمة والسبيل الأفضل لكشف حالات التهرب الضريبي، وذلك عن طريق التأكد من صحة التصريحات المقدمة للمصالح الجبائية وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية.

نتائج اختبار الفرضيات :

- ❖ بخصوص الفرضية الأولى المتعلقة بوسائل مكافحة التهرب الضريبي: حسب دراستنا التي قمنا بها توصلنا إلى أن التهرب الضريبي من أخطر الظواهر التي تقف أمام الاقتصاد الوطني عامة والنظام الضريبي خاصة، ولمواجهة هذا الأخير تستعمل الدولة العديد من الطرق والوسائل من بينها الرقابة الجبائية التي تحتوي على أجهزة مختصة تقوم بمراقبة المكلفين بتأدية واجباتهم والعمل على كشف الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها.
- ❖ أما بخصوص الفرضية الثانية التي تتعلق بالرقابة الجبائية وأشكالها: تم إثبات هذه الفرضية بأن للرقابة الجبائية دور فعال في مكافحة التهرب الضريبي من خلال نوعين من الرقابة، رقابة عامة وتتم على مستوى مفتشيات الضرائب، وأخرى معمقة تعمل على التأكد من صحة التصريحات الجبائية ودقتها ومقارنتها مع الظواهر الخارجية للثروة.
- ❖ أما الفرضية الثالثة المتعلقة بدور الرقابة الجبائية للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي: من خلال دراستنا التي قمنا بها بمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت توصلنا إلى أن دور الرقابة الجبائية يكمن في كونها وسيلة فعالة لضمان مصلحة الخزينة العمومية.

نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها فيما يخص موضوع دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي توصلنا إلى النتائج التالية :

- 1- يعتبر التهرب الضريبي من أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والإقتصادية، نظرا لآثاره السلبية المتعددة.
- 2- يترتب عن التهرب الضريبي آثار مباشرة وغير مباشرة، فهو يعيق دور الدولة في تحقيق سياستها الضريبية ولذلك ينبغي على الدولة مكافحته، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال فرض رقابة جبائية محكمة تقوم بالتأكد من صحة وصدق تصريحات المكلفين بالضريبة.
- 3- تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة المنتهجة من طرف المصالح الجبائية لمحاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، من خلال الإجراءات أهمها الرقابة المعمقة والرقابة العامة التي تضبط عمل الإدارة من أجل حماية المال العام.
- 4- إنّ طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين، وهذا مما يؤدي إلى تدعيمه بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة والى التحقيق المصوب في المحاسبة بغية توسيع من صلاحيات الإدارة أعوان الرقابة الجبائية.
- 5- إن التنسيق التام بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات و المؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وهذا من شأنه تعزيز إستراتيجيات مواجهة التهرب الضريبي.

المقترحات و التوصيات:

بعد إستنتاج نتائج الدراسة يمكن تقديم التوصيات والاقتراحات التالية :

- 1- نشر الوعي الضريبي لدى أوساط المكلفين بالضريبة، و إبراز أهمية الإيرادات الجبائية.
- 2- ضرورة إرساء مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي على المكلفين، وتحسين العلاقة بينهم وبين مصالح الضرائب.
- 3- تطوير الإدارة الضريبية وتحسين المهارات والكفاءات لدى موظفيها لضمان جهاز ضريبي كفاء.
- 4- ضرورة إعادة النظر في معدلات ونسب بعض الضرائب والرسوم التي تشكل ضغطا ضريبيا يثقل كاهل المكلفين ويدفعهم إلى التهرب من الضريبة.

خاتمة عامة

5- وضع نظم رقابية فعالة، تمتاز بالدقة وسرعة إكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتهرين لمنعهم من اتباع المخالفات للقوانين الضريبية.

آفاق الدراسة :

في الأخير يمكن أن نقول أنّ هذه الدراسة ما هي إلا محاولة تشوبها بعض النقائص ، كما أنّها محاولة لفتح المجال لبحوث أخرى حول هذا الموضوع الذي يبقى مجالاً واسعاً للدراسة والبحث ، وفي هذا الإطار أقترح بعض المواضيع التي تبين لنا من خلال هذا البحث أنّها جديرة بالاهتمام والدراسة والتي نذكر منها :

1- دور النظام الضريبي في تمويل الخزينة العمومية.

2- مدى تأثير التهرب الضريبي على الإيرادات العامة لميزانية الدولة.

الفصل الاول

مفاهيم أساسية حول الضريبة

و التهرب الضريبي

الفصل الثاني

ماهية الرقابة الجبائية

و إطارها التنظيمي و القانوني

الفصل الثالث

دراسة تطبيقية بمركز الضرائب

تيسميت

خاتمة

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

ملخص

فهرس المحتويات

- فؤاد توفيق ياسين، المحاسبة الضريبية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، ص 9-10.
- خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية-حالات وتطبيقات عملية في قياس الدخل الخاضع للضريبة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 14.
- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المحاسبة العامة، مركز الاسكندرية بالكتاب، مصر، 2000، ص 115.
- مُجد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضريبة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 13.
- خالد شعادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المحاسبة العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص 146.
- دليلة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، رسالة ماستر في العلوم التجارية، تخصص مالية مؤسسية، جامعة أكلي محمد أوالحاج، البويرة، 2014-2015، ص 04.
- مُجد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2003، ص 58.
- دليلة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 04.
- عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 238.
- حاجي زهية، إشكالية توافق النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي، رسالة ماستر، معهد العلوم التجارية والتسيير تخصص محاسبة مالية، المركز الجامعي تيمسسلت، 2014-2015، ص 24.
- خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 27-28.
- جمام محمود، محاضرات في مقياس الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، 2012-2013، ص 10.
- أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الثامنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 128.
- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2010، ص 131.
- زينب حسين عوض الله، مبادئ المحاسبة العامة، الدار الجامعية، لبنان، ص 151.
- عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 2005، ص 58.
- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 97.
- خبابة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2009، ص 136-137.
- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 46.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 38.
- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، مصر، 2006، ص 132.
- صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 109.
- دقيش عز الدين عبد العزيز، أثر الحوافز الضريبية على الاستثمار في الجزائر، رسالة الماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة مالية، المركز الجامعي بتيمسسلت، 2014-2015، ص 12.
- عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 46.
- دليلة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 9-12.
- عبيد حمود، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 22.
- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 132.
- حميدي أم العلو، دور الجباية المحلية في تمويل ميزانية الجماعات المحلية، رسالة الماستر في علوم التسيير، تخصص علوم مالية، المركز الجامعي تيمسسلت، 2014-2015، ص 63.
- ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 22.
- مُجد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 138.
- فهدو مُجد سعيد، مبادئ المحاسبة العامة، منشورات جامعة حلب، سوريا، 2000، ص 253.
- دقيش عز الدين عبد العزيز، أثر الحوافز الضريبية على الاستثمار في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 11.
- علي زغدود، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 202-203.
- خلاصي رضا، النظام الجبائي الحديث، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص 18.
- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 21-22.
- الوادي محمود حسين، زكريا أحمد عزام، مبادئ المحاسبة العامة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007، ص 65.
- طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء، الأردن، 2009، ص 56.

دراوسي مسعود، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص185.

- الوادي محمود حسين، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص62.
- رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1979، ص243-244.
- سكاك مراد، محاضرات في جباية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف1، ص30.
- ¹بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010-2011، ص23.
- صلاح الدين حمدي، المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات زين الحقوقية، لبنان، 2015، ص153.
- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، مرجع سبق ذكره، ص18.
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص25-28.
- فهد محمد سعيد، مبادئ المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص255.
- ¹بوناب سحجة، وكاد أمينة، المراجعة الجبائية ودورها في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، رسالة الماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة أكلي محمد أوالحاج، البويرة، 2014-2015، ص18.
- ¹عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، بيروت، 1972، ص151.
- ¹فحي أحمد ذياب عواد، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار الرضوان للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، الأردن، 2013، ص138.
- ¹حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص22.
- ¹علي زغدود، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص185.
- ¹سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000، ص164.
- ¹محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص301-302.
- ¹ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص110.
- ¹عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص120.
- ¹محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص107.
- ¹حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، مرجع سبق ذكره، ص31.
- ¹محمد بوطلاحة، نسيم بوكحيل، (التوجه نحو سياسة التحفيز الجبائي لتوسع الوعاء الضريبي بالإشارة لحالة الجزائر). مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد03، المركز الجامعي ميلة، جامعة أم البواقي، 2015، ص98.
- ¹محمد البناء، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2009، ص183.
- ¹عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العلم)، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 1992، ص170.
- ¹حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2005-2006، ص19.
- ¹دليل مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص17.
- ¹صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص183.
- ¹دليل مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص17.
- ¹ثابت خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012-2011، ص32.
- ¹خالد شحادة الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص193.
- ¹ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص06.
- ¹خفيلي عبد الكريم، نصوص من الجباية، الطبعة الثانية، المدرسة الوطنية للضرائب، الجزائر، 2000، ص15.
- ¹حسان صادق المصفاوي، التحريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، لبنان، 1963، ص102.
- ¹دليل مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص20-21.
- ¹بوعزيزي رضا، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 1999-2000، ص24.
- ¹حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، مرجع سبق ذكره، ص41.
- ¹آيت قاسي لندة، بوضياف نوال، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2008-2007، ص15.

- ¹دليلة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 21-23.
- ¹خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 217.
- ¹زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 185.
- ¹سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011-2012، ص 71.
- ¹السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، 2000، ص 814.
- ¹يسرى مهدي، حسن السامرائي، (تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي). مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 9، المجلد 4، جامعة بغداد، 2012، ص 135.
- ¹عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، مرجع سبق ذكره، ص 176.
- ¹خالد الخطيب، (التهرب الضريبي). مجلة جامعة العلوم الاقتصادية، العدد 2، المجلد 16، جامعة دمشق، 2000، ص 168.
- ¹غازي عناية، الزكاة والضريبة، دار الكتاب، الجزائر، 1991، ص 25.
- ¹نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 09.
- ¹سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 79.
- ¹بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011، ص 63.
- ¹ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش حالة الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 43.
- ¹آيت قاسي ليندة، بوضياف نوال، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 32.
- ¹لابد لرزق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011-2012، ص 60.
- ¹دليلة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 27.
- ¹حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 53.
- ¹يوسف الحرثسي مريم، دور المراقبة الجبائية في التقليل من الغش والتهرب الضريبي، رسالة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة مالية، المركز الجامعي بتيممسيلت، 2014-2015، ص 20.
- ¹يوسف الحرثسي مريم، دور المراقبة الجبائية في التقليل من الغش والتهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 21.
- ¹نفس المرجع، ص 21.
- ¹دليلة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 32.
- ¹حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص 13.
- ¹عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص 17.
- ¹العباشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، (مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص 03.
- ¹دليلة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 33.
- ¹ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، (مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص 06.
- ¹عادل بن عبد الله، عادل سافري، (حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية). مجلة الفكر، العدد الرابع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة، الجزائر، 2004، ص 273.
- ¹ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 6.
- ¹محي لحضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006-2007، ص 18.
- ¹ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 07.
- ¹سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011-2012، ص 124.

- ¹ نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مرجع سبق ذكره، ص 36.
- ¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2013، ص 13.
- ¹ آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة البويرة، 2013-2014، ص 40.
- ¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، المادة 20 مكرر منه.
- ¹ تسليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات الخاسوبية، مرجع سبق ذكره، ص 113.
- ¹ آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 33.
- ¹ نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مرجع سبق ذكره، ص 36.
- ¹ آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 31.
- ¹ محمد فلاح، السياسة الجبائية/الأهداف والأدوات، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 191-192.
- ¹ بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مرجع سبق ذكره، ص 91.
- ¹ آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 32.
- ¹ المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، الموافق لـ 18 سبتمبر 2009، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الصادر عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 1 رمضان 1427، الموافق لـ 24 سبتمبر 2006، العدد 59، حسب المواد (1، 2، 4) منه.
- ¹ المرسوم التنفيذي رقم (06-327)، مرجع سبق ذكره، المادة 3، 5 منه.
- ¹ المرسوم التنفيذي رقم (06-327)، مرجع سبق ذكره، المادة 7 منه.
- ¹ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430، الموافق لـ 21 فيفري 2009، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الصادر عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 2 ربيع الثاني 1430، الموافق لـ 29 مارس 2009، العدد 20، المواد (25-41) منه.
- ¹ المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، مرجع سبق ذكره، المادة 7 منه.
- ¹ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430، مرجع سبق ذكره، المواد (42-45) منه.
- ¹ المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، مرجع سبق ذكره، المادة 10 منه.
- ¹ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430، مرجع سبق ذكره، المواد (46-58) منه.
- ¹ المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، مرجع سبق ذكره، المادة 18 منه.
- ¹ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430، مرجع سبق ذكره، المواد (59-87) منه.
- ¹ المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، مرجع سبق ذكره، المادة 17 منه.
- ¹ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 سبتمبر 2006، مرجع سبق ذكره، المادة 21 منه.
- ¹ المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، مرجع سبق ذكره، المادة 20 منه.
- ¹ المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، مرجع سبق ذكره، المادة 26 منه.
- ¹ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 سبتمبر 2006، مرجع سبق ذكره، المادة 27 منه.
- ¹ المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، مرجع سبق ذكره، المادة 26 منه.
- ¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 45 منه.
- ¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 46 منه.
- ¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 47 منه.
- ¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 51 منه.
- ¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 53 منه.
- ¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 34 منه.
- ¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 35 منه.
- ¹ آيت بلقاسم لامية، مرجع سبق ذكره، ص 57.
- ¹ بشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 51.
- ¹ بشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 55.
- ¹ بشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 86.

- ¹ المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية بعنوان: "مركز الضرائب، مجال الصلاحيات الأشخاص والضرائب المعينين"، 2014، ص (3).
- ¹ قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر 1430 هـ الموافق 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20، ص (20-21).
- ¹ تنص المادة 2 سطر 1 من ق.ر.ع "تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة المبيعات والتسليمات التي يقوم بها".
- ¹ تنص المادة 41 06 من ق ض م و ر م .. لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية و الغرامات و المصادرات أيا كانت طبيعتها و الواقعة على كامل مخالفني الأحكام القانونية من أرباح الخاضعة للضريبة.