

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الجبالي بو نعامة*خميس مليانة*

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق

الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في الحقوق

تخصص: قانون أعمال.

إشراف الأستاذة:

الدكتورة سوماتي شريفة.

إعداد الطالبتين:

- زيتوني فتيحة.

- محجوبي لطيفة.

لجنة المناقشة:

د- جبار جميلة :رئيسا

د- سوماتي شريفة:مقرا.

- لوناسي زكريا: ممتحنا.

السنة الجامعية 2021-2022



الفصل التطبيقي

دراسة حالة

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
01	مقدمة
	الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول النظام الجبائي
05	المبحث الأول:مدخل للضريبة
05	المطلب الأول: ماهية الضريبة
06	الفرع الأول: تعريف الضريبة و خصائصها
06	أولاً: تعريف الضريبة
08	ثانياً:خصائص الضريبة
10	الفرع الثاني: أهداف الضريبة
10	أولاً: الهدف المالي
10	ثانياً الهدف الاقتصادي
11	ثالثاً : الهدف الاجتماعي
12	رابعاً: الهدف السياسي.
12	الفرع الثالث: أنواع الضرائب
12	أولاً : من حيث تعدد الضريبة
13	ثانياً من حيث النظر الى دافع الضريبة
13	ثالثاً: من حيث الوجود و الاستعمال
16	المطلب الثاني: مصادر و مبادئ الضريبة
16	الفرع الأول: مصادر الضريبة

الصفحة	المحتوى
16	أولاً: المصادر الداخلية للنظام الجبائي
17	ثانياً المصادر الخارجية
18	الفرع الثاني: مبادئ الضريبة
19	المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية للضريبة
*19	الفرع الأول: الآثار المباشرة
21	الفرع الثاني الآثار الغير مباشرة
24	المبحث الثاني: ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي
24	المطلب الأول مفهوم التهرب و الغش الضريبيين
24	الفرع الأول: تعريف التهرب و أنواعه.
27	الفرع الثاني: تعريف الغش الضريبي و أنواعه
29	الفرع الثالث: الفرق بين الغش و التهرب الضريبي.
30	المطلب الثاني: أسباب التهرب و طرقه
30	الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي
34	الفرع الثاني: طرق الغش الضريبي
37	المطلب الثالث: اثار التهرب الضريبي
37	الفرع الأول: الاثار المالية
38	الفرع الثاني: الاثار الاقتصادية
38	الفرع الثالث: الاثار الاجتماعية

الصفحة	المحتوى
39	خاتمة الفصل الاول
	الفصل الثاني: الاطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية
41	المبحث الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
41	المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية
41	الفرع الأول: المقصود بالرقابة الجبائية
43	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
45	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
45	الفرع الأول: الرقابة الداخلية
49	الفرع الثاني: الرقابة الخارجية*المعمقة*
52	المبحث الثاني: الوسائل الهيكلية و القانونية للرقابة الجبائية
52	المطلب الأول: الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية
52	الفرع الأول: الأجهزة العامة للرقابة الجبائية
60	المطلب الثاني: الوسائل القانونية لمصالح الرقابة الجبائية
60	الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للأعوان الضريبيين
63	الفرع الثاني: التزامات المكلف بالضريبة
67	الفرع الثالث: الحقوق و الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة
	خلاصة
	الفصل
	فصل تطبيقي



مقدمة

مقدمة

إن التطور السريع الذي شهده العالم و اتساع نطاق المعاملات التجارية و المالية، أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل حديثة لتمويل مشاريعها و نفقاتها العامة ، و الضريبية من أهم هذه الموارد الجبائية التي تلجأ إليها الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية.

وللأهمية التي تكتسبها الضريبة فقد كرس المشرع الجزائري جملة من النصوص مسطرة في أغلب الدساتير التي توالى على الجزائر منذ 1963، بهدف تشجيع المواطن على دفع مستحقاته المادية الذي ينظر إليها في أي مجتمع على أنها جبر و إلزام.

و في ظل الأزمة الاقتصادية لسنة 1986 أجبرت السلطات الجزائرية بالقيام بعملية الإصلاح الاقتصادي و المالي و خاصة في المجال الجبائي، فمنذ 1992 و الإدارة الجبائية تحاول القيام بتطوير قانونها الجبائي حتى يتماشى مع جل التطورات و مواكبة العصرنة ، مبتغية في ذلك تحقيق أهداف متنوعة مثل تبسيط النظام الجبائي و تحسين المر دودية بالإضافة إلى توزيع العبء الجبائي بين المكلفين بالضريبة و تقليص الضغط الجبائي.¹

زيادة على ذلك مازالت الدولة تباشر الإصلاح الجبائي فيما يتعلق بتوسيع الوعاء الجبائي و إلغاء الكثير من الرسوم و تخفيض عدد من الضرائب و الإتاوات ، و توحيد و تنسيق الأحكام المتعلقة بالإجراءات الجبائية " قانون الإجراءات الجبائية " و تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة و أيضا منح مزايا جبائية و تخفيضات محسومة فيما يخص الحقوق و الرسوم الموجهة للاستثمار و الشغل ، و أخيرا استحداث هيكل تنظيمية جديدة تتمتع باستقلالية إدارية و مالية و هذه الهياكل تتمثل في مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب ، المراكز الجوية للضرائب و مديرية البحث و المرجعات.²

و مع توسع نطاق و أنواع الضرائب تفاقمت ظاهرة خطيرة، سميت بالتهرب الضريبي الناتج عن تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية و التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني و من أجل ذلك استحدثت الرقابة الجبائية كوسيلة لدرء و ردع التملص من دفع الضرائب.

حيث تؤدي الرقابة الجبائية مهمة تحقيق مبدأ المساواة أمام الضريبة من جهة و من جهة أخرى الحرص على استقرار المالية العامة.

1 بن غماري ميلود. الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية. رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام. جامعة تلمسان. 2017-2018. ص1

2- حدا د زكرياء. الرقابة الجبائية و مساهمتها في التحصيل الجبائي. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية. جامعة أم البواقي. 2016-2017. ص1

مقدمة

و من هنا لا بد من أن تكون الرقابة الجبائية , موجهة أساسا إلى تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري شكلا و مضمونا.

و على هذا الأساس فان المشرع الجبائي لا بد أن يراعي الوضعية العامة للاقتصاد الوطني من جهة و من جهة أخرى مراعاة الوضعية المالية للمؤسسة سواء كانت شخص طبيعي أو معنوي ضمن الإطار العام.

- أولا: أسباب اختيار الموضوع.

لقد قمنا باختيار هذا الموضوع لعدة أسباب منها أسباب ذاتية ذلك كون إحدانا موظفة في إدارة الضرائب و منه أردنا دراسة واقعية للموضوع و عن قرب و حقائق تطبقها زميلة في عملها و تبيان سيرورة الرقابة الجبائية و دور الضريبة عن كثب.

و أسباب موضوعية أخرى مثل:

-نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة من خلال تجسيد ثقافة ضريبية تعود بالفائدة على الاقتصاد الوطني و بالتالي على المواطنين و ليس عبئا فقط.

- ازدياد ظاهرة الغش و التهرب الضريبيين مما أصبح يشكل خطرا في حرمان الخزينة العمومية من مواردها. لنبحث أيضا من خلال هذا العمل المتواضع عن آليات الرقابة الجبائية التي لم تستطع إلى حد الساعة كبح تنامي هذه الظاهرة.

ثانيا: أهمية الموضوع.

يعد موضوع الرقابة الجبائية من المواضيع التي لها أهمية كبيرة في النظام الجبائي الجزائري, حيث تتبع أهمية هذه الدراسة كونها تحاول معرفة مدى نجاعة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي و الحد من ظاهرتي التهرب و الغش الضريبيين.

علما أن التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة تعتبر مبدئيا صحيحة و حقيقية, إلى أن يثبت العكس عند إجراء الرقابة الجبائية و هنا تكمن الأهمية الكبيرة للإدارة الضريبية حيث تقوم هذه الأخيرة باكتشاف هذه المغالطات.

ثالثا : إشكالية البحث.

من خلال ما ذكرناه سألنا ارتأينا طرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي الفعال؟.

رابعا : المنهج المتبع:

اعتمدنا في معالجة موضوعنا على المزج بين المنهج الوصفي و التحليلي , حيث استعرضنا مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالضريبة أو تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية كوسيلة لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي بغية

مقدمة

الوقوف معوقاتھا لتصحيحھا، ثم قمنا بدراسة تطبيقية للبحث المتمثلة في دراسة حالة بالمركز الجوارى للضرائب
* مفتشية خميس مليانة ضواحي *

خامسا هيكل البحث:

قمنا بتقسيم دراستنا كالآتي:

الفصل الأول: كانت الدراسة فيه عن التعرض إلى مفاهيم أساسية حول النظام الضريبي. فتحدثنا في **المبحث الأول**
عن مدخل للضريبة و في **المبحث الثاني** تطرقنا إلى ظاهرة التهرب و الغش الضريبيين.

هذا و في **الفصل الثاني** استعرضنا من خلاله الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية و ذلك بالتطرق لمفهوم
الرقابة الجبائية في **المبحث الأول** و الوسائل الهيكلية و القانونية في **المبحث الثاني**.

أما عن **الفصل الثالث** ارتأينا إضافته حتى تكون الدراسة أكثر وضوحا و خصصناه لدراسة حالة واقعية
عن كيفية القيام بالرقابة الجبائية و متابعة حالة غش و تهرب ضريبي داخل المؤسسة الضريبية * مفتشية خميس
ضواحي *



الفصل الأول

مفاهيم أساسية

حول النظام الجبائي

تمثل الضريبة أهم الموارد المالية للدولة و ذلك عن طريق المر دودية المالية الناتجة عن تحصيل مختلف الضرائب و تعتبر وسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و بالتالي فهي تلعب دورا أساسيا في مجال تجسيد أهداف السياسة المالية للدولة, و يتطلب تحقيق تلك الأهداف اختيار نظام ضريبي ملائم يعكس خصائص و ملامح النظام الاقتصادي المتبع خاصة و أن النظام الضريبي في الجزائر يقوم على التصريح من قبل المكلفين بالضريبة و هذا ما استدعى إقامة إدارة ضريبية تعمل على مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفون بالضريبة و التحقق من مدى مصداقيتها و تطابقها مع الواقع و ذلك بهدف تحسين و رفع نسبة التحصيل الضريبي و التخلص من ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين باعتبارهما عائقا لمساهمة الفرد في تغطية أعباء الدولة.

و عليه تم التطرق في هذا الفصل لأهم الجوانب المتعلقة بالضريبة بتناول مبحثين رئيسيين هما, المبحث الأول تناولنا فيه مدخل للضريبة بحيث تطرقنا لتعريف الضريبة كمطلب أول و كذا مصادر الضريبة و مبادئها كمطلب ثاني ثم انتقلنا لتبيان الآثار الاقتصادية للضريبة و هذا كان المطلب الثالث. كما أننا تناولنا ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين في المبحث الثاني حيث تحدثنا عن ماهية الغش و التهرب الضريبيين و الفرق بينهما في المطلب الأول ثم عن أسباب الغش و أنواعه في المطلب الثاني. و كمطلب أخير طرق الغش و آثاره و موقف المشرع الجزائري من الجريمتين.¹

المبحث الأول :مدخل الضريبة

تلجأ الدولة إلى التنبؤ بالنفقات العامة للسنة القادمة، و تقوم على أساس ذلك بتقدير الإيرادات اللازمة لمواجهة تلك النفقات و هذا يضيفي صفة العمومية على إيرادات الدولة و نفقاتها و تعتبر الضريبة أحد مصادر التمويل الهامة للخزائن العامة و يتم تحصيلها من الأفراد. و من هذا المنطلق ارتأينا تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، تطرقنا في المطلب الأول ماهية الضريبة , تعريفها, خصائصها و أنواعها ثم أهدافها. أما المطلب الثاني عرضنا من خلاله مصادر و مبادئ الضريبة و تكلمنا في المطلب الثالث عن الآثار الاقتصادية للضريبة.¹

المطلب الأول :ماهية الضريبة. Impôt.

1- المعجم الوسيط بإخراج إبراهيم مصطفى و آخرون، الجزء الأول، طبعة 1989، دار الدعوة، اسطنبول ، تركيا ص 536

يتعدد مفهوم الضريبة و ذلك وفق السياسة الاقتصادية و المالية المنتهجة من طرف الدولة و فيما يأتي تتم الإشارة إلى تعريف الضريبة و خصائصها في الفرع الأول و أهداف الضريبة في الفرع الثاني و تكلمنا عن أنواع الضريبة في الفرع الثالث.

الفرع الأول : تعريف الضريبة و خصائصها.

هناك عدة تعاريف للضريبة منها:

أولاً: تعريف الضريبة لغة.

هي مؤنث الضريب و المضروب بالسيف , و الضريبة القطعة من الصوف أو الشعر أو القطن تنفث ثم تدرج و تشد بالخيط ثم تغزل و الضريبة الطبيعية و السجية. و الضريبة ما يفرض على الملك و العمل و الدخل للدولة و تختلف باختلاف القوانين و الأحوال.

و يأتي لفظ الضريبة من الفعل ضرب على, أي فرض على, و هي بذلك تعني فريضة و لكن جرى العرف على استعمال كلمة فريضة للتمييز بين الفريضة الدينية من غيرها بأن تستعمل كلمة ضريبة لما تفرضه الدولة أو الحاكم على المواطن.¹

ثانياً: تعريف الضريبة اصطلاحاً.

1- التعريف الفقهي الاصطلاحي:

لقد وضع فقهاء المالية العديد من التعريفات للضريبة, و لكن الحصيلة النهائية تصب في مضمون واحد و سوف نذكر البعض منها.

- تعرف الضريبة بأنها "عبارة عن اقتطاع نقدي جبري تفرضه الدولة على المكلفين بدون مقابل و يشكل نهائي و ذلك لتغطية الأعباء العامة و تحقيق أهداف الدولة المختلفة".²

- تعرف أيضاً أنها "عبارة عن فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية مساهمة منه في تحصيل التكاليف و الأعباء العامة دون أن يعود عليه بنفع خاص مقابل دفع

1- علي احمد سليمان,الضرائب في السودان" الطبعة الثانية,الخرطوم 1978, ص 17.

2- محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات العامة مع تمارين محلولة، الطبعة 1، مكتبة الشركة الجزائرية بود واو، 2009، ص73

كما يعرفها الأستاذ عبد العال الصكبان " أنها فريضة من المال ستؤديها الدولة بمالها من السلطة على أفراد مجتمعها دون مقابل تعطيه لدافعها بقصد تحقيق الأهداف التي تتبع من مضمون فلسفتها السياسية"¹.

كما عرفها الدكتور طاهر جنابي " بأنها اقتطاع نقدي جبائي , تجريه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلف بقصد تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد و توزع هذه الأعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقا لمقدرتها التكليفية."²

- و يعرفها دليل إحصائيات مالية الحكومة لسنة 2001 الصادرة عن صندوق النقد الدولي على أنها " تحويلات إجبارية يتلقاها قطاع الحكومة العامة و تشمل الضرائب على الرسوم التي تتناسب على الإطلاق بكل وضوح مع تكاليف تقديم الخدمة، و لكن نستبعد المساهمات الاجتماعية و الغرامات و الجزاءات."³

- بينما عرفتھا محكمة النقض الفرنسية في قرار 30 نوفمبر 1950 بأنها اقتطاع تقوم به الدولة عبر طريق السلطة على موارد الأشخاص الذين يقيمون في إقليمها أو يتوفرون فيه على مصالح لتوجيهها لصالح النفع العام.⁴

و تعرفها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على أنها " مبلغ إلزامي يدفع إلى الحكومة من دون مقابل". و تعرف أيضا على أنها وسيلة التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية لتحقيق التوازن الاقتصادي و توفير الشروط الضرورية لتحقيق التشغيل الكامل للموارد⁵، و لا تزال الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية للدولة⁶

1- عبد العال الصكبان، موجز في المالية العام، الطبعة الأولى، شركة الطبع و النشر الأهلية ، بغداد 1963 ص 116

1- طاهر الجنابي، "علم المالية و التشريع المالي"، دار الكتب للطباعة و النشر، جامعة الموصل، ص 136.

2- عبد المجيد قدي ، "مقدمة في القانون الضريبي و جباية المؤسسات"، منشورات دار الخلدونية، الجزائر، 2018، ص 32.

3- عبد المجيد قدي، المرجع نفسه ص 32.

4- عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية و دورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، سنة 2016، ص 15

5- يقصد بالسياسة المالية : مجموع القرارات التي يترتب عليها تحديد طريقة و نمط استخدام مختلف العناصر المالية و توجيهها و التنسيق بينها لتحقيق السياسة الاقتصادية.

- ب- السياسة الضريبية : مجموع البرامج المتكاملة التي تخططها و تنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية و المحتملة لإحداث آثار اقتصادية و اجتماعية مرغوبة و تجنب الآثار غير المرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع.

ثالثا: التعريف القانوني:

هي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المطبقة من طرف الدولة من ضرائب و رسم و إتاوات و حقوق و اشتراكات و غيرها¹، و تدرج الجباية ضمن ما يسمى بالنظام الجبائي و يعني " الهيكل المتفرد بلامحه و طريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، و هو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها و تطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية "، كما يعني مجموع القواعد المنظمة للعلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية، أو هو " مجموعة القواعد القانونية و الفنية التي تنظم الاقتطاع الضريبي في مراحلها المختلفة من التشريع إلى التحصيل "²

أما الضريبة Impôt فهي اقتطاع مالي يتحمله أشخاص طبيعيين و معنويون حسب قدراتهم التساهمية و بدون مقابل، بغية تغطية النفقات العمومية، و تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية، و الضريبة هي أداة من أدوات الجباية و صورة من صورها، فهي تضع السياسة الجبائية موضع تطبيق وفقا لنظام ضريبي قائم يجسد حقيقة الوضع الاقتصادي و الاجتماعي للدولة، و الذي يصمم وفقا لمتطلبات هذا الواقع.

لم يعرف المشرع الجزائري الضريبة و إنما جسدها من خلال نص المادة 78 من الدستور التي تنص على أن " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة.و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية. و لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون. و لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه.كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين و الأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية و يقمعه القانون.يعاقب القانون على التهرب الجبائي و تهريب رؤوس الأموال.

¹عبد الهادي مختار، مرجع سابق ص 15.

1- بومدين بكرتي، السياسة الجبائية و إشكالية الغش الجبائي في الجزائر،دراسة تحليلية و اقتصادية، مقالة المالية و الأسواق، جامعة مستغانم، ص 18

و النظام الضريبي في الجزائر يتم تحصيل موارده من طرف السلطة العامة على غرار جل النظم، و يتم تحديد قواعد حساب الضريبة و فرضها و تحصيلها وفقا لمجموعة من القوانين هي: " قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال ، قانون التسجيل ، قانون الضرائب غير المباشرة ، قانون الطابع و قانون الإجراءات الجبائية ، قانون المالية.

و تدرج قوانين المالية لكل سنة تعديلات على النصوص المذكورة، مما يعني أن النصوص القانونية المذكورة النازمة للضريبة تشهد تعديلات باستمرار تفرضها المتطلبات الاقتصادية و الاجتماعية.

ثانيا: خصائص الضريبة: بالتأمل في تعاريف الضريبة نجد أنها تتميز بأربعة خصائص هي:

1_ الطابع النقدي للضريبة: يعني أن قيمتها تنتقل انتقالاتا نهائيا من المكلف بها إلى الدولة، وهذا يعكس التطور الحاصل في شكل الضريبة التي ظهرت في بادئ الأمر إما في شكل تسليم الأشياء أو جزءا من المحصول أي أنها تجنى عينا ثم حلت محلها الضرائب النقدية حين عرفت النقود، حيث أصبح نظام الضرائب العينية يغطي الاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة.¹

2_ الطابع الإجباري: الضريبة مظهر من مظاهر التعبير عن السيادة و يتم إقرارها من طرف السلطة، بحيث تتولى وضع نظام قانوني لها من فرضها و جبايتها فهي التي تضع طرق تحصيلها و ميعادها دون الاتفاق مع الممول، ولا يخل هذا بعنصر الديمقراطية حيث يتولى ممثلي الشعب {البرلمان} مهمة مناقشة و مساءلة فرض الضرائب و يجب الحصول على موافقتهم، إذ لا يمكن فرض الضريبة أو تعديلها أو إلغائها إلا بالقانون.²

_ الطابع النهائي للضريبة: لا يطالب المكلف بعد الدفع باسترداد المبلغ، والدولة غير ملزمة باسترداد المبلغ المدفوع.

ثانيا : خصائص الضريبة.

بالتأمل في تعاريف الضريبة نجد أنها تتميز بأربع خصائص هي :

1- الطابع النقدي للضريبة: أي أن قيمتها تنتقل انتقالاتا نهائيا من المكلف بها إلى الدولة، و هذا

يعكس التطور الحاصل في شكل الضريبة التي ظهرت في بادئ الأمر إما في شكل تسليم

الأشياء أو جزءا من المحصول أي أنها تجنى عينا ثم حلت محلها الضرائب النقدية حين عرفت

1- بومدين بكرتي، مرجع سابق، ص 18

2- عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 33.

النقود حيث أصبح نظام الضرائب العينية لتغطية الاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة.¹

2- الطابع الإجباري: الضريبة مظهر من مظاهر التعبير عن السيادة و يتم إقرارها من طرف السلطة بحيث تتولى وضع نظام قانوني لها من فرضها و جبايتها فهي التي تضع طرق تحصيلها و ميعادها دون الاتفاق مع الممول و لا يخل هذا بعنصر الديمقراطية حيث يتولى ممثلي الشعب (البرلمان) مهمة مناقشة و مساءلة فرض الضرائب و يجب الحصول على موافقتهم، إذ لا يمكن فرض الضريبة أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون.²

ومن مظاهر السلطات العامة قيام الدولة بتحصيل الضريبة بطرق جبرية في حالة امتناع الممول عن تسديد الضريبة إلا تعرض لعقوبات.

3- الطابع النهائي للضريبة:

لا يطالب المكلف بعد الدفع باسترداد المبلغ، و الدولة غير ملزمة باسترداد المبلغ المدفوع. أي أن دافع الضريبة لا يأمل استردادها حتى لو ثبت عدم انتفاعه بخدماتها.³

4- غياب المقابل المباشر: لا يشترط أن يعود دفع الضريبة على المكلف بالنتفع، إنما قد ينتفع بها بصورة غير مباشرة، و كفرد من أفراد المجتمع، فالنتفع عام من خلال تحقيق المصلحة العامة.⁴ فالمكلف يقوم بأدائها على أساس مساهمته في المجتمع.

فالمواطنين كامل الحق في الحصول على الخدمات العمومية سواء دفعوا الضرائب أم لا و هذا انطلاقا من مبدأ المساواة للجميع، كما لا يمكن الاحتجاج أمام القاضي على الطريقة التي يتم بها تخصيص ناتج الضريبة من قبل السلطات لكونها تخضع لمبدأ الشمولية و عدم التخصيص في الغالب 25_تغطية الأعباء العامة: تتميز الضريبة بأنها أداة موجهة بصفة خاصة إلى تغطية الأعباء العامة للدولة، و يعتبر دفعها من طرف الفرد مساهمة منه في هذه الأعباء.

الفرع الثاني: أهداف الضريبة.

3- محمد حمو، منور أوسريير، محاضرات في جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 7

2- عبد المجيد قدي، مقدمة في القانون، الضريبي، مرجع السابق ص 33

3- محمد حمو، منور أوسريير، المرجع نفسه ص 8

4- عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 34

تفرض الضرائب على الأفراد من أجل تحقيق أغراض معينة يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي باعتبارها مصدرا هاما للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأهداف المالية و السياسية و الاقتصادية الأخرى.

- **أولا: الهدف المالي :** ترمي الضرائب إلى تحقيق غاية مالية، هي تغطية النفقات العامة للدولة التي تحتاج إليها لتسيير مرفقاتها العامة¹ أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بالإضافة إلى تحقيق توازن الميزانية العامة و القضاء على إختلالات عجز الميزانية.

ثانيا: الهدف الاقتصادي : حيث تستخدم الضريبة كأداة في التقييم الاقتصادي ففي حالة التضخم يتم رفع نسب الضرائب بغية امتصاص الكتلة النقدية و في حالة الانكماش يتم تخفيض أسعارها مع زيادة التحفيز و الإعفاءات الجبائية لتنشيط الاستثمار.¹

و تستخدم الضريبة في مواجهة حالات نذكر منها:

مواجهة التضخم و تشجيع بعض أنواع المشروعات فتعفيها من الضرائب بصفة كلية أو جزئية مثل قطاع الصناعة أو السياحة أو الزراعة مما يحفز الاستثمار فيها.

- تستخدم الضريبة لتصحيح ما يصيب ميزان المدفوعات من اضطرابات من خلال الضرائب الجمركية

- تستعمل حصيلة الضرائب على أصحاب الدخل المرتفعة بغية تمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك يؤدي إلى رفع الطلب الكلي.

التحقيق و محاربة الأزمات الاقتصادية خاصة في حالة الركود الاقتصادي و في هذه الحالة تخفض الدولة في الضرائب أو يتم إلغاؤها على السلع الضرورية. إن زيادة الضريبة لقطاع معين أو خفضها أو إلغائها لقطاع آخر هو صورة لزيادة الإنتاج نوع معين و خفض نوع آخر من الإنتاج حسب الأهمية.

التحقيق و محاربة الأزمات الاقتصادية خاصة في حالة الركود الاقتصادي و في هذه الحالة تخفض الدولة في الضرائب أو يتم إلغاؤها على السلع الضرورية. إن زيادة الضريبة لقطاع معين أو خفضها أو إلغائها لقطاع آخر هو صورة لزيادة الإنتاج نوع معين و خفض نوع آخر من الإنتاج حسب الأهمية.¹

3- رحمة نابتي، "النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي"، مذكرة ماجيستر جامعة

قسنطينة 2، سنة 2014 ص13

ثالثاً: الهدف الاجتماعي :

نجد عدة أهدافا اجتماعية تعمل الضريبة على تحقيقها :

- 1- إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة مثال ذلك أن يقرر المشرع الضريبي تخفيض الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة.
- 2- تستخدم أيضا في تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية كإعفاء بعض الهيئات و الجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة : دينية أو أسرية من الضرائب.
- 3- تستخدم الضريبة في المحافظة على الصحة العامة بفرض ضرائب منخفضة على السلع الاستهلاكية الضرورية كالخبز و فوضى ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع التي تنتج عنها أضرار صحية

مثل : المشروبات الكحولية و السجائر.²

رابعا : الهدف السياسي.

سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، و هي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل استخدام الرسوم الجمركية تمنح إعفاءات و الامتيازات الضريبية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها برفع سعر الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسي.³

الفرع الثالث :أنواع الضرائب.

يمكن تصنيف أنواع الضرائب على أساس ثلاث مجموعات على النحو التالي:

أولاً: من حيث تعدد الضريبة:هناك نوعين هما:

1- جرتلي نجيب، فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي دراسة حالة في مركز الضرائب -أم البواقي - مذكرة
 ماجستير و العلوم المالية و المحاسبة جامعة العربي بن مهدي - أم البواقي - كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم
 التسيير سنة 2018.2014.ص9

2- سوزي عدلي ناشد، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2006، ص132

3- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة مرجع سابق ص 132.

1_ **الضريبة الوحيدة:** حيث تفرض الدولة نوعا واحدا فقط من الضرائب تسعى من خلاله إلى تحقيق الأهداف التي تسعى لها, كأن تفرض مبيعات بنسبة محددة على مشتريات كل المواطنين و المقيمين دون أن يكون هناك نوع آخر يفرض بشكل خاص.¹

2_ **الضريبة المتعددة:** حيث يتم فرض عدة أنواع من الضرائب مثل فرض ضريبة مبيعات على مبيعات الشركات والمؤسسات, وضريبة الدخل على الأرباح الناتجة من الاستثمار, و ضريبة مسققات الأبنية و الأراضي و بشكل مستقل في الدولة الواحدة لكل ضريبة عن الأخرى.²

ثانيا: من حيث النظرة إلى دافع الضريبة:

1_ **الضرائب على الأشخاص:** و هي الضريبة التي تفرض على الشخص لاعتباره (شخص) و بمجرد وجوده على ارض الدولة, أي أن الضريبة تجعل من الشخص محلا ووعاءا لها و كانت تعرف بأسماء مختلفة كضريبة الرؤوس أو الفرد أو الجزية.

2_ **الضرائب على الأموال:** و هي الضرائب التي يكون وعاءها أموال المكلف دون النظر لذاته أي الأخذ بالاعتبار ما يملكه من ثروة وما يحققه من دخل.³

ثانيا: من حيث النظرة إلى دافع الضريبة:

1_ **الضرائب على الأشخاص:** و هي الضريبة التي تفرض على الشخص لاعتباره (شخص) و بمجرد وجوده على ارض الدولة, أي أن الضريبة تجعل من الشخص محلا ووعاءا لها و كانت تعرف بأسماء مختلفة كضريبة الرؤوس أو الفرد أو الجزية.

2_ **الضرائب على الأموال:** و هي الضرائب التي يكون وعاءها أموال المكلف دون النظر لذاته أي الأخذ بالاعتبار ما يملكه من ثروة وما يحققه من دخل.⁴

ثالثا: من حيث الوجود و الاستعمال فيمكن تقسيمها إلى :

1_ **الضرائب المباشرة :** وهي ما يفرض على الدخل أو على رأسمال أو أن تفرض الضريبة مباشرة على وجود الثروة_الدخل و رأسمال_ تحت يد الممول.⁵

¹- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة نفس المرجع ص 132.

²- جرتلي نجيبة، مرجع سابق، ص8

³- فؤاد توفيق ياسين، محاسبة ضريبية، دار البازوري، عمان 2005، ص13

⁴- فؤاد توفيق ياسين، مرجع سابق، ص13

⁵- محمد حمو ومنور أوسرير، مرجع سابق، ص95

2_ الضرائب غير المباشرة: وهي أن تفرض الضريبة بصورة غير مباشرة على عناصر الثروة "الدخل و رأس المال".

و الأعباء الضريبية ثلاثة أنواع هي الضريبة على الدخل الإجمالي، و على أرباح الشركات و الرسم على القيمة المضافة :

1- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

هذا النوع من الضريبة كان نتيجة حتمية للإصلاح حيث تمس الضريبة دخول الأفراد الطبيعية

3 عرفها قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة من الأمر رقم 101_76 بالمادة الأولى " تؤسس

ضريبة سنوية وحيدة عبئ دخل الأشخاص الطبيعيين التي تسمى ضريبة على الدخل الإجمالي "

و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد من

85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "، و يتكون الدخل الصافي الإجمالي وفقا

لنص المادة الثانية من نفس القانون من :

- الأرباح المهنية.
 - عائدات المستثمرات الفلاحية.
 - الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المنية و غير المبنية، كما تنص عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
 - عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
 - المرتبات و الأجور و المعاشات و الربوع العمرية.
 - فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية المشار إليها في المادة 77 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- وتتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بخصائص منها:
- _ بأنها ضريبة سنوية، إلا ما تعلق بالرواتب و الأجور التي تقتطع شهريا.
 - _ ضريبة وحيدة تفرض على مجموع المداخل المحددة بالمادة 2، و تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط ، و هي تصاعدية تحسب وفقا لجدول تصاعدي

_ شخصية تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف، وهي تصريحه ضمن الشروط المنصوص عليها بالمادة 152 من ق ض م¹

و يخضع لهذه الضريبة وفقا لنص المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة الأشخاص المقيمون بالجزائر الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر، و يعفى منها وفقا لنص المادة 5 من نفس القانون الأشخاص الذين يساوي دخلهم السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى لإخضاع الضريبي، و السفراء و الدبلوماسيون.

ويستفيد من إعفاءات مؤقتة (من 3 إلى 6 سنوات) الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية والمؤهلون للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لتشغيل الشباب، ويعفى لمدة 10 سنوات إذا كانت أنشطة هؤلاء الشباب في منطقة الجنوب، أو كانت الأنشطة تتعلق بالحرفيين التقليديين الممارسين للأنشطة الحرفية الفنية.

ويعفى من هذه الضريبة كليا المؤسسات التابعة لجمعيات المعوقين، وإيرادات الفرق المسرحية، والأعمال الفنية والأدبية وحقوق التأليف والاختراع، ويستفيد من تخفيضات فيما بين 25 و35 بالمائة نشاط المخابز والأعضاء السابقين في جيش التحرير وأرامل الشهداء، كما يستفيد من التخفيضات كإعانات مباشرة لترقية قطاعات النشاطات والخدمات، والتي تحددها تباعا قوانين المالية السنوية.²

3- الضريبة على أرباح الشركات IBS:

وتطبق على مجموع الأرباح والمداخل التي تحققها الشركات والأشخاص المعنوية مهما كان شكلها، كشركات

الأموال وشركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات التوصيات بالأسهم، والمؤسسات

المدنية على شكل شركات أسهم، وتفرض على الأرباح وفقا للنظام الحقيقي مهما كان رقم أعمالها.³

وتحدد المادة 138 من ق ض م الإعفاءات الخاصة بهذه الضريبة وهي:

- لمدة 3 سنوات من تاريخ الاستغلال للشركات ذات الأولوية في المخطط التنموي.

- إعفاء دائم لشركات الحرفيين التقليديين لمدة 10 سنوات.

1- بومدين بكريتي، مرجع سابق، ص 128

2- بومدين بكريتي، المرجع السابق، ص 128

3- بلال احمد، السياسة الضريبية في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة العلوم الاقتصادية، ورقة، سنة 2015، ص 28

وتقرض على الشركات التي تؤسس بالجزائر سواء أكانت للجزائريين أو الأجانب. وتتوزع المعدلات الخاصة بهذه الضريبة الى معدل عام على الأرباح الصافية في حدود 19 بالمائة ومعدل منخفض خاص بالأرباح المعاد استثمارها في حدود 12.5 بالمائة ومعدلات خاصة تفرض على عائدات

رؤوس الأموال المنقولة وعلى إيرادات المؤسسات الأجنبية التي ليس لها عمل دائم بالجزائر ب10 بالمائة و20 بالمائة للأشغال العقارية، وتخضع هذه المعدلات للتغيير أحيانا بموجب قوانين المالية السنوية.

3- الرسم على قيمة المضافة TVA:

من أهم الضرائب و الرسوم التي تسدد شهريا هي الرسم على القيمة المضافة طبقا للمادة 29 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

وهي ضريبة غير مباشرة تفرض بنسب متفاوتة على إنتاج سلع ومواد وتقديم خدمات منبثقة من نشاط صناعي أو التجاري، ويقع عبؤها على المستهلك النهائي

وتقرض على السلع المحلية والمستوردة، فالقيمة المضافة=قيمة الإنتاج الكلي- قيمة مستلزمات الإنتاج¹، ومن أهم العمليات الخاضعة للرسم : النشاط المهني الصناعي والتجاري أو الحرفي، عمليات البنوك والتأمين،النشاط الحر، مبيعات الكحول،الأشغال العقارية، تجارة المساحات الكبرى،للإيجار وأداء الخدمات، وعلى عمليات الاستيراد².المادة 51 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

ومن أهم العمليات الخاضعة وجوبا لهذا الرسم تسليمات المنتجين، الأشغال العقارية، بيع العقارات أو المحلات التجارية،عمليات البنوك وشركات التأمين.

1- القيمة المضافة هي الفرق بين قيمة السلعة المنتجة وقيمة المواد التي دخلت في إنتاجها،وهو ما يعرف بالاستهلاك لوسيط في عملية الإنتاج، فالقيمة المضافة تعبر في الواقع عن الثروة التي يضيفها الفرد أو المؤسسة إلى سلعة أو خدمة جراء مزاولته نشاط اقتصادي معين، بحيث تصبح قيمة السلعة أو خدمة الجديدة مختلفة عن سابقها. أنظر : بومدين

بكريتي، المرجع السابق،ص142

2- أحمية فاتح،المرجع السابق،ص38

أما العمليات الخاضعة للرسم اختياريا للمزودين بسلع أو خدمات للتصدير، والشركات البترولية. ومن أهم العمليات المعفاة من مجال تطبيق الرسم عمليات المتعلقة بمصوغات الذهب عدا المجوهرات الفاخرة و المنتجات الخاضعة للرسم الصحي كاللحوم، ومن يقل رقم أعمالهم عن 30 مليون دينار، عمليا تباع الخبز والدقيق والحليب، والسيارات الجديدة أو عمرها أقل من ثلاث سنوات سعتها 2000سم مكعب.¹

المطلب الثاني : مصادر ومبادئ الضريبة.

تستمد الدولة سلطتها في فرض الضريبة من القانون، وهذا ما دفع بالمشرع الجبائي إلى استحداث بعض الأحكام القانونية تحقيقا لمصلحة المكلف بالضريبة ومصلحة الخزينة العمومية. وستنطرق إلى مصادر الضريبة كفرع أول ومبادئ الضريبة كفرع ثاني.

الفرع الأول: مصادر القانون الضريبة.

تنقسم إلى مصدرين هما المصادر الداخلية والمصادر الخارجية.

أولا: المصادر الداخلية لنظام الجبائي وتتمثل في:

1- القانون: لا يتم فرض الضريبة أو تحصيلها إلا بموجب القانون ولا يجوز اتخاذ أي حكم ذو طابع جبائي خارج قانون المالية إلا في حالة استثنائية أو من خلال المرسوم التنفيذي أو قرار وزاري، ويؤخذ هذه النصوص القانونية عند إعداد الأحكام الجبائية التي تدمج في قانون المالية الأخير وهذا الأخير يتخذ لمشروع قانون ثم يصادق عليه من قبل مجلس الوزراء والبرلمان والذي باستطاعته إضافة التعديلات على مشروع قانون العمل.²

2- الأحكام القضائية: تستوحي الأحكام القضائية من القرارات المتخذة من القاضي المختص بالفصل في النزاعات القائمة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وكذا محور تغيير المقدم من قبل الإدارة الجبائية وهذه الأحكام تكون ملزمة والإدارة الجبائية أن تطبقها على المكلف دون تعميمه على يقينية المكلفين ولها.

1- بومدين بكريتي، المرجع السابق، ص143

2- خليفة سعيد: الرقابة الجبائية مرجع سابق 2014-ص21.

أن تقترح على المشرع القيام بتعديلات القانون فيما تراه صائبا(1) مثل القرار 0730759 المؤرخ في 28_06_2018 المتعلق بالغش الجبائي الطاعن فيه الإدارة الجبائية المرجع القانوني (المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة_المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال من قانون المالية سنة 2017)

3- الفقه: الفقه هو جميع الآراء الصادرة عن المؤلفين والمنظرين والمفسرين للنصوص التشريعية أو التنظيمية في مجال تطبيق القوانين الجبائية، حيث تكون لهذه الآراء تأثير على المشرع أو رأي القاضي.¹

ثانيا: المصادر الخارجية:

جاءت هذه المصادر نتيجة للتطور الحاصل في العلاقات الاقتصادية الدولية وتتمثل في: الاتفاقيات الجبائية الدولية تهدف هذه الاتفاقيات إلى تقادي الازدواج الضريبي او تغييب الضرائب وما زاد في عدد هذه الاتفاقيات هو توسع التعاملات التجارية الخارجية حيث وقعت الجزائر على حوالي 25 اتفاقية جبائية تخضع الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين الدول النامية لنموذج المقترح من طرف هيئة الأمم المتحدة اما الدول الصناعية تعتمد نموذج منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي في الاتفاقيات الجبائية المبرمة بينها²، مثل اتفاقية المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى و ايرلندا في 01_01_2017

الفرع الثاني: مبادئ الضريبة.

المبادئ العامة للضريبة يقصد بها تلك القواعد الأساسية التي يستحسن أن يسترشد بها المشرع المالي (الجبائي) عند سنة للتشريع الضريبي وإعداده من طرف السلطة المختصة وكل ذلك من اجل التوفيق بين مصلحة الخزينة العامة والممول معا ويعتبر فكر آدم سميث من بين الذين وضعوا القواعد الأساسية للضريبة في كتابه "ثروة الأمم"³ وتتمثل هذه القواعد في:

1- قاعدة العدالة:

هي توزيع العبء المالي العام على أفراد المجتمع كل حسب قدرته أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد و يتطلب هذا ملائمة الضريبة لنوع و وعائها و تقدير الإعفاءات المناسبة للحالة الاجتماعية.¹

¹- محمد حمو منور او نسرين محاضرات في حماية المؤسسات مع التمارين محلولة مرجع سلق ص65

²- محمد حمو، مرجع سابق، ص66

³- خباياة عبد الله، أساسيات المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر 2009، ص134

هذا المبدأ يواجه صعوبة في التطبيق للوصول إلى عدالة تامة، لكن يمكن الوصول إلى عدالة نسبية تستطيع الإدارة التشريعية اعتمادها عند فرض الضرائب.

2- قاعدة الملائمة في الدفع :

تهدف هذه القاعدة إلى إقامة نظام جبائي يستند إلى إقامة علاقة تناظرية بين الدولة و دوافع الضريبة و ذلك من خلال تحديد ميعاد الدفع بما يتلاءم و يتناسب مع القدرة المالية للمكلف كأن تكون مباشرة بعد جني المحصول أو عند المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل أو اعتماد نظام التقسيط في الدفع.²

3- قاعدة اليقين و الوضوح :

و يقصد بهذا أن تكون الضريبة واضحة المعالم من مختلف الجوانب قيمة الوعاء ميعاد الدفع الجهة الإدارية المختصة بالتحصيل، و طرق الطعن الإداري و القضائي صعوبة متابعة تلك التغيرات و تقدير آثارها، كما يجب أن تكون مراحل التحصيل محددة، على سبيل اليقين لا غموض فيها و أن تكون كافة الأحكام القانونية المتعلقة بها واضحة ليس بها أي لبس.³

4- الاقتصاد في التحصيل :

ويقصد بهذه القاعدة أن يتحدد تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف الضرائب مبالغ كبيرة خاصة إذا سادت إجراءات و تدابير إدارية في غاية التعقيد مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيللة الضريبة ذاتها، و مراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه، أي أن تكون إيرادات الخزينة الناجمة من جباية أي ضريبة أكبر من نفقات جبايتها.⁴

1- محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، الجزائر، دار العلوم للنشر 2003، ص65

2- شبارموى، دور الرقابة الجبائية في زيادة الحصيللة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة 2016، ص5

3- أمين سيد أحمد لطفي، فلسفة المحاسبة عن الضريبة، عمان الأردن، دار وائل للنشر 2008، ص 4

4- بشار مروى، مرجع سابق، ص 5

إن قاعدة الاقتصاد في التحصيل يراد بها أن ما يصرف من نفقات يجب أن تكون ضئيلة إلى أقصى حد ممكن مقارنة بحصيلته فلا خير في ضريبة تكلف جبايتها قيمة عالية أو جزء كبير من حصيلتها أو يكون الفرق بين ما يدخل الضريبة العامة من حصيلة ضريبية و بين ما يدفعه المكلفون ضئيلًا جدًا.¹

المطلب الثالث: الآثار الاقتصادية للضريبة :

إن الموضوعات التي تتطوي تحت اقتصاديات الضرائب كثيرة و متعددة , بما أن الضرائب تمثل المكون الأكبر للإيرادات العامة , و التي تعتبر جزء هام من الاقتصاد العام الذي أصبح بدوره مكون أساسي من الاقتصاد القومي.

وبصرف النظر عن أن اثر الضرائب من المفروض أنها الإيراد الأساسي للدولة كما هو الحال في الجزائر إلا أن هذا الأثر يفرز آثار جانبية أخرى منها السلبية و الإيجابية.² تتقسم الآثار الاقتصادية للضريبة إلى نوعين أساسيين :أثار مباشرة و آثار غير مباشرة.

الفرع الأول: الآثار المباشرة:

يقصد بها استقرار عبء الضريبة على مكلف معين , حيث أن آثار الضرائب المباشرة على نمط الاستهلاك والإنتاج الادخار و غيرها من السلوكيات الاقتصادية يتحدد بأمرين:أولهما مقدار مبلغ الضريبة المستحقة , و ثانيهما الأوجه التي تستخدم فيها الدولة حصيلة الضرائب.وبناء على ما ذكرنا سنتناول فيما يأتي تأثير الضرائب على الاستهلاك, الادخار ,الإنتاج , التوزيع وأخيرا على الأسعار. **أولاً_اثر الضريبة على الاستهلاك:** يتوقف الاستهلاك على عاملين هما حجم الدخل والميل للاستهلاك و لما كان الادخار هو الجزء الذي لم يستهلك من الدخل و على ذلك فان الادخار يتوقف على حجم الدخل و الميل للادخار و لهذا إذا أردنا أن نبين اثر الضرائب في الاستهلاك في الادخار يجب أن نبين اثر الضرائب في الدخل و في الميل للاستهلاك.³

ثانيا:من حيث النظرة إلى دافع الضريبة:

1_الضرائب على الأشخاص: و هي الضريبة التي تفرض على الشخص لاعتباره (شخص) و بمجرد وجوده على ارض الدولة ,أي أن الضريبة تجعل من الشخص محلا ووعاء لها و كانت تعرف بأسماء مختلفة كضريبة الرؤوس أو الفرد أو الجزية.

1-بشار مروى، المرجع نفسه، ص5

2- محمد عباسي محرزى، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، ط3، دار هومة، الجزائر، 2003، ص172

3- الآثار المباشرة، منتديات الجلفة "منتديات الجامعة والبحث العلمي".

2_ **الضرائب على الأموال:** و هي الضرائب التي يكون وعاؤها أموال المكلف دون النظر لذاته أي الأخذ بالاعتبار ما يملكه من ثروة و ما يحققه من دخل.¹

ومن المعلوم أن الضرائب تؤثر في الاستهلاك بصفة مباشرة عن طريق إنقاص القوة الشرائية في أيدي الأفراد و بصفة غير مباشرة في الكم الكلي , المتاح من السلع و الخدمات و التكوين السكاني. ويتوقف مدى تأثير الضريبة في حجم الاستهلاك الكلي و الإشاعات الاستهلاكية على نسبة ما تقتطعه الضرائب من دخول الأفراد في الشرائح المختلفة,² فالضرائب التي تقع على الأفراد ذوي الدخل الضعيف تعمل على إنقاص الإشاعات الفردية والكلية أما الضرائب التي تقع على الأفراد ذوي الدخل المرتفع قد تعمل على خفض الاستهلاك لكن بمقدار اقل , بالإضافة إلى الإشاعات الفردية الكلية التي تنقص تكون بمقدار طفيف.

والفرق بين الحالتين يرجع إلى الجانب الأكبر من المدخرات.

و هكذا نجد أن الاستهلاك السلع ذات الطلب المرن (الكماليات) تتأثر بسبب فرض الضريبة أكثر من السلع ذات الطلب غير المرن(السلع و الخدمات الضرورية).

ثانياً_ اثر فرض الضرائب على الادخار:

إن فرض الضرائب على أنواع من السلع و الخدمات و ما يترتب عليه من زيادة في أسعارها يؤدي إلى استهلاك جزء من دخول الأفراد الذين يستهلكون هذه السلع و الخدمات ومن ثم يؤثر فرض الضريبة على ادخار هؤلاء المستهلكين.

و منه يؤثر فرض الضرائب على الأشخاص و الاعتباريين على قراراتهم الاستثمارية و الادخارية.

ثالثاً- اثر الضرائب على الإنتاج:

عندما يقل الاستهلاك نتيجة زيادة الأسعار المترتبة على فرض الضرائب يحدث أن يؤثر ذلك على حجم الإنتاج انخفاضاً , فكلما قل الاستهلاك قل حجم الإنتاج بالتبعية.³

1- محمد عباس محرزى, مرجع سابق, ص 172_173.

2- يونس البطريق و آخرون, "المالية العامة" د ط ,الدار الجامعية, مصر ص 159_160.

3- عادل فليح العلي, "المالية العامة و التشريع المالي الضريبي, دار الحامد, الأردن, 2007, ص 93

بمعنى أن تأثير الضريبة على قرارات المستهلكين و عدم إنفاق أموالهم في شراء السلع و الخدمات يؤدي إلى زيادة العرض مقابل انخفاض الطلب , و بالتالي فان أصحاب المنتجات السلعية و الخدمية يحجمون عن إنتاجها , بما يؤدي في النهاية إلى انخفاض الإنتاج.

لذلك يمكن القول أن تأثير الضريبة على الإنتاج غير مباشر و لكن قوي.

للتوفيق بين حاجة الدولة إلى الإيرادات الضريبية و حاجتها إلى تدفق الإنتاج , تقوم الدولة بالتباعد سياسات ضريبية اتجاه فئات معينة من الأشخاص و أنواع معينة من السلع و الخدمات الكمالية, فتفرض ضرائب تصاعدية تؤثر على الأغنياء و تبتعد عن الفقراء (الطبقة الأكبر).¹ يترتب على هذه السياسة أن لا يتأثر إنتاج السلع و الخدمات الضرورية كما لا يتأثر إنتاج السلع و الخدمات الكمالية (حيث لا يتأثر الأغنياء بالضرائب كثيرا عكس الفقراء).

رابعاً: اثر الضريبة على المستوى العام للأسعار:

يؤدي فرض الضريبة على السلع والخدمات إلى ارتفاع أسعارها و هو ما يؤدي إلى انخفاض الطلب عليها.

وهناك مشكلة قد تقع فيها الدولة تتمثل في طريقة الإنفاق, فإذا كانت الدولة تقوم بإنفاق الأموال على شراء هذه السلع و الخدمات أو زيادة مرتبات الموظفين الحكوميين سوف ينتج عن ذلك الطلب مرة أخرى على السلع و الخدمات المفروض عليها الضريبة و هو ما يؤدي إلى ارتفاع أسعارها.²

خامساً: اثر الضريبة على توزيع الدخل:

للضرائب آثار إيجابية على توزيع الدخل و الثروة ولكن ذلك يعتمد بصورة أخرى على ما إذا كانت الضرائب تقلل أو تزيد من عدم المساواة في الدخل , في أغلب الأحيان تقوم الضرائب بالحد من عدم المساواة في توزيع الدخل و ذلك نظراً لأنها تفرض على الأغنياء بشكل أكبر.³ و يترتب على ذلك تقليص حجم الفوارق الاجتماعية بين المواطنين و هو هدف اجتماعي عام يصب في صالح الدولة.

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية غير المباشرة.

1- عبد الغفور إبراهيم احمد, "مبادئ الاقتصاد و المالية العامة" زهران للنشر و التوزيع, الأردن 2009, ص248-249

2- بيانا رشيد , مجلة الرواد , 23 ديسمبر 2021

3- زينب حسين عوض الله, "أساسيات المالية العامة", دار الجامعية لبنان , ص 164

يقصد بالآثار الاقتصادية غير المباشرة المتعلقة بالضريبة المشاكل المتعلقة بنقل العبء الضريبي التي تتمثل في استقرار الضريبة و انتشارها و التخلص من العبء الضريبي كلياً أو جزئياً.¹

و سنعرض هذه النقاط على التوالي:

أولاً: استقرار الضريبة:

يتمثل استقرار الضريبة في تحديد شخص من يتحمل العبء الحقيقي لها, فإذا تحمل المكلف القانوني نهائياً قيمة الضريبة , فان هذه الظاهرة تسمى الاستقرار المباشر للضريبة و لا تثير هذه الظاهرة صعوبة , لأنها تقلص من الدخل الحقيقي الصافي لمن يدفعها.²

أما إذا تمكن المكلف القانوني من النقل الضريبة إلى شخص آخر فان هذه الظاهرة تسمى باستقرار غير المباشر للضريبة و هذه الظاهرة تثير العديد من الصعوبات.

فالاستقرار غير المباشر يعني أن المشرع وفقاً لقواعد محددة قد حدد الشخص المكلف الذي يتعين عليه أن يتحمل عبء الضريبة فهناك علاقة قانونية بين المكلف بدفع الضريبة و الخزينة العمومية , إلا أن العبء النهائي للضريبة في هذا الإطار يتحدد بواسطة الظروف الاقتصادية المتغيرة , التي تمكن من نقل عبئ الضريبة إلى شخص آخر غير المكلف القانوني, بشرط أن تربطه علاقة اقتصادية , و هذا الأخير قد يتمكن من نقل عبئ الضريبة إلى ثالث.³

إلا أن عملية العبئ الضريبي بهذا الشكل لكن لا تستمر إلى ما لا نهاية , ولكن تنتهي باستقرارها محققة ظاهرة انتشار الضريبة.

ثانياً: انتشار الضريبة:

يتأثر دخل المكلف بالضريبة النهائي بعبئها بالنقصان بمقدار ما دفعه من دين للضريبة, و ذلك يؤثر بصورة حتمية على الاستهلاك و بالتالي تتناقص دخول من يزودونه بالسلع الاستهلاكية , و يؤدي ذلك بالتبعية إلى تقليل إنفاقهم على الاستهلاك , و هذا يمثل نقصاناً في دخول من يزودونهم بالسلع الاستهلاكية , و هكذا تنتشر الضريبة بين المكلفين و تؤثر بصورة مباشرة على حجم استهلاكهم, إلا أن انتشار الضريبة لا يستمر إلى ما لا نهاية و لكن عادة ما تتدخل الظروف و عوامل معينة لتخفف من

1- عبد الغفور إبراهيم احمد, "مبادئ الاقتصاد و المالية العامة". مرجع سابق. ص. 249.

2- زينب حسين عوض الله, "أساسيات المالية العامة", دار الجامعة لبنان, ص 164

3- زينب حسين عوض الله, المرجع نفسه, ص 164

حدة انتشار و تؤدي إلى القضاء على فعاليته و بذلك يمكن تحديد الفرق بين ظاهرة نقل عبئ الضريبة (استقرارها) و بين انتشارها فيما يلي:¹

_ إن نقل عبئ الضريبة (استقرارها) يجعل من غير الضروري أن ينقص المكلف القانوني استهلاكه الخاص , بينما انتشار الضريبة على الفرد الذي تستقر عنده حدا لاستهلاكه ينعكس بدوره على أصحاب المشروعات التي يشتري منها السلع الاستهلاكية.

_ إن نقل عبئ الضريبة يكون ممكنا بالنسبة لبعض الضرائب فقط إما ظاهرة انتشار الضريبة فتشمل كافة أنواع الضرائب , لأنه لا بد أن يترتب انتشار الضريبة فتشمل كافة أنواع الضرائب , أو لا بد أن يترتب على كل ضريبة بعض الانكماش في الاستهلاك الخاص , إلا أن هذا الأثر قد لا يمتد إلى كافة السلع الاستهلاكية , كما انه لا يصيب كل السلع بنفس الدرجة , فآثر الضريبة يتوقف على استهلاك الفرد للسلع المختلفة و على مرونة الطلب على كل سلعة يشتريها , استهلاك السلع ذات الطلب غير المرن لا يتأثر بالضريبة بينما استهلاك السلع ذات الطلب المرن يتأثر بدرجات متفاوتة وفقا لدرجة مرونة كل سلعة.²

ثالثا- التخلص من عبئ الضريبة:

تمثل الضريبة عبئا على المكلف بها , يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها بصورة جزئية أو كلية.

و الذي يدفع الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة , كما أن إحساسه بنقل عبئها بصورة خاصة عندما يكون محملا بالعديد من الضرائب أو عندما تكون معدلاته مرتفعة تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها تخلصا لا يعاقب عليه القانون و يسمى "التهرب الضريبي" , و يحدث التخلص غير المسموح مخالفة لأحكام التشريع الجبائي و يسمى "الغش الضريبي" و يؤدي كل من التهرب و الغش الضريبي إلى آثار سلبية من ناحية مالية الدولة و عدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأفراد , إذ انه يفوت على الدولة جزءا هاما من حصيلتها من الضرائب , كما انه يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة.³

¹- سوزي عدلي ناشد ,المالية العامة, مرجع سابق, ص214-215

²- زينب حسين عوض الله ,المرجع نفسه,ص164

³- سوزي عدلي ناشد .نفس المرجع , ص.216

المبحث الثاني: ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي

يعد الغش و التهرب الضريبيين من الظواهر الإجرامية المتشابهة في عدة نقاط كما أنهما تختلفان أنهما تختلفان في عدة نقاط أخرى , و لإزالة هذا الغموض في التشابه و الاختلاف بين هاتين الظاهرتين سوف نتطرق في هذا المبحث بالتفصيل إلى تحديد مفهوم و أنواع كليهما مع بيان الفرق بينهما في المطلب الأول و أيضا سنتطرق إلى أهم أسباب الجريمتين و طرقهما في المطلب الثاني و أيضا إلى آثار الجريمتين و جزاءهما في المطلب الثالث,

المطلب الأول: مفهوم التهرب و الغش الضريبيين.

التهرب ظاهرة دولية تختلف من دولة إلى أخرى تبعا للنظام الاقتصادي و السياسي لكل دولة إلا أنها تشترك في كونها ظاهرة يصعب السيطرة عليها و ذلك ببعديها الوطني و الدولي¹

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي l évation fiscale

سنتعرض من خلال هذا الفرع الى تعريف التهرب الضريبي ثم نبين أنواعه.

أولا: تعريف التهرب الضريبي.

لم يتعرض المشرع إلى تعريف التهرب الضريبي بل ترك أمره للفقهاء و ذلك لصعوبة حصر الأساليب المستعملة في ذلك نظرا لتطورها المتواصل.

فقد عرفه "غالب محمد عرفات" بأنه التخلص جزئيا أو كليا من الضريبة , و يمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة بعدم أدائها للخزانة".²

- و عرفه الدكتور "حسن عواضة" و"عبد الرؤوف قطيش" بأنه التخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كليا او جزئيا دون ان ينعكس عبئها على الغير"³

_ و عرفه "محمد أبو نصار و آخرون" بأنه قيام المكلف ببعض الأعمال والأفعال المخالفة للقانون و التي من شأنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه".¹

1-كمال رزيق و بوعلام رحمون،"تقييم السياسة الجبائية في الجزائر"،مذكرة ماستر ،جامعة سعد دحلب البلديّة،ص 12

2- سالم محمد الشوابكة "التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية"،مجلة الحقوق ،مجلة علمية محكمة ربع السنوية تعنى

بنشر الدراسات القانونية و الشرعية ، مجلس النشر العلمي،العدد 04 ،السنة 27 ديسمبر 2003 ، ص263

3- خلاصي رضا "المراجعة الجبائية تقديمها و منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية"،رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 2001ص39

من خلال هذه التعاريف نستنتج إن التهرب الضريبي هو تلك الأعمال أو الأفعال المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة للتخلص بصفة جزئية أو كلية من الضريبة المفروضة.

و للإشارة فإن الأساليب المعتمدة في التهرب هي أساليب عالمية تعكس عدم محدودية الظاهرة جغرافيا أو اقتصاديا, و لا نستثني من العالمية أحدا فهي تمس حتى كبريات الدول فهي مشكلة ترتبط أساسا بوجود الضريبة نفسها.

إلا أن الأثر الكاشف للظاهرة يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي الدولي من جهة و إلى اتساع التجارة الدولية من جهة أخرى.

و من هنا يمكنني التفريق بين نوعين من التهرب, تهرب داخلي و هو موضوع دراستنا و آخر دولي غالبا ما يتم بواسطة الشركات الدولية les sociétés multi nationales بقصد تخفيف أعبائها إلى أقصى حد ممكن مستغلة في ذلك :

1_عدم التجانس بين التشريعات الضريبية .

2_مبدأ السيادة الضريبية ,فلكل دولة نظامها الضريبي و هو سيد داخل إقليمها فسيادتها تمنع تطبيق النظام الأجنبي داخل أراضيها.

3_استغلالها لما يسمى بتسويق المعاهدات.²

ثانيا:أنواع التهرب الضريبي

من خلال تعريفنا للتهرب بأنه محاولة المكلف التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصفة كلية أو جزئية ,فتصرفه هذا يمكن أن يأخذ احد الشكلين:

1_التجنب الضريبي:

هو سلوك ينتهجه المكلف بالضريبة عن طريق الاستفادة من ثغرات الموجودة في التشريع الضريبي قصد التخلص من الحقوق المفروضة (أي أن هذا التصرف لا يعتبر مخالفة للنصوص القانونية).و يقصد به

¹- خضراوي الهادي , سعيداني محمد السعيد "الرقابة الجبائية و دورها في محاربة التهرب الضريبي" مجلة الدراسات القانونية

و السياسية , العدد 02 جوان 2015 جامعة عمار ثليجي , الاغواط , ص43

²تسويق المعاهدات : يقصد بها البحث عن أفضل معاهدة ثنائية تربط بين دولتين و تعطي أفضل المميزات الضريبية بقصد استثمار رأس المال في هاتين الدولتين.

أيضا التصرف السلبي الذي يؤدي بالمكلف إلى الامتناع عن القيام بأية تصرفات تؤدي إلى دفع الضريبة كان يستورد فقط المواد المدعمة من طرف الدولة أو انه ينشط في القطاعات المعفية من دفع الضريبة.¹ من خلال هذا التعريف يمكن استنباط ثلاث نقاط:

أ_ تجنب ناتج عن تغيير سلوك المكلف

يظهر ذلك في بعض السلوكيات تتمثل في :

_الامتناع عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة لتقادي دفعها

_ترك النشاط الذي تفرض عليه ضريبة مرتفعة و الانتقال إلى النشاط الأقل ضريبة²

ب_ تجنب ينظمه التشريع الضريبي:

في هذه الصورة المشرع نفسه الذي ينظم عملية تخلص المكلف من التزامه بصورة جزئية أو كلية ,كون أن الضريبة أداة لتحقيق أهداف اجتماعية و اقتصادية,كما أن التهرب المنظم ما هو إلا إرضاء لبعض الفئات الاجتماعية و هو ما أكدته المادة 36 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بنصها "تعفى من

الضريبة على الدخل الإجمالي الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب و البقول الجافة و التمور....."

و المادة 252 من نفس القانون التي أعفت مؤقتا لمدة 07 سنوات البنائيات او الملكيات المبنية حديثا من الرسم العقاري"³

فالمادتين السابقتين ليستا إلا جزء يسير مما أجازته المشرع من تجنب للضريبة قصد تحقيق أهداف سابقة

ج_ تجنب ناتج عن إهمال المشرع الضريبي

يتحقق التهرب في هذه الحالة نتيجة وجود ثغرات في القانون , ووجود نقص يشوب النصوص التشريعية

لتنجح للمكلف التملص من التزامه بدفع الضريبة التي على عاتقه⁴

كان يستعين المكلف بأهل الخبرة لاكتشاف الثغرات, فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح

الصناعية و التجارية بإعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أنها غير ذلك و

بذلك يكون قد تجنب الضريبة دونما أن يتعرض لأي جزاء.¹

1- محمد عباس محرزى ,مرجع سابق ,ص 170

2- خلاصي رضا "المراجعة الجبائية تقديمها و منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية",رسالة ماجستير , كلية العلوم الاقتصادية , جامعة الجزائر 2001ص39

3- خضراوي الهادي , سعيداني محمد السعيد "الرقابة الجبائية و دورها في محاربة التهرب الضريبي مرجع سابق ص43

4- ناصر مراد ,مرجع سابق ,ص09.

2_ الغش الضريبي: la fraud fiscal

سنتطرق لتعريفه وأنواعه كعنصر منفرد في الفرع الثاني.

الفرع الثاني :الغش الضريبي.

أولا : تعريف الغش الضريبي.

هو مجموع السلوكيات و الممارسات التي تتم بهدف التحايل و تجنب أداء الضريبة و هذا خارج إطار القانون , أي انه كل الممارسات غير المشروعة لأنه انتهاك لروح القانون.²

ويعرف أيضا بأنه استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو من تصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة.³

أو هو تلك السلوكيات الهادفة لمخالفة القانون و التي يستعملها المكلف من اجل التهرب من أداء الضريبة كليا أو جزئيا , و يعتمد هذا النوع على عنصر القصد لمخالفة القانون.

أما المشرع الجزائري على غرار باقي التشريعات لم يعرف الغش تفاديا لحشر نفسه في الزاوية , لكنه اكتفى بذكر بعض الطرق الاحتيالية التي يعتمدها المكلف للتهرب من الضريبة على سبيل المثال لا على

سبيل الحصر , منها ما جاء في :

_المادة 36 من ق إ ج

_المادة 139 فقرة 02 من ق.ض.م.و.ر.م

_المادة 118 من ق.ر. على ر.ع

_المادة 530_533 من ق.ض.م

_المادة 34 من ق. ط

_المادة 119 ق.ت

ثانيا:أنواع الغش الضريبي.

يمكن تقسيم الغش الضريبي حسب عدة معايير منها درجة التعقيد ,ووفقها يمكن التميز بين :

1_الغش البسيط

¹-طرشي إبراهيم ,التهرب الضريبي و آليات مكافحته.مذكرة ماستر كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة قاصدي مرباح ورقلة سنة 2014-2015,ص7

²- محمد عباس محرز ,مرجع سابق ,ص170

³- أحسن بوسقيعة , مرجع سابق , ص 424

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة و بسوء نية من اجل مخادعة الإدارة الجبائية لدفع ضريبة اقل.

و هذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة , تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها. و يقصد بالنية السيئة كون المكلف واع بعدم مشروعية العمل الذي يقوم به.¹

و قد ورد ذكر الغش البسيط ضمنا في قانون الضرائب المباشرة في نص المادة 193.

"عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة , أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا....."

2_ الغش المركب.

بالنسبة لبعض القانونيين الغش البسيط هو كل فعل مرتكب بسوء نية من اجل مخادعة الإدارة الجبائية للوصول إلى خضوع اقل للضريبة من خلال تقديم تصاريح ناقصة تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها.

ولقد ورد ذكره في نص المادة 13 من ق.ض.م.ر. م من قانون المالية لسنة 2012

و يتميز هذا النوع من الغش كونه يضم على غرار العنصر المادي و القصد بضم عنصر التدليس و ذلك بلجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة 3 كان يمسك محاسبة مزيفة أو يقدم فواتير مزيفة.....

الفرع الثالث : الفرق بين الغش و التهرب الضريبي.

يتضح من خلال مفهوم التهرب و الغش الضريبيين أنهما ظاهرتان تتشابهان في عدة نقاط تكمن في :

1 -يمارسان من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا طبيعيين أو معنويين ما عدا من تصريح ضرائبهم من طرف الغير كالأجراء مثلا.

2- لهما هدف مشترك و هو التخلص من دفع الضريبة إما بصفة كلية أو بصفة جزئية.²

3- يتسببان في آثار سلبية على الخزينة العمومية و كذا حرمانها من مبالغ هامة من الإيرادات الجبائية

أما الاختلاف فيكمن في أن :

1- عبد المجيد قدي ,مرجع سابق ,ص 219

2- خالد شحادة، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 216.

1) التهرب الضريبي يعتبر أسلوباً شرعياً أي أن المكلف يسعى إلى التخلص من دفع الضريبة دون المساس بالقواعد و النصوص التشريعية من خلال استعمال الثغرات القانونية. أما الغش الضريبي فهو أسلوب غير شرعي يتضمن مخالفة الأحكام و التشريعات الجبائية.

المطلب الثاني : أسباب التهرب و طرقه .

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى الأسباب الرئيسية التي تؤدي بالمكلف إلى اللجوء إلى الغش الضريبي و كذا إلى أنواع الغش الضريبي.

الفرع الأول : أسباب التهرب الضريبي.

يعود انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى عدة أسباب نذكر منها :

أولاً : الأسباب المتعلقة بالمكلف :

فيها سنتطرق إلى الأسباب النفسية، الأسباب التاريخية و الاجتماعية و الأسباب الاقتصادية.

1-1 الأسباب النفسية :

تلعب العوامل النفسية دوراً هاماً في التهرب الضريبي فكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدى المكلف، نقص لجوؤه إلى التملص الضريبي، و كلما كان الوعي الضريبي ضعيفاً كان الباعث النفساني على التهرب قوياً و ملموساً.

و نقصد بالوعي الضريبي مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات و تحملها باقتناع، و معرفة القيمة التي يستوجب عليه أن يسدها، و إذا تحقق ذلك يقل الغش الضريبي و من بين الاعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين ما يلي :

✓ اعتقاد المكلف بأن الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل، إذ من الصعب لأي فرد منا أن يتخلى عن

مبلغ مالي دون أن يحصل على أي مقابل مادي أو معنوي.

✓ اعتقاد البعض من الأفراد بأن التهرب من الضرائب لا يعد تصرفاً مخالفاً و أنه لا يشكل خسارة

لأحد ما دامت الدولة شخصاً معنوياً.

✓ الاعتقاد السائد بأن الضريبة بمثابة عقوبة متجسدة في شكل مبالغ تدفع إلى الإدارة الجبائية مقابل

ممارستهم لنشاط ما.¹

1- يحي بوقنداجي، غزالي احمد، الشريف كمال، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة التخرج

لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية، المدينة، 2005، ص 23.

2- الأسباب التاريخية و الاجتماعية :

إن للغش الضريبي علاقة متينة مع العلاقات التي تربط المواطنين بالدولة، لذا فالغش أحيانا هو التعبير المباشر عن عجز الدولة بصفة عامة، و الضريبة بصفة خاصة، و كشكل من أشكال التمرد على ما يحصل من الأفراد باضطهاد الدولة لهم.

فمنذ الاحتلال العثماني للجزائر الذي تلاه الاستعمار الفرنسي أي في تلك الحقبة التاريخية، ما هي إلا سلب لأموال السكان الأصليين، هذا التطور بقي راسخا في الأذهان ثابتا إلى يومنا هذا، و هناك عدة عوامل ساعات على ترسيخه نذكر منها :

✓ انعدام عامل الثقة بين المواطنين نتيجة عجز الإدارة من القضاء على بعض الآفات الاجتماعية

كالرشوة، اختلاس الأموال و استغلال النفوذ.....إلخ

✓ الاستعمال اللامتاهي و غير العقلاني للأموال العمومية و إنفاقها بكثرة في بعض المشاريع العمالية.

✓ الاعتقاد الديني الذي يعتبر اقتصاديات الضريبة مخالفة لأحكام الشريعة الإسلامية، أي أنه يدخل في نطاق الحرام.

كل هذه العناصر المذكورة كونت فكرة لدى الفرد الذي يلجأ إلى الغش، بحيث أصبح مقتنعا بأنه لم يرتكب أي مخالفة حتى يلام عليها مما نتج عنه التفتت المستمر للوعي الجبائي داخل المجتمع و السبب الذي زاد في حدة هذا التفتت هو التنافر و الظلم الذي أحدثته النظام الجبائي نفسه.¹

1-3- الأسباب الاقتصادية :

للأسباب الاقتصادية دورها في الغش الضريبي، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة كلما كان الغش الجبائي كبير و العكس صحيح.

يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات حيث تتخفف المداخل و تصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلًا على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديدها، هذا في حالة الأزمات، أما في

1- خليفي عليلة، عبادة كميلية، واقع التهرب و الغش الضريبي في الجزائر و طرق مكافحته مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، فرع مالية، الجزائر، 2005، ص 28.

حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداخل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.¹

ب- الوضعية الاقتصادية العامة :

ترتفع مداخل الأفراد في فترة الإنعاش الاقتصادي و ترتفع بذلك قدرتهم الشرائية فيحتمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف و يسدها إلى الخزينة مما يؤدي إلى تقليل الغش الضريبي، أما في فترات الركود الاقتصادي تنتشر السوق الموازي و يؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني.

ثانيا - الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية :

تحتل الإدارة الجبائية مكانة بارزة في المنظومة الضريبية يرجع أساسا إلى مدى نجاعة الإدارة لذلك فإن عجز الجهاز الإداري يعد سببا أساسيا في استفحال ظاهرة الغش الضريبي و أهم مظاهره :

✓ تقديم متأخر للبطاقة الجبائية : حيث يجب على المكلف بالضريبة تقديم البطاقة الجبائية والت تمثل دليل متابعة من طرف مصالح الضرائب في جميع أرجاء الوطن و تسمح أيضا بمعرفة كل المبالغ المالية التي يحصل عليها من خلال معاملاته و بالتالي تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

✓ غياب جهاز الرقابة : هذا ما سمح للمكلف استغلال طريقة تضخيم كتلة التكاليف الواجبة الخصم متبوعة بالسندات الثبوتية مما يؤدي إلى تخفيض الإيرادات.²

✓ عدم توافر العناصر الفنية و الإدارة القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام قوانين الضرائب، الأمر الذي أدى إلى الاتجاه نحو تبسيط هذه الأحكام و التوسع في فرض الضرائب،

✓ و التي تتميز بعدم تعقد مشاكل تطبيقها كالضرائب الجمركية و الضرائب على رؤوس الأموال، و ذلك من أجل تحقيق عدالة توزيع العبء الضريبي و الأهداف الاقتصادية للنظام الضريبي.

¹- خليفي عليلة، عبادة كميلية، واقع التهريب و الغش الضريبي في الجزائر مرجع سابق ص 28

²- محمد فلاح، الغش الجبائي و تأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 1997، ص 37.

✓ إن المستوى المعيشي للموظف بالإدارة الجبائية و درجة تكوينه تجعله عرضة للإغراءات الكثيرة المقدمة من طرف التجار ما يمس بكفاءتهم و نزاهتهم

✓ الرشوة : نعتقد أنها أكثر خطرا من نقص الكفاءة و هي عملية مرتكبة من طرف عمال الإدارة الجبائية، و الذين يقبلون الهدايا و الهبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة. هذا التسبب الموجود في الإدارة يعود إلى نقص المراقبة الحكومية للأجهزة التابعة لها، و كذا غياب أجهزة مختصة لمحاربة ظاهرة الرشوة و استغلال المناصب.

✓ ضعف الأجور و المرتبات لعمال الإدارة الضريبية : نتيجة لانخفاض مستويات الأجور بصفة عامة في الدول المتخلفة، الأمر الذي يحد من إمكانية تدعيم الإدارة الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات خبرة و كفاءة فنية عالية.¹

✓ النظام الجبائي نظام تصريحي : أي يعتمد أساسا على تصريحات المكلف لتحديد الوعاء و بالتالي حساب مبلغ الضريبة، فهذا يدفع بالمكلف و يشجعه على تقديم تصريحات كاذبة و في بعض الحالات عدم تقديمها تمام.²

ثالثا : الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي :

توجد عدة عوامل تؤثر على الغش و نطاقه و التي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الجبائي و مدى استقرار التشريع الجبائي و التي نجلها في العناصر التالية :

✓ ثقل عبء الجباية : و الذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة بحيث في حالة زيادة العبء الجبائي عن توقعات المكلفين و استعدادهم النفسي.

✓ تعقد النظام الجبائي : إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة و معقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها، تدفع المكلفين على الغش (فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة).

✓ ضعف العقاب المفروض على المتهرب : إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على من يلجأ إلى الغش في الضريبة يؤثر على المكلف بالضريبة بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر فإذا كانت قيمة

1- فريال بولعناصر، زعطوط مليكة، الغش الضريبي و دور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر،

الجزائر، 2002، ص 41-42

2- فريال بولعناصر، زعطوط مليكة. المرجع نفسه ص 42

ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهريبه من الضريبة ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك و يقلل منه، و إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر الغش الجبائي.¹

✓ استقرار التشريع الجبائي : تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الجبائي إلى غموض النظام الجبائي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي على عدم ثقة المكلف بالنظام الجبائي وبالتالي زيادة ميلهم إلى الغش الجبائي.

✓ ضعف الرقابة الجبائية: عندما يشعر المكلف بالضريبة بضعف الرقابة الجبائية أو عدم وجودها فإنه يزيد ميله للغش والتهرب الضريبي.²

الفرع الثاني: طرق الغش الضريبي.

يأخذ التهرب الجبائي عدة طرق و أساليب للإفلات من دفع الضريبة إما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية أو السعي إلى خلق أوضاع قانونية مخالفة لما هو معمول به في الواقع باستغلال المكلف للثغرات القانونية، فما هي الإجراءات و التقنيات التي يلجأ إليها الممول من أجل عدم دفع الضريبة و البحث في هذا المطلوب نقوم بالإجابة على السؤال السابق.

أولا - الطريقة المحاسبية:

يلزم القانون الجبائي الأفراد بموافاة مصلحة الضرائب بالتصريحات الخاصة، يشيرون فيها إلى جميع المبالغ التي حققه المشروع التجاري أو الصناعي خلال السنة المالية، و تدعم هذه التصريحات بالوثائق التي تثبت ذلك (الفواتير، السجلات المحاسبية...) و هذا في المواعيد المحددة. بما أن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، فالغش الجبائي يمكن أن يكون ذو طبيعة محاسبية فإذا كان التحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود المحاسبية مع المستندات التي تثبت ذلك، فإن المكلف يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية مع ما يقدمه من وثائق مضللة، و تعتبر هذه الطريقة صعبة الاكتشاف من طرف الإدارة الجبائية برغم السهولة التي يلقاها المكلف عند تنفيذها و لهذا النوع من الغش طريقتين و هما :

✓ الغش بزيادة و تضخيم التكاليف.

1- فريال بولعناصر، زعطوط مليكة، الغش الضريبي و دور الرقابة الجبائية في مكافحته، مرجع سابق ص : 41-42

2- مراد ناصر، الغش و التهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، 2004، مرجع سابق ص: 11-13.

✓ الغش بتخفيض الإيرادات.¹

الضريبة على الأرباح المحققة، فتعددت الطرق المستعملة في هذا المجال و سوف نتعرض إلى الأكثر استعمالا و المعروفة لدى المصالح الجبائية.

1 : الغش بزيادة التكاليف: بعد ما سمح المشرع الجزائري بخضم الأعباء التي يتحملها فعلا و ذلك لاستغلال مؤسسته شريطة أن تكون هذه التكاليف مرتبطة مباشرة بالاستغلال في حدود المعقول (الحدود التي وضعها القانون)، أصبح البعض من الممولين ينتهزون هذا الحق في إدخال مصاريف ليست لها علاقة بالنشاط الذي تقيمه المؤسسة أو المبالغة في تقديرها للتكاليف، و ذلك لتخفيض قدر الإمكان من الضريبة على الأرباح المحققة، فتعددت الطرق المستعملة في هذا المجال.²

2- الغش بتخفيض الإيرادات. إن عملية تخفيض النواتج - الإيرادات_ هو شكل كلاسيكي للغش الجبائي، حيث بمجرد عدم التسجيل الجزئي أو الكلي لبعض الإيرادات يعتبر ذلك غشا ضريبيا. و يتجسد في هذا عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة فالمحاسب مثلا عند استلامه لمبلغ مقابل أتعابه لا يقوم هذا الأخير بتسجيل المبلغ الكامل الذي تم استلامه من طرف الزبون في السجلات المحاسبية الخاصة به، و هذا بعد الاتفاق الودي الذي يبرمه مع الزبون و كذلك هو الحال بالنسبة للأعمال غير التجارية (المهن الحرة) التي يصرح فيها غالبا بالمداخيل أو الإيرادات المحققة فعلا كالمحامين الذين لا يصرحون بالعدد الحقيقي للملفات المدروسة أو بالنسبة للأطباء الذين يخفون العدد الحقيقي للمرضى المعالجين³، و على هذا الأساس فالمشرع حتى يدعم الرقابة على الأطباء فقد نصت الفقرة الثالثة من المادة **309**: "...يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب المباشرة على كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، بكشف فردي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، و الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب و المبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في الأوراق العلاج و كذلك مقدار المبلغ المرجعة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له....".

إلى جانب هذه الوسيلة هناك وسيلة أخرى يمكن أن تكون محل الغش من طرق المكلف، تتمثل في استبعاد بعض المبيعات، الشيء الذي يسمح بتخفيض قسم كبير من الربح الخاضع للضريبة و هي الوسيلة الأكثر استعمالا من طرف المكلفين و هذا بعدم التسجيل المحاسبي التام لبعض المبيعات. و هذا ما

1- فريال بولعناصر، زعطوط مليكة، مرجع سبق ذكره، ص18.

2- محمد فلاح، مرجع سبق ذكره، ص55.

3- فريال بولعناصر، زعطوط مليكة، نفس المرجع، ص50.

يسمى بالبيع بدون فاتورة أو القيام بعملية أخرى و هي عدم إجراء التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.

إن كل هذه التقنيات تسمح بإخفاء قسم كبير من رقم الأعمال.¹

ثانيا : -الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية و القانونية.

سنتناول أولا الغش الضريبي الذي يحدث عن طريق العمليات المادية لننتقل إلى الغش الجبائي الذي يحدث عن طريق العمليات القانونية.

1- : الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية:

يتمثل الإخفاء المادي في إخفاء المكلف لأملكه بصفة جزئية أو كلية حتى بعيدة عن كل اقتطاع ضريبي، ففي حالة الإخفاء الجزئي، يكون المكلف معروفا لدى الإدارة الجبائية. و لكنه يخفي جزءا من ممتلكاته أو مخزوناته أو عدم احترام المقاييس المتعارف عليها في الإنتاج، إما عند الإخفاء الكلي فان المكلف يكون غير معروف تماما لدى الإدارة الجبائية و يمارس نشاطه في السوق الموازية. لذلك يصعب على الإدارة تحديده و الوصول إليه.²

إذن ما نستنتجه من التعريف السابق للغش عن طريق العمليات المادية بأنه يتمثل في إخفاء جزء من البضائع، المواد أو الأرباح التي هي في الواقع تخضع للضريبة أو الإخفاء الكلي، بحيث أن العمل يكون في سرية من خلال الأسواق السوداء، حيث يتم فيها تبادل السلع و المواد بعيدا عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية و هذا ما يجعل صعوبات في إخضاع هذه العمليات للضريبة نظرا للتناقض الكبير الموجود في جهازها الرقابي.

كما قد يتجسد الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية في عدم احترام مقاييس الإنتاج الموضوعية و المسطرة من طرف القانون.³

2- : الغش عن طريق العمليات القانونية.

يظهر هذا النوع من الغش الجبائي بإيجاد المكلف لحالات قانونية تسمح له بالاستفادة من بعض المزايا و هي في الأساس ليس له الحق في الاستفادة منها، فالغش الجبائي عن طريق استعمال القانون

¹- فريال بولعناصر رغووط مليكة ر، مرجع سابق.ص 51.

²- فريال بولعناصر، رغووط مليكة، نفس المرجع، ص52.

³- نصيرة يحيوي مرجع سابق.ص57

يتمثل في خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على اثر عملية وهمية أو تكييف خاطئ لحالة ما.

تتمثل الحالة الأولى في الغش عن طريق عمليات وهمية من خلال لجوء المكلفين إلى أساليب معقدة و تركيبات قانونية دقيقة بهدف مطابقة الكتابات المحاسبية و كل الوثائق الثبوتية مع الفواتير و الإيصالات لعمليات وهمية تمكنهم التملص من دفع الضريبة، حيث أن التحقيق الجبائي يهدف إلى التأكد من أن كتابات الدفاتر المحاسبية مطابقة للتبريرات المقدمة عن طريق وثائق الإثبات، أما فيما يخص الحالة الثانية، فتتمثل في تطبيق خاطئ لبعض العمليات في محاولة تمرير نشاط ما خاضع للضريبة وراء نشاط آخر معفى من دفع الضريبة، أو يخضع للضريبة في إطار امتيازات تسمح له بدفع الضريبة و هذا بأقل من تلك الموجبة فعلا.

و من أمثلة ذلك قيام المكلف بالتخلص من حقوق التسجيل التي تمر بها مرحلة البيع و تصنيفها على شكل هبة بهدف التهرب مع دفع حقوق التسجيل المفروضة أو القيام بتوزيع أرباح الشركة على المساهمين في شكل رواتب و أجور بهدف تخفيض معدل الضريبة.¹

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي..

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف:

مالية و اقتصادية و اجتماعية، لذلك فإن الإخلال بالواجب الجبائي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام جبائي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، و عليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها

الفرع الأول: الآثار المالية.

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزء هام من الموارد المالية و يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على وجه أكمل، و بالتالي تصبح الدولة عاجزة على أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، و في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي و اللجوء إلى الاقتراض. إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقرار المالي و الاقتصادي للبلد المعني.²

1- مراد ناصر، مرجع سابق، ص 17

2- فريال بولعناصر، مرجع سابق، ص 54.

1- الآثار الاقتصادية:

يتفق جميع الاقتصاديين أن الخزينة العمومية عرفت نزيفا ماليا حادا و هذا نتيجة للغش و التهرب اللذان يؤثران و بشكل كبير من عمليات الإنتاج. و التجارة فالغش الجبائي يسمح للمكلف بان يقوم بتخفيض سعر التكلفة و بيع منتجاتها بسعر منخفض مقارنة بأسعار منافسيه في السوق أو حتى بأقل من سعر التكلفة و ذلك دون تأثير على إرباحهم، و كذا جلب الزبائن بمنح معدلات خصم اكبر من التي يمنحها منافسون آخرون أو زيادة كمية الإنتاج و التحسين من نوعيته، مقارنة بالمنتجين الآخرين الذين يقومون بدفع مستحققاتهم الجبائية الأمر الذي يؤدي إلى اشتداد التنافس في غياب الرقابة الصارمة.¹

وهذا ما خلق نوع من التشجيع، فالمؤسسات أو الأفراد الذين يلجؤون إلى الغش الجبائي يصبحون المثال الذي تقتاد به المؤسسات الأخرى، مما يؤخر تحقيق التنمية أو التقدم الاقتصادي من جهة و من جهة أخرى فان الغش الجبائي يعطي توجيها وهما للنشاط الاقتصادي عندما يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو كيفية التهرب من الضريبة، و بذلك فهم يوجهون مصالحهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية و ليس الاعتبارات الاقتصادية، كما قد يؤدي كذلك إلى ندرة رؤوس الأموال بحيث يقوم المكلف بإخفاء إرباحه لتجنب اجتماع اكتشاف الإدارة الجبائية لإفلاته من واجبه الضريبي، فيلجا إلى الاكتناز إما على شكل النقدي أو على شكل معادن نفيسة كالذهب... أو عن طريق فتح حسابات بنكية في الخارج أو استثمار هذه الأموال في البلدان أين تكون الاقتطاعات الجبائية فيها إما معدومة أو اقل مما عليه هنا.²

- الآثار الاجتماعية:

يؤدي الغش الجبائي إلى إضعاف روح التضامن بين الأفراد في المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الجبائي إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها، بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها، أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، و تؤدي كثرة الغش الجبائي للجوء للدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الجبائي.³

1- خضراوي الهادي. سعيداني محمد السعيد. مرجع سابق. ص.46.

2- خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، نفس المرجع ص 46.

3- مراد ناصر، مرجع سابق، ص 18.

خلاصة الفصل الأول :

بعد عرضنا المختصر للضريبة و أهميتها في كل الميادين و بعدما قمنا بتحليل ظاهرة الغش الضريبي ,فإن هذه الأخيرة تهدف للتخلص من أداء الواجب الضريبي، كما لاحظنا أن الظاهرة تحمل أضرار على الخزينة العمومية و هي تضر بالاقتصاد الوطني، المظهر للعجز الذي تحدثه من خلال التأثير على حصيلة الإيرادات من الضرائب، و لهذا السبب ينبغي الوقوف أمام الظاهرة و الحد منها وذلك بمحاربتها من أجل ضمان مدا خيل مستقرة لخزينة الدولة و كذا ضمان حياة أفضل لأفراد المجتمع و بالتالي هناك العديد من الوسائل و الإجراءات التي تتخذ في مكافحة هذا الداء .



الفصل الثاني:

الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجنائية

لقد أصبح النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي بمعنى أن المكلف بالضريبة هو الذي يصرح عن مستحقاته الجبائية اتجاه الإدارة الجبائية، لذا فإنه من المنطقي أن تكون هناك رقابة لتلك التصريحات حيث يتم الكشف عن الأخطاء الناتجة عن السهو، أو عدم المطابقة المحاسبية لمبلغ الضريبة، فإن اكتشاف أي ممارسة قد يلجأ إليها بعض المكلفين بالضريبة للتخلص من التزاماتهم اتجاه الخزينة العامة مما يسبب انتهاك واضح لحقوقها، لذلك منح المشرع الجزائري حقوق للإدارة الضريبية لتمارس الرقابة الجبائية الخارجية، و السهر على إضافة الشفافية على إجراءاتها لحماية حقوق المكلفين بالضريبة، إلا أنه قد تواجه الرقابة الجبائية عدد من العوامل التي تعرقل السيد الحسن لإجراءاتها من أجل تحصيل الضريبة، و عليه فإننا سنقوم في هذا الفصل بالتطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية كمبحث أول وقسمناه إلى مطلبين، الأول نتحدث فيه عن تعريف الرقابة الجبائية أما المطلب الثاني يتحدث عن أشكال الرقابة الجبائية و كذا تطرقنا إلى ذكر الوسائل الهيكلية و القانونية للرقابة الجبائية كمبحث ثاني و قسمناه إلى مطلبين الأول نسرده فيه الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية، أما عن المطلب الثاني فإننا نتطرق إلى الوسائل القانونية المخولة لمصالح الرقابة الجبائية.

المبحث الأول : مفهوم الرقابة الجبائية.

تعد الضريبة أداة هامة للدولة إذ تحقق من خلالها الأهداف المالية و الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و لكي تحافظ عليها من كل أنواع الانتهاكات مثل التهرب و الغش الضريبيين أعطى المشرع الجزائري للإدارة الضريبية آلية مهمة تستمد قوتها من التشريع الضريبي و المتمثلة في الرقابة الجبائية¹ لذا ارتأينا التفصيل في هذا المبحث بتطرقنا لمطلبين هما الأول : تعريف الرقابة الجبائية و المطلب الثاني نذكر فيه أشكال الرقابة الجبائية.

المطلب الأول : تعريف الرقابة الجبائية :

إن الرقابة الجبائية هي وسيلة للكشف عن المخالفات , فإنها تسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة و بذلك احترام قواعد المنافسة التي تعرقل دوما من طرف المتهربين، كما أنها أيضا فحص لتصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، و ذلك يقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.²

• الفرع الأول : المقصود بالرقابة الجبائية :

للرقابة الجبائية عدة مفاهيم تصب جلها في هدف واحد و هو التحصيل الضريبي، لذا سوف نقسمها إلى تعريف فقهي و تعريف تشريعي :

- التعريف الفقهي للرقابة الجبائية. عرفه العديد من الفقهاء و من بينهم:

- **التعريف الأول:** تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة و مصداقية المحاسبة من حيث الشكل و المضمون و من خلالها يقدم المحقق نوعية المحاسبة في المضمون لمؤسسة ما، و يتحقق من صحة و دقة العمليات و أرصدة الحسابات المعتمدة في الوثائق المحاسبية و كذا التأكد من وعاد مختلف الضرائب خلال سنوات التحقيق و إجراء التعديلات المصرح بها.³

1- منور أوسرير. أمجد حمو، مرجع سابق ص 201.

2- المجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية -تشخيص الرقابة الجبائية و سبل تفعيلها. -أ- إسماعيل صاري العدد 01.أفريل 2014 ص 210.

3- حداد زكريا -الرقابة الجبائية و مساهمتها في التحصيل الضريبي الجبائي مذكرة ماستر في العلوم التجارية جامعة أم البواقي

التعريف الثاني: هي مجموع العمليات التي تقوم الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبية من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التديسية التي ترمي إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة و تقويمها.¹

التعريف الثالث : هي فحص التصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي يحتويها ملفاتهم الجبائية.²

التعريف الرابع: هو تعريف (فابول) حيث انه قال: " هي التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة و القواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها".³

ويعرفها عبد العزيز بن بحتور علي "أنها النشاط الذي تقوم به الإدارة لمتابعة تنفيذ السياسات الموضوعة و تقويمها والعمل على إصلاح ما قد تغيرها من ضعف حتى يمكن تحقيق الأهداف المنشودة."

وقد عرفت المديرية العامة للضرائب على أنها الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات.

تعريف المشرع الجزائري: لم يعرف المشرع الجزائري الرقابة الجبائية بمفهومها النظري غير انه حدد لها ضوابط فنص عليها في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية بقوله:

"تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمسندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها , يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية للإدارة الجبائية بناءا على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي يتوفر عليها".⁴

1- منور اوسرير امجد حمومرجع سابق ص201

2- خليفة أسعيد، الرقابة الجبائية .مرجع سابق ص 56

3-د- منور اوسرير - د محمد حمو نفس المرجع ص201

4- المادة 81 ق إ ج المعدل و المتمم.

تبين بصورة موجزة كيفية العتاد بهذه المهمة في الفقرة الثانية من نفس المادة على انه: "تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها".¹

إذا الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين ومقارنة ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى كما يمكن أن نستخلص أن الأسباب الحقيقية للرقابة الجبائية تتمثل في سببين اثنين هما:

- متابعة التصريحات الجبائية.

- وسيلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.

للإدارة الجبائية صلاحية تطبيق الرقابة الجبائية بما خول لها القانون من صلاحيات في تنفيذ التشريع الجبائي من خلال فرض الضرائب وتحصيلها إلى ممارسة الرقابة عليها وذلك لتحقيق أهداف عديدة نذكر منها:

1- **الهدف القانوني:** يتمثل الهدف القانوني للرقابة الجبائية من خلال التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين، للقوانين والأنظمة. لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أي الخرافات أو مخالفات يمارسونها لتهرب من أداء مستحقاتهم الجبائية.²

2 **الهدف الإداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما لإدارة الضريبة من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها بالتالي تساهم بشكل حيوي كبير في زيادة فعالية الأداء، والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.²

1- خليفة السعيد مذكرة ماستر ص62

2- منور اوسريير محمد حمو مرجع سبق ذكره ص202

- تحديد الانحرافات ككشف الأخطاء وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها كتقييم الأثر المالي وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.¹

3- الهدف المالي والاقتصادي: تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكالها بغرض زيادات إيرادات الخزينة العمومية لزيادة الأموال التي تساعد على الإنفاق العام والزيادة في مستوى الرفاهية للمجتمع كما تهدف الرقابة أيضا إلى المحافظة على أموال الخزينة وضمان حقوقها وتعويد المكلفين بالضريبة بالتصريح الصحيح.²

كما تهدف أيضا إلى المحافظة على الأموال العامة من البلاء و السرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية.

(4) الهدف الاجتماعي: يتمثل في :

- منع و محاربة الانحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة و الإهمال أو تقصيره في أداء و تحمل واجباته اتجاه المجتمع.

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة و هذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.³

¹- ساعد نبيلة- الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي مذكر تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في المحاسبة و المالية سنة 2014/2015 جامعة بليدة ص6 و7.

²-د- منور أسيرير أمجد حمو المرجع السابق ص 202

³- بن عماري ميلود - الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الدولة أطروحة دكتوراه-كلية الحقوق -تلمسان 2017-2018

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

نظرا لتزايد الكم الهائل للتصريحات الجبائية من قبل المكلفين و التي تتطلب الرقابة مما يتطلب من الإدارة تنويع مخطط عملها و نشاطها و تأخذ في ذلك أشكالا لا بد من إتباعها في حدود ما هو مقرر في التشريعات المنظمة لها و تأخذ الرقابة الجبائية نوعين من الرقابة هما :

الرقابة الداخلية و الرقابة الخارجية.¹

حيث تطرقنا إلى فرعين هما الرقابة الداخلية كفرع أول و إلى الرقابة الخارجية كفرع ثاني.

• الفرع الأول : الرقابة الداخلية.

و هي رقابة يتم داخل المكاتب من طرف أعوان الإدارة الجبائية من خلال التصفح لمختلف الوثائق و هذا دور مفتشية الضرائب التي تقوم بهذا النوع من الرقابة و تأخذ الرقابة الداخلية بدورها صورتين فإما أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.²

إذا هي رقابة تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم دون النقل إلى أماكن مزاولة المكلفين لأنشطتهم و يتم بصفة مستمرة و دورية (عادة كل سنة) و تسمى أيضا الرقابة الشاملة

أولا : الرقابة الشكلية: le contrôle formel

تتم الرقابة الشكلية عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة و تنجز كل سنة و تعتبر لمرحلة تمهيدية و خطوة أولى.³

إذا كمرحلة أولى يقوم المراقب بفحص شكلية التصريح المقدم له من طرف المكلف بالضريبة لدى مكتبة و تعتبر مرحلة تحضيرية و يشمل مجموعة من التدخلات.

تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية المدية و الغير عمدية الظاهرة في التصريحات، و الملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين (مثل أخطاء الجمع و أخطاء التحويل.....إلى غير ذلك.)

1- خليفة أسعيد، الرقابة الجبائية مرجع سابق ص 64.

2- خليفة أسعيد، الرقابة الجبائية نفس المرجع ص 65

3- بن عماري ميلود - الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الدولة مرجع سابق ص 171

من دون القيام بالمقارنة بين المعلومات الموجودة لدى الإدارة المعروفة باسم bulletins de recoupement

و هي عبارة عن كشوف تتضمن مبالغ مقبوضة أو شراء , و الذي يتم مراقبتها مع التصريحات المودعة و إذا كانت غير مصرح بها يتم استرجاع الحقوق و الضرائب التي يترتب عليها مع تطبيق الغرامات و الزيادات المقررة قانونيا.¹

- كذلك يهدف إلى التأكد من هوية المكلف بالضريبة و عنوانه و رقم التعريف الجبائي . NIF
- تحاول في هذه المرحلة إدارة الضرائب من كشف المعلومات و العناصر المهمة و استدعاء المكلف بالضريبة للحضور و ملء و تصحيح جميع هذه الإغفالات حتى يكون الملف مقبولا شكلا²
و يجدر التنويه إلى أن هذا النوع من الرقابة لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل يهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات و تعتبر مرحلة سابقة للرقابة التي تليها و التي تكون الرقابة على الوثائق

إذا الرقابة الشكلية الغرض منها هو ضمان أن التصريحات المقدمة تمت بطريقة صحيحة من الناحية لشكلية دون التعمق فيها بإجراء مقارنة بما يحتويه من معلومات و تلك التي يتوفر لدى الإدارة الجبائية مما سبق نستخلص خاصيتين له الرقابة، فهي تعتبر عملية رقابية للتصريحات و كذلك تهدف إلى مراقبة شكل التصريحات فقط دون التأكد من صحة هذه الأخيرة³

• ثانيا : الرقابة على الوثائق : le contrôle sur pièces

• هي عكس الرقابة الشكلية التي تعتبر تمهيدية للرقابة على الوثائق حيث تتميز بالفحص الدقيق للتصريحات المقدمة و يكون على محمل التصريحات المهنية، حيث تتطلب إحضار الوثائق و السجلات المحاسبية و تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به و مجموع المعلومات و الوثائق التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات و المتعلقة بالمعاملات و الصفقات التي أبرمت بينها و بين المكلف بالضريبة⁴

¹- بن عمارة ميلود الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الدولة -مرجع سابق ص 172

²-خليفة أوسعيد- الرقابة الجبائية مرجع سابق ص 64

³- بن عمارة ميلود الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الدولة نفس المرجع و نفس الصفحة

⁴- خليفة أوسعيد- الرقابة الجبائية نفس المرجع ص 64

ففي هذا النوع من الرقابة الجبائية يحق للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات و المستندات المستعملة لغرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إشارة، و بالمقابل يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية الدفاتر و الوثائق المحاسبية الضرورية¹ و يتعين على العون المكلف (المفتش) الذي يفترض أن تكون له دراية بالمعلومات المحاسبية لفحص هذه التصريحات و مقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب تهدف الرقابة على الوثائق إلى معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة و بالتالي معرفة وضعية الجبائية.

وعليه تقديم الشروح حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات و بين ما تحصلت عليه الإدارة من خلال ممارسة حقها في الاتصال²، كما يجب عليه تقديم الدليل المقنع على مدى تطابق تصريحاته بالأرقام الموجودة في حوزة المحقق.

و في حالة النقص أو الغموض هنا يستطيع المحقق أن يطلب بعض المعلومات و التوضيحات من طرف المكلف.

أ - طلب المعلومات : بموجب المهام و الامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي³ للمحقق يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول نقاط و أمور احتوتها التصريحات المقدمة و قد يتخذ هذا الطلب الصيغة اللغوية أو الكتابية و مثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين.

و في حالة عدم رد المكلف لا يطبق عليها عقوبات بل يرسل له طلب كتابي آخر⁴

¹- المادة 18-ق إ-ج ف/2 المعدل و المتمم

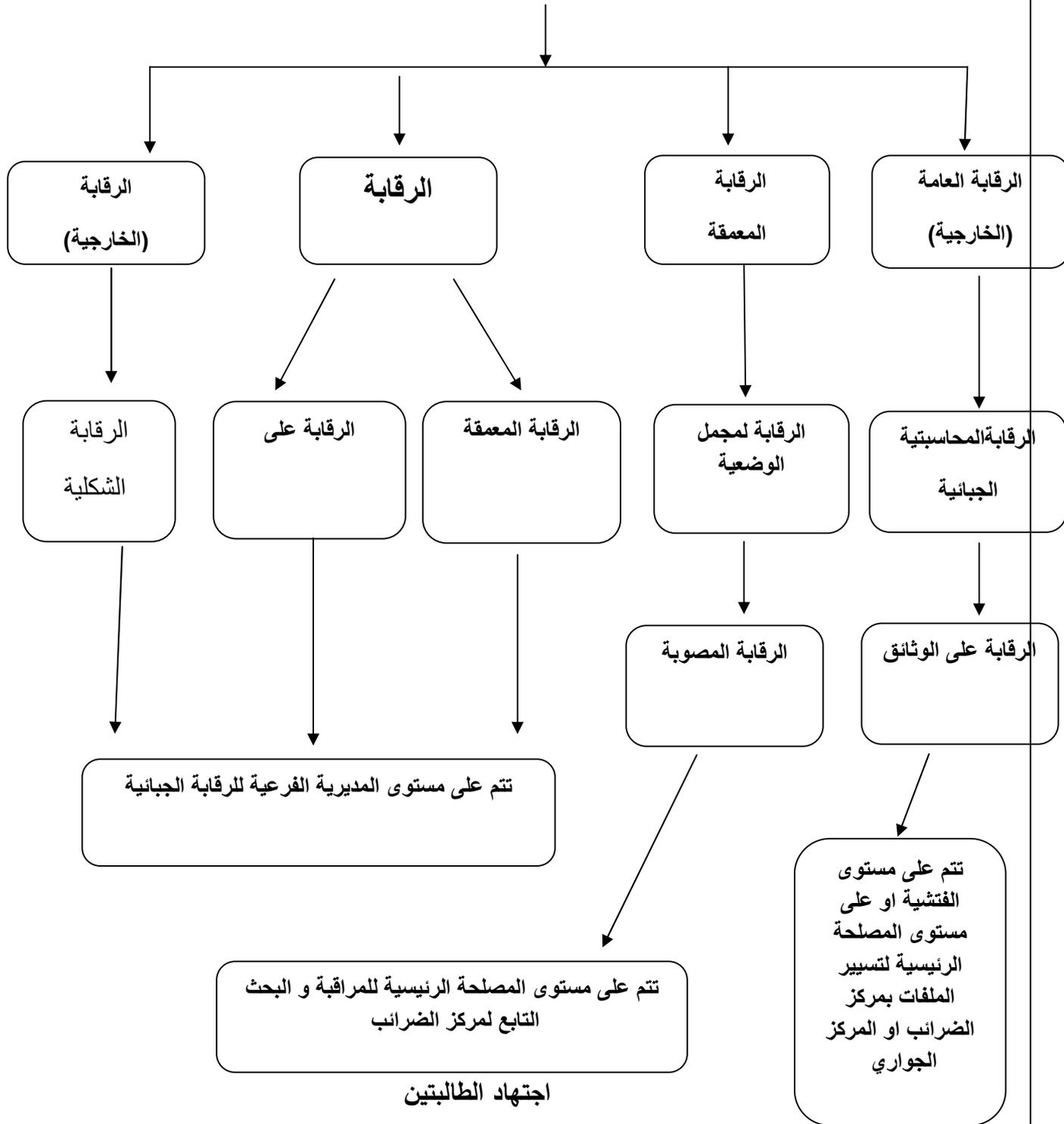
²- مجلة أوراق اقتصادية -الرقابة الجبائية أسيا قاسمي ص 159

³- المادة 45 من ق.إ.ج " يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح

الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه "

⁴- منور اوسرير مرجع سابق ص 204.

أشكال الرقابة الجنائية



المصدر: دليل الرقابة على الوثائق، مديرية الأبحاث و المراجعات - إرسالية المديرية العامة للضرائب

الجزائر سنة 2019

ب: طلب التبريرات و التوضيحات.

في حالة رفض المكلف بالضريبة على الطلب الشفوي أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض الإجابة على بعض النقاط المطلوبة توضيحها يتعين على المحقق أن يعد طلبا كتابيا و يجب أن يحتوي هذا الأخير على النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات و التوضيحات لأن المكلف بالضريبة مطالب بتقديم شروح للإدارة الجبائية في حالة عم التناسق بين ما هو موجود في التصريحات و ما هو في حوزة الإدارة الضريبية من معلومات تحصلت عليها, كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة و دقيقة.. و طلب التوضيحات و التبريرات من طرف المكلف بالضريبة لا يجب أن يتعدى مدة 30 يوم للرد¹ و قد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق و هنا يلجأ إلى الرقابة الخارجية و من هذا نستخلص أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو بالدرجة الأولى اكتشاف المكلفين بالضريبة الغير أمناء و منه:

- تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات.

- عملية تمهيد تسمح للمراقب للجوء إلى رقابة معمقة في مقر المكلفين (اختيار الملفات موضوع الرقابة).

الفرع الثاني: الرقابة الخارجية أو ما يسمى بالرقابة المعمقة. *contrôle approfondi*

هذا النوع من الرقابة يخص مجمل الوضعية الجبائية و المالية للمكلف بالإضافة إلى الوضعية المادية، حيث يقوم المراقب الجبائي في التدقيق و المراقبة في كل المعطيات و المعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة و خاصة في الوثائق المحاسبية و المستندات التي تعني فترة النشاط المعنية بالرقابة و قد عرفها دانيال ريشتر و هو أستاذ و باحث في المادة الجبائية " أنها مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو شخص معين و مقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة سلامة و دقة التصريحات المكتبية و عند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة³

¹- المادة 19 من ق-إ-ج المعدل و المتمم.

²- المادة 37 من ق المالية لسنة 2009

³- بن عماري ميلود - الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الدولة أطروحة دكتراه-مرجع سابق ص177

إذا بخلاف الرقابة على الوثائق تتمثل الرقابة الخارجية و تسمى أيضا الرقابة في عين المكان، في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة لنشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية، و كذا جميع الوثائق الملحقة و تبريرها اللازم في محاولة الكشف عن احتمالات التهرب و هذا بهدف مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع.¹ وتنقسم الرقابة المعمقة إلى ثلاثة أنواع:

1- الرقابة المحاسبية أو الفحص المحاسبي (التحقيق في المحاسبة): la vérification de comptabilité

ويقصد بها مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة و يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، و لا يمكن إجراء التحقيقات المحاسبية إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.²

إن الهدف الأساسي من وراء التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء والإعفاءات الموجودة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق إلى غاية تتبع النتائج للمكلف بالضريبة.³

2- الرقابة المعمقة أو الفحص المعمق (التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة): VASFE

تعتبر الرقابة المعمقة امتداد للرقابة المحاسبية تركز على المعلومات المتوصل إليها في هذه الأخيرة و تواصل التحقيق على أساسها حيث يتم في هذه المرحلة دراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة ومقارنتها مع العناصر الخارجية لكل مكلف وبالتالي يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة

1- منور أوسيرير مرجع سابق ص 205.

2- المادة 20 الفقرة 1، من قانون الإجراءات الجبائية. 2022 ص 14 المعدل و المتمم.

3- حداد زكرياء مرجع سابق ص 14

على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا ، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.¹

وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من انسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة أو الحالة المالية ، والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.²

-التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

أعطى المشرع الجزائري للإدارة الضريبية بشروع أعوانها في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين سواء توفر لديهم موطن جبائي أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي، ومن خلال هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة من جهة أخرى، ويمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا أو وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة³

-يخضع التدقيق المصوب لنفس قواعد التدقيق العام باستثناء بعض النصوص.

-يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم تقديم الوثائق المحاسبية و التوضيحية وكذا الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب المتعلقة بالتحقيق.

-لا يمكن الشروع في اجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة مسبقا وذلك بمراسلته أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف المعني مقابل اجل أدنى للتخصير مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ الاستلام.

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

¹- المادة 21، الفقرة 1، قانون الإجراءات الجبائية 2022، ص 14.

²- نفس المادة السابقة، من قانون الإجراءات الجبائية 2022، ص 14.

³- ا اسيا قاسمي فهيمة حداد لرقابة الجبائية في الجزائر-مرجع سابق ص53

- إن ممارسة التدقيق المصوب لا يمنع الإدارة من القيام بالتدقيق المعمق لاحقاً ولكن يجب الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتم عند التدقيق المصوب¹

المبحث الثاني: الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجنائية :

تعتمد عملية الرقابة الجنائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونياً للقيام بذلك حتى يمارس بطريقة منظمة وجيدة وتعزيزاً لذلك فقد خول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية²

لهذا تطرقنا في هذا المبحث لمطلبين اثنين هما، المطلب الأول حول الوسائل الهيكلية للرقابة الجنائية حيث قسمناه إلى فرعين الأول يتحدث عن الأجهزة العامة للرقابة الجنائية أما الفرع الثاني فيتحدث عن الأجهزة المستخدمة عن الرقابة الجنائية وتطرقنا في المطلب الثاني إلى الوسائل القانونية المخولة لمصالح الرقابة الجنائية فكان الفرع الأول في هذا المطلب يتحدث عن الحقوق الممنوحة للأعوان الضريبيين أما الفرع الثاني فهو التزامات المكلفين بالضريبة والفرع الثالث كان عن ضمانات المكلفين بالضريبة.

المطلب الأول: الوسائل الهيكلية للرقابة الجنائية:

يعتمد تنفيذ برامج التحقيق الجنائي على وجود أجهزة هيكلية وميدانية تعني بالقيام بمهام المراقبة والمراجعة الجنائية فهناك أجهزة عامة وأجهزة مستحدثة للرقابة الجنائية.³

الفرع الأول: الأجهزة العامة للرقابة الجنائية: و تنقسم إلى:

أولاً: مديرية الأبحاث والمراجعات.

تتكون من مجموعة من عدة نيابات مديرية وهي :

- نيابة مديرية الإجراءات الجنائية.

¹- حداد زكرياء - مرجع سابق 15

²- منور اوسرير - محمد محمو مرجع سابق ص 206.

³- قانون الإجراءات الجنائية الأحكام الجنائية المختلفة الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في تاريخ 3 محرم الموافق ل 31 ديسمبر 2008 المادة 45

-نيابة مديرية البرمجة.

-نيابة مديرية الرقابة الجبائية.

-نيابة التحقيقات والبحث عن المعلومات.

وتقوم هذه المديریات بـ:

-التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من اجل تجميع، استغلال الاحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية:

-البرمجة والتحقيق على مستوى الوطني فيما يخص التحقيقات الجبائية

-التوجيه التعاون وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية الجهوية ومحليا.¹

وقد أنشأت مديرية البحث والمراجعات (DRV) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركز بوزارة المالية وقد جاءت هذه المديرية لتحسين وتطوير باقي المديریات الجبائية على المستوى الولائي والتي هي تحت سيطرتها وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998.

وتعني مديرية الأبحاث والمراجعات بممارسة المهام التالية:²

-الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب مما يساعد على معرفة الملفات ذات الأولوية والأهمية من اجل دراستها.

-جعل الرقابة أكثر شفافية حماية لمصالح الخزينة العمومية وحقوق،

إجراء سلسلة من العمليات من أجل تحسين نوعية مردودية الجبائية العامة،

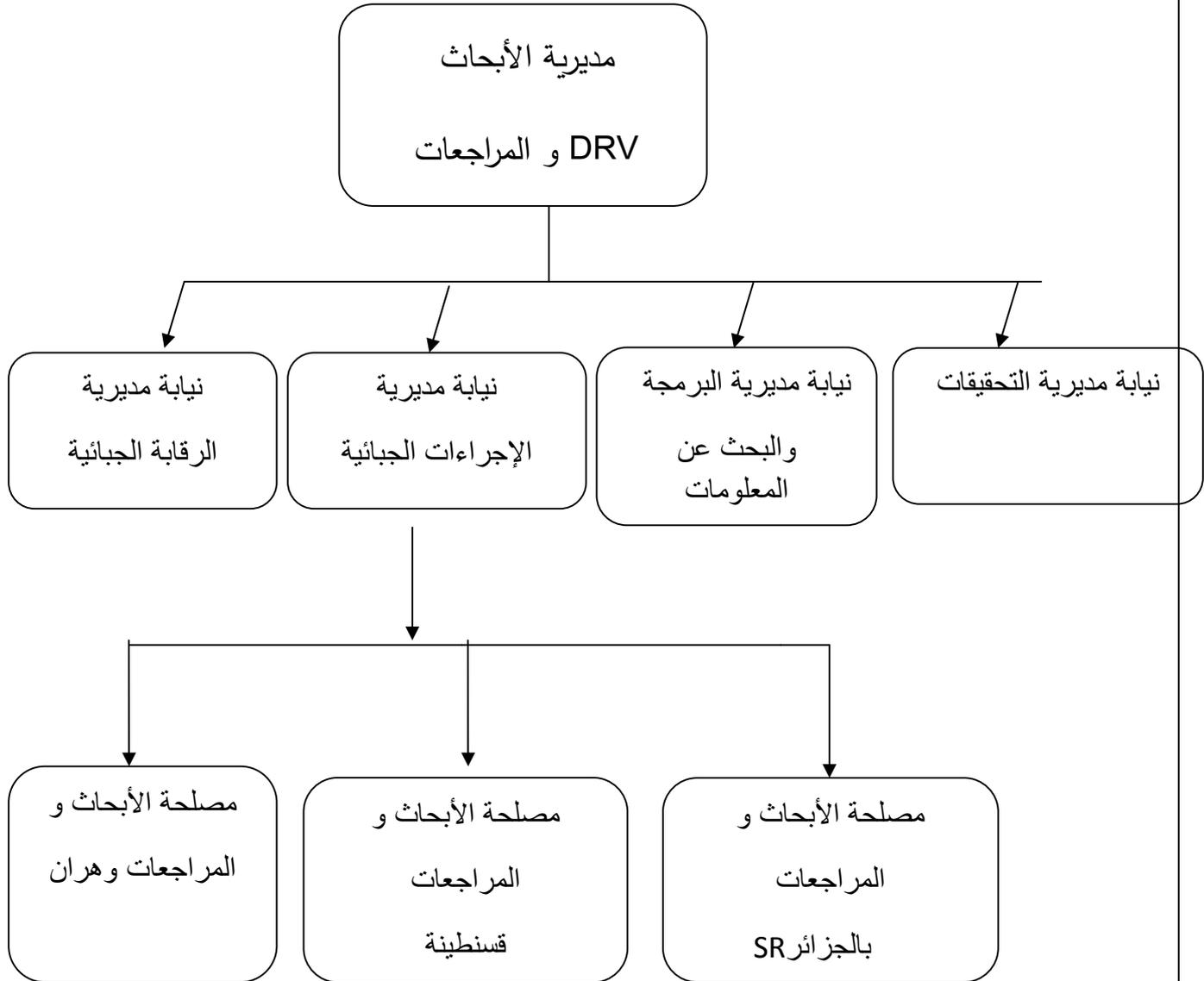
- تقليص حجم المنازعات الجبائية نظرا لخطورتها،

1- منور اوسرير محمد حمو مرجع سابق ص 207.

2- حداد زكرياء -مرجع سابق 15

- أما الهدف الأساسي لهذه المديرية هو مكافحة التهرب الضريبي و لذلك فإنها تبنت إستراتيجية محكمة من أجل بلوغ هذا الهدف و تتمثل أساسا في تحقيق كل ما سبق ذكره.¹

الشكل رقم 1 : الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات



المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59 المؤرخ في 24/09/2006، الجزائر،

ص6

¹- قانون الإجراءات الجنائية الأحكام الجنائية المختلفة. مرجع سابق.ص

ثانيا : المديرية الفرعية للرقابة الجنائية:SD-OF

حيث تقوم هذه المديرية بالبحث و الكشف عن المادة الخاضعة للضريبة، و السهر على تنظيم العمل و تقديم بيئة العامة.¹

و بموجب المرسوم التنفيذي 60/91 الصادر بتاريخ 23 فيفري 1991 فإنه قد تم إنشاء تسع مديريات جهوية تتوزع كالتالي : الجزائر، البلدية، وهران، سطيف، قسنطينة، عنابة، ورقلة، بشار و قد خصص لكل مديرية ثلاث مديريات فرعية هي:²

- المديرية الفرعية للوسائل.
 - المديرية الفرعية للعمليات الجنائية و التحصيل.
 - المديرية الفرعية للمنازعات.
 - المديرية الفرعية للرقابة الجنائية.
 - المديرية الفرعية للعمليات الجنائية.
- وتتولى هذه المديرية القيام بالمهام التالية:³

- البرمجة و التحقيق و التحري على الممارسات الواقعة في الإقليم الولائي و القيام بالأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجنائي.
- تحديث تقنيات الرقابة الجنائية و القيام بكل الأعمال و الأبحاث التي تعود بالفائدة على عملية الرقابة.
- القيام بعملية التحصيل الضريبي و كذا السهر على تزويد الإدارة بتقارير موضوعية عن التحقيق.
- تحليل نتائج التحقيقات و العمل على التنسيق مع مصلحة التحقيقات على المستوى الوطني.
- التوصل إلى دوافع التهرب و الغش الضريبيين و اقتراح حلول جذرية لهاتين الظاهرتين.
- إن المديرية الفرعية للرقابة الجنائية تندرج تحت سلطتها ثلاث مصالح التي تختص بتسطير و تنفيذ برامج التحقيق الجنائي.و تتمثل في:

أ.مكتب البحث عن المعلومات الجنائية :و الذي يعني بالقيام بالمهام التالية :

- 1-منور أوسرير-محمد حمو -مرجع سابق ص207.
- 2-حدادزكرياء، الرقابة الجنائية و مساهمتها في التحصيل -مرجع سابق ص27.
- 3-منور أوسرير، نفس المرجع ص 207 و 208.

- إعداد بطاقة خاصة بكل المصالح التي من شأنها أن توفر المعلومات التي تقيّد الإدارة الجبائية في تأسيس وعاء الضريبة و تحصيلها.
- برمجة التدخلات المباشرة المخولة لهذا المكتب و التي تقوم بها فرق البحث و جمع المعلومات و إرسالها إلى المكتب المكلف بمقارنتها.
- برمجة التدخلات المحلية التي تختص بها فرق البحث المختلفة فيما يخص المادة الجبائية، و السهر على إجرائها في الأجل المحددة.
- تقييم أنشطة المكتب و المفتشيات و تقديم الاقتراحات قصد تحسين عملية البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها و توزيعها.
- تنظيم استغلال الوثائق بطريقة تعمل على تعجيل الاستفادة من المعلومات التي تتضمنها.
- تقديم كل الاقتراحات قصد تحسين حفظ المعلومات و استغلالها و مراقبة استعمالها.¹
- ج. مكتب التحقيقات و المراقبة: مهمتها إنشاء و تسيير البطاقات للمؤسسات و الأشخاص الطبيعيين الذين يمكن أن يكونوا محل تحقيق أو رقابة عميقة لوضعيتهم الجبائية و كذلك عن طريق قيامه بالعمليات الآتية :
- متابعة و مراقبة أعمال الفرق المكلفة بالتحقيق و السهر أثناء التدخلات على احترام التشريع الجبائي المعمول به،
- السعي إلى حماية حقوق المكلفين بالضريبة الخاضعين للمراجعة و المحافظة على مصالح الخزينة،
- السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة عن المراجعة و إرسال تقاريرها بصفة منتظمة إلى الإدارة المركزية.²

الفرع الثاني : الهيئات المستحدثة للرقابة الجبائية :

تعزيزا لهياكل الرقابة الجبائية و من أجل تحسين فعاليتها و في إطار مكافحة التهرب الضريبي، قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء هياكل جديدة إبتداءا من سنة 2002 و المتمثلة في :

¹- حداد زكرياء- الرقابة الجبائية و مساهمتها في التحصيل -مرجع سابق ص24.

²- منور أوسرير- مرجع سابق ص 208.

- مديريات المؤسسات الكبرى (DGE)،
 - مراكز الضرائب CDI،
 - المراكز الجوية للضرائب. CPI.
- فسوف نتطرق لكل هذه الأجهزة بقليل من التفصيل.

أولا : مديرية كبريات المؤسسات DGE

أ - تعريف بها.

تم إنشاء هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي 303/05 المؤرخ في 2005/09/28، و المتمم بالمرسوم التنفيذي 494/05 المؤرخ في 2005/12/26، فهي تعتبر من بين الهياكل المستجدة ذلك تدعيما للجهاز السابق، لمكافحة الغش و التهرب الضريبي، تتمتع بصلاحيات على المستوى الوطني و تكلف بتسيير مهام الوعاء و التحصيل و الرقابة و المنازعات، فهي بذلك تتكون من 5 مديريات فرعية.

ب- مهام كبريات المؤسسات

• في مجال الوعاء :

- تراقب الملفات حسب كل وثيقة،
- متابعة الملفات الجبائية المتواجدة تحت سلطتها.
- إصدار الجداول و قوائم التحصيل و شهادات الإلغاء أو التخفيض و سند عمليات التحصيل و الطابع و تعاينها و تصادق عليها.

***في المجال التحصيل:**

-التكفل بالجداول والسندات والإرادات وتحصيل الضرائب والرسوم.

-التمويل ومسك محاسبتها.¹

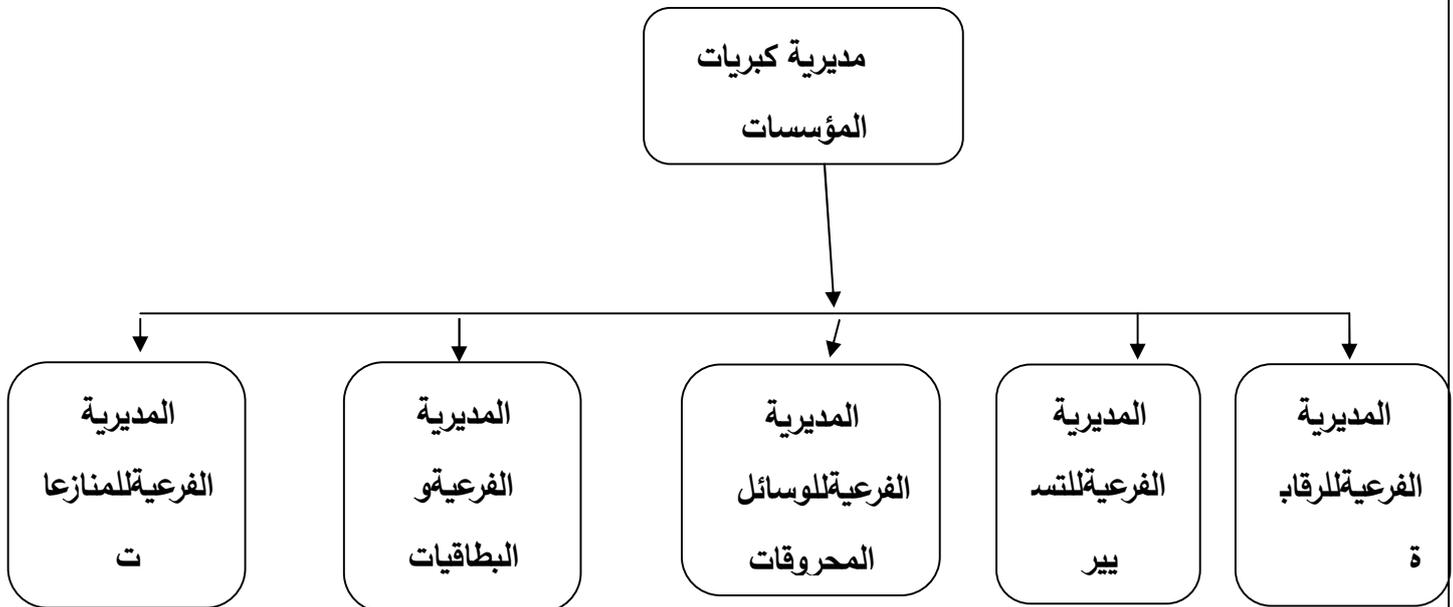
***في مجال المراقبة:**

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتشغيلها وتراقب التصريحات.

¹- المرسوم التنفيذي رقم 06-237، مرجع سابق، المادة 20 منه.

- تعد وتتجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضرائب وتعميم نتائجها.
- في مجال المنازعات:
- تدرس التظلمات وتعالجها.
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.
- تعالج طلبات التخفيض الإداري.¹
- ج-الهيكل العام لمديرية كبريات المؤسسات

الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبرياء المؤسسات²



المصدر : حداد زكرياء مرجع سابق ص 42

¹- ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص 26.

²- حداد زكرياء- مرجع سابق ص 42.

ثانيا : مراكز الضرائب CDI

أ- التعريف

تعتبر مراكز الضرائب من بين الهياكل الحديثة في الإدارة الجنائية، و التي تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي 06-327 غير أنه يقتصر وجودها على بعض المناطق فقط فلم يتم بعد إطلاقها على كامل التراب الوطني و في انتظار القيام بإدماجها بصفة كلية في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية²، تتكفل بمهامها بصفة انتقالية كل من المفتشيات و القبضات.¹

بالإضافة إلى ذلك فهي تعتبر من بين المصالح التنفيذية على المستوى المحلي، و تربط بصفة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب بحيث لديها علاقة بالمراكز الإحصائية و برمجة المراقبة الجنائية والأعمال التنزعية التي يتجاوز سلطة رئيسها⁴، لذلك تتكفل بمراقبة الأشخاص التابعين لمجال اختصاصها و الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي، كما تختص هذه المراكز كذلك بتحديد الوعاء و التحصيل، بالإضافة إلى ذلك فإنها تتولى القيام بمهمة الرقابة الجنائية و المنازعات و الضرائب و الرسوم التي على هؤلاء الأشخاص.²

ب- مهام مراكز الضرائب

تتخصر المهام الخاصة بها في النقاط التالية :

- السير و التكفل الحسن بملفات المكلفين و مراقبتها باستمرار للتخفيض من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي،
- تبحث عن المعلومات الجنائية و تحملها و تشغيلها و تراقب التصريحات،
- دراسة الشكاوي و تسوية النزاعات الجنائية.³

ج- الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

الشكل رقم (5) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

1- المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06.327، مرجع سابق.

2- لكل كمال و لكل اسماعيل مرجع سابق ص 43

3- حداد زكرياء- مرجع سابق ص 33.

ثالثا: المراكز الجوارية للضرائب.

أ- التعريف

من المصالح المستخدمة بالنظام الجبائي الجزائري، المراكز الجوارية للضرائب و هي بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر.

فهي تتابع ملفات المكلفين الغير التابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، و الخاضعين للضريبة الجزائرية بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجباية العقارية، المعادن النفيسة، الكحول، التبغ، و كذا الجباية و المحلية الفلاحية.¹

ب - مهام المراكز الجوارية للضرائب.

- تمسك و تسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها المحلي.
- تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها و تشغلها.
- تراقب التصريحات و تنظم التدخلات.
- تدرس الشكاوي و تعالجها.²

المطلب الثاني : الوسائل القانونية المحققة لمصالح الرقابة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية التي تحمي التصرفات التي يمارسها أعوان الرقابة من خلال تأدية واجباتهم، لذا منح المشرع الجزائري عدة حقوق و صلاحيات للإدارة أثناء أدائها لمهمتها الرقابية فألزم عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة و التي تتمثل في مجموعة من الحقوق المخولة من طرف القانون و ضمانات لحماية المكلف من تعسف الإدارة و يتمثل فيما يلي:³

الفرع الأول - الحقوق الممنوحة لأعوان الضريبيين :

يستند الأعوان المدققين إلى جملة من الحقوق المخولة لهم طبقا للقانون تتمثل أساسا فيما يلي:
أولاً: حق الاطلاع: هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي للأعوان الإدارة الجبائية فبواسطتها يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف الذي هو بصدد التحقيق معه بغية الحصول على اكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق.

¹- لكل كمال و لكل إسماعيل، مرجع سابق ص44

²- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - المديرية الولائية للضرائب لولاية عين الدفلى 2016.

³- منور أوسريير - حمود - مرجع سابق ص209.

وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 85 من قانون الإجراءات الجنائية يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجنائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات، ومنه يمكن لهؤلاء الأعوان أينما أرسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن ان تفيدهم وتساعدهم على استقاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهمتهم ويمكن أن يمارس حق الاطلاع على عدة أنواع من الأجهزة الإدارية، حيث نميز بين حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية وحق الاطلاع لدى المؤسسات العمومية أو الخاصة وحق الاطلاع لدى الهيئات المالية.¹

1- حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية: المادة 46 ق إ المعدل و المتمم ص 24.

إن إدارات الدولة الوليات والبلديات والمؤسسات الخاصة والأجهزة الخاضعة لمراقبة الدولة أو أي من الجماعات المحلية، ملزمة بتقديم كل المستندات الموجودة بحوزتها للمصالح الجنائية إذا ما طلبت هذه الأخيرة ذلك دون الاحتجاج بالسر المهني باستثناء بعض المعلومات الخصوصية ذات الطابع الاقتصادي او المالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الاحصائية والتي لا يمكن استخدامها لأغراض المراقبة.²

2- حق الاطلاع لدى المؤسس الخاصة: المادة 62 ق ا ج ص 27

يلزم جميع الأشخاص والشركات التي تقوم بعمليات الوساطة من اجل البيع او الشراء وكذا أولئك الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو مهنة مرتبطة بها أيا كان عرضها ان تقوم بتقديم عند الطلب من أعوان الإدارة الجنائية كل الدفاتر والوثائق التي نص عليها القانون التجاري وكذا جميع الملحقات

وبمقتضى المادة 93 من قانون الإجراءات الجنائية فإنه يتعين على جميع التجار و الشركات أيا كان عرضها أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الدفاتر التي نص على مسها القانون التجاري و كذا جميع الدفاتر

و الوثائق الملحقة و المستندات الإيرادات و النفقات³

3 - حق الإطلاع لدى الهيئات المالية

1- المادة 46، قانون الإجراءات الجنائية 2017 المعدل و المتمم، مرجع سابق، ص 23.

2- منور أوسرير، محمد حمو، مرجع سابق، ص 209.

3- المادة 46، قانون الإجراءات الجنائية 2017، مرجع سابق، ص 23.

خول المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية الحق في الإطلاع لدى مختلف الهيئات المالية من بنوك و مؤسسات التأمين من خلال نص المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " أن البنوك و الهيئات المالية ملزمة بإطلاع الأعوان المحققين أثناء أدائهم لمهامهم على كل الدفاتر و الوثائق الملحقة و مستندات الإيرادات و النفقات ."

كما يجب على المؤسسات البنكية التي تصدر صكوكا بنكية لفائدة الغير و لحساب أشخاص غير مواطنين في مقراتها أو و كالاتها أن ترسل كشفا شهريا عن سندات الدفع إلى مديرية الضرائب بالولاية التي تتبع دائرة اختصاصه الإقليمي و لا يجوز الاعتراض على ذلك بحجة عدم كشف السر المهني.¹

4 - حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة.

يمارس حق الإطلاع لغرض الحصول على معلومات تكمل المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة الجبائية و التأكد من مدى صحة و صدق المعلومات المصرح بها من طرف المكلف المعني بالرقابة، و لذا فقد فرض المشرع عقوبة على رفض الإطلاع من خلال نص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية " يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 دج إلى 50000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها و التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها ".²

ثانيا: الحق في المعاينة

تنص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية على " لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه الأخير ".³

يجب ان يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا و أن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الغدارة بحيث تبرز لها المعاينة و تبين على وجه الخصوص ما يأتي :

- تعريف الشخص الطبيعي او المعنوي بالمعاينة.
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.
- العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي و رقبته.³

¹- منور أوسرير-محمد حمود -مرجع سابق ص210.

²- المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.مرجع سبق ذكره.ص27

³- المادة 312 الفقرة 1 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة.

3 - حق استدراك الأخطاء

تنص المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم على " يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب و الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، و ذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأول "

4 - حق الرقابة و التحقيق

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة و صدق المعلومات المقدمة في تصريحات المكلفين بالضريبة و يتم ذلك من خلال ما يلي :

• طلب المعلومات حول أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبية من خلال توجيه استبيان في شكل مجموعة من الأسئلة إلى المكلف، و في حالة عدم الرد يمكن للإدارة الجبائية تعميق البحث و طلب التوضيحات.

• طلب التوضيحات حول نقطة معينة من التصريح العام عند الشك في عدم تجانس التصريحات لسنة معينة و السنوات السابقة لها.

كما خول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حقوقا تمكنها من ممارسة عملية الرقابة الجبائية، و عدم إتباع هذه الإجراءات يؤدي إلى بطلان إجراءات و نتائج هذه العملية.¹

الفرع الثاني : التزامات المكلف بالضريبة.

لقد حدد المشرع الجبائي حقوق وواجبات لطرفي العلاقة الضريبية حين تمارس عملية الرقابة الجبائية في إطار الامتياز الذي منح للخرينة العمومية و في إطار المقابل الذي منحه الدستور للمكلف بالضريبة و لسير الحسن لعملية الرقابة

و لتفادي العقوبات، يلتزم المكلفين بالضريبة بواجباتهم الجبائية سواء ذات الطابع المحاسبي أو الجبائي.²

- التزامات ذات طابع محاسبي (أو تجاري):

حدد القانون التجاري هذه الالتزامات في العناصر التالية :

- دفتر اليومية.

- دفتر الجرد.

¹- المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية ص17.

²- المادة 327 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة.مرجع سبق ذكره.ص150.

- حفظ الدفاتر المحاسبية و سندات المراسلة.¹

أولاً : دفتر اليومية.

ألزم القانون التجاري في مادته 09 المكلف بالضريبة مسك دفتر اليومية بقولها : " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يعد فيه يوماً بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر. و كل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوم بيوم² هذا الدفتر هو أكثر المستندات شيوعاً في الحياة الاقتصادية و التجارية تدون فيه العمليات التجارية اليومية و ينقسم إلى خمسة أقسام : يومية عامة -يومية مدفوعات -يومية المشتريات -يومية المبيعات -يومية التسويات.²

يحتوي هذا الدفتر على العمليات المادية التي يقوم بها المكلف في إطار نشاطه و المسجلة بتواريخ متتابعة يوماً بعد يوم مع إجمالي نتائج العمليات شهرياً على الأقل، و يستوجب قيد كل هته العمليات معززة بالوثائق الثبوتية كملحق لها و قد نظمها المشرع الجزائري و اشترط لصحته أن يكون موقع و مرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة التي يزاول في دائرتها المكلف نشاطه، أما بخصوص المكلفين الذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مركز الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم.

إن أهمية هذا الدفتر بما كان يقدم عند الطلب و قد يكون غيابه سبباً كافياً لإلغاء المحاسبة، فيجب أن تمسك المحاسبة طبقاً للقانون و الأنظمة المعمول بها³

ثانياً : دفتر الجرد.

هو الدفتر الثاني الذي نظمها المشرع التجاري في المادة 10 ق.ت.ج وحث على إلزامية مسكه : فهو يقيد فيه تفاصيل البضاعة الموجودة عند التاجر عند حلول تاريخ 12/31 من كل سنة أي بيان إجمالي عنها إذا كانت تفصيلاتها في ملاحق مستقلة عنها، و في هذه الحالة تكون الملاحق جزءاً متمماً لدفتر الجرد الأصلي.

و الجرد معناه : عملية تدقيق لما تملكه المؤسسة (الأصول) و كل ما تلزم به اتجاه الغير (الخصوم) فهو عملية محاسبية تتم في نهاية الفترة المالية أي بعد القيام بميزان المراجعة قبل الجرد و استخراج أرصده، و تتم عملية الجرد بمقارنة أرصدة الخصوم و الأصول المسجلة محاسبياً مع ما هو موجود فعلاً

¹- المادة 09 من القانون التجاري الجزائري.

²- بن عماري ميلود -مرجع سابق ص202

³- المادة 09 من القانون التجاري الجزائري.

و بالتالي نقوم بتحديد الفروقات و البحث عن أسبابها و إثبات قيود التسوية الضرورية لجعل الأرصد المسجلة محاسبيا مطابقة لما هو موجود في الواقع مع احترام مبدأ استقلالية الدوران.¹ وحتى تكون لهذه الدفاتر (دفتر اليومية و دفتر الجرد) حجية قانونية اتجاه التجار فيما بينهم و اتجاه الغير:

- يستوجب أن تكون مؤرخة و مراقبة تبعا.
 - أن تكون مؤشرة من طرف قاضي المحكمة.
 - تخلو من كل فراغ أو بياض.
 - يمنع الكتابة في الهوامش، و كذلك الشطب.²
- ثالثا : حفظ دفاتر المحاسبة و سندات المراسلة.

يجب أن يحتفظ المكلف بالضريبة بالدفاتر المنوح عليها (دفتر اليومية و دفتر الجرد) لمدة 10 سنوات كاملة، حيث تنص المادة 12 من القانون التجاري أنه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية و سندات المراسلة و الصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات.³

لذا كل محاسبة تقدم إلى الإدارة الجبائية يجب أن تتوفر فيها ثلاث قواعد أساسية هي :

- صحة التصريح.
 - قانونية التصريح.
 - مصادقة (مطابقة للكتابات).
- الفرع 2: التزامات المكلفين بالضريبة.

يخضع المكلفين بالضريبة إلى نوعين من الواجبات أحدهما جبائية و الأخرى محاسبية.

أولا : الواجبات الجبائية.

1- التصريح بالوجود :

يترتب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أن يقدم خلال (30 يوم) الأولى لبداية نشاطه تصريحا بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا

¹- بن عماري ميلود -مرجع سابق ص 202

²- بن عماري ميلود -مرجع سابق ص 204.

³- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المادة 183. ط 1992 ص 138

يحدد فيها اسم و لقب و عنوان المكلف، إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه و المقر الرئيسي للمحل.¹

2- التصريحات الشهرية أو الثلاثية لرقم الأعمال :

يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما، و الخاضعين للضرائب و الرسوم التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليميا حسب طبيعة المؤسسة و نوع النشاط. يجب اكتتاب التصريح الشهري.

(سلسلة G50). بالنسبة للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض ضريبة في العشرين يوما الأولى للشهر الموالي، كما يتعين على المكلفين بالضريبة في العشرين يوما الأولى للشهر الموالي، كما يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتتاب تصريحاتهم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (أجور) و الرسم على النشاط المهني²

و كذا الرسم على القيمة المضافة خلال 20 يوم الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم تحقيق رقم الأعمال حيث يتم تقديم هذا التصريح إلى قباضة الضرائب التي يتبع لها مقر المكلف بالضريبة ليتم من خلاله تحصيل دين الضريبة.³

- إيداع تصريح لدى قباضة الضرائب المتنوعة بجمل الضرائب و الرسوم المدفوعة نقدا أو المقتطعة خلال 20 يوم الموالي للشهر أو الثلاثي المعني و هو نموذج تقدمه الإدارة الجبائية (المفتشية).

3 - التصريح السنوي : على كل شخص خاضع للضرائب و الرسوم اكتتاب تصريح بمدخله في كل سنة بموجب نموذج تقدمه الإدارة الجبائية بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات يكون قبل أول من ماي تصريحا تقيمه الأرباح المحققة للسنة الفارطة، أما الخاضعة للضريبة إلى الدخل الإجمالي صنف أرباح صناعية أو تجارية، فالتصريح يقدم قبل أول أفريل من كل سنة مالية يتضمن إجمالي الأرباح و المداخل المحصلة. و يقدم إلى مفتشية الضرائب مكان الإقامة أو التي يقع في مجالها الإقليمي، بالإضافة للممارسين لمهن تجارية صناعية و فلاحية.⁴

¹ - محمد محيور و منور أوسريير - محاضرات في جباية المؤسسات مرجع سابق ص 136.

² - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المادة 183. ط 1992 ص 138

³ - بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهريب الضريبي في الجزائر 1999-2009م. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود مالية و بنوك.. جامعة تلمسان 2010-2011. ص ص 99-101

⁴ - محمد محيور و منور أوسريير - محاضرات في جباية المؤسسات - مرجع سابق ص 136.

4 - التصريح التنازل أو توقف المؤسسة: نصت المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أنه في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروض على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري أو الغير التجاري، وجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط و ضمن أجل 10 أيام كما هو محدد، أو يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح فيه التنازل أو التوقف فعليا ، و كذا عند الاقتضاء اسم المتنازل له و لقبه وعنوانه.¹

5- وضع رقم التعريف الإحصائي : نص قانون المالية لسنة 2002 بمجموعة من الإجراءات و التدابير قصد محاربة التهرب الضريبي و منها وضع رقم التعريف الإحصائي، و هو إجراء إلزامي و ضروري على المكلف التقيد به و سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين و مهما كان نوع النشاط المزاول صناعي، تجاري، حرفي في جميع الوثائق المتعلقة بنشاطهم.و عدم تقديمه يترتب عليه عقوبات.²

الفرع الثالث: الحقوق و الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

منح المشرع الجبائي للمكلفين بالضريبة حقوق و ضمانات و هذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهمتهم الرقابية و خلق لحو ما لتفاهم بين المكلف و المراقب الجبائي و هذه الحقوق منها ما هو مرتبط بحق الرقابة الجبائية و منها ما هو على أساس التقويم.

أولا - ضمانات متعلقة بحق الرقابة (التحقيق) :

عند سير التحقيق على الأعوان المحققين احترام الضمانات الممنوحة للمكلف و الإخلال بهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق.³

1-الإعلام المسبق (الإشعار بالتحقيق):

يجب على أعوان الإدارة الجبائية عند إجراء أي مراقبة جبائية لإرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفق بميثاق الحقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة لأجل إعلامه و للمكلف أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة محاسبته.

و أضافت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 3 لأنه لا يمكن إجراء تحقيق معمق لوضعية الجبائية فيما يتعلق بالضريبة على الدخل،دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة،كما

¹- بن عماري ميلود -مرجع سابق ص70

²- بن عماري ميلود -نفس المرجع نفس الصفحة

³- قانون المالية لسنة 2002.

يرسل المحقق في وضعية الجبائية و له أجل 15 يوما ابتداء من تاريخ الاستلام، و يمكن تمديدا لأجل البناء على طلب و الإشعار بالتحقيق المرسل مقابل إشعار بالوصول إما بالبريد أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة أو موكله.

و الإشعار بالتحقيق يوضح فيه.¹

• بالنسبة للتحقيق المحاسبي :

- اسم و لقب المكلف.
- أسماء و ألقاب و رتب المحققين
- تاريخ و ساعة أول تدخل في المؤسسة
- الضرائب، الحقوق و الرسوم الخاضعة للرقابة.
- سنوات التحقيق و الوثائق الواجب إطلاع عليها.
- الأجل الأدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

• بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :

- اسم و لقب المكلف.
 - أسماء و رتب المحققين
 - تاريخ و ساعة تدخل المراقبين
 - إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف
 - الأجل الأدنى للتحضير مدته 15 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.
- و كملاحظة، لا يمكن للمراقب الجبائي البدء في التحقيق إلا بعد إرسال الإشعار بالتحقيق و انتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف، و يمكن أن تلغى هذه المدة في حالة الرقابة المفاجئة و التي ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة، أو التثبت من وجود الوثائق المحاسبية و في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عمليات المراقبة، و لا يمكن البدء في الفحص للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير.²

2- ميثاق المكلفة بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية :

¹- نوى نجا، فعاليات الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير علوم التسيير، كلية العلوم الغقتصادية، سنة الجامعية 2004/2003، جامعة الجزائر، ص56.

²- بن عماري ميلود - مرجع سابق ص71.

إلزاما على المراقب منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، و هي وثيقة محاسبية واضحة متضمنة القواعد الأساسية للرقابة الجبائية و كذا حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة و يمنح للمكلف في أول يوم لتدخل المحقق.¹

3- الاستعانة بمستشار :

لقد منح المشرع الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية الاستعانة بمستشار من اختياره، نص المادة 20 فقرة 06 : < يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها²>> ويكون هذا المستشار إما محاسبا أو مستشارا جبائيا، محاميا، و هذا من أجل متابعة عمليات الرقابة و الرد على اقتراحات الإدارة الجبائية و مناقشتها.

4 - عدم إعادة الرقابة :

لا يمكن للإدارة الجبائية أن يتحرى رقابة ثانية خلال نفس الفترة سواء كان في التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ما عدا في اكتشاف المراقب الجبائي بعد التحقيقات استعمال المكلف لممارسات تدليسية أثناء التحقيق أو أدلى بمعلومات خاطئة أو غير كاملة.³

5 - تحديد مدة الرقابة في عين المكان :

إن مدة التحقيق الجبائي كما حددها المشرع الجبائي محددة قانونا أكثر من 03 أشهر فيما يخص حيث :
- في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية المكلف ان يتجاوز 01 سنة نص المادة 21 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.
- لا يمكن ان يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتبارا من استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه للإشعار بالتحقيق

¹- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2010، ص 29.

²- بن عماري ميلود - مرجع سابق ص 72.

³- المادة 20 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المعدلة بموجب المادة 37 من قانون المالية سنة 2009 جريدة رسمية عدد 74 بتاريخ 2008/12/31، ص 11، و المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012، جريدة رسمية عدد 72 بتاريخ 29 ديسمبر 2011، ص 10-11 و المادة 10 من قانون المالية سنة 2013 جريدة الرسمية العدد 72 بتاريخ 30 ديسمبر 2012، ص 07.

- في حالة التحقق المحاسبي تناولته المادة 20 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من 3 أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محققة فيها.

- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 2000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها ويمتد هذا الأجل إلى 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000.000 و 10.000.00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- ويجب أن لا يتجاوز مدة التحقق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى 09 أشهر استثناء لا تطبق مدة الرقابة في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً أو قدم المكلف معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقق و في الآجال المحدد.¹

- الإجراءات الاعتراضية (حق الرد): يتمثل في الحوار الشفوي أو عن طريق اكتتاب المكلف والمحقق الجبائي من خلال سير عملية الرقابة ومعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات مما يسمح بخلق جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للتحقيق وهذا تقليلاً لعدد المنازعات في المستقبل.²

6- اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي: منح القانون الجبائي للمكلف ضمانات في حالة خضوع المكلف للرقابة الجبائية وهذا من خلال احتجاج هذا الأخير وأعطى المشرع الجبائي للمكلف اللجوء الى السلطات العليا-المدير الولائي للضرائب من خلال استئناف الإجراءات الاعتراضية وطرف الاستئناف وهي:
- حالة اللجوء النزاعي من أجل تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.

اللجوء الودي فقد تناولته المادة 93-1 بنصها: يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق الجبائي يستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي.³

¹- بن عماري ميلود - مرجع سابق ص 73

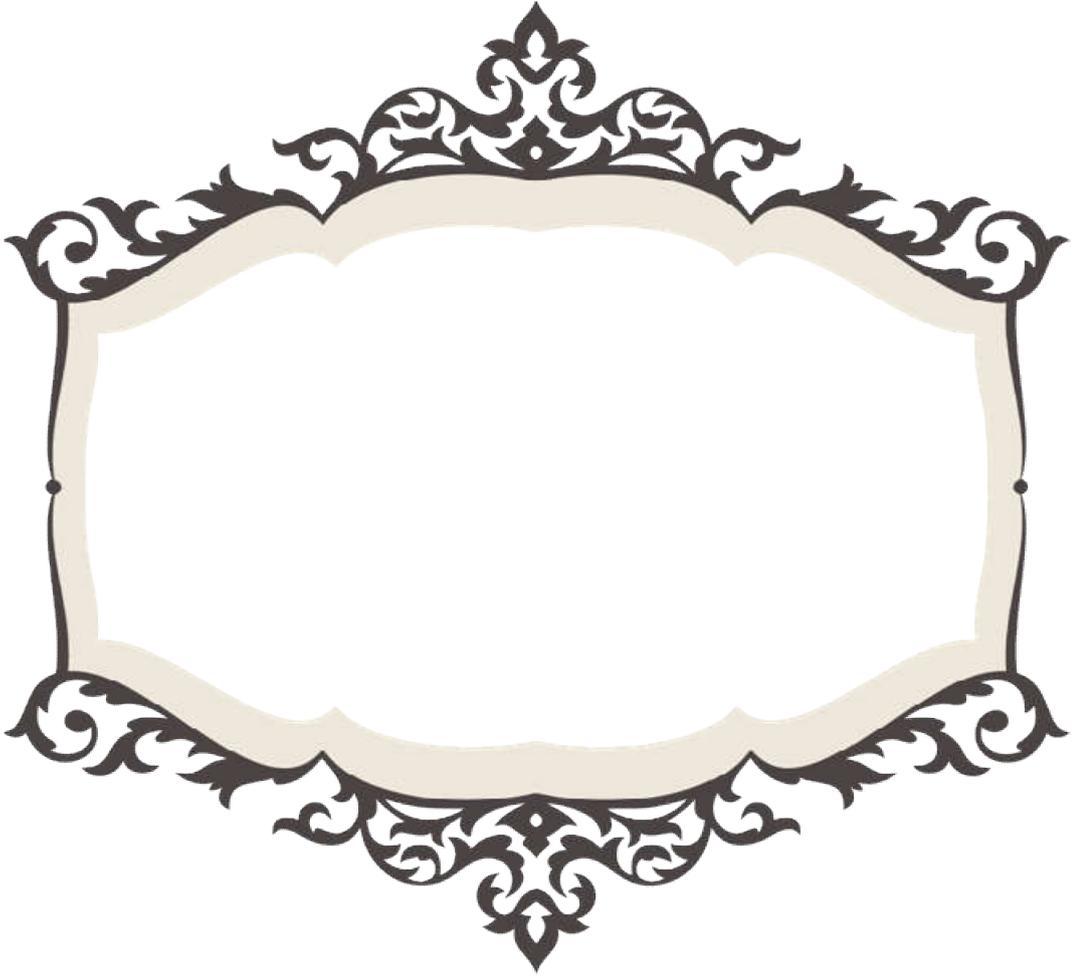
²- المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية ف 5

³- بن عماري ميلود - نفس المرجع ص 73.

خاتمة المبحث:

وخالصة لما تطرقنا إليها تضح لنا أن الضرائب أهم مورد تعتمد عليه الدولة الجزائرية لتعبئة خزينتها، وحرصا عليها اعتمدت الدولة قوانين للتسيير هذه الأموال وإقامة الرقابة على ذلك التسيير وهذا ما تطرقنا إليه في هذا المبحث، حيث اتضح لن أن عملية الرقابة الجبائية تعتمد على مؤسسات واليات لتنظيم وتفعيل الرقابة بنجاحة لذا تعمل الدولة الجزائرية على غرار كل دول العالم على إقامة قوانين وطرق أكثر صرامة ودقة لتحصيل الأموال الضريبة بتقنيات رقابية أكثر ملائمة وكفاءة.

كما يمكننا القول بان المشرع الجزائري قد حاول إحداث نوع من التوفيق بين السلطات وصلاحيات الإدارة الجبائية المكرسة كحق الاطلاع وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة بحيث خول لها الحق لتصفح الوثائق والمستندات من اجل إثبات صحة الإقرارات الجبائية وكشف حالات التهرب والغش الضريبي، وبالمقابل قام بتقييد وظائفها ومهامها أثناء سير العملية بالنظر إلى الخطورة والمساوي المترتبة عن سلطة الإطلاع في حق المكلف بالضريبة و محاولة تعديل الكفة.



بعد دراستنا للجانب النظري في الفصول السابقة وعرضنا المختصر للرقابة الجبائية وأهميتها ومفهوم الغش والتهرب الضريبي وبعدها قمنا بتحليل ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي ومدى تأثير الرقابة الجبائية عليها ، ارتأينا بأن نخصص هذا الفصل لعرض تعريف ومختلف مصالحي مفتشية الضرائب وكذلك دراسة حالة تكون بمثابة وعامة للدراسة النظرية تطبق على أرض الواقع حيث تمت هذه الدراسة التطبيقية حول قضية السيد " م خ " تاجر مواد غذائية بالجملة والسيد أحمد تاجر " بيع قطع الغيار".

المبحث الأول: نبذة تاريخية عن مفتشية الضرائب بخميس مليانة

المطلب الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

الفرع الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

- أنشأت مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى سنة 1962 م وذلك بموجب مرسوم تنفيذي

والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها وتضم

- أربع نيابات مديرة وهم:

• نيابة مديرة المستخدمين والوسائل العامة.

• نيابة مديرة التحصيل والعمليات الجبائية

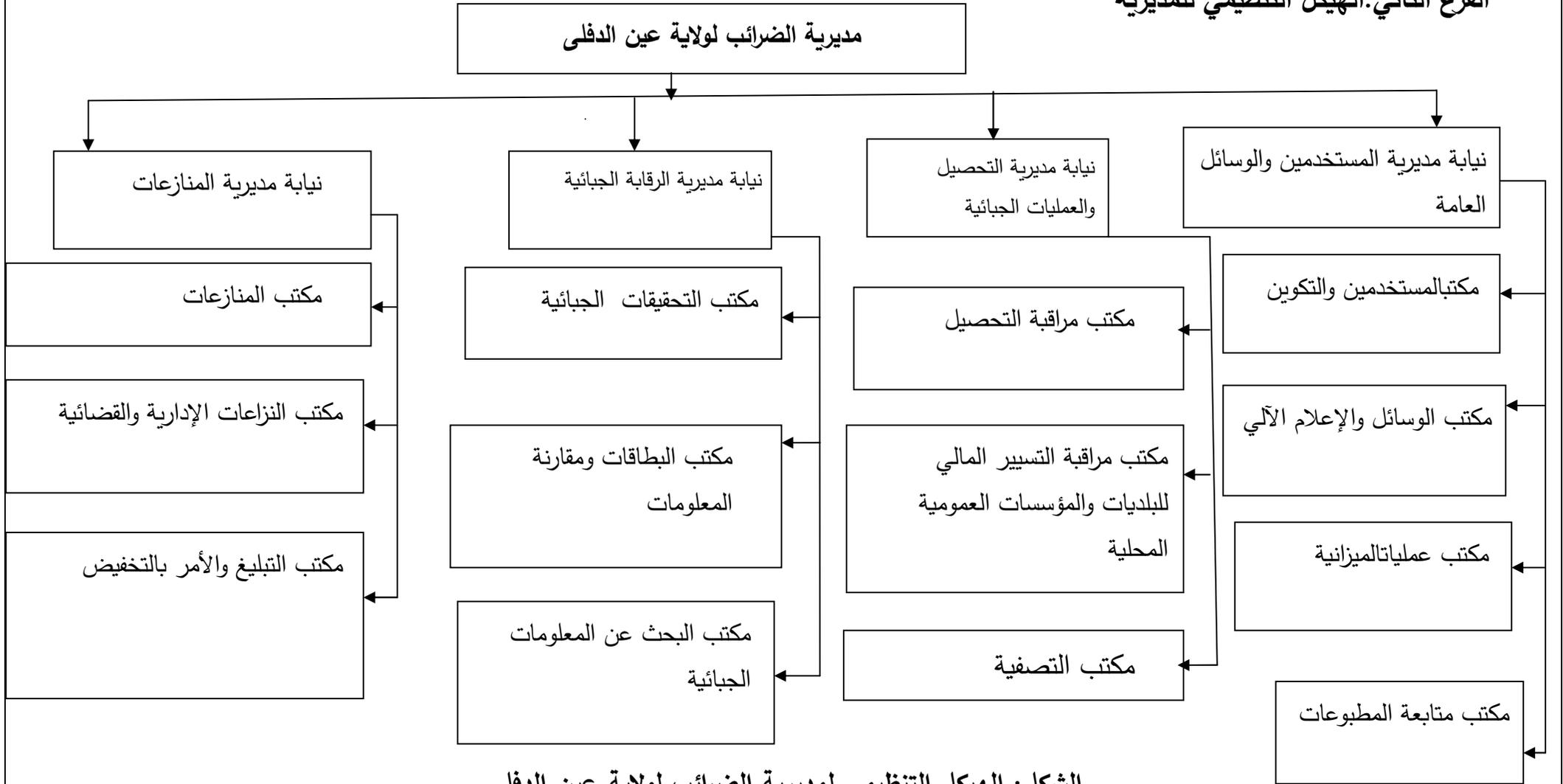
• نيابة مديرة الرقابة الجبائية

• نيابة مديرة المنازعات

- إذ أن كل نيابة تنقسم إلى مجموعة من المصالح ولكل مصلحة مهام تقوم بها ومهام تنصيب

في مجملها على السير الحسن.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية



الفرع الثالث: مهام مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

تتكون مديرية الضرائب من أربع نيابات حيث كل نيابة تنقسم إلى مكاتب:

1- نيابة مديرية المستخدمين والوسائل العامة: وتنقسم هذه النيابة إلى أربع فروع هي:

- مكتب المستخدمين والتكوين

- مكتب الوسائل والإعلام الآلي

- مكتب عمليات الميزانية

- مكتب متابعة المطبوعات

2- نيابة مديرية التحصيل والعمليات الجبائية: وحسب التسريع فهذه المصلحة تحتوي على ثلاثة

فروع وهي:

- مكتب مراقبة التحصيل

- مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية

- مكتب التصفية

3- نيابة مديرية الرقابة الجبائية: وهي تتمثل بدورها في البحث على المادة الخاضعة للضريبة

وتنقسم إلى ثلاث فروع:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية

- مكتب التحقيقات الجبائية المعلومات

- مكتب البطاقات ومقارنة

4- نيابة مديرية المنازعات: تضم ثلاثة مكاتب وهي:

- مكتب المنازعات

- مكتب النزاعات الإدارية والقضائية

- مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض

المطلب الثاني: مفهوم مفتشية الضرائب خميس ضواحي (بخميس مليانة).

الفرع الأول: تعريف مفتشية الضرائب.

- تقع مفتشية الضرائب خميس ضواحي بشارع بلسعدي بخميس مليانة وتتكون من رئيس

المفتشية ويعد المنفذ الأول والأخير لجل القرارات المتعلقة بها وتنقسم إلى ثلاث مصالح كل

مصلحة لا تقل عن الأخرى تربطهم علاقة تكامل وهي كالتالي:

- مصلحة الجباية العقارية والمداخيل.

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة.

- مصلحة التدخلات .

حيث كل مصلحة تحتوي على عدد من الموظفين مرتبون حسب ربههم وتدرجهم الإداري

الفرع الثاني: مهام مفتشية الضرائب خميس ضواحي.

لمفتشية الضرائب مهام عديدة نذكر منها:

- تسجيل التصريحات السنوية للمكلفين بالضريبة.

- التنسيق بين مختلف المصالح للمفتشية.

- استقبال الموظفين وتزويدهم بالمعلومات اللازمة.

- تسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة.

- متابعة الملفات الجبائية وتسييرها.

- المراقبة المحاسبية للمكلفين بالضريبة.

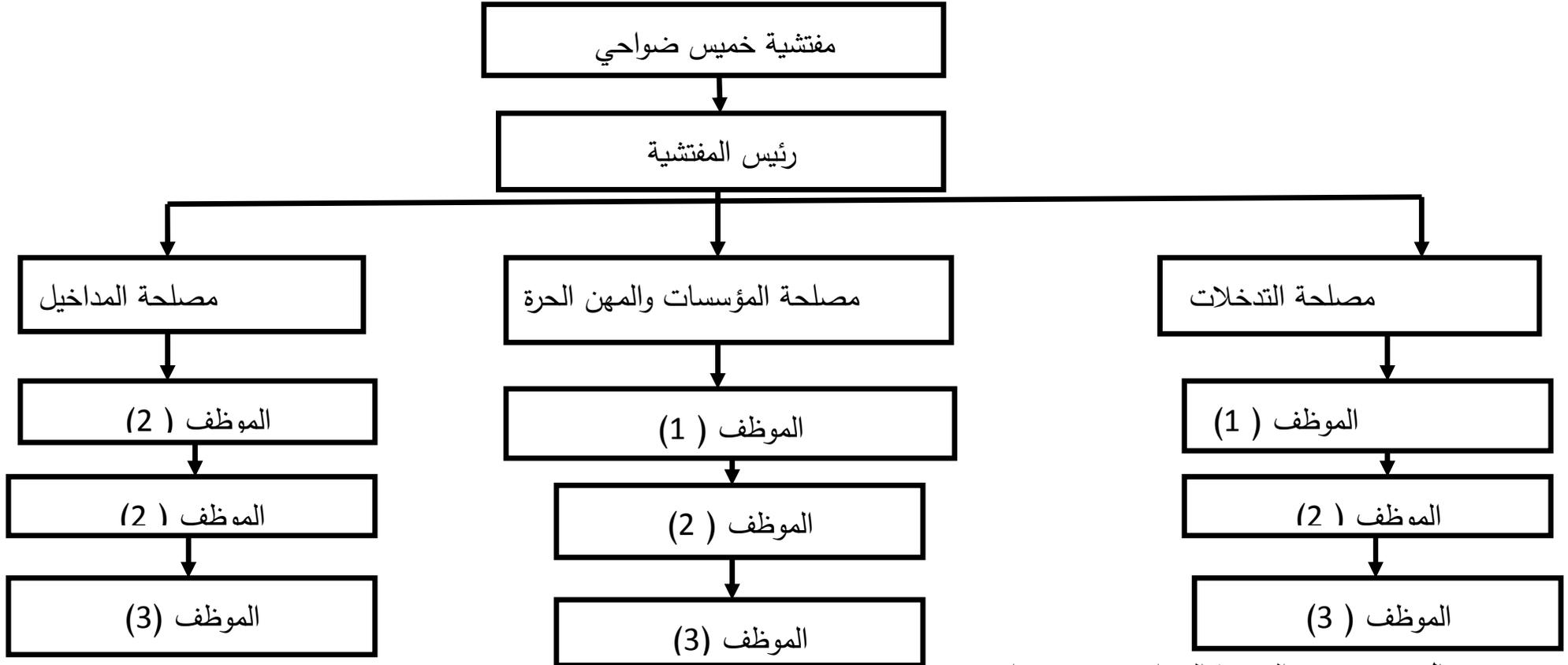
- معالجة المنازعات.

- زيارات دورية إحصائية.

- القيام بمحاضر إثبات الوضعية الجبائية.

- اكتشاف وتقييم النشاطات الجارية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي ومختلف النشاطات المصالح لمفتشية الضرائب بخميس مليانة.
الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب خميس ضواحي (بخميس مليانة).



المصدر : رئيس المفتشية الضرائب خميس ضواحي

الشكل رقم : الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب خميس ضواحي (بخميس مليانة)

الفصل التطبيقي : دراسة حالة

الفرع الثاني: نشاطات مصالح مفتشية الضرائب خميس ضواحي (بخميس مليانة).
سننتقل إلى معرفة نشاط ومهام كل مصلحة على حدة وتتمثل هذه المصالح فيما يلي:

1- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة: Service d'entrepirent BMC

تهتم هذه المصلحة بتحضير وتأسيس القواعد والأسس الخاضعة للضريبة وتحقيق برنامج مراقبة يحتوي على ملفات المتعلقة بنظام الأرباح الحقيقية وملفات الأشخاص الخاضعين للنظام الجزافي و إجراء عمليات التسوية بإصدار الضرائب والرسوم المماثلة وكذا استدعاء المتخلفين عن الدفع لكي تتم عملية التحصيل الجبائي الواجب دفعه يستحسن على كل مكلف بالضريبة تسديد ضرائبه مما يسمح له بأداء التزاماته الجبائية والمطالبة حقوقه ويكلف بها الخاضعين للنظام العام للرسم على القيمة المضافة وكذا أحاب المهن الحرة المعنيين وهذا يدفعها فوراً والإقناع من المصدر ويودع لدى قباضه الضرائب المختصة أو الاقتطاع من المصدر ويودع خلال 20 يوم الأولى منه الأشهر.

التي إستحقت فيه الحقوق الجبائية هذا حسب المواد 88.76.28 من القانون رقم الأعمال كون هذا الصنفان G50A، G50 ومن خلال هذه الوثيقة تنطلق المهام الأولية لهذه المصلحة كما أن هناك الخطوط الثانية وهي الميزانية المحاسبة (Bilan Fiscal) قبل 1 أفريل من السنة الجارية وعلى هذا الأساس تتم مصلحة المؤسسات والمهن الحرة (BNC) من أداء مهامها ومن بينها:

- فتح وغلق الملفات؛

- مراقبة الجبائية (ميزانية - محاسبة)؛

- تقديم الإحصاءات للمديرية العامة للضرائب ؛

- دراسة الشكاوي والإجابة عنها.

2- مصلحة المداخل والعقارات

أ- جباية المداخل: تقوم دراسة الملفات الجبائية للأشخاص الطبيعيين وكذا الأشخاص غير التجار حيث يخضع هؤلاء جميعهم لضريبة الدخل الإجمالي (دخل الممتلكات ، الدخل الفلاحي، الدخل الكراء، الدخل الإجمالي).

الفصل التطبيقي : دراسة حالة

ب- الجباية العقارية: تختص في:

- دراسة ملفات الرسم العقاري ورسم التطهير والوعاء الضريبي لتسجيل تقوم لحساب الضريبة على فوائض القيمة الناتجة عن البيع العقاري
- حساب العقاري والتطهير في شهر جويلية إلى سبتمبر من كل سنة
- الإحصاء العيني للعقارات في شهر أكتوبر إلى ديسمبر من كل سنة
- مراقبة ملفات المواريث خلال أشهر الأولى مناسبة

ج- آليات مراقبة الجباية:

- لا يمكن القيام بالمراقبة الجبائية إلا عن طريق إجراء القانوني الصارم يكون مقابل ضمانات عديدة تحمي حقوق المكلف لأجل ضمان هذا أو مساواة الجبائية، تستعمل الإدارة الجبائية كل السلطات التشريعية والقانونية وتضع كل الوسائل التي بحوزتها خبر تطبيق ومن بينها:
- إرسال إشعار بالتحقيق؛
- استعانة بالمستشار؛
- عدم إمكانية تحديد عملية تحقيق في المحاسبة؛
- الأسعار بإعادة التقويم؛
- نتائج المحاسبة.

3-مصلحة التدخلات:

هي المصلحة التي تقوم بالدوريات الرسمية لإحصاء الزمن والتدخل في عين المكان وكذا المراقبة الدقيقة دون نسيان البحث عن المادة الخاضعة لضريبة (المادة الجبائية) معناه يكون هناك فرقة مختصة تعمل خارج المفتشية تتكون من رئيسة مصلحة التدخلات وأعوان الضرائب ويكون هذا عن طريق التوجه مباشرة إلى المحلات التجارية أو المصانع أو الورشات، صالونات الحلاقة وغيرها من النشاطات وتتحصر مهامها فيما يلي :

الفصل التطبيقي : دراسة حالة

- من جانفي إلى أوت: تقوم بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة في إطار تحقيق برنامج سنوي يحدد من طرف نائب المديرية المراقبة الجبائية وكذا المراقبة الدقيقة (طلب السجل التجاري و البطاقة الجبائية مع الأسئلة المداولة كعقد الإيجار و مبلغ الإيجار).

- من سبتمبر إلى ديسمبر: في هذه المدة تقوم بمهمة الجرد و المعاينة لحساب مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة، المعاينة الدورية الإحصائية للممتلكات العقارية المبينة وغير المبينة وكذلك بالنشاطات الصناعية و التقليدية و الحرفية غير التجارية و الشروط التي تمارس فمنها هذه النشاطات تقوم بمعاينة السلع (الدخل اليومي المتوسط) وكذا حصر الوسائل المعمول بها و المستخدمة في النشاط (عدد الأعراض المستعملة، عدد الكراسي، الطاولات، عدد العمال، مساحة المحل ...) وكل هذا بغية تقديم محضر معاينة للمفتشية والتي على رأسها يتم تحديد رقم الأعمال.

- تقوم بالمراقبة المعمقة للملفات الجبائية فيما يخص (IRG)؛

- تنظيم الملفات وتسيرها من خلال إستلام تصريحات السنوية والأعمال إصدار الجدول وترتيب والكشوف؛

- فرض رسم التطهير والعقار.

الفصل التطبيقي : دراسة حالة

المبحث الثاني: حقوق وواجبات المكلف.

المطلب الأول: أنواع الجباية المحصلة من طرف المفشية

تقوم المفشية خميس ضواحي بتحصيل عدة أنواع من الجباية منها:

1- الرسم على النشاط المهني (TAP): حدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ 02% يطبق هذا الرسم على الأشخاص المعنويين الذين يفوق رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج والأشخاص الطبيعيين الممارسون لنشاط تخضع عائداته للريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح المهنية والذين يفوق رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج.

• كيفية حساب (TAP)

- رقم الأعمال المصرح به $\times 02\%$ = المبلغ الواجب الدفع.

2- الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

- تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991.

" تؤسس ضريبة سنوية على مجمل أرباح ذو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة (136) وتسمى هذه الضريبة ضريبة على أرباح الشركات.

- يندرج تأسيس ضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات

الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين.

- يقدر معدل الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بـ 24 % (أنظر الملحقين 1 و 2).

3- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

- يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب الإقتطاع من المصدر:

• المداخل الأساسية: (المرتبات، الأجور، العلاوات).

• المداخل الملحقة: (الإكراميات و الزيادة في السعر مقابل الخدمات).

• الإيرادات المماثلة للأجور: مثال: المزايا العينية (التغذية والسكن و الألبسة).

هي ضريبة مباشرة يتم اقتطاعها مباشرة من دخل الفرد سواء ثروته أو أمواله محل الضريبة وهي تفرض على الأشخاص الطبيعيين بصفة صريحة و إلزامية ونهائية وبأسلوب العدالة حيث لا تدفع بالتساوي

الفصل التطبيقي : دراسة حالة

بين المواطنين بل تتناسب مع مداخيلهم و نشاطاتهم الاقتصادية إضافة إلى الوضع العالمي والالتزامات الأخرى وهي ضريبة سنوية ووحيدة وهي تفرض على إجمالي المداخيل التي يجوزها نفس الشخص.

المطلب الثاني : حقوق وواجبات المكلف.

تحدد مفترشية الضرائب حقوق و واجبات المكلف وفق قانون حقوق المكلف الموجودة على مستوى المفتشية.

الفرع الأول : حقوق المكلف:

لا يمكن القيام بالرقابة الجبائية الا عن طريق إجراء قانوني صارم لحماية الكلف الضريبة ، ولأجل هذا ولضمان المساواة الجبائية ، تستعمل الإدارة الجبائية كل سلطاتها التشريعية والقانونية وكل الوسائل التي بجوزتها حيز التطبيق ، وعليه لمنح القانون للمكلف بالضريبة عد حقوق و ضمانات خلال إجراء الرقابة الجبائية.

1. إرسال إشعار بالتحقيق :

لا يمكن إجراء رقابة محاسبة دون إشعار المكلف شخصيا ، وصل استلام للإذن بالتحقيق مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة.

يتضمن الإشعار بالتحقيق المعلومات التالية :

اللقب ، الاسم ورتبة المكلف بالتحقيق.

تاريخ وتوقيت التدخل الأول.

الفترة المحددة للتحقيق.

الحقوق ، الضرائب ، الرسوم ، والوثائق التي ستتم معاينتها.

2. منح أجل التحضير :

بمنح القانون وبصفة إلزامية 10 أيام على الأقل كأجل للاستعداد للتحقيق قصد السماح للمكلف بجمع العناصر المتعلقة بالمحاسبة.

3. استعانة بمحاسب (مستشار) :

تحت طائلة البطلان إجراء التحقيق يتم إبلاغ المكلف عن إرسال الإشعار بالتحقيق بأن لكم الحق في الاستعانة بمستشار من اختياركم خلال إجراء عملية الرقابة.

الفصل التطبيقي : دراسة حالة

4. تحديد مدة التحقيق في المحاسبة :

لا يمكن تحت طائلة البطلان إجراء أن تستغرق مدة التحقيقات في عين المكان فيما يخص التصريحات والوثائق أكثر من سنة.

5. عدم إمكانية تحديد عملية التحقيق في المحاسبة :

عند انتهاء التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة للضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم.

وباستثناء حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق ، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس الضرائب والرسوم للفترة نفسها.

6. الإشعار بعدم التقويم :

يجب أن يتم إبلاغ المكلف بصفة إلزامية ن نتائج التحقيق في المحاسبة عن طريق إشعار بإعادة التقويم وهذا جنى في حالة غياب إعادة التقويم أو رفض المحاسبة.

7. حق الرد :

يتمتعون بأجل ثلاثين (30) يوما ليرسلوا بملاحظتهم او قبولهم.

يمكن قبل انقضاء الأجل ، طلب توضيحات شفهية حول مضمون الإشعار وطلب توضيحات إضافية.

8. نتائج المحاسبة :

يحسم التبليغ نهائيا ولا يمكن مراجعته من طرف الإدارة الجبائية في حالة قبول بالضريبة المطبقة على الأسس التي يتم تبليغها.

وفي حالة تقديم ملاحظات ، سيتم إما التكفل بها عن طريق التبليغ مع أخذهما بعين الاعتبار في إعادة التقويم أو رفضها وسيتم إعلامه في كلتا الحالتين عن طريق رد مبرر.

9. حق في تقديم شكوى إلى المسؤول خلال عملية الرقابة :

الفصل التطبيقي : دراسة حالة

خلال التحقيق المحاسبي للمؤسسة أو دراسة الوضعية الجبائية العامة يمنح القانون الحق في تقديم شكوى إلى المسؤول المباشر عن العون المكلف بإجراء التحقيق حسب الحالة (مدير كبريات المؤسسات الضرائب بالولاية).

10. الحق في تقديم طعن إداري أو قضائي :

في حالة رفض قرارات الإدارة الجبائية :

- تقديم شكوى نزاعية.
- تقديم شكوى ولائية.
- تقديم شكوى المحكمة الإدارية ، مجلس الدولة.

11. حق في الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع :

عند تقديم شكوى نزاعية يمكن إجراء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب من خلال دفع مبلغ يساوي 20 % من مبلغ الحقوق لدى قابض الضرائب المختص إقليميا.

الفرع الثاني : التزامات المكلف :

1- اعتراف بشرعية مبدأ العدالة :

التزام بالوعي لدى أداء الواجب وذلك باحترام القانون والقواعد القانونية ولذلك ساهم في تحقيق المنفعة العامة للضريبة.

2- أداء التزام الجبائي :

التصريحات في الآجال المحددة؛

1- استعلام حول الأمور الجبائية لدى مصالح الضريبة؛

2- تأدية الالتزام الجبائي بصفة إدارية وقانونية؛

3- دفع الضرائب المستحقة في الآجال المحددة.

• إبلاغ بتحقيق في أقرب وقت عن جميع المعلومات التي يطلبها الأعوان التابعين للإدارة

الجبائية في إطار ممارسة المهام التي يخولها القانون.

الفصل التطبيقي : دراسة حالة

• اعتراف بقانونية الرقابة :

يجب الاعتراف بعملية الرقابة كمساواة للجميع أمام الضريبة.

- فعوض الاعتراض على قرارات الإدارة ، يجب تسهيل عمل موظفي الضرائب في إطار القانون مقابل تمتع بكل الحقوق التي يجب الإطلاع عليها.

• المحافظة على نزاهة المكلف تجاه الإدارة :

1- الالتزام بتقديم تصريحات تعكس بصفة صادقة مستوى الدخل وقيمة الأملاك.

2- إطلاع الإدارة الجبائية على كل المعلومات الضرورية لحساب الضريبة وهذا بصفة واضحة رقم الأعمال والعناصر الأساسية لفرض ضريبة.

3- إجابة واضحة ، ودقيقة كاملة في أقرب وقت ممكن على طلب الإدارة للمعلومات.

4- احترام مبادئ المحاسبة بصفته عنصر إثبات للصدق والنزاهة ، مع تجنب دفع الإدارة لرفض المحاسبة وبالتالي رفض الضريبة تلقائيا.

5- عدم الاعتراض على رفض الضريبة التي تدركون بأنها صحيحة بهدف ربح الوقت.

المبحث الثالث: الغش والتهرب الضريبي على مستوى مفتشية خميس ضواحي (خميس مليانة).
المطلب الأول: كيفية مراقبة حالة الغش الضريبي.

تتم مراقبة حالة الغش الضريبي على مستوى المفتشية عبر مراحل وهي:

-تتلقى مصلحة الجباية خبر غش المكلف من أطراف خارجية (مديرية الضرائب أو طرف آخر الذي يتعامل معه هذا المكلف بالضريبة).

-تقوم مصلحة الجباية بتحقق من المعلومات التي وصلت إليها المتمثلة في (إسم ولقب المكلف، المهنة، رقم المادة ورقم الجبائي).

-تحقق من رقم الأعمال المصرح به مقارنة مع رقم الأعمال الحقيقي.

-إرسال إشعار بإعادة تقويم 04: CN. (أنظر الملحق رقم 05)

-تمنح للمكلف مدة 30 يوم لتواصل مع مصلحة الجباية.

الفصل التطبيقي : دراسة حالة

- في حالة عدم اتصال المكلف بمصلحة الجباية يكون قرار المصبحة نهائيا
- إرسال إشعار بإعادة التسوية 04 : CN نهائيا (أنظر الملحق رقم 06)
المطلب الثاني: كيفية مراقبة حالة التهرب الضريبي.

تتم مراقبة التهرب الضريبي على مستوى المفتشية عبر مراحل وهي:

* ترسل وثيقة من طرف مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى تسمى هذه الوثيقة ب (كشف المعلومات
908) يحتوي هذا الكشف على المعلومات التالية:

- اسم ولقب المكلف بالضريبة.

- عنوان المكلف.

- مبلغ المشتريات، نوع السلعة المشتراة.

- اسم ولقب وعنوان البائع وطبيعة نشاطه.

* يفتح لهذا المكلف بالضريبة ملف جبائي مرفوق برقم جبائي (NIF) مع أنه لا يوجد تصريح بالوجود
لهذا المكلف.

* نقيم له الضريبة الواجبة الدفع مع غرامة تقدر بنسبة 100%

* ترسل إليه 04 : CN لعلم المكلف، يحتوي هذه الوثيقة على:

• مصدر المعلومات

• المبلغ الخاضع لضريبة

• المبلغ الواجب الدفع

• مبلغ الغرامة

* تمنح للمكلف مدة 30 يوم للرد

* في حالة عدم الرد خلال 30 يوم يصبح قرار المصلحة الجبائية نهائيا لا مناقشة فيه ثم ترسل إليه وثيقة
.C4

الفصل التطبيقي : دراسة حالة

المطلب الثالث: دراسة حالة عن الغش و التهرب الضريبي.

بالرغم من وجود رقابة جبائية الى ان هناك حالات عديدة من الغش و التهرب الضريبي على مستوى مفتشية الضرائب قدور بلعيد حيث تناولنا حالة من الغش الضريبي و حالة من التهرب الضريبي.

فرع 01: دراسة حالة الغش الضريبي على مستوى المفتشية.

- أ تاجر يبيع قطع الغيار بشارع غيدة بن يوسف - خميس مليانة-

• رقم المادة xx xxx xxxx xx

• رقم التعريف الجبائي: xx xxx xxxx xxx

- كما نعلم أنه يعمل كمصلح الأدوات الكهرومنزلية.

- في سنة 2015 تم تقويمه وتحديد رقم أعماله 200000 دج وعلى هذا الأساس تم عقد اتفاقية

معه على النحو التالي:

الجدول: دراسة حالة الغش الضريبي على مستوى المفتشية

السنوات	رقم الأعمال	معدل الضريبة	مبلغ الضريبة الفصلي	المبلغ السنوي
2014	200.000	%12	6000	24.000
2015	200.000	%12	6600	24.600

يرتفع مبلغ الضريبة من سنة إلى أخرى بمعدل 10%

$$\text{أي } 6000 \times 10\% = 600 \text{ دج}$$

$$6000 + 600 = 6600 \text{ دج}$$

- وبعد مرور ثلاثة سنوات قام هذا التاجر بعمل مع الجامعة والتمثل في تصليح مدفأة مركزية

حيث تقاضى مقابل هذا العمل مبلغ 24.00.000 دج ولم يصرح بها إلى مديرية الضرائب.

الفصل التطبيقي : دراسة حالة

- إلا أن دائرة الضرائب تلقت هذا الخبر من مصدر آخر وذلك عن طريق كشف يسمى Bulletin de Recoupement. (B.908) وهنا تقوم إدارة الضرائب بدورها أي المراقبة

الجباية.

- التحقق من المعلومات الخاصة بالمكلف.

- التحقق من رقم الأعمال المصرح به مقارنة برقم الأعمال الحقيقي.

- رقم الأعمال المصرح به 200.000 دج ورقم الأعمال الحقيقي 2400.000 دج

- فرق الأعمال هو $2400.000 - 200.000 = 2200.000$ دج

- إرسال إشعار بإعادة التقييم 04 : CN المتضمن لـ:

تم إعادة تقييم رقم الأعمال المصرح به مقارنة برقم الأعمال الحقيقي على أساس وصول B= 908 وتحصل المبلغ 2400.000 دج على هذا الأساس رقم الأعمال الجديد أو معاد تقييمه هو 2200.00

دج

$$2200000 \times 12\% = 264000 \text{ دج}$$

غرامة التأخر:

- من 20000 إلى 5000 ← 10%

- من 50000 إلى 200000 ← 15%

- 200000 دج فما فوق ← 25%

- بما أن مبلغ الضريبة بقدر بـ 264000 دج إلى يفوق 200000 دج إذن تطبق نسبة 25 %.

$$264000 \times 25\% = 66000 \text{ دج}$$

مبلغ الإجمالي للدفع هو : 330000 دج

$$264000 + 66000 = 330.00 \text{ دج}$$

الفصل التطبيقي : دراسة حالة

الفرع الثاني: دراسة حالة التهرب الضريبي على مستوى مفتشية الضرائب خميس ضواحي

- م تاجر خلدون حامل للسجل التجاري رقم 2010A3090725 ممارس لنشاط بيع المواد الغذائية بشارع 1 نوفمبر خميس مليانة قام بعملية شراء من السيد خالد ميسون صاحب شركة تصدير وإستيراد بحي أحمد زبانة رقم 20 قطعة بالبلدية إلا أن هذا المكلف بالضريبة لا يوجد له ملف جبائي على مستوى المفتشية التابعة لإقليم ممارسة نشاطه بخميس مليانة ولكن في سنة 2017 وصل إلى مصلحة مفتشية خميس مليانة خميس ضواحي إشعار يسمى بكشف المعلومات 908 ومن خلاله تبين أن هذا الشخص هو متهرب ضريبياً بعدما تبين للمصلحة أن هذا المكلف ليس له إقامة أو محل تجاري (أي أن كل المعلومات المتواجدة في الكشف غير صحيحة).

- وعلى هذا الأساس تتخذ المصلحة إجراءات الرقابة الجبائية أو ما يسمى بعملية التسوية في حالة التهرب الضريبي .

- يحتوي الكشف على مبلغ مشتريات المقدر ب: 52591300 المتعلق بسنة 2012 ومن خلاله تبدأ مراحل التسوية.

1- إرسال إشعار التسوية 04: CN ويشمل المعلومات التالية:

• تبعاً لكشف المعلومات المرسل من طرف مصالح مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى ذو مبلغ 52591300 دج لسنة 2012 ونظراً لغياب التصريح بالوجود الخاص بالمادة 183 لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- لهذا سنسوي وضعيتكم الجبائية طبقاً للمادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية .

- مشتريات لسنة 2012 (كشف المعلومات) 52591300 دج تحت هامش الخام 2012 :

%15

- مشتريات سنة 2012 = 52591300 دج

الفصل التطبيقي : دراسة حالة

- هامش الخام 2012 = 15%
- رأس المال المتعارف عليه (رقم الأعمال) = 60.480.00 دج
- هامش الصافي = 10%
- الضريبة على المداخل الإجمالية (IRG) = 6.048000 دج
- حساب الحقوق:
- ❖ الرسم على النشاط المهني (TAP) = $60480000 \times 2\%$ = 1209600 دج
- ❖ الرسم على القيمة المضافة (TVA) = $60480000 \times 17\%$ = 10281600 دج
- ❖ ضريبة الدخل الإجمالي: IRG/BIC: 198400 دج
- مع غرامة التأخير هي 100%
- في حالة عدم قبول الأرقام والقواعد المرسله من طرف مصالحنا يمكنكم إحضار مبررات لازمة.
- ملاحظة: غرامة التأخر 100% ناتجة عن فقدان إمتيازات التي كان بإمكان المكلف الحيابة عليها لأن القانون لا يحميه، وهذا حسب المادة 11/116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
- مصدر كشف المعلومات من مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى ويحتوي على المعلومات التالية:
- اسم ، اللقب.
- الرقم الجبائي
- رقم السجل التجاري
- رقم التعريف الإحصائي و الجبائي (NIS-NIF).
- عنوان تواجد النشاط لكل من البائع والمشتري
- مبلغ المشتريات Achats

الفصل التطبيقي : دراسة حالة

- مبلغ المدفوعات Encaissent

- السنة التي تمت فيها عملية الشراء

- مصدر الكشف

- اتجاه الكشف

2- وبعد انتهاء 30 يوماً (المدة القانونية لانتظار الرد) ترسل بعدها إشعار ويسمى (04 : CN)

نهائي للتسوية ومدته كذلك 30 يوماً

3- تتم مباشرة عملية التسوية والتي تكون في شكل (الورد الفردي Pole individuel) أنظر

الملحق: () ثم ترسل إلى مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

تتم عملية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي IRG لهذا التاجر كما يلي:

رقم الأعمال $\times 10\% \leftarrow 60.480.000$ دج $\times 10\% = 6.048.000$ دج بتطبيق جدول IRG:

حسب المادة 104 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

الجدول: جدول حساب نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي

المبلغ المتراكم		معدل الضريبة	شريحة
—		00%	مبلغ لا يتعدى 120.000
48.000	48000	20%	مبلغ الربح مابين 120.000 و 360.000
372000	324000	30%	مبلغ الربح مابين 36.000 و 144.000
876000	504000	35%	مبلغ الربح أكثر من 144.000

بما أن مبلغ الربح أكثر من 144000 فإن :

• $6048000 - 144000 = 4608000$ دج

• $4608000 \times 35\% = 1612800$ دج + $372000 = 1984800$ دج

ضريبة الدخل الإجمالي (IRG/BIC) = 1984800 دج

الفصل التطبيقي : دراسة حالة

خلاصة :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى مدى فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي وفيما تكمن حقوق وواجبات المكلف وكيفية مراقبة حالة الغش والتهرب الضريبي على مستوى مفتشية خميس ضواحي والإجراءات المتبعة من طرف المفتشية وكذلك دراسة حالة عن الغش الضريبي وحالة عن التهرب الضريبي.



الخاتمة

من خلال دراستنا النظرية و التطبيقية , تمكنا من معرفة مختلف الجوانب الجوهرية للموضوع و فهمها حيث تبين لنا أن الضرائب أحد أهم الموارد الأساسية للدولة, لذا لابد من الحفاظ عليها من خلال وضع نظام جلائي مبني على وسائل مادية متطورة من جهة و من جهة أخرى وسائل بشرية مؤهلة في الميدان.

و الدولة في الآونة الأخيرة تسعى جاهدة لزيادة الحصيلة الضريبية و التي تعد من أهم الدعام التي تقف عليها الدولة لذا فان الرقابة البائية أحسن وسيلة ردعية تلجا لها الإدارة الضريبية لاسترجاع حقوق الخزينة و استرداد القيم المستحقة و ذلك باكتشاف الأخطاء و التلاعبات و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها و تقويمها من أجل مكافحة العراقيل التي تواجه الرقابة الجبائية و تضعف الحصيلة الجبائية.

لهذا السبب قد حاولت و ما زالت تحاول جاهدة الإدارة الجبائية بكل جهودها للحد من الطرق الاحتمالية سواء كانت عن حسن نية أو مقصودة للتهرب و الغش و التملص عن واجب المكلف بالضريبة اتجاه قيامه بدف مستحقاته الضريبية بكامل وجهه أو حتى التحقق من مصداقيتها و صحتها لأنها ليست واجب و حسب بل هي تمس بالمال العام الذي هو حق لجميع المواطنين و بالتالي الحاق الضرر بالخزينة العمومية ، إذ تكتسي أهمية بالغة نظرا لكون النظام الضريبي الجزائري أصبح تصريحي منذ سنة 2016 و منه فإنها تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، و العمل على اكتشاف الأخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها و تقويمها و لذا أولت لها السلطات المختصة اهتماما كبيرا و عملت على تنظيمها بوضع أجهزة خاصة للقيام بها.

لكن بالرغم من زيادة حصيلة الضريبة و مساهمتها في التنمية الاقتصادية يبقى التهرب و الغش الضريبيين من بين النقائص التي يعرفها النظام الضريبي و الذي زادت من حدته مع التفتح الاقتصادي الجزائري على العالم الخارجي لما له من تفاقم و نقشي تلك الظواهر .

و رغم أن الدولة الجزائرية عمدت إلى انتهاز جملة من السبل و التي من شأنها تفعيل اكبر لجهاز الرقابة الجبائية إلا أنها تصادف العديد من العقبات و ذلك كون أن الانتقال من نظام قديم إلى نظام جديد، كان له الأثر الواضح على المكلفين بالضريبة و كذا على الأعوان المحققين حيث أننا لاحظنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع انه غير كفيل بتحقيق الفعالة في أداء المهام الموكلة إليه باعتبار أن الحكم

الخاتمة

على الفعالية لنظام الضريبة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه، إلا أن المشاكل التي تعاني منها حالت دون ذلك و الجزاءات الكفيلة بتحسينه.

إذا بالرغم من الكم الهائل من الأجهزة الموضوعية و الإجراءات و الوسائل لتعزيز نظام الرقابة الجبائية و لكن مع ذلك يبقى عاجز عن تحقيق الأهداف المرجوة نتيجة المشاكل الحائلة دون ذلك.
نتائج البحث:

✓ تعقد التشريع الجبائي للرقابة الجبائية و خاصة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية و كذا الجانب الذي يعتني بالبحث عن المعلومات.

✓ معاناة نظام الرقابة الجبائية من عدة مشاكل منها قلة البرمجة للتحقيق في الملفات مقارنة بعدد المكلفين بالضريبة، و ضعف الإمكانيات البشرية في غياب العناصر المؤهلة و القدرة على القيام بما أوكل إليها بتلك الدرجة المرجوة من الجودة و الدقة و زد على ذلك نقص الإمكانيات المادية للقيام بتلك المهام على وجه كامل.

✓ الضريبة واجبة و حتمية ، لكن المكلفين بالضريبة يقومون بها كرها و يدفعونها دون وعي لذا أغلبهم يلجأ و ن إلى الطرق الملتوية لدفعها إما بتصريحات كاذبة أو ناقصة أو حتى أنهم يتصلون من هذه المسؤولية بأي طريقة.

✓ تعد الرقابة الجبائية أداة من أدوات قمع الغش الجبائي إلا أن الهدف الرئيسي منها هو تصحيح مسار التشريع الجبائي لتحديد طبيعة النظام الجبائي مستقبلا مع الأخذ بعين الاعتبار الوضعية الاقتصادية للجزائر.

✓ تعتبر الرقابة على الوثائق اكبر مرد ودية نظرا لسهولة تطبيقها.

تتم عملية الرقابة الجبائية على التصريحات بطرق قانونية تمثلت في الرقابة الشكلية، و الرقابة على الوثائق، إضافة إلى التحقيق الصوب في المحاسبة، و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الهدف منها التقليل من التهرب الضريبي.

✓ تلعب العقوبات المفروضة من طرف الإدارة الجبائية دورا هاما في استرجاع الحصيلة الضريبية الضائعة، باعتبارها ردعية للحد من التهرب الضريبي.

✓ بالتدعيم بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE بغية التوسيع من صلاحيات أعوان الرقابة الجبائية يبقى دائما غير كافي حيث يعتبره المكلفون بالضريبة تدخلا في حياتهم الخاصة و هذا ما يصعب أداء عمل أعوان الضريبة.

الخاتمة

- ✓ يعتبر معدل التهرب الضريبي المسجل في الضريبة كبير على اعتبار وجود الكثير من الشركات الوهمية أو التي تقوم بنشاط معين لفترة معينة ثم تختفي.
- ✓ المستوى الحالي للإدارة الجبائية ليس جيد سواء من الناحية المادية و لا من الناحية البشرية حيث لا يسمح لها بتسيير الجباية على أكمل وجه بحيث أن السلطات المالية اهتمت بمضمون الإصلاحات دون الاهتمام بمن ينفذ تلك الإصلاحات، لذلك فان زيادة الحصيلة الضريبية لا يرتبط بأداة الإدارة الضريبية فحسب بل يجمع بينها و بين العنصر البشري الذي يسيرها فيجب أن يكون مؤهلا و مدعما ماديا و معنويا.
- ✓ غياب نظام معلوماتي يسار التطور العلمي مثل اغلب المؤسسات على أن يكون فعال و يأخذ بعين الاعتبار الملفات الجبائية التي يجب أن تبرمج للتحقيق الجبائي، ضف إلى ذلك غياب التنسيق بين إدارة الضرائب و كل المؤسسات العمومية في مادة تبادل المعلومات.

التوصيات:

- ✓ إعادة النظر في الثغرات الموجودة في القانون الضريبي، و محاولة إيجاد صيغ قانونية جديدة لكل الطرق و الأساليب التي تم اتخاذها في مجال التهرب من دفع الضريبة.
- ✓ الاهتمام بموظفي الإدارة الضريبية من خلا توفير تربيصات و تكوينات من اجل رفع مستواهم العلمي و كذا توفير الإمكانيات المادية التي تسهل لهم العمل.
- ✓ صياغة قوانين واضحة و غير معقدة من اجل ان يفهما الجميع باعتبار ان المكلفين بالضريبة ليس لديهم مستوى علمي واحد بل منهم دكاترة و أطباء و منهم حرفيين و أصحاب نقل مسافرين.
- ✓ العمل على إدخال و استعمال الإعلام الآلي في كل المصالح الخاصة بالإدارة الجبائية حيث أن اغلبها لازالت تعمل و تدون المعلومات الخاصة بها في سجلات و دفاتر ورقية.
- بناء نظام الإعلام الجبائي المتطور الذي يربط جميع المؤسسات العمومية بإدارة الضرائب لهدف طلب المعلومات في وقت قصير و خاصة قي إطار التحقيق المعمق للوضعية الإجمالية الجبائية.
- ✓ زيادة الوعي لدى المكلفين بالضريبة من خلال القيام بحملات توعوية عبر الإعلام من اجل نشر ثقافة ضريبية و من اجل تقريب المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية و خلق حوار بينهما.

الخاتمة

✓ حماية أعوان الإدارة الضريبية من الاعتداءات المعنوية و المادية أثناء مزاولة مهامهم خارج الإدارة الجبائية و تحسين مستواهم المعيشي من اجل إبعادهم عن الإغراءات المالية * الرشوة * من طرف المتهرب و تحفيزهم على رفع مردودية العمل.

✓ وضع نظم أكثر صرامة حيث يجب أن تمتاز بالدقة و سرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبة شديدة على المكلفين بالضريبة لردعهم و منعهم من ارتكاب المخالفات للقوانين الضريبية.



قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المصادر

1- النصوص القانونية

- 1- الأمر رقم 156 - 66 مؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات معدل ومتمم لاسيما بالقانون رقم 02 - 16 مؤرخ في 19 يونيو سنة 2016 ، ج.ر عدد 37 بتاريخ 22 يونيو . 2016
 - 2- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدل بموجب قانون المالية لسنة 2003 وقانون المالية لسنة 2012 ج ر عدد 72 الصادرة في 30 ديسمبر . 2012
 - 3- قانون رقم 02 - 05 في 06 فبراير 2005 ج.ر رقم 11 مؤرخة في - 02 - 09 2005. المعدل والمتمم للأمر عدد 59 - 75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري.
 - 4- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحدث بموجب قانون المالية لسنة 2007، ج.ر العدد 85 بتاريخ 27 ديسمبر . 2006
 - 5- قانون الإجراءات الجبائية المعدل بموجب قانون المالية لسنة 2016 ، ج.ر العدد 72 بتاريخ 31 ديسمبر . 2015
 - 6- قانون التسجيل المعدل بموجب قانون المالية لسنة 2018 ، ج.ر عدد 76 بتاريخ 28 ديسمبر 2017
- . التعليم رقم 167 بتاريخ 06 / 02 / 1995 :الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

ثانياً: المراجع.

أ- الكتب.

- 1- علي احمد سليمان.الضرائب في السودان - الطبعة الثانية - الخرطوم 1978.
- 2- محمد حمو.منور أوسرير,محاضرات في جباية المؤسسات العامة مع تمارين محلولة.-الطبعة 1-مكتبة الشركة الجزائرية.بودواو.2009.

قائمة المراجع

- 3- عبد العال الصكبان. موجز في المالية العامة. الطبعة الأولى. شركة الطبع و النشر الأهلية. بغداد 1963.
- 4- طاهر الجنابي. علم المالية و التشريع المالي. دار الكتب للطباعة و النشر. جامعة الموصل.
- 5- عبد المجيد قدي. مقدمة في القانون الضريبي و جباية المؤسسات. دار الخلدونية. الجزائر. 2018.
- 6- سوزي عدلي ناشد. منشورات الحبلي الحقوقية. لبنان 2006.
- 7- فؤاد توفيق ياسين. محاسبة ضريبية. دار البازوري. عمان 2005.
- 8- خباية عبد الله. أساسيات المالية العامة. مؤسسات شباب الجامعة. مصر 2009.
- 9- محمد عباسي محرز. اقتصاديات الجباية و الضرائب ط 3. دار هومة. الجزائر. 2003.
- 10- يونس البطريق و اخرون. المالية العامة. ط 2 الدار الجامعية. مصر.
- 11- عادل فليح العلي. المالية العامة و التشريع المالي الضريبي. دار الحامد. الأردن. 2007.
- 12- عبد الغفور إبراهيم احمد مبادئ الاقتصاد و المالية. زهران للنشر و التوزيع. الأردن. 2009.
- 13- زينب حسين. عوض الله. أساسيات المالية العامة. دار الجامعية. لبنان.
- 14- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. وزارة المالية. المديرية العامة للضرائب. مديرية التحقيقات و التدقيقات. " ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للالاقابة" 2016.
- 15- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. وزارة المالية. المديرية العامة للضرائب " دليل أخلاقيات المهنة لموظفي الضرائب" المديرية العامة للضرائب.
- 16 - بن عمارة منصور الرقابة الجبائية و المحاسبية. دار هومة للنشر و الطباعة. الجزائر. 2011.
- 17- المعجم الوسيط باخراج ابراهيم مصطفى و آخرون. الجزء الأول. ط. 1989. دار الدعوة اسطنبول. تركيا.

قائمة المراجع

2- المقالات و المجلات:

- 1- بومدين بكريتي.السياسة الجبائية و إشكالية الغش الجبائي في الجزائر.دراسة تحليلية.مقالة المالية و الأسواق.جامعة مستغانم.
- 2- سالم محمد الشوابكة.التهرب الضريبي في المملكة الاردنية الهاشمية.مجلة الحقوق.مجلة علمية.محكمة ريع السنوية .تعنى بنشر الدراسات القانونية و الشرعية.مجلس النشر العلمي العدد 04.سنة.2003.
- 3- خضراوي الهادي.سعيداني محمد السعيد ا.الرقابة الجبائية و دورها في محاربة التهرب الضريبي.مجلة الدراسات القانونية و السياسية.العدد 2.جوان 2015.جامعة عمار ثليجي.الاعواط.
- 4- المجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية.تختص في الرقابة الجبائية و سبل تفعيلها.أ-إسماعيل صاري.الصادر في 01 أفريل 2014

ب: الرسائل و المذكرات:

- 1- بن غماري ميلود.الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية.رسالة دكتوراه في القانون العام.جامعة تلمسان.2017-2018.
- 2- عبد الهادي مخطر.الإصلاحات الجبائية و دورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر.أطروحة دكتوراه.كلية العلوم الاقتصادية.جامعة ابي بكر بلقايد.تلمسان.سنة 2016.
- 3- حداد زكرياء.الرقابة الجبائية كوسيلة في التحصيل الجبائي.مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية.جامعة ام البواقي.2016-2017.
- 4- رحمة نابتي.النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي.مذكرة ماجستير.جامعة قسنطينة2.سنة 2014.
- 5- جرتلي نجيب.فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي.دراسة حالة في مركز الضرائب ام البولقي.مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة.جامعة العربي بن مهدي.ام البواقي.كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير.سنة2018-2017.
- 6- بلال احمد.السياسة الضريبية في الجزائر.مذكرة ماستر.جامعة العلوم الاقتصادية ورقلة.سنة2015.

قائمة المراجع

- 7- كمال رزيق و بوعلام رحمون تقييم السياسة الجبائية في الجزائر.مذكرة ماستر.جامعة سعد دحلب البلدية.سنة 2018.
- 8- خلاصي رضا.المراجعة الجبائية.تقديمها و منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية.رسالة ماجستير.كلية العلوم الاقتصادية.جامعة الجزائر.2001.
- 9- طرشي ابراهيم.التهرب الضريبي و آليات مكافحته.مذكرة ماستر.كلية الحقوق و العلوم السياسية.جامعة قاصدي مرباح.ورقلة.سنة2014-2015.
- 10- يحي بوقنداقجي و غزالي احمد و الشريف كمال.مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي.مذكرة نيل شهادة ماستر في العلوم المالية.المدية.سنة.2005.
- 11- خليفة عليلة و عبادة كميلية.واقع التهرب و الغش الضريبي في الجزائر و طرق مكافحته.مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر.فرع المالية.الجزائر.سنة 2005.
- 12- محمد فلاح.الغش الجبائي و تأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية.رسالة نيل ماجستير في العلوم الاقتصادية.الجزائر.سنة1997.
- 13- فريال بولعناصر.زعطوط مليكة.الغش الضريبي و دور الرقابة الجبائية في مكافحته.مذكرة لنيل شهادة ماستر.الجزائر.سنة 2002.
- 14- ساعد نبيلة.الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي.مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في المحاسبة و المالية.سنة 2014-2015.
- 15- بوشرى عبد الغاني.فعاليات الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر.1999-2009.مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل الماجستير العلوم الاقتصادية.تخصص نقود مالية و بنوك.جامعة تلمسان.سنة 2010-2011.
- 16- نوى نجاة.فعاليات الرقابة الجبائية في الجزائر.مذكرة لنيل شهادة ماجستير.علوم التسيير.كلية العلوم الاقتصادية.سنة2003-2004.جامعة الجزائر.

قائمة المراجع
